UNIVERSITÉ DE NANTES

INSTITUT D'ÉCONOMIE ET DE MANAGEMENT DE NANTES – IAE

ÉCOLE DOCTORALE DROIT, ÉCONOMIE, GESTION, ENVIRONNEMENT, SOCIÉTÉ ET TERRITOIRES (DEGEST)

Année 2014

N° attribué par la bibliothèque

Les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes françaises : les cas d'Angers et de la Roche-sur-Yon.

THÈSE DE DOCTORAT

Discipline : Sciences de gestion

Présentée et soutenue publiquement le 25 juin 2014 par

Aurélien BARGAIN

devant le jury ci-dessous

Directeur de thèse :	M. Yannick Lemarchand, Professeur émérite, Université de Nantes
Co-encadrant de thèse :	M. Jérôme Dupuis, Maître de Conférences, Université Lille 1
Rapporteurs :	M. Nicolas Berland, Professeur, Paris IX Dauphine
	M. Pascal Fabre, Professeur, Université de Franche-Comté
Suffragant :	M. Henri Zimnovitch, Professeur, Université Paris Sud
	Mention très honorable avec les félicitations du jury

UNIVERSITÉ DE NANTES

INSTITUT D'ÉCONOMIE ET DE MANAGEMENT DE NANTES – IAE

ÉCOLE DOCTORALE DROIT, ÉCONOMIE, GESTION, ENVIRONNEMENT, SOCIÉTÉ ET TERRITOIRES (DEGEST)

Année 2014

N° attribué par la bibliothèque

Les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes françaises : les cas d'Angers et de la Roche-sur-Yon.

THÈSE DE DOCTORAT

Discipline : Sciences de gestion

Présentée et soutenue publiquement le 25 juin 2014 par

Aurélien BARGAIN

devant le jury ci-dessous

Directeur de thèse :	M. Yannick Lemarchand, Professeur émérite, Université de Nantes
Co-encadrant de thèse :	M. Jérôme Dupuis, Maître de Conférences, Université Lille 1
Rapporteurs :	M. Nicolas Berland, Professeur, Paris IX Dauphine
	M. Pascal Fabre, Professeur, Université de Franche-Comté
Suffragant :	M. Henri Zimnovitch, Professeur, Université Paris Sud
	Mention très honorable avec les félicitations du jury

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions, émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Remerciements

Le moment des remerciements est toujours un moment crucial, c'est à la fois celui qui clôt l'expérience d'un travail de thèse mais aussi celui où on s'efforce de n'oublier personne, tant une thèse de doctorat est dépendante d'une construction d'échanges avec de nombreuses personnes.

Je commencerai par le Professeur Yannick Lemarchand, mon directeur de thèse. Je le remercie tout particulièrement et surtout très chaleureusement d'avoir bien voulu m'accepter et surtout de m'avoir guidé à un moment où ma réflexion déclinait, où j'étais interrogatif sur mon choix de l'étude de cas et sur mon apport aux sciences de gestion. C'est par le biais de l'histoire, et particulièrement l'histoire immédiate, qu'a émergé ma réflexion. Je le remercie aussi d'avoir accepté de me donner un temps supplémentaire pour achever ma réflexion.

Je poursuivrai par Monsieur Jérôme Dupuis, comme co-encadrant. Son statut d'acteur privilégié des collectivités territoriales, comme praticien du contrôle de gestion dans ces collectivités, puis comme consultant et universitaire m'a donné un éclairage sur l'étude des pratiques.

Sont aussi chaleureusement remerciés pour leur concours :

- Monsieur Pierre Démortier, ancien directeur général adjoint aux finances et au contrôle de gestion de la ville d'Angoulême puis de celle de St Nazaire, mais surtout fondateur des Assises de la Fonction Financière et de l'AFIGESE, qui a su étayer mon regard critique sur le contrôle de gestion en me rappelant l'importance des acteurs qui l'animent. Les séances de travail à son domicile et l'accès à ses archives personnelles m'ont d'ailleurs permis de découvrir un de mes terrains de recherche. J'ai été sensible à son humanisme et à son engagement social.
- Les acteurs de mes deux terrains de recherche, acteurs passés que je suis allé déranger dans leur retraite pour recueillir leur vécu.
- Les archivistes de la mairie de la Roche-sur-Yon et d'Angers, notamment Monsieur Sylvain Bertoldi, conservateur en chef des archives de la ville d'Angers pour m'avoir permis d'accéder à l'ensemble des documents versés.
- Les bibliothécaires de l'Université d'Angers pour leur tolérance quant à ma sur-utilisation de leur service Prêt Entre Bibliothèques.

- Les documentalistes de l'Institut National des Études Territoriales d'Angers qui ont pu m'ouvrir les portes de leurs salles d'archives en m'ayant temporairement confié leurs clefs.
- Mes collègues doctorants de gestion et d'économie de l'Université de Nantes dont les échanges ont pu nourrir ma réflexion en me confrontant à leur thématique.
- Mes collègues du Groupe de recherche en Contrôle de gestion de l'Université de Nantes. Plus précisément Caroline et Dragos. Ces moments d'échange m'ont semblé fondamentaux dans ma progression.
- Anne Claire Covain et Jean-Baptiste Raharison, responsables administratifs du laboratoire LEMNA. de l'université de Nantes pour leur réactivité.
- Mes étudiants de l'IUT. et de l'Institut Supérieur de Santé et de Bio-produits d'Angers. Enseigner durant ma thèse a été une source de motivation supplémentaire mais surtout une confirmation de mon projet professionnel.
- Mes partenaires de recherche du réseau PILOTE. grâce auxquels nos travaux s'enrichissent mutuellement pour une meilleure visibilité des questions de contrôle de gestion, de pilotage et d'évaluation des politiques publiques.
- Les membres de la « famille » d'histoire de la comptabilité au travers des moments privilégiés que constituent les Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management pour leur écoute attentive à mon travail de recherche.
- Je ne saurai oublier mon ancien professeur de contrôle de gestion de la classe préparatoire à l'expertise comptable du Lycée Bergson à Angers Monsieur Djerbi. Docteur de l'Université de Nantes pour sa thèse « l'articulation coût-valeur par le dialogue ABC-GRC » soutenue en 2009. Il a accepté bien généreusement de relire mes travaux, de critiquer ma réflexion pour me forcer à la réorganiser. Nos rencontres régulières à la fin de ses cours ont été pour moi source de progrès.
- Enfin une mention spéciale pour ma famille s'impose. Elle a su me soutenir dans ce parcours en m'offrant son réconfort et son aide.

Sommaire

Introduction générale 3

Chapitre 1. 1946 - 1980 : les racines du discours sur la comptabilité analytique 21

Section liminaire. Un préalable, comprendre le cadre budgétaire et comptable de la gestion publique 22

Section 1. Des impulsions venues de l'administration centrale 29

Section 2 Des initiatives locales 59

Synthèse du chapitre 1 84

Chapitre 2. 1977 - 1995, la montée en puissance de la problématique des coûts 85

Section 1. Un faisceau de facteurs contextuels 85

Section 2. D'un modèle à des pratiques 105

Section 3. Un modèle qui interpelle les chercheurs 127

Synthèse du chapitre 2 137

Chapitre 3 : Méthodologie de recherche 140

Section 1. Une méthode qualitative pour explorer et comprendre 141

Section 2. Un champ d'étude : l'histoire immédiate 160

Synthèse du chapitre 3 171

Chapitre 4. 1983-2010 Angers : une comptabilité analytique durable 172

Section 1. Origines et objectifs de la mise en place de l'outil 175

Section 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique. 196

Section 3. Les conditions d'un modèle durable 221

Synthèse du chapitre 4 241

Chapitre 5. Retour sur un abandon : le cas de La Roche-sur-Yon de 1988 à 1998 242

Section 1 Les origines du projet 245

Section 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique. 267

Section 3 Du constat de l'abandon à l'analyse de ses causes 287

Synthèse du chapitre 5 315

Chapitre 6. Discussion des résultats et apports de la recherche 316

Section 1 De la complexité à la simplification. 317

Section 2 Une double trajectoire de l'outil de gestion… 329

Section 3 …Conduisant aux recommandations.....356

Synthèse du chapitre*.....*372

Conclusion* *373

LES ANNEXES DU CHAPITRE 1*.....*378

LES ANNEXES DU CHAPITRE 4*.....*387

LES ANNEXES DU CHAPITRE 5*.....*416

LES ANNEXES DU CHAPITRE 6*.....*435

Retranscription des principales interviews*.....*447

1. Angers 448

2.La Roche-sur-Yon 504

Archives*.....*527

Références bibliographiques* *531

Index* *545

Liste des tableaux, figures, annexes* *549

Liste des tableaux* *550

Liste des figures* *553

Liste des annexes*.....*555

Table des matières*.....*558

Introduction générale

« *Depuis 1977, je suis un élu et un maire de projet, faire un mandat de gestion ne m'intéresse pas* ». Cette réponse en 2011 d'un des principaux élus angevins, en charge des affaires communales et intercommunales à l'une de nos questions sur le rôle du positionnement de l'élu face aux outils de gestion semble traduire toute l'ambigüité que le mot « gestion » peut prendre pour les élus. Cette réponse n'est-elle pas symptomatique d'une métamorphose qui a changé le rôle de l'élu au fil du temps et qui s'est accélérée depuis la fin de la Seconde guerre mondiale dans notre pays ? Les élus semblent en effet réfractaires aux outils de gestion. L'image populaire du maire gestionnaire en « *bon père de famille*[1] » des deniers communaux, s'est peu à peu transformée en celle d'un maire entrepreneur de projets sociaux et économiques. Comment alors faire l'impasse sur cet enjeu concernant les nouveaux outils de gestion qui accompagnent la gestion sous contraintes ? Comment peut-on envisager des outils de calcul de coûts, là où prédominent les notions de solidarité, d'espaces collectifs à partager, de cadres de vie à aménager où la notion de lien social doit avoir du sens ? La commune, ce lieu du « *vivre ensemble*[2] » est-elle réceptive et peut-elle recourir à des outils de gestion issus d'une logique marchande ?

Pour nourrir le débat issu de ce questionnement, il convient de préciser les caractéristiques de la commune en France en apportant un éclairage historique. Il faut remonter à 1789 pour comprendre l'importance de l'organisation communale et du découpage spatial. C'est le décret du 14 décembre 1789 qui précise dans son article 7 : « *il y aura une commune par ville ou par paroisse ou communauté de campagne* ». Ce morcellement administratif conduit à un grand nombre de communes en France, mais seules les plus importantes d'entre elles sont susceptibles d'être intéressées par la mise en place d'outils de gestion. Par ailleurs, les collectivités locales évoluent depuis cette date sous diverses contraintes : contraintes liées aux règles comptables, contraintes du contrôle de l'exécution du budget, contrainte de gestion ainsi que des contraintes héritées de notre approche régalienne entre l'État et ses communes.

[1]Expression latine « *bonus pater familias* » héritée du droit romain que l'on retrouvait en droit français dans plusieurs codes (civil, rural, de la famille) dans le sens administrer avec soin et diligence. Cette expression vient d'être supprimée du droit français par un amendement en date du 21 janvier 2014 dans le projet de loi sur l'égalité entre les femmes et les hommes.

[2]A la demande du président de la république Valéry Giscard d'Estaing une commission de développement des responsabilités locales est créée en 1975 sous la présidence d'Olivier Guichard. Dans le prolongement de la loi libérale de1884, la réflexion de la commission porte sur l'organisation démocratique, les conditions de l'exercice de l'autonomie des collectivités pour une meilleure redistribution des pouvoirs au service de l'efficacité de l'action publique locale. En septembre 1976, le rapport " *Vivre ensemble* ", est publié.

Pour autant, la gestion locale s'est longtemps limitée au seul respect de la légalité des actes municipaux dans le cadre d'une gestion budgétaire. En effet le budget constitue l'acte gestionnaire fondamental au sein des communes. Il constitue le socle d'une démocratie gestionnaire. Le prélèvement de l'impôt communal s'est toujours accompagné de l'établissement d'un budget qui présente l'état annuel des dépenses permises par ces recettes fiscales. Présenté et voté par le conseil municipal, il est la traduction d'une double volonté : permettre que chaque contribuable contrôle, par l'intermédiaire de ses représentants élus, l'état des finances ; et donner les moyens financiers de gérer l'espace commun de vie, ce cadre de biens collectifs qui n'appartient à personne, mais dont tous sont responsables. Dans ce cadre, calculer un coût n'aurait-il pas de sens ? L'article 72 de la constitution du 4 octobre 1958 précise : « *les collectivités territoriales s'administrent librement, par des conseils d'élus, dans les conditions prévues par la loi* ». Ce principe, déjà affirmé par la constitution du 27 octobre 1946, s'inscrit dans le prolongement de la loi municipale du 5 avril 1884 qui précise dans son premier alinéa : « *le conseil municipal règle, par ses délibérations, les affaires de la commune* », traduisant ainsi l'accroissement des libertés locales.

Ces libertés locales sont encore renforcées par la réforme de 1982 remettant en cause partiellement la logique de l'État central jacobin. Les lois de décentralisation donnent ainsi un nouveau sens à l'engagement dans la gestion d'une commune par l'accroissement de l'autonomie de l'ordonnateur par rapport au comptable. Pour les communes, cela se traduit par un renforcement des pouvoirs, un élargissement de leurs missions, une recherche de financements et un arbitrage des priorités, en fonction de critères de coût et de choix politique. La commune, personne morale publique dotée d'un droit d'agir au plan juridique et financier avec un pouvoir de décision propre, disposant d'un espace de liberté grâce à la clause générale de compétence communale, est placée au centre de la vie locale. Véritable acteur économique de premier plan, elle devient ainsi, comme les entreprises, une organisation aux préoccupations gestionnaires, que ce soit en termes de satisfaction du service rendu aux usagers ou en termes d'optimisation de leurs ressources et de leurs dépenses. Elle se retrouve ainsi confrontée à de nouveaux impératifs de rationalisation de sa gestion.

La connaissance du coût s'inscrit alors dans cette nouvelle perception : connaître pour mieux maîtriser. Structurée traditionnellement par le droit, l'action publique locale peut élargir son autonomie de gestion et dépasser la vision restrictive du management public par l'adaptation et l'adoption d'outils de gestion issus du secteur privé. En ce sens, le rôle de l'organisation communale va être de rechercher une plus grande efficacité par rapport à ses objectifs politiques tout en cherchant à maîtriser les coûts de ses actions.

Face à ces problématiques, les outils comptables de la gestion communale évoluent depuis ces trois dernières décennies vers une plus grande transparence financière et une meilleure efficacité de gestion. Ainsi, la loi du 6 février 1992 sur l'administration territoriale de la République précise dans son article 51 que : « *l'exécution des budgets ne sera plus seulement présentée en termes de mandatements, comme les retrace le compte administratif, mais également en terme de dépenses engagées* ». Cette évolution se traduit par une obligation de tenir une comptabilité d'engagement[3] des dépenses. Cette anticipation doit permettre de mieux suivre les dépenses de fonctionnement et d'investissement. C'est un principe simple de contrôle de gestion, perçu comme un renforcement de la démocratie locale qui permet de s'assurer que l'ordonnateur exécute le budget dans les conditions prévues par le conseil municipal. Cette plus grande lisibilité et cette transparence des comptes sont confirmées par la publication de l'instruction budgétaire et comptable M14[4], introduite par la loi du 22 juin 1994 et entrée en vigueur le 1er janvier 1997. Inspirée du plan comptable appliquée aux entreprises depuis 1982, cette nouvelle instruction fait suite aux instructions M11[5] pour les communes de moins de 10000 habitants et M12 [6] applicable aux communes au-delà de 10 000 habitants. Cette nouvelle instruction comptable et budgétaire introduit de façon plus précise la notion d'amortissement des biens renouvelables, la notion de constitution de provisions, le rattachement des charges et produits à l'exercice. Par la-même, elle permet une approche facilitée du calcul des coûts, tout en permettant une plus grande optimisation financière.

L'intensité des politiques d'investissement communaux de toute nature, menées depuis ces cinq dernières décennies en réponse au développement urbain, pose avec une certaine acuité des problématiques de gestion. Les investissements communaux induisent un accroissement des charges de fonctionnement, conduisant nombre de communes à déléguer la gestion d'équipements, au détriment d'une gestion en régie. Cette gestion partenariale met le calcul du coût au centre du rapport contractuel. La connaissance du coût devient ainsi au minimum un outil d'arbitrage et au pire un « juge de paix ». Dans certains cas, la connaissance du coût

[3]L'engagement étant entendu comme le moment où le comptable constate une dette, par exemple par la signature d'un bon de commande, tributaire de l'existence de crédits budgétaire correspondants. L'engagement c'est l'ouverture de crédits.

[4]L'appellation M14 émane de la classification de la direction de la comptabilité publique : « M » pour collectivités locales, « 1 » pour communes et « 4 » pour la quatrième du genre, car M13 avait assuré la transition en 1959 lors du passage des anciens aux nouveaux francs qui elle-même faisait suite à la M12 .

[5]L'instruction M11, communes de moins de 10 000 habitants.

[6] L'instruction M12, communes de 10 000 habitants et plus. Les instructions M11 et M12 publiées par arrêté interministériel du 16 mars1964 et au *Journal officiel* du 2/04/1964, p. 1814.

peut à l'inverse participer à un mouvement de remunicipalisation pour une meilleure gestion des dépenses. L'exemple le plus illustratif en est la création de « Eaux de Paris », établissement public à caractère industriel et commercial, mettant ainsi fin à près de vingt cinq ans de délégation de distribution de l'eau parisienne à Véolia et Suez[7].

Par ailleurs, l'accroissement des budgets de fonctionnement des collectivités, dont une grande partie provient de l'importance de la masse salariale depuis les lois de décentralisation, liées aux missions nouvelles et aux attentes élargies des citoyens, donne au budget de fonctionnement une apparence de quasi rigidité, les charges salariales étant considérées comme des charges fixes. Malgré ou à cause de cette contrainte, un certain nombre de collectivités mettent en place, depuis les années quatre-vingt, des outils de gestion destinés à mesurer le coût des services rendus à la population, comme éclairage de l'action politique locale. Cette action s'explique aussi par des ressources fiscales communales encadrées, dans le cadre d'un rapport de dépendance à l'État. Ne pouvant pas par exemple élargir leurs bases fiscales pour un meilleur rendement de l'impôt, malgré les politiques d'optimisation fiscale menées par de nombreuses communes, celles-ci ont dès lors cherché dans l'endettement un moyen de financement supplémentaire de leurs projets d'investissements. L'accès à cette ressource a été facilité par une libéralisation des contraintes dès 1967 et affirmé par les lois de décentralisation de 1982. En 1986, les communes disposent d'une totale liberté du choix de l'organisme prêteur. Mais, paradoxalement, l'accès aisé à cette ressource de financement a contraint les collectivités à une plus grande maîtrise de leur endettement. Le contexte de désinflation de la fin de la décennie quatre-vingts et de la décennie quatre-vingt-dix a en effet renchéri le coût du crédit, fragilisant certains budgets communaux. Le ré-endettement des communes dans les années deux mille, permis par l'abondance de l'offre bancaire et la diversité des montages financiers, a de nouveau montré la fragilité des financements non maîtrisés. La réalité du coût s'invite ainsi dans la gestion communale.

Ce bref portrait du paysage communal fournit une source de réflexion fertile au chercheur en sciences de gestion. De fait « *l'extension de « l'empire des chiffres » et la « colonisation » par la comptabilité, le contrôle de gestion et l'audit de nouvelles organisations (les associations, les collectivités locales, les hôpitaux, les musées, les théâtres…)* » (Colasse, 2009, p. 5) donnent de nouveaux terrains d'expression à un domaine des sciences de gestion que beaucoup considéraient comme en crise de ses outils traditionnels (Lorino, 1989) comme

[7]C'est le 5 novembre 2007 que le maire de Paris a annoncé qu'il ne renouvellerait pas les délégations de service public concédés le 1er janvier 1985 aux distributeurs privés CEP et EFPE. Il annoncé ensuite qu'il confierait à un opérateur public la responsabilité du cycle de traitement de l'eau, de la production à la distribution. L'opérateur responsable prendrait alors la forme juridique d'une régie à personnalité morale et à autonomie financière.

de ses savoirs gestionnaires (Amintas, 1991). Plus globalement cette tendance s'inscrit dans une diffusion des outils de gestion prenant corps dans des vagues successives de rationalisation au sein de secteurs jusque-là préservés tels que la conception, la santé, la culture…(Moisdon, 2005). Notre étude met au centre de l'analyse les outils de gestion en retenant la définition qu'en donne Moisdon (1997, p. 7):

> « *un certain ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation, qu'il s'agisse de quantité, de prix, de niveaux de qualité ou de toute autre paramètre, et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion, que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler* ».

L'outil de gestion étudié ici évolue au sein d'organisations particulières, les communes, justifiant la définition de l'outil de gestion publique défini par Lascoumes et le Galès (2004) comme un instrument d'action publique. Pour ces derniers, (p. 13), « *un instrument d'action publique constitue un dispositif à la fois technique et social qui organise des rapports sociaux spécifiques entre la puissance publique et ses destinataires en fonction des représentations et des significations dont il est porteur* ». En particulier, la dimension sociologique de l'outil est appréhendée, eu égard à ses caractéristiques informelles et cognitives. Ce cadre d'analyse met en évidence le jeu d'acteurs existant autour de l'outil de gestion dans la sphère publique, de la dimension appropriative mais également pédagogique de l'outil (Lascoumes et Simard, 2011). Le point de départ de cette thèse résulte ainsi de l'interrogation que nous avions quant aux difficultés financières des collectivités territoriales, justifiant le recours à des outils de gestion. Pourtant ces pratiques de gestion, notamment issues du secteur privé, se diffusent lentement au sein de ce type de structures, ce qui nous a conduits à nous intéresser à leur trajectoire.

Avant d'expliquer l'évolution et la mise en place d'un outil, il convient de le définir. Le choix des termes n'est en effet pas neutre dans la mesure où du choix de l'expression dépendent les réalités étudiées. En l'espèce, que choisir ? Analyse des coûts ? Comptabilité de gestion ? Comptabilité analytique ? Comptabilité budgétaire de gestion[8] ? Pour Burlaud et Gibert (1984), les trois premiers termes sont supposés équivalents[9] : « *dans la pratique, il n'existe aucune normalisation du vocabulaire qui permette d'introduire une discussion acceptée par tous* » (Burlaud, Gibert 1984, p. 94). L'étude tend à privilégier le terme de comptabilité analytique (par destination) au détriment des deux autres. L'analyse des coûts désigne par définition une finalité trop large du contrôle de gestion (exemple des coûts cachés). En plus

[8] Au sens de la chambre régionale des comptes.

[9] Même si la définition de la comptabilité de gestion au sens du *Management Accounting Terminology Statementon Management Accounting*, n°2, 1983, p. 65. est plus large que celle de comptabilité analytique en recouvrant « *les processus d'identification, de mesure, d'agrégation, d'analyse, de préparation, d'interprétation et de communication de l'information financière utilisée par les gestionnaires pour planifier, évaluer et contrôler une organisation* ».

dans notre cas, le terme de comptabilité analytique renvoie à un modèle[10] précis dans notre analyse empirique. Bouinot (1980) distingue trois catégories de comptabilité analytique selon trois critères : la catégorie, la forme qu'elle prend comme aide à la prise de décision et le type de coût pertinent, ce qui permet de faire apparaître trois types de comptabilité analytique : la comptabilité de coûts complets, la comptabilité de coûts différentiels et la comptabilité par centres de responsabilité. Notre étude analyse le premier type, ce qui ne nous empêche pas de reconnaître la pluralité de l'expression de la comptabilité analytique.

Notre recherche se fixe sur la trajectoire d'un outil, permettant ainsi que les acteurs du terrain puissent se retrouver autour de cette notion, paramètre d'autant plus important que le terme de comptabilité analytique est normé et fait sens dans le milieu de la gestion publique locale. Au contraire, le terme de comptabilité de gestion n'a pas encore trouvé sa place au sein du secteur public territorial et sa définition par le Conseil National de la Comptabilité demeure relativement large. Que ce soit celle de 1990 : « *la comptabilité de gestion est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision* » ou celle de 1996 « *un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et l'aide à la prise de décision … (elle) fournit une modélisation économique afin de satisfaire des objectifs de mesure des performances et d'aide à la prise de décision* ». Le Plan Comptable Général de 1982 définit de manière plus complète la comptabilité analytique d'exploitation :

> « *La comptabilité analytique d'exploitation est un mode de traitement de données dont les objectifs essentiels sont les suivants : d'une part,*
> *-connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise,*
> *-déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise,*
> *-expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente correspondants.*
> *D'autre part,*
> *-établir des prévisions de charges et de produits d'exploitation (coûts pré-établis et budgets d'exploitation, par exemple)*
> *-en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets, par exemple).*
> *D'une manière générale, elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision* »[11].

Depuis 1999, le Plan Comptable ne définit plus la comptabilité analytique. « *Elle est donc désormais reconnue comme d'usage propre aux entreprises, hors du champ des organismes de normalisation* » (Bouquin, 2003, p. 3). Historiquement, la comptabilité analytique naît

[10]Notre modèle rejoint l'idéal-type de Fabre, Bessire et Letort (2012, p. 2) :« *Cet idéal type de la comptabilité analytique renvoie à un outil à usage essentiellement interne, aboutissant à des coûts complets, calculés mensuellement, incluant les frais de structure, avec une couverture totale des activités de la collectivité* ».

[11] Titre III Chapitre A dispositions générales, p. 257 du projet de Plan Comptable Général, annexé à l'arrêté du ministre de l'Économie publié au Journal Officiel du 15 juin 1979.

dans l'entreprise industrielle au début du XIX[ième]siècle. On parle alors de comptabilité industrielle.

> « *Il s'agit d'un système comptable né, en théorie comme en pratique, dans les années 1820 ; il s'est ensuite répandu et perfectionné pour arriver au stade de la vulgarisation et de l'enseignement à partir des années 1860, puis au stade de la maturité vers 1880. Ce système a perduré ensuite jusqu'en 1947, date à laquelle le Plan comptable a consacré la distinction entre comptabilité générale et comptabilité analytique* » (Nikitin, 1992, p. 3).

Techniquement la comptabilité analytique sert à élaborer des comptes d'exploitation par entité et à calculer le prix de revient de « produits ».L'étude cherche à dépasser les définitions restrictives de la comptabilité analytique, à l'instar de celle proposée par Dubrulle et Jourdain (2007, p. 8) pour qui elle consiste en un *« outil de contrôle de gestion qui repose essentiellement sur le calcul des coûts en vue d'éclairer les prises de décisions* ». Il s'agit aussi de dépasser celle de Demeestère (2002) pour lequel la comptabilité analytique est définie comme un élément comptable du système d'information de gestion de l'organisation se distinguant des autres éléments du système comptable par son caractère interne. De fait sont retenues deux définitions. Celle de Gervais (2000), selon lequel l'outil se définit par quatre principes techniques : affectation des charges directes, répartition des charges indirectes entre les centres d'analyse, traitement des cessions de prestations entre centres et imputation des charges des centres d'analyse. La seconde est celle du Plan Comptable Général 1982[12] décrite plus haut. Par conséquent « *elle est un outil d'analyse et de contrôle des coûts. Les coûts qu'elle décrit regroupent des charges selon un critère pertinent en fonction de sa finalité (comparaison, tarification, choix de faire ou de faire faire* » (Wathelet, 2000 ; p. 151).

Le concept retenu de trajectoire est pris dans son sens commun. On s'interroge alors sur les raisons de la mise en œuvre de l'outil et des conséquences sur l'organisation. L'étude de la trajectoire de l'outil implique de décrire ses acteurs et d'analyser leurs discours et leurs comportements. On reprend alors à notre compte l'expression d'Akrich*et al.* (2006, p. 109) pour laquelle :

> « *la trajectoire du projectile résulte du jeu combiné de l'énergie du mobile et de la résistance du milieu dans lequel il est propulsé : il peut être rapidement arrêté par la présence d'obstacles de grande inertie, comme la résistance au changement, les forces sociales, etc… ou poursuivre très loin sa route en bousculant ce qui se trouve sur son passage, et créant ainsi les fameux impacts qui peuvent être jugés positifs ou négatifs selon les cas* ».

Le besoin d'instrumentation de gestion des organisations publiques n'est pas une question nouvelle (Burlaud, 1978). Ainsi, la comptabilité analytique dans les communes a donné lieu à plusieurs études (Meyssonnier, 1993 ; Roussarie, 1995, Gibert, 1995 ; Demeestère, 2000)

[12] La définition et les dispositions de la comptabilité analytique ont été supprimées dans le PCG 1999 (notamment suppression de la classe 9).

mais jamais, à notre connaissance, à une analyse en profondeur s'interrogeant sur la trajectoire de cet outil, et notamment sur les facteurs d'adoption et sur l'issue de son déploiement. En effet, « *peu se sont intéressés aux différents stades de la mise en place d'une comptabilité de gestion au moyen d'études longitudinales* » (de La Villarmois et Levant, 2010, p. 1) si bien qu'« *en France, le sujet de la comptabilité de gestion dans le secteur public reste peu débattu* » (Demeestère, 2000). Pourtant elle constitue le support historique et privilégié du contrôle de gestion communal (Beaulier et Saléry, 2006). Notre recherche répond alors au constat posé par François-Noyer (1998, p. 66) selon lequel « *rares sont les expériences « décortiquées » où l'on ose développer les points faibles du fonctionnement et des hommes* ». De plus « *beaucoup d'énergie et d'intelligence sont mises dans leur conception lors de la phase initiale des projets, alors que l'étude de l'évolution de leurs usages dans le temps retient souvent peu l'attention* » (Martin et Picceu, 2007, p. 76).

De même pour Oiry (2012), il est rare que les processus de conception d'outils de gestion soient analysés, peut-être parce qu'ils donnent lieu à de difficiles appropriations (Fixari et Kletz, 1996). Pourtant en l'espèce, le calcul des coûts est une des missions principales du contrôle de gestion (Dupuis, 1991) d'autant plus que la comptabilité analytique jouit d'une place particulière au sein des collectivités territoriales (Roussarie, 1995), principalement parce qu'elle est l'un des outils les plus anciens de la gestion publique (Hachmanian et Hussenot, 1985). Sa place dans les réformes gestionnaires des années quatre-vingts est primordiale (Geiger et Ittner, 1996). Sur le moment, elle suscite largement l'intérêt de la communauté universitaire et donne même lieu à un colloque le 26 janvier 1987 organisé par l'IDMP CESMAP[13], sous le titre « Tous les coûts sont permis : grandeur et servitude de la comptabilité analytique dans les organisations publiques ».

En plus « *la mise en place de comptabilités analytiques ou de comptabilités de gestion dans les organisations publiques constitue toujours un sujet d'interrogation, d'expérimentation, d'étonnement ou de critique, selon la « sensibilité » de celui qui parle ; alors que ces techniques semblent parfaitement banalisées dans les entreprises privées* » (Burlaud et Gibert, 1996, p. 339). C'est pourquoi plusieurs études lui sont consacrées dont les enseignements remettent en cause des *a priori*. Ainsi, une enquête pilotée en 1986 par la Fondation pour la Gestion des Villes avec le concours du cabinet d'expertise comptable Cailliau, Dedouit et associés[14] de KMG Fiduciaire de France et de la ville de Suresnes,

[13] L'Institut du Management Public et le Centre d'Études Supérieures de Management Public.
[14] Leurs représentants respectifs étant Isabelle de Kerviler et Joseph Carles (auteurs du guide de comptabilité analytique à destination des communes).

portant sur un échantillon de 193 villes de plus de 10 000 habitants vient rompre avec une idée reçue. En effet, « *curieusement, la comptabilité analytique n'est pas plus répandue dans les grandes villes que dans les villes moyennes* ». Ce résultat est confirmé par l'étude de Meyssonnier (1991), selon laquelle la taille et l'utilisation d'une comptabilité analytique ne sont pas liées.

La trajectoire de l'outil est d'ailleurs singulière. Beaulier et Saléry (2006) rappellent qu' « *après une période de bouillonnement relativement intense qui a vu les initiatives fleurir dans de nombreuses villes et départements, le mouvement a eu tendance à se stabiliser, voire à régresser pour la comptabilité analytique* » (Beaulier et Saléry, 2006, p. 70).Ce phénomène est difficilement compréhensible si l'on retient l'approche « classique » de l'acceptation des outils de gestion, selon laquelle seules les propriétés techniques entrent en considération. En effet, les collectivités territoriales[15] doivent faire face à une gestion sous contraintes, caractérisée notamment par le croisement d'une augmentation des dépenses et d'une baisse des recettes (effet de ciseaux). Fabre, Bessire et Letort (2012) parlent même de paradoxe, à l'instar de Burlaud et Gibert (1996), à propos de la régression de l'outil, dans la mesure où les contraintes financières devraient, au contraire, pousser les collectivités à se doter de cet outil.

En effet les communes sont des acteurs importants de la vie économique locale et sont confrontées à des impératifs de maîtrise de leurs coûts de gestion. Déjà en 1974, elles assuraient 30 % de la maîtrise d'ouvrage des équipements collectifs (Giquel, 1977). Les dépenses des administrations locales françaises représentent 17 % des dépenses publiques en 1970 et 20 % en 2000 (Richard, 2000). Enfin en 2009, l'ensemble des collectivités territoriales réalisent près de 80 % des dépenses d'équipement public pour un montant de 213,80 milliards d'€ (année 2009, dont les groupements à fiscalité propre, données de la Direction générale des Collectivités Locales). Par ailleurs les pratiques d'analyse des coûts relèvent d'une mise sous tension des organisations (Burlaud et Simon, 1993) et ces dernières seraient amenées à remettre en cause leurs principes de fonctionnement (Busson-Villa, 1998 ; Baron, 1999). Par conséquent, pourquoi ces dernières se créeraient-t-elles un cadre coercitif, la mise en place d'une comptabilité analytique étant facultative ?

La recherche tend à répondre à cette question dans la mesure où s'interroger sur la trajectoire d'un outil conduit d'abord à s'interroger sur les facteurs conduisant à y recourir. Pour éclairer le chemin de la réflexion, il nous semble important de circonscrire l'objet de recherche. En

[15] Il est privilégié dans cette étude l'expression collectivité territoriale plutôt que collectivité locale, cette dernière n'étant plus juridiquement fondée. En effet, jusqu'à la révision constitutionnelle du 28 mars 2003, les deux expressions apparaissaient dans la Constitution : collectivité locale à l'article 34 et collectivité territoriale au titre XII. Seul le dernier terme est dorénavant utilisé et reconnu juridiquement.

premier lieu, notre recherche se situe dans le champ du contrôle de gestion des communes. Celui-ci a des spécificités qu'il convient d'expliciter. Comme le démontre Dupuis (2012b), les objectifs du contrôle de gestion au sein des communes s'appuient sur trois dimensions. La première concerne la maîtrise des coûts des équipements municipaux ; ces derniers constituent en effet le point de contact privilégié des usagers avec la commune et conduisent à réfléchir aux capacités de l'équipement, à son coût et à son financement.

La seconde dimension est relative à la gestion des frais de personnel, composante importante dans la structure des coûts des communes. La troisième relève du management de la performance des services prestataires et opérationnels.

Ainsi nous nous inscrivons dans la vision de Dupuis sur la définition du contrôle de gestion communal : il s'agit de « *l'ensemble formalisé des procédures et méthodes de contrôle permettant de maîtriser les rapports activités/budget, d'évaluer le respect de la spécification des produits/prestations, d'assurer la conservation et le développement du patrimoine* » (Dupuis, 2012b, paragraphe 4).

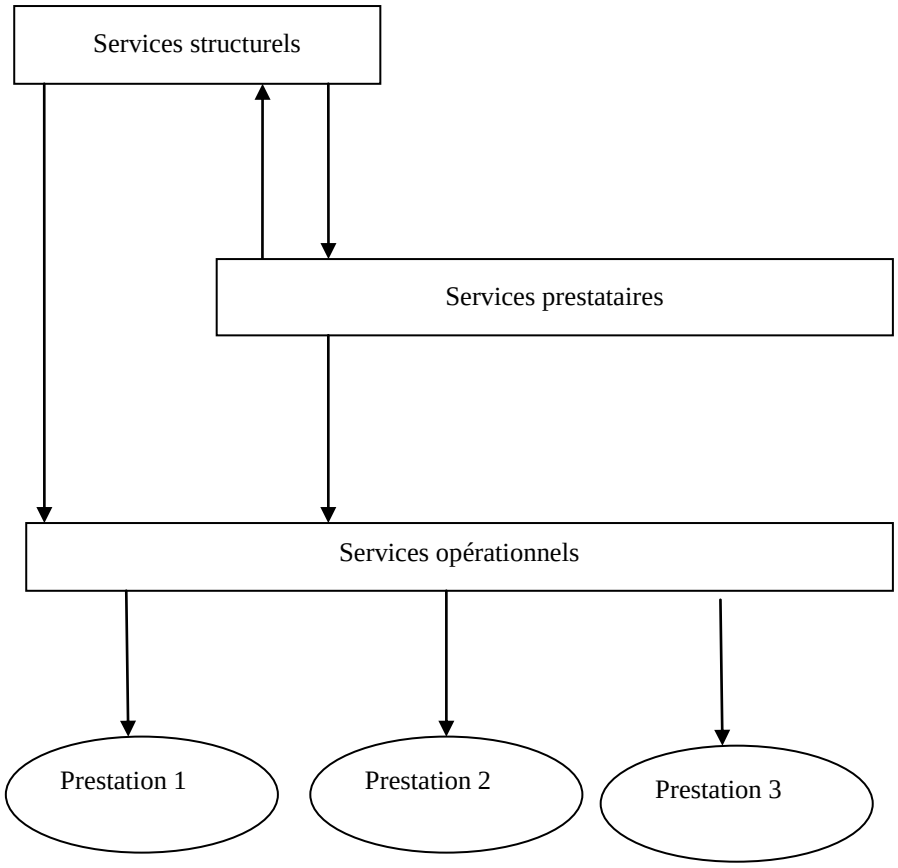
En second lieu, notre objet de recherche concerne, dans le champ ainsi défini, les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes. Celle-ci s'entend comme la mise en place d'un système de coûts et de tableaux de bord visant à maîtriser les coûts dans l'espace et dans le temps, en déterminant l'architecture analytique. Ce système de comptabilité vise en effet à déterminer les éléments de coûts dans un horizon temporel défini afin de poursuivre trois objectifs, comme l'explique Dupuis : maîtriser la performance de l'output de la commune – la prestation de service – destiné à l'usager ; mesurer et maitriser les inputs de la commune, c'est-à-dire les moyens mis en œuvre ; et gérer les projets de développement notamment dans leur dimension coûts. Pour cet auteur, la problématique de la comptabilité analytique relève avant tout d'une logique organisationnelle. La figure 01 décompose l'organisation communale en trois services : structurels, prestataires et opérationnels. Par nature, les prestations rendues par les services structurels ne peuvent pas en l'état être facturées aux usagers finaux. En revanche, les services prestataires et opérationnels sont en capacité de facturer des prestations par le caractère identifiable de ces dernières.

Pour Dupuis, le cadre précis de la comptabilité analytique relève alors d'une triple conception :

- « *La conception des coûts dans l'espace, c'est-à-dire tous les éléments nécessaires à la définition des coûts considérés ;*
- *la conception des coûts dans le temps en rattachant au coût d'une prestation l'ensemble des éléments constitutifs qui se seront succédés dans le temps*

- *la conception interne : le cheminement des charges dans le réseau analytique, c'est-à-dire dans l'organisation de la mise en œuvre des prestations internes et externes de la collectivité* ». (Dupuis, 2012b, paragraphe 45).

Figure 01. Organisation d'une collectivité en services structurels, prestataires et opérationnels



(Source : Dupuis, 2012a, paragraphe 9)

Après identification des charges directes des services opérationnels, le système de comptabilité analytique s'attache à traiter les charges indirectes en définissant des unités d'œuvre. Dupuis (2012) met en garde contre ce mode de répartition des charges, pouvant conduire à fausser les résultats finaux. Il recommande alors des méthodes telles que *« la comptabilité par activités ou l'analyse de la valeur administrative* » (Dupuis, 2012b, paragraphe 51). Dans le cadre de cette thèse, il ne s'agit pas d'étudier les formes plus ou moins innovantes de comptabilité analytique dans les communes, mais d'étudier la trajectoire de cet outil au sein de ces communes, sous le prisme de l'histoire immédiate.

Cette délimitation du périmètre de la thèse incite également à justifier l'utilisation des termes d'outil et d'instrument de gestion. Au cours de notre étude, les deux sont supposés équivalents en ce sens qu'ils renvoient à une façon de réduire la complexité par la formalisation d'actions organisées (Gilbert, 1998), même si, pour l'auteur, l'outil se caractérise par une certaine

passivité.

La délimitation de notre objet de recherche permet de préciser notre questionnement. La question de recherche est alors celle-ci : quelles sont les trajectoires de la comptabilité analytique ? Cette question de recherche se scinde en deux sous-questions, en abordant le « pourquoi » et le « comment » : quels sont les facteurs du recours à la comptabilité analytique ? Comment expliquer qu'un même outil aboutisse dans un cas à un échec[16] et dans un autre, devienne un modèle durable ?

Cette recherche contribue aux conclusions des analyses sur l'instrumentation de gestion. Elle apporte également une meilleure explication du fonctionnement des outils comptables dans une organisation où le contrôle politique constitue le mode traditionnel d'affectation des ressources.

Le point de départ de la recherche se résume ainsi :

Tableau 01. Émergence de l'objet de recherche	
Constats	Peu de travaux académiques sur la trajectoire des outils comptables Un champ d'étude sur le contrôle de gestion publique qui se développe Un contexte incitant à la maîtrise des coûts
Paradoxe	Un recul du discours et des pratiques de comptabilité analytique
Problématiques	Comment expliquer pour une commune le recours à une comptabilité analytique ? Comment expliquer des trajectoires divergentes de la comptabilité analytique dans les communes ?

L'objectif d'une thèse, entendue comme « *une démonstration construite de l'idée directrice que vous avez dégagée en réponse à la question principale élaborée à partir d'un sujet* » (Beaud, 1998, p. 2) est la création de connaissances. De fait, « *la thèse consacre l'aptitude à la recherche : à ce travail d' « artisan intellectuel » qui, à partir d'écrits, d'archives de livres mais aussi de statistiques, de travail sur le terrain, d'enquêtes, d'observations sociales, de relevés géographiques ou cartographiques, produit une œuvre* » (Beaud, 2006, p. 11).

Cette création de connaissances relève de trois points de vue : théorique, méthodologique et empirique (Baumard et Ibert, 2003).

- En premier lieu, si l'étude participe d'une contribution théorique, c'est qu'elle fournit de nouveaux éléments de compréhension à la problématique de la comptabilité analytique dans les communes. Elle met en lumière un phénomène de négociation entre ses acteurs et montre que la qualité technique de l'outil est une condition nécessaire mais non suffisante à sa durabilité. L'étude enrichit les travaux rattachés à

[16] L'échec étant par nature une notion subjective, le terme même est ici appréhendé lorsque l'outil est faiblement utilisé ou abandonné et que ses objectifs ne sont pas atteints.

la thématique de la trajectoire des outils comptables. Cette analyse est permise par l'utilisation d'une grille de lecture socio-technique, qui associe des paramètres sociologiques aux paramètres techniques du processus instrumental. Il est montré que l'explication de la mise en place d'une comptabilité analytique, selon l'approche « classique » de l'acceptation des outils de gestion, est insuffisante. Il s'avère que la négociation entre les acteurs du projet sur les objectifs et les moyens est cruciale. Les deux types de paramètres (sociologiques et techniques) sont complémentaires et interdépendants en ce sens que les contraintes techniques et sociales interagissent.

- En second lieu, notre étude se démarque en fournissant des recommandations aux managers communaux quant à des projets d'instrumentation de gestion. Ce travail insiste sur la combinaison possible d'une instrumentation de gestion associant démarche participative et régulation par voie hiérarchique.
- En troisième lieu, l'apport méthodologique s'illustre par une contribution aux études de cas en histoire immédiate. De cette manière, cette recherche doctorale tend modestement à établir les bases d'un nouveau champ d'étude, celui de l'histoire du management public local.

Cette thèse s'inscrit ainsi dans la continuité de plusieurs travaux de recherche focalisés sur le contrôle de gestion dans les communes (Meyssonnier, 1993a ; Roussarie, 1994 ; Pariente, 1996 ; Gaschet, 1997 ; Zampiccoli, 2009). Parmi les organisations publiques, les communes sont des organisations de proximité, sollicitées par les usagers citoyens contribuables. L'accroissement de la demande de service rendu, les engagements les plus divers liés au désengagement de l'Etat et permis par la clause générale de compétence incitent à la rationalisation des moyens.

Notre étude met au centre de l'analyse les outils de gestion (Hood, 1983 ; Lascoumes et Le Galès, 2004), comme élément moteur du changement organisationnel (Berry, 1983). En outre « *l'instrumentation est consubstantielle au changement organisationnel, soit qu'elle le justifie, soit qu'elle en constitue un moyen de réalisation* » (Gilbert, 1998, p. 26). Ce questionnement étant posé, il convient de se pencher sur la démarche adoptée dans cette thèse. Celle-ci se fonde sur l'analyse de deux cas: Angers, pour une comptabilité analytique durable, et la Roche-sur-Yon, pour une situation d'abandon. L'objet de recherche et la période d'analyse retenue incitent à mobiliser une méthodologie historique. L'histoire comme mode d'investigation privilégié en comptabilité et contrôle de gestion a donné d'ailleurs lieu à plusieurs travaux de référence (Nikitin, 1992 ; Lemarchand, 1993 ; Zimnovitch, 1997, Pezet, 1998 ; Berland, 1999 ; Praquin, 2003 ; Bensadon 2007 ; Labardin, 2008 ; Fabre, 2008 ;

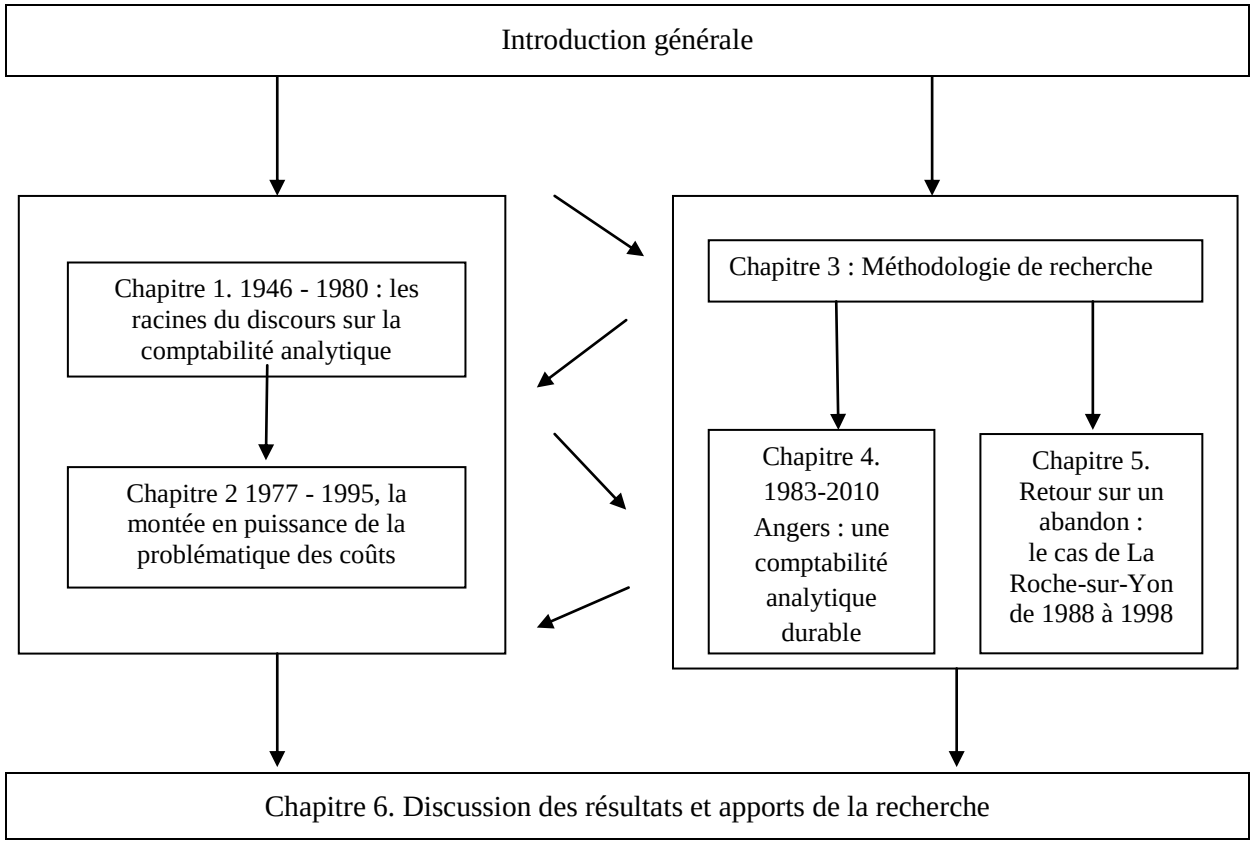
Dattin, 2012). Ce faisant, Pezet et Berland (2000) mettent en avant la double pertinence de l'histoire pour la recherche en sciences de gestion tandis que Zimnovitch (2008) souligne sa richesse méthodologique et sa vertu pédagogique. Les deux études de cas ont été conduites pour les confronter ensuite à la littérature académique et à la littérature professionnelle.

Cette thèse se démarque des autres travaux en histoire de la comptabilité par son ancrage méthodologique en histoire immédiate. Elle associe à l'analyse des archives écrites le recueil des témoignages d'acteurs, ainsi que d'experts externes. Ce dernier élément nous a d'ailleurs semblé prépondérant dans la compréhension fine de la trajectoire de la comptabilité analytique. Surtout, l'histoire immédiate légitime d'autant plus nos recommandations aux praticiens qu'elle montre l'intérêt de la perspective historique pour éclairer leurs problématiques actuelles. Une analyse historique permet de resituer dans le contexte l'outil pour mieux le disséquer. En outre, elle est justifiée par le fait que l'amnésie, en gestion, a un coût exorbitant (Bouquin, 1997). L'histoire fournit des clés de compréhension qui permettent de réduire ce phénomène d'amnésie. Elle permet d'éclairer sous un autre angle les problèmes contemporains et d'ouvrir de nouvelles voies de recherche (Lemarchand, 1993). D'une manière générale, l'outil analysé s'inscrit dans le champ du contrôle de gestion. Or celui-ci, plus que toute autre discipline, ne peut prétendre à mettre en évidence des lois universelles. Dans cette optique, l'analyse historique constitue une nécessité, en permettant de mieux réagir face aux faiblesses d'outils de contrôle de gestion tels que la comptabilité analytique. La mise en perspective historique permet en outre de « revisiter » les outils de contrôle de gestion pour mieux les « apprivoiser » (Zimnovitch, 1999).

Par ailleurs, porter un jugement sur la trajectoire de la comptabilité analytique dans les communes nécessite inévitablement de réaliser des investigations sur une matière disponible au sein de ce type de structure : les archives. Elles représentent en effet la mémoire de l'organisation. Pour compléter ce dispositif de collation des données, le recueil de témoignages permet d'appréhender la mémoire « verbalisée » par les acteurs, encore en poste au moment de la recherche ou retraités.

La figure 02 détaille le cheminement de la recherche et insiste sur les allers et retours entre la revue de littérature et l'analyse empirique.

Figure 02. Structuration de la thèse



La problématique définie plus haut et l'angle de l'histoire immédiate nous conduisent à définir de manière précise le contexte historique de la comptabilité analytique dans les communes. Cet outil prend en effet naissance dans un contexte de reconstruction lié à la fin de la seconde guerre mondiale. L'administration d'État préconise l'analyse des coûts de revient dans les communes dès 1946, via l'action du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. Ce facteur n'est pas neutre dans l'émergence de l'outillage gestionnaire. Il offre un cadre favorable à l'expérimentation de cet outil au sein de certaines communes qui font alors figure de pionnières dans ce domaine. Ces impulsions, centrales puis locales, se situent dans une période qui court de 1946 à 1980.

Celle-ci constitue ainsi le véritable point de départ de l'outillage analytique. Elle se situe au lendemain de la seconde guerre mondiale, ce qui éclaire les facteurs d'émergence. En effet, la France connaît une situation financière très difficile et doit reconstruire une grande partie de ses infrastructures. L'État s'entoure de groupes de réflexion cherchant à améliorer l'efficacité de l'administration, dans un contexte de raréfaction des ressources financières. C'est dans ce

contexte que naît le comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. Son objectif est de proposer une analyse du prix de revient des services publics afin de réaliser des économies de fonctionnement. L'instruction comptable et budgétaire M12 en 1964 participe de cette même logique, en proposant aux communes un cadre comptable propice au calcul du coût de revient par fonction. Cette instruction comptable et budgétaire s'inscrit dans une période, celle des années 1960 et 1970, marquée par une urbanisation croissante. Ce cadre comptable, associé à des impulsions émanant de l'administration centrale, favorise la mise en œuvre d'une comptabilité analytique au sein de quelques communes. Ces dernières, pionnières dans ce domaine, constituent alors un champ de recherche important pour comprendre les trajectoires de la comptabilité analytique. Le chapitre 1 s'attache ainsi à décrire le processus initiant l'implantation de cet outil, en remontant aux origines du discours sur la comptabilité analytique avec le rôle singulier du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics, déjà évoqué. L'impulsion dans la promotion du discours sur la comptabilité analytique est en effet donnée par l'administration centrale. Le chapitre continue en positionnant le cadre offert par l'instruction comptable et budgétaire M12 depuis 1964 comme une incitation à une possible gestion analytique des coûts. Le positionnement innovant de l'administration d'État s'illustre ensuite avec la création du fichier du coût des équipements collectifs dès 1974. Enfin on montre au début des années quatre-vingts le rôle joué par le directeur des services techniques de St-Étienne, Capelle, dans la défense des intérêts professionnels, à travers la diffusion d'une méthode de coût d'interventions. Il s'agit surtout d'une stratégie d'institutionnalisation de pratiques de rationalisation afin de protéger les services techniques d'une possible gestion déléguée.

Avec le chapitre 2, la période qui suit, de la fin des années 1977 à 1995, est marquée par une montée en puissance des problématiques de coût dans les communes. Le besoin de maîtrise des coûts est renforcé par le renouvellement des équipes au sein des communes ainsi que par les lois de décentralisation de 1982. C'est dans ce cadre que des groupes de réflexion, académique et professionnel se saisissent de cette problématique afin de proposer des solutions : plusieurs mouvements vont chercher à se fédérer afin de promouvoir des « bonnes pratiques ». Une partie du chapitre est consacrée au discours du *New Public Management* qui pousse le management des communes à faire de l'entreprise un modèle. La refonte du cadre politique territorial issu de la décentralisation de 1982-1983 explique pour sa part la plus grande autonomie des communes mais aussi leurs nouveaux enjeux en matière de contrôle de gestion. Une mention toute particulière est accordée à un développement sur la diffusion dans

les communes du guide de comptabilité analytique en 1988 par Isabelle de Kerviler, expert-comptable et co-fondatrice du comité secteur public de l'Ordre des Experts Comptables. Malgré un cadre incitatif et des acteurs enclins à mettre en œuvre des outils de gestion modernes, il semble que l'implantation de la comptabilité analytique dans les communes soit laborieuse. La trajectoire de l'outil est ainsi loin d'être linéaire et c'est ce que le chapitre 2 va démontrer.

Ce contexte historique est important pour éclairer notre recherche. Celle-ci s'appuie sur deux études de cas dissymétriques : Angers et la Roche-sur-Yon. Ces deux cas nous amènent à adopter une posture épistémologique et méthodologique appropriée, compte tenu des objectifs de notre recherche. Le chapitre 3 décrit ainsi la méthodologie adoptée.

Ce champ méthodologique défini, nous présentons dans les chapitres 4 et 5 les deux terrains. Le premier terrain, Angers, est instructif du fait de la durabilité de la comptabilité analytique. L'outil, mis en place en 1986, continue à être utilisé aujourd'hui. Cette longévité interpelle le chercheur autant que le praticien. Le cas d'Angers constitue ainsi une référence pour le monde communal qui y voit un exemple de réussite à dupliquer. Pour le chercheur, c'est un objet de recherche intéressant à double titre : son éclairage, sous l'angle de l'histoire immédiate, permet de comprendre la trajectoire de l'outil et ses facteurs de durabilité. Par ailleurs, l'analyse critique conduit à nuancer quelque peu la « réussite » du cas angevin en montrant notamment la faible utilisation des résultats de la comptabilité analytique dans le dispositif de prise de décision et d'anticipation. C'est l'objet du chapitre 4. Notre étude cherche à comprendre pour quelles raisons la comptabilité analytique perdure comme instrument privilégié du « conseil » de gestion de la ville d'Angers. De fait on s'interroge sur le statut de référence attribué par Pariente (1996) à la démarche de contrôle de gestion d'Angers. L'étude débute par la description du cadre organisationnel du projet d'instrumentation comptable. Il y est montré l'importance de l'animation de la comptabilité analytique par les réunions bilan objectifs et sa mise en œuvre durable par une négociation entre le contrôleur de gestion et les chefs de service. Cette réalité tend ainsi à s'écarter quelque peu de l'approche « classique » de l'acceptation des outils de gestion qui met au centre de son analyse la qualité technique de l'instrument. L'outil ne s'anime pas par lui-même et nécessite accord et régulation des acteurs.

Le cas de la Roche-sur-Yon, étudié dans le chapitre 5, tranche avec celui d'Angers. Bien que mis en place à peu près à la même période, l'outil est rapidement abandonné (dès 1998). De nombreux facteurs expliquent cet abandon, tenant autant à l'attitude des acteurs qu'à la dimension technique de l'outil. Du côté des acteurs, la première limite vient de l'action du

contrôleur de gestion qui critique l'outil qu'il est censé animer et qui tend à s'isoler « dans sa tour d'ivoire ». Son manque d'expérience des collectivités locales et l'image de sa fonction (contrôle d'un point de vue hiérarchique) contribuent également à le desservir. La deuxième limite concerne le cabinet de conseil, peu expérimenté. Quant à la troisième limite, elle concerne la direction générale en mettant en exergue son désintérêt rapide pour le projet de comptabilité analytique tandis que les services administratifs se montrent résistants à ce changement. Enfin sur le plan technique, la complexité de la comptabilité analytique s'est notamment manifestée dans les facturations internes entre les services.

Enfin, le chapitre 6 a pour objet de mettre en perspective les résultats issus de ces deux cas. Il analyse la tendance à la simplification observée dans les deux terrains. Pour Angers, depuis 2012, le conseil de gestion réfléchit à une refonte de son architecture informatique et de son module analytique tandis qu'à la Roche-sur-Yon, une tentative de simplification du réseau analytique avait été lancée par la direction générale. Comme indiqué précédemment, on met en avant le fait que dans les deux terrains, l'outil a été détourné de sa visée rationalisatrice purement calculatoire, pour devenir un outil de maîtrise de l'organisation à Angers et un outil de légitimation de la gestion à la Roche-sur-Yon. Par ailleurs, un développement est consacré à une comparaison des deux terrains. Il s'agit aussi de repérer les limites de chaque terrain pour mieux saisir quelle est la véritable place de la comptabilité analytique. À Angers par exemple, l'outil sert peu à la prise de décision et à l'anticipation, de même qu'à la Roche-sur-Yon, consacrant ainsi la force d'inertie des élus. Enfin, l'analyse de ces deux cas nous permet de formuler des recommandations susceptibles d'aider les managers publics dans la mise en œuvre de tels projets.

Chapitre 1. 1946 - 1980 : les racines du discours sur la comptabilité analytique

Il s'agit de poser le cadre de la comptabilité analytique dans les communes. Le contexte historique de l'apparition de la comptabilité analytique dans les communes constitue un point important pour bien comprendre la trajectoire de cet outil. Or son adoption ne se fait pas à partir d'un vide culturel. Autrement dit, comprendre l'adoption de l'outil par quelques communes ne peut faire l'économie d'une analyse du discours sur la comptabilité analytique et des pratiques développés pour l'analyse des coûts.

Notre but est de comprendre par quels mécanismes et par quels acteurs émerge la comptabilité analytique dans les communes. L'émergence de l'outil est lente : les premiers signes d'un discours de rationalisation du fonctionnement de la commune datent de la fin des années quarante avec la création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics en août 1946. Ce discours se poursuit en 1964 avec l'instruction comptable et budgétaire M12. On remonte ainsi aux origines du discours sur la comptabilité analytique dans les organisations publiques en soulignant l'antériorité de son utilisation au sein de l'administration d'État.

Mais pour bien comprendre ce discours de rationalisation, impulsé par l'administration d'État (section 1), il convient de prime abord de décrire le cadre comptable et budgétaire dans lequel évoluent les communes (section liminaire). En effet les règles de comptabilité publiques diffèrent sensiblement de celles des organisations privées, même si des tentatives de rapprochement entre ces deux comptabilités se font jour avec notamment l'instruction M12 (rapprochement avec le plan comptable général). Ces impulsions créent ainsi un cadre favorable permettant l'émergence d'initiatives locales en matière de comptabilité analytique communale. Notre analyse ne se limite pas aux dimensions techniques de l'outil et montre qu'il joue un rôle de légitimation (section 2). Ces expériences locales sont intéressantes à plus d'un titre. Elles constituent des actions pionnières dans le domaine de la comptabilité analytique et s'inscrivent dans un environnement particulier pour les communes. En outre elles apportent un éclairage historique permettant de mieux comprendre la trajectoire de la comptabilité analytique communale.

Section liminaire. Un préalable, comprendre le cadre budgétaire et comptable de la gestion publique

Les communes ont des spécificités de fonctionnement (§1) qui s'inscrivent dans un environnement comptable et budgétaire propre aux administrations publiques (§2). Il convient d'exposer le cadre budgétaire et comptable de la gestion publique ; cette description est fondamentale pour la compréhension de la question de la comptabilité analytique.

§1. La spécificité des communes

Les communes diffèrent des organisations privées sur de nombreux points. La clause générale de compétence des communes, issue de la loi municipale du 5 avril 1884 (reprise aujourd'hui par l'article L2121-29 du Code Général des Collectivités Territoriales), fait de ces dernières des organisations aux compétences très dispersées. Pour Huron (1999) les municipalités sont tenues de se doter d'un nombre de métiers bien supérieurs à celui des entreprises, pour répondre à la diversité de leur mission et satisfaire ainsi à cette clause de compétence générale sur leur territoire. Elles se distinguent également des entreprises par leur finalité. Tandis que les premières assurent une mission de service public répondant à la satisfaction d'un intérêt général[17], les secondes ont pour finalité la maximisation d'un profit. Pour Abadie (1987, p. 29) « *outre un certain nombre de contraintes légales et réglementaires, il ne faut jamais oublier que les objectifs des collectivités ne sont pas réductibles à ceux du secteur privé* ».

L'activité de la commune se traduit quasi-exclusivement[18] en une mission de prestations de services dont l'évaluation pose problème. Pour Maurel (2003, p. 23), la gestion des communes peut toutefois s'assimiler à celle de l'entreprise au regard de leur cycle de gestion. Ce dernier serait décliné en trois phases :

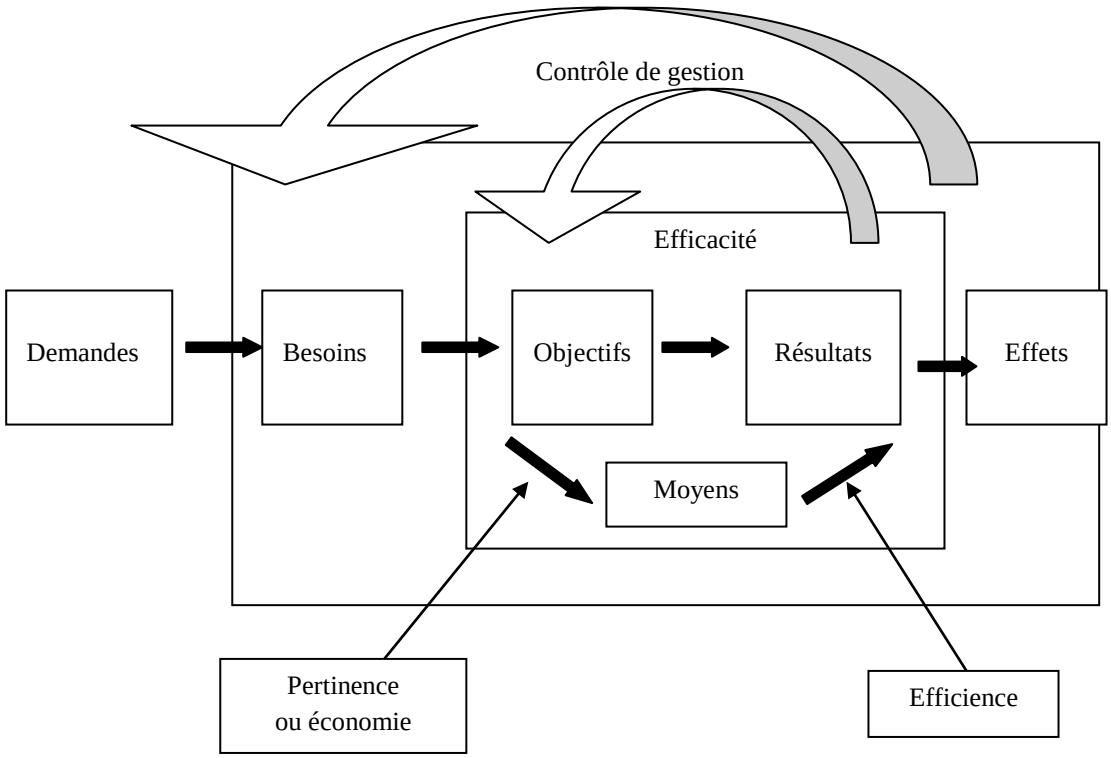
- « *La première phase correspond à l'expression des besoins des habitants perçue par le maire (ce qui normalement est repris dans son projet de mandat)*
- *Durant la deuxième phase, à partir des besoins exprimés, sont prises des décisions de réalisation d'actions ou de prestations publiques, légales ou facultatives*
- *La troisième phase du fonctionnement correspond à la délivrance du service auprès de la population visée* ».

[17]La conception française de l'intérêt général, issue de la pensée de J. J. Rousseau dans *Le contrat social* exprime la volonté collective des individus à vivre et à partager ensemble dans le cadre d'un contrat collectif. Cette conception irrigue notre système juridique et politique. L'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789précise, « *la loi est l'expression de la volonté générale* ». Cette approche s'oppose à la conception anglo-saxonne où la notion d'intérêt individuel et intérêt général ne sont pas antinomiques, mais riches de complémentarité, comme le défend Adam Smith dans *Recherches sur la nature et les causes de la richesse des nations*(1776).

[18] D'une façon marginale, certaines communes ont une activité de production procurant des recettes additionnelles au budget de fonctionnement, à l'image de la vente de fleurs d'une serre municipale.

Une quatrième phase peut être ajoutée, caractérisée par un phénomène de rétroaction des effets sur les besoins des usagers, rapprochant le cycle de la gestion publique d'un modèle cybernétique (figure 1.01).

Figure 1.01. Le cycle de la gestion publique



(Source : adapté de Beaulier et Saléry, 2006, p. 73)

Pour Meyssonnier (1993 b), la structure d'une commune se rapproche d'un conglomérat mais qui ne dispose pas d'une dimension intégrative occasionnée par la recherche du profit. On retrouve même dans les travaux de Mintzberg (1982) une assimilation de la structure communale à la structure divisionnelle et mécaniste. Pour Giquel (1977), les communes se différencient clairement des entreprises privées par ce qu'il appelle des éléments extra-organisationnels c'est-à-dire des attributs spécifiques aux organisations. Ce qui fait des communes un terrain particulier pour la mise en œuvre d'une comptabilité analytique.

§2. Le fonctionnement de la comptabilité publique

La comptabilité publique relève de règles et de procédures particulières, en raison du caractère public des ressources. Les deniers publics doivent en effet être gérés dans un souci de sécurité et de transparence, préoccupation qui n'échappe pas aux communes. Ces règles

concernent le budget, mais également la séparation des tâches entre l'ordonnateur et le comptable.

1. Le budget et les comptes

Les principes de fonctionnement de la comptabilité publique sont relativement anciens, datant notamment de la Restauration. Mais nous basons notre description à partir du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, qui constitue un texte de référence[19].

Le budget désigne l'acte juridique par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses de la commune pour une année. Deux sections composent le budget, la section de fonctionnement et celle d'investissement. Tandis que la section de fonctionnement regroupe les dépenses courantes et ordinaires, la section d'investissement totalise les dépenses affectant le patrimoine de la commune. Cinq étapes structurent l'élaboration budgétaire : la détermination des recettes de fonctionnement, l'inscription des dépenses de fonctionnement, le dégagement de l'autofinancement, la détermination des autres recettes d'investissement et l'inscription des investissements souhaités. La commune dégage un autofinancement brut ou une épargne brute, différence entre les recettes de fonctionnement et les dépenses de fonctionnement. Ce solde transféré en section d'investissement participera d'abord au remboursement du capital des emprunts et ensuite aux financements des investissements.

Depuis le décret du 29 décembre 1962, les recettes et les dépenses se trouvent classées selon huit classes de comptes (1 capitaux, 2 immobilisations, 3 stocks, 4 tiers, 5 financiers, 6 charges, 7 produits et 8 comptes spéciaux). Chaque compte se segmente en chapitres (2 chiffres), articles (3 chiffres) et sous-articles (4 chiffres). Deux présentations sont possibles : un vote par nature ou par fonction selon la taille des collectivités. Le tableau 1.01 fait la liste de la codification fonctionnelle.

Tableau 1.01. Classement par fonction

Numéro de fonction	Fonctions
1	Sécurité et salubrité publique
2	Enseignement et culture
3	Culture
4	Sport et jeunesse
5	Interventions sociales et santé
6	Famille

[19] Ce décret est remplacé depuis par le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et à la comptable publique.

7	Logement
8	Aménagement et services urbains, environnement
9	Action économique
0	Services généraux

2. La séparation ordonnateur / comptable public

Dans une organisation publique, l'étude d'un outil comptable peut difficilement se faire en s'exonérant de celle du cadre réglementaire et normalisé de la comptabilité publique. Cette dernière se distingue principalement de la comptabilité des entreprises, compte tenu du principe de séparation de la fonction d'ordonnateur et de comptable public. La comptabilité publique se tient en effet « à deux mains », celle de l'ordonnateur et celle du comptable public. L'ordonnateur a pour mission d'engager, de mandater et de liquider la dépense et, côté recettes, de constater la créance et d'émettre le titre de recettes. Le comptable se charge, quant à lui essentiellement, de payer effectivement la dépense et d'encaisser la recette. Cette comptabilité diffère ainsi fondamentalement de la comptabilité privée même si les instructions comptable et budgétaire M12 puis M14 ont permis un rapprochement avec le Plan comptable général. Le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable public est une des deux seules règles fondatrices de la comptabilité publique[20] et « *constitue le socle de l'édifice comptable mais aussi budgétaire : c'est le principe structurant et irradiant* […] *dès lors que l'État est convaincu pour ce qui le concerne du bien-fondé du principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, celui-ci ne peut être que maintenu pour les collectivités locales* » (Muzellec, 1988, p. 20).

Ce principe permet une vérification des dépenses avant qu'elles ne soient réalisées. Elle offre aussi une sécurité au contribuable ou à l'usager du service public. Il garantit surtout une règle de sécurité dans la gestion des fonds publics avec l'obligation qui est faite de faire intervenir deux acteurs distincts pour accomplir toute opération de recettes et surtout de dépenses. Ce principe apparaît formellement depuis l'ordonnance du 14 septembre 1822 (« *les fonctions d'administrateur et d'ordonnateur sont incompatibles avec celles de comptable* ») qui est ensuite réaffirmé par le décret impérial du 29 mai 1862, par le décret du 29 décembre 1962 (articles 3, 5, 11,12, 13 et 20) et par la loi du 2 mars 1982 (articles 14 et 15). Il est finalement repris par le décret d'application n°2012-1246 du 7 novembre 2012. On y lit que « *les fonctions d'ordonnateur et de comptable public sont incompatibles.* […] *Les conjoints des*

[20] La seconde règle étant la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.

ordonnateurs ne peuvent être comptables des organismes auprès desquels lesdits ordonnateurs exercent leurs fonctions. ».

Dans la commune, l'ordonnateur est le maire. C'est lui qui est en charge du compte administratif, qui retrace l'exécution du budget. Le compte administratif est le compte-rendu de la gestion de l'ordonnateur de l'exercice précédent. Il récapitule l'ensemble des crédits et des recettes votés par le conseil municipal et effectués par l'ordonnateur. S'y ajoutent les dépenses et les recettes engagées sur l'exercice, mais non encore payées ou encaissées. Autrement dit :

> « *ce document est en fait le recensement de toutes les dépenses et recettes effectivement exécutées, donc la compilation de tous les mandats et titres de recettes émis et non annulés. Sa présentation au conseil permet à celui-ci d'approuver ou non la manière dont l'ordonnateur a exécuté la politique qui avait été approuvée au travers du budget primitif et des diverses décisions modificatives* » (Aben, 2003, p. 29).

En matière de dépenses, l'ordonnateur procède à leur engagement, entendu comme « *l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge »* (art.29, décret n°162-1587*).* Il signe également les mandats de paiement et les titres de recettes. En matière de recettes, il procède à la constatation de la créance, à sa liquidation et à l'émission du titre de recettes correspondant. L'émission d'un titre de recettes est la conséquence de l'existence d'une créance[21], selon les articles 5 et 163 du décret n°162-1587 du 29 décembre 1962. Le comptable suit lui aussi l'exécution du budget à travers le compte de gestion. Ce dernier « *permet de suivre, presque en temps réel, l'évolution de la trésorerie de la collectivité, puisqu'il enregistre effectivement les mouvements de fond* » (Aben, 2003, p. 29). Le comptable de la collectivité locale (comptable du Trésor) est en charge de l'exécution des dépenses et des recettes. Il demeure seul chargé de la prise en charge des titres de recettes émis par l'ordonnateur, selon l'article 11 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962. Cette opération de mise en recouvrement est complétée par l'inscription du titre de recettes sur un bordereau récapitulatif, envoyé par la suite au comptable. Ce dernier, après avoir contrôlé l'identité du débiteur, vérifie la régularité de la recette puis procède à son enregistrement comptable. Le comptable envoie alors au débiteur l'avis des sommes à acquitter puis encaisse son règlement. En cas de difficultés de paiement par le débiteur, le comptable peut procéder à une exécution forcée au travers d'une procédure de mise en recouvrement.

Le comptable exerce deux fonctions principales, celle de payeur et celle de caissier. En tant que payeur, « *le comptable d'une commune, d'un département ou d'une région ne peut*

[21] Même si ce lien n'est pas automatique : on peut en effet avoir une émission de titres de recettes et ce, en l'absence de toute créance. C'est ainsi le cas avec les opérations d'ordre budgétaire (neutralisation de dotations aux amortissements, reprise de provisions,...)

subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur » (art. L1617-2 du CGCT[22]) ». Il vérifie le caractère exécutoire des actes locaux, autrement dit, il contrôle à la fois que les actes autorisant les dépenses ont bien fait l'objet d'une communication au représentant de l'État et que ces mêmes actes n'ont pas fait l'objet d'une annulation contentieuse. Enfin en qualité de payeur, il exerce les contrôles permis par l'article 12 du décret n°162-1587 du 29 décembre 1962, à savoir vérifier la qualité de l'ordonnateur, l'imputation des dépenses aux chapitres budgétaires, la disponibilité des crédits, la validité des créances. Cette dualité des documents comptables permet ainsi un meilleur contrôle par le conseil municipal de la gestion du maire. C'est durant la même session que le conseil municipal approuve le compte administratif de l'ordonnateur et le compte de gestion du comptable public. Le tableau 1.02 synthétise le fonctionnement de la comptabilité publique par phase. L'exécution budgétaire se fait en deux phases : la phase administrative et la phase comptable. « *La comptabilité administrative est tenue en partie simple. L'ordonnateur enregistre les titres de recettes et de mandats émis mais sans la contrepartie fournisseur ou client* » (Boudaud, 2009, p. 48). À l'inverse, la phase comptable est tenue en partie double.

Tableau 1.02 Le fonctionnement de la comptabilité publique par phase

	Phase administrative	Phase comptable
Phase de dépenses	Engagement	Fonction de payeur
	Liquidation	Fonction de caissier
	Ordonnancement	
Phase de recettes	Titres de recettes	Contrôles
	Mise en recouvrement	Recouvrement

3. Les six principes budgétaires

Pour l'administration, le budget primitif, acte politique par excellence, désigne le document par lequel les représentants élus déterminent le cadre financier de leur action. Autrement dit, le budget de la commune est le document décidant et autorisant les recettes et dépenses pour une seule année. Cet acte politique et juridique respecte six principes fondamentaux : les principes d'unité, d'universalité, d'annualité, d'équilibre, d'antériorité et de spécialité.

- Selon le principe d'unité, un document unique récapitule l'ensemble des recettes et des dépenses relatives à la collectivité, à l'exception des budgets annexes, des budgets

[22]Code Général des Collectivités Territoriales

modificatifs et des budgets autonomes. Le respect de ce principe permet d'avoir une vision globale des prévisions de recettes et de dépenses pour un meilleur contrôle du budget.

- Selon le principe d'universalité, la totalité des recettes doit couvrir la totalité des dépenses, grâce à deux principes : la non-compensation entre recettes et dépenses et la non-affectation des recettes aux dépenses.
- Selon le principe d'annualité, la périodicité des budgets doit respecter l'année civile, de telle sorte que « *les crédits autorisés par l'assemblée délibérante ne le sont en principe que pour la durée du budget voté, en l'occurrence, pour l'année civile* » au sens du Code Général des Collectivités Territoriales. L'objectif est de permettre au conseil municipal d'assurer un contrôle régulier sur le budget.
- Selon le principe de l'équilibre budgétaire, les dépenses doivent être intégralement couvertes par les recettes, et cela pour les deux sections du budget (fonctionnement et investissement). Or la présentation et le vote du budget (budget primitif, budget supplémentaire, décisions modificatives) doivent se faire en équilibre réel, ce qui signifie que le total des recettes doit être égal au total des dépenses. Une précision cependant, les recettes d'investissement ne doivent pas couvrir les dépenses de fonctionnement, sauf si les remboursements d'emprunts sont couverts par des ressources propres.
- Selon le principe d'antériorité, le vote du budget doit intervenir avant le démarrage de l'exercice (avant le 1er janvier). Le respect de ce principe suppose deux conditions préalables : la tenue d'un débat d'orientation budgétaire et la note de synthèse. La première formalité consiste en l'obligation pour toutes les communes dont la population dépasse les 3 500 habitants d'organiser un débat sur la situation financière de la commune, ses grandes orientations et sa stratégie financière. La seconde formalité est celle de l'élaboration d'une note de synthèse accompagnant le budget pour les communes dont le nombre d'habitants dépasse les 3 500 habitants.
- Selon le principe de spécialité,

> « *Il est possible d'encaisser plus que prévu initialement au budget primitif. Les dépenses sont évaluées de manière limitative, pour un objet précis et les crédits votés ne peuvent être utilisés :*
>
> - *que pour une catégorie précise de dépenses*
> - *que pour la finalité prévue*
> - *sans pouvoir dépasser le montant prévu au budget* » (Boudaud, 2009, p.27).

Le tableau 1.03 retrace les étapes de la procédure budgétaire. En France, l'année budgétaire se cale sur l'année civile, soit du 1er janvier au 31 décembre. Le budget primitif doit être

obligatoirement voté au plus tard avant le 31 mars. C'est le budget prévisionnel de l'ensemble des recettes et des dépenses pour une année civile. Le budget supplémentaire est, pour sa part, facultatif et il ne peut y en avoir qu'un par exercice. Il modifie ou complète les prévisions du budget primitif. Ce budget d'ajustement doit être équilibré au niveau du fonctionnement comme de l'investissement et voté avant le 31 décembre. Le compte administratif est tenu en partie simple par le maire. Il enregistre « *au jour le jour toutes les opérations tant en recettes qu'en dépenses qui sont effectuées et décrit ainsi la gestion réelle de la municipalité au cours de l'exercice.* » (Giquel, 1977, p. 27).

Le maire a l'obligation de présenter avant le 30 juin de l'année N+1 et dans l'ordre au vote du conseil municipal, d'abord le compte de gestion puis le compte administratif.

Le budget est soumis au contrôle des autorités de tutelle : la préfecture est quasi exclusivement en charge du contrôle de légalité des décisions budgétaires (régularité du vote, conformité des taux d'imposition dans les « fourchettes » légales, prise en charge des dépenses obligatoires et respect de l'équilibre des deux sections budgétaires).

Ce préalable permet ainsi de mieux saisir les enjeux liés aux facteurs d'émergence du calcul de coûts dans les communes.

Tableau 1.03. Étapes de la procédure budgétaire au cours de l'exercice N

Budget primitif	Voté avant le 31/03/N + validation des « restes à réaliser » en investissement
Compte administratif N-1	Avant le 30/06/N délai justifié par l'attente du « compte de gestion » du receveur qui doit être en principe adressé aux communes avant le 01/06/N.
Budget supplémentaire[23]	« Budgets de reports » : affectation « résultat » exercice N Validation des « reste à réaliser en investissement » Ajustement de postes recettes et dépenses (surtout en investissement).
Décisions modificatives	En cas de besoin

Section 1. Des impulsions venues de l'administration d'État

La section remonte aux débuts de l'analyse des coûts dans les administrations publiques en suivant une progression chronologique. Elle vise surtout à saisir les enjeux du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics, dont les méthodes de calcul de coût se révèlent pionnières en utilisant notamment le prix de revient. La section insiste ensuite sur

[23] « *Le budget supplémentaire est établi aussitôt après la clôture de l'exercice précédent et l'établissement du compte administratif de cet exercice. Il est donc normalement voté et réglé au mois de mai de l'année budgétaire en cours. Les différents articles de recettes et de dépenses du budget primitif sont modifiés en fonction des résultats de l'exercice précédent : c'est un budget de report et d'ajustement* » (Giquel, 1977, p. 28).

l'impulsion donnée par l'instruction comptable et budgétaire M12 qui fournit un cadre permettant la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les communes.

Ces impulsions s'inscrivent dans le cadre budgétaire et comptable précédemment évoqué. Elles fournissent ainsi dès 1946 des clés visant à faciliter le calcul du prix de revient. En ce sens, le comité central d'une part (§1), puis l'instruction M12 d'autre part (§2) jouent un rôle important pour diffuser une méthode de calcul du prix de revient. Le ministère de l'équipement participe également à ce processus de diffusion en créant un fichier des équipements collectifs, permettant un calcul de coûts en commune (§3).

§1. 1946: Le statut singulier du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics.

Malgré l'ancienneté de la création de ce comité, celui-ci fait preuve d'une certaine singularité en proposant une analyse du prix de revient dans le secteur public. Ses missions, bien que pionnières en matière de gestion publique, sont néanmoins difficiles.

1. Statut et missions.

Ce Comité est créé peu après la Libération, par le décret n°46-1786 du 9 août 1946, modifié par le décret du 14 mars 1986. Dans un contexte de nationalisation massive d'entreprises de secteurs économiques stratégiques, son objectif large, celui de « *rechercher puis de proposer les mesures propres à réaliser des économies dans le fonctionnement des ministères, des établissements publics, des collectivités locales et des organismes*[24] *de toute nature chargés d'assurer un service public* » (article 2 du décret n°46-1786 du 9 août 1946), est ambitieux. Si ses prérogatives sont larges, c'est aussi parce que son décret d'organisation lui confie les pouvoirs d'investigation les plus larges. L'idée est de déterminer aussi méthodiquement que possible « *le prix de revient et du rendement de chaque service ou subdivision de service* [...] *la notion de prix de revient doit être comprise dans un sens très large. Il ne suffira pas de se demander ce qu'une formalité coûte, en dépense de personnel ou de matériel, à l'administration, mais aussi ce qu'elle coûte au public, le temps qu'elle lui demande, les démarches qu'on lui impose* »[25]. Le Comité souhaite que les enquêtes soient les plus approfondies possibles pour une plus grande appréciation du coût et propose ainsi aux enquêteurs une immersion complète au plus près du terrain. Le chantier est énorme, surtout

[24] Il s'agit d'organismes dans lesquels l'État possède une participation financière supérieure à 20 % du capital social ainsi que des services ou organismes ayant bénéficié de subventions, d'avance ou de garanties du Trésor (Société d'Économie Mixte, entreprises nationales, organisations para-publiques…).

[25] *« L'état actuel des travaux du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics* », Premier rapport1947 p. 8.

lorsque l'on sait que « *l'idée de service public a longtemps paralysé la recherche du coût et du rendement des administrations. Celles-ci fonctionnant dans l'intérêt général, on pensait que les moyens matériels et humains mis à leur disposition étaient toujours justifiés par les exigences de cet intérêt* » (Debbasch, 1972, p. 32).Pour le Comité, l'absence de comptabilité analytique, la diversité des périmètres de calcul de coûts et la faible prise en compte de l'usager, sont autant d'obstacles à une approche du calcul des coûts (Debbasch, 1972).

Le Comité se distingue surtout des autres institutions de réforme de l'État par son statut permanent. À ce titre il s'impose comme le « *produit de la réforme administrative des années trente, et en définitive comme le dernier né d'une longue lignée de commissions d'économies budgétaires, inaugurées au lendemain du premier conflit mondial* » (Descamps, 2007, p. 28). Son objectif est esquissé par le juriste Gaston Jèze qui, dans son cours (1928-1930), préconise de classer les dépenses publiques selon leur objet et de connaître le montant total des dépenses de chaque service pour des comparaisons d'une année sur l'autre. Il précise d'ailleurs l'intérêt pour l'État de la comparaison du coût de chaque service avec les autres services et avec leur rendement, ainsi que par rapport aux recettes publiques (Jèze, 1929).

2. Un mode de fonctionnement inédit et l'analyse du prix[26] de revient.

La participation collégiale du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics en fait une organisation originale. Il est historiquement rattaché à la Présidence du Conseil mais présidé par le procureur Général de la Cour des Comptes et ouvert aux syndicats ainsi qu'aux parlementaires. Le Comité n'est nullement une juridiction même si son organisation et ses compétences sont fixées par le Code des juridictions financières dans sa partie réglementaire.

Si l'objectif de contrôler le coût du fonctionnement des administrations n'est pas nouveau[27], la forme que prend sa méthodologie l'est, d'autant plus que le Comité cherche à compenser certaines lacunes du contrôle des administrations à un moment où la Cour des comptes et les corps d'inspection se concentraient sur les règles budgétaires (Ory-Lavollée,1994).Les communes constituent dès le départ un terrain d'investigation privilégié : « *on ne devra pas oublier que les premiers exécutants du travail administratif ce sont souvent les maires et employés des municipalités. Les enquêteurs devront rechercher auprès de celles-ci si le*

[26] L'expression est celle du Comité et de son premier secrétaire général Gabriel Ardant. Nous la reprenons fidèlement sans analyser le débat entre coût de revient et prix de revient.

[27] « *L'invention des commissions tripartites, composées de représentants de l'administration, d'usagers et des syndicats de fonctionnaires a été introduite par un amendement de Léon Blum* » (Descamps, 2007, p. 28).

travail qui leur est demandé est plus ou moins astreignant, si les résultats en sont réellement utilisés de façon efficace[28] ».

Ce point est capital, il montre que la question de l'optimisation des coûts de gestion dans les municipalités n'apparaît pas seulement à partir du vaste mouvement de décentralisation administrative des années quatre-vingts. Néanmoins il est vrai que peu d'enquêtes ont été menées. Le comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics devient par la suite comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. Trois missions lui sont confiées :

- rechercher et proposer des mesures propres à réduire les coûts de fonctionnement et à améliorer le rendement des organisations énumérées dans l'article 2 du décret 46-1786 du 9 août 1946 évoqué ci-dessus ;
- mener des enquêtes périodiques sur les attributions, la structure et les conditions de fonctionnement des services ministériels ;
- réaliser des études portant sur toute mesure de rationalisation ou de projets de réforme à la condition express que le Comité soit saisi par le Premier ministre et les ministres intéressés.

Quatre méthodes de recherche participent de la méthodologie du Comité : la recherche systématique d'une mesure du coût et du rendement de chaque service, l'utilisation de l'enquête sur place[29], l'analyse approfondie et la décomposition du travail administratif ainsi que la méthode comparative[30].La pratique est inédite en associant les méthodes de la Cour des Comptes à celles de l'Inspection Générale :

> « *l'organisation des équipes d'enquêteurs en « brigade » (le Comité dira « mission ») ; l'exploitation des rapports de contrôle ; la rédaction de rapports individuels nominatifs ; l'envoi d'observations aux administrations concernées (le Comité dira « conclusions ») ; la discussion contradictoire des rapports et des conclusions ; la publication des conclusions dans un rapport d'ensemble ; et surtout l'enquête sur place, à laquelle le comité va donner des développements nouveaux, notamment par l'étude détaillée du fonctionnement d'un service, échelon par échelon, jusqu'à l'usager* » (Descamps, 2007, p. 33).

Il s'agit d'une méthode expérimentale, employée nulle part ailleurs au sein de l'administration centrale comme territoriale. *« Ces équipes jouent un rôle déterminant dans la conception de l'enquête, la définition de la problématique, le choix des méthodes et des secteurs* » (Lamarque, 2007, p. 88). Si la démarche est innovante, c'est pour mieux répondre au constat

[28] *« L'état actuel des travaux du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics* », Premier rapport1947, p. 10.

[29] Les enquêteurs « *possèdent les droits d'investigation les plus larges, tant sur pièces que sur place* » (art.3, premier rapport de 1947 du Comité Central d'Enquête sur le Coût et le Rendement des Services Publics.

[30] « *L'état actuel des travaux du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics*», Premier rapport 1947.

que dresse son premier secrétaire général : Gabriel Ardant. Ce dernier souligne en effet « *l'ignorance de l'administration de sa propre action et de ses coûts et rendements, l'absence ou l'insuffisance de programmes et d'objectifs, la complication de l'action administrative, les carences du contrôle, l'utilisation défectueuse des matériels* » (Descamps, 2007, p. 32). Surtout, comme le rappelle cet auteur, l'innovation primordiale du comité à travers l'action de son secrétaire consiste en « *l'invention, la théorisation et la promotion de la méthode du calcul du prix de revient des services publics* » (Descamps, 2007, p. 33). Le rapport d'ensemble de 1957 publie quelques analyses de prix de revient, notamment avec le cas de la SEITA[31] et des PTT (Siwek-Pouydesseau, 2007).

Avec cette méthode, la logique du premier secrétaire préfigure en tout point les futures problématiques de la rationalisation des choix budgétaires, vingt ans plus tard. "Utilité" puis "prix de revient", selon ses propres termes, doivent seuls fonder le fonctionnement budgétaire de l'État en introduisant au sein des ministères un cadre coercitif, censé remplacer les critères de profit et de concurrence. Le premier rapport en 1947 montre une diversité du champ d'intervention. Les préconisations et enquêtes menées remettent en cause certaines pratiques d'interventionnisme économique, promeuvent certaines méthodes et technologies, préconisent des mesures de réorganisation (incluant des suppressions d'organismes) et des mesures fiscales. Nous reprenons dans cet ordre ces exemples : de la politique de transports, le comité estime nécessaire de procéder à une comparaison entre l'utilité du service rendu et l'étude précise de son prix de revient surtout lorsque certaines lignes ferroviaires se révèlent déficitaires. Cette connaissance du coût semble être une constante lorsque le comité demande

> « *la fusion du Gouvernement Militaire de Berlin et du Groupe Français du Conseil de Contrôle et insiste sur la nécessité de subordonner les services du premier organisme à ceux du second, en vue d'en améliorer le fonctionnement et d'en réduire le coût. Une telle fusion doit permettre de supprimer le poste du général G.M.B. et entraîner par là-même la disparition du Cabinet de la mission militaire et du Secrétariat général de ce dernier*[32] ».

Au rang des technologies promues, figure en bonne place la mécanographie. Cet outil représente un des moyens d'accroître l'efficacité de l'administration : « *l'utilisation de la mécanographie constitue en principe un des moyens d'améliorer le rendement de l'administration*[33] ». Le premier rapport du comité nous apprend qu'une des causes du rendement insuffisant de l'Administration provient d'une méconnaissance du prix de revient. En effet, « *faute de connaître avec précision le prix de revient de chaque service et de chaque*

[31] La Société d'Exploitation Industrielle des tabacs et des allumettes est une entreprise publique fondée en 1926 qui bénéficie du monopole de fabrication et de distribution de tabac jusqu'en 1976.
[32] *« L'état actuel des travaux du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics »*, Premier rapport1947, p. 21.
[33] *Ibid*, p. 34.

subdivision de service, l'Administration persiste dans les dépenses excessives par rapport à leur utilité, ou dans l'emploi de méthodes coûteuses[34] ».

3. Des missions difficiles

La question de la faisabilité opérationnelle se pose, surtout à l'heure où les moyens réels d'investigation font défaut. Dès septembre 1946 le secrétaire général pointe la difficulté « *à s'adjoindre les spécialistes d'organisation, car tous engagés dans leur service à plein temps* » (Descamps, 2007, p. 35). L'heure est surtout à la reconstruction et à l'émergence de l'État-Providence, érodant sévèrement les problématiques d'optimisation du coût des interventions et du fonctionnement des administrations. La grande diversité des missions du Comité explique également la faible prise en compte de ses recommandations par les acteurs politiques. Pourtant dès sa création, le comité jouit d'un consensus comme en témoigne le soutien apporté durant les premiers mois de son existence par Léon Blum et Paul Ramadier d'autant plus que « *le décret du 22 avril 1953 introduit les premiers éléments de coût et de rendement dans les documents budgétaires* » (Descamps, 2007, p. 40). C'est ensuite au tour de la direction du budget d'opter en 1950 pour ces études de coût. L'Inspection Générale des Finances adopte également cette méthode entre 1952 et 1958 pour contrôler les services. Mais le Comité dispose de ressources modestes, aux antipodes de la portée de ses missions. La part des études de coûts et de rendements dans le total des missions du comité baisse à partir de 1950 tandis que les enquêtes se réorientent vers les sociétés d'Économie Mixte et les monographies organisationnelles[35] (Delion, 1969). Les rapports restent souvent lettre morte ; « *des propositions très concrètes furent faites concernant la simplification des formalités dans les mairies et l'état-civil, qui ne furent suivies d'aucun effet* » (Siwek-Pouydesseau, 2007, p. 58). Il faut attendre la circulaire du 23 février 1989, parue au *Journal Officiel* du 24 février 1989 relative au « renouveau du service public[36] » pour redonner une certaine légitimité au Comité. En effet,

> « *Il convient également de mieux utiliser les organismes publics dont l'évaluation est la vocation même, et qui pourraient constituer des instances d'audit permanentes, le cas échéant au prix d'un redéploiement de leurs activités ou d'un infléchissement de leurs modes de recrutement et de formation.*

[34] *Ibid*, p. 35.

[35] Les actions de lobbying de Gabriel Ardant auprès de Pierre Mendès France aboutissent d'ailleurs à ce que ce dernier crée le Commissariat général à la productivité en 1954.Son activité est organisée en quatre secteurs : administratifs, généraux, verticaux, et horizontaux (pour la gestion, la comptabilité, l'organisation, et la normalisation entre autres). Concurrencé par d'autres centres de recherches sur la productivité, il fusionne en 1959 avec le commissariat général au plan et une partie de ses attributions sont alors affectées au service central d'organisation et méthodes (SCOM) du ministère des finances.

[36] Quatre axes d'intervention sont retenus : « *une politique rénovée des relations de travail, une politique de développement des responsabilités, un devoir d'évaluation des politiques publiques et une politique d'accueil et de service à l'égard des usagers* ».

> *Je pense ici notamment aux corps d'inspection et de contrôle et au comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. Je pense aussi, bien sûr, à la Cour des comptes qui s'est spontanément réorientée dans cette voie*[37] ».

À la suite du séminaire gouvernemental du 23 septembre 1989, le Premier Ministre Michel Rocard demande au Comité « *d'évaluer le coût des formalités administratives en commençant par un rapport sur les domaines fiscal et social* » (De Montricher, 2007, p. 64). Le Comité, bien que ne produisant plus de rapports depuis 2011, n'est pas, à ce jour, officiellement dissous. 428 rapports ont été réalisés de sa création en 1946 jusqu'en 2007 mais le constat est celui de « *formulations souvent très générales, voire très vagues qui figurent dans les rapports les plus récents* » (De Montricher, 2007, p. 71). Il n'en reste pas moins que le Comité fait figure d'exception dans le paysage administratif français. Si son action le rend pionnier dans la promotion du prix de revient pour les administrations, il faut néanmoins attendre l'instruction comptable et budgétaire M12 pour que les communes puissent bénéficier d'un premier outil de gestion analytique des coûts.

§2. 1964, l'instruction comptable et budgétaire M12, comme préalable à une gestion analytique des coûts

L'instruction M12 porte en effet en elle le cadre permettant un calcul de coûts au sein des communes, en cela elle constitue également une impulsion pour diffuser l'outil analytique. Néanmoins, malgré son caractère pédagogique, elle ne trouve pas d'échos favorables au sein du tissu communal.

1. Un calcul de coûts possible

L'instruction M12 fait suite au décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant réglementation générale sur la comptabilité publique et s'applique aux collectivités territoriales (voir annexes 1.01 à 1.04). Son article 51 indique que « *la comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique* ». Il s'agit alors d'identifier le coût des services ou produits fabriqués dans une optique de contrôle de la performance des services.

L'instruction M12 propose une architecture pour une construction comptable par méthode de déversement et passe par cette étape :

> «*afin de connaître le coût réel des services directs, les opérations des services généraux ou indirects sont réparties* [...] *Ainsi chaque chapitre de fonctionnement comporte-t-il des recettes et des dépenses indirectes provenant des répartitions opérées. Ces dernières ont pour effet de solder les chapitres de*

[37] Circulaire du 23 février 1989 relative au renouveau du service public, p. 7

> *services indirects et d'augmenter les inscriptions des services directs qui apparaissent alors dans leur exacte perspective financière*[38] ».

Chaque service utilisateur peut se voir ainsi refacturer des coûts en fonction de l'indice de traitement des agents. On serait presque tenté de parler d'approche pédagogique à la lecture de l'instruction M12. Les rédacteurs semblent conscients du caractère novateur de cette démarche pour les collectivités locales. Cette instruction justifie une gestion analytique par les limites du classement des charges par nature :

> « *Le classement des opérations selon leur nature n'est pas apparu suffisant pour renseigner les autorités chargées de voter le budget, de suivre la marche de son exécution, et de contrôler les comptes annuels. Une classe 9 a donc été créée dans un double but, d'une part connaître le coût et le degré d'avancement des divers programmes d'investissements et d'autre part, présenter les recettes et les dépenses par groupe de services et de déterminer les résultats bénéficiaires de chaque groupe (chapitre) ou subdivision de groupe (sous chapitre)*[39] ».

L'importance de cette gestion analytique est très souvent rappelée dans la littérature. Par exemple, Kerviler et Carles (1988) soulignent que la classe de comptes 9 permet de loger le coût de certains investissements et de proposer un compte de résultat (recettes et dépenses) par groupe de services. La nomenclature M12 à travers la classe 9 « *distingue « l'analytique d'investissement » (comptes 90 à 92) et « l'analytique de fonctionnement » (comptes 93 à 97) »*. (Kerviler, 1992, p. 66), si bien que ce mode de fonctionnement facilite l'analyse des résultats par objet de type service ou groupe de service, et programme. Si cette gestion analytique des coûts est possible, c'est parce que les concepteurs de l'instruction M12 avaient pour objectif de faire du budget également un instrument de contrôle de gestion dans les communes (Engel *et al.*, 1981). Autrement dit, il s'agissait de fournir aux acteurs un outil de calcul de coûts. Le cadre M12 permet ainsi d'évaluer avec précision le coût des services administratifs, économiques et sociaux délivrés par la commune. Plus précisément il s'agit de ventiler pour chaque fonction municipale son coût en distinguant dans chaque fonction un chapitre, voire un sous-chapitre. Au final « *ces opérations sont également classées par fonctions ou services ou par programme, classement qui permet la détermination des prix de revient par service ou la connaissance de la situation de chaque programme*[40] ». Ainsi un compte de résultat par fonction est établi en récapitulant recettes et dépenses afférentes à la fonction (Van-Hien[41], 1986).

Cette logique analytique prévaut dès l'origine de l'instruction comptable et budgétaire. En effet les concepteurs de la M12 cherchaient à imposer une répartition des frais généraux

[38] Instruction M12 sur la comptabilité des grandes communes, tome 2, p. 34
[39] *Ibid*, p.13
[40] *Ibid*, p.12
[41] Van-Hien Thai, Chercheur au Centre de recherches économiques et statistiques et Groupe de recherche en économie mathématique et quantitative (Unité associée au C.N.R.S. n°947), université Toulouse.

difficilement affectables (Eicher *et al.* 1980). Dès lors le cadre de la M12 permet, implicitement de produire une information analytique à partir de l'enregistrement des documents comptables[42]. La structure des coûts et le niveau de tarification gagnent alors en lisibilité grâce aux trois balances obligatoires (section de fonctionnement, section d'investissement et balance générale). En reprenant la question légèrement provocante de Giquel (1977, p. 43), « *pourquoi ce double classement qui semble compliquer les choses à plaisir ?»,* on peut légitimement avancer deux avantages. Pour l'auteur, le classement par fonction, jusqu'au sous-chapitre permet de savoir comment la gestion a été assurée, à quel niveau de prix et par voie de conséquence comment est fixée la tarification du service. Ce double classement permet surtout de réaliser des regroupements, selon leur nature et selon leur objet, afin d'élaborer une balance (Giquel, 1977). Enfin la M12 propose également aux communes d'intégrer les amortissements de leur patrimoine dans le budget. Cette intégration vise, selon les concepteurs de la M12, à faire prendre conscience aux élus de la nécessité de l'autofinancement afin de préserver l'état du patrimoine. Cette intégration conduit en outre à calculer des coûts complets. Le tableau 1.04 montre les comptes analytiques de la section de fonctionnement de la classe 9 issus de l'instruction M12.

Tableau 1.04. Classification primaire par fonction de base (instruction comptable et budgétaire M12)

Groupes de services indirects (93)
- 930 Service financier (intérêts de la dette et autofinancement des opérations de la section d'investissement)
- 931 Personnel permanent
- 932 Ensembles immobiliers et mobiliers (chapitre qui enregistre principalement les coûts d'entretien du patrimoine)
- 934 Administration générale
- 936 Voirie
- 937 Réseaux

Services administratifs (94)
- 940 Relations publiques (état-civil, élections, etc…)
- 941 Justice
- 942 Sécurité, Police
- 943 Enseignement
- 944 Œuvres sociales scolaires
-945 Sports et Beaux-Arts

Services sociaux (95)
- 950 Services à la comptabilité distincte

[42]Réforme de la comptabilité publique, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, N°1119, du 27 mai, 1991, p. 6.

- 951 Services sans comptabilité distincte
- 953 Hygiène et protection sanitaire
- 955 Aide sociale

Services économiques (96)

- 961 Interventions économiques générales
- 962 Interventions en matière agricole
- 963 Interventions en matière industrielle et commerciale
- 964 Interventions socio-économiques
- 965 Domaine
- 966 Services à comptabilité distincte
- 967 Services sans comptabilité distincte

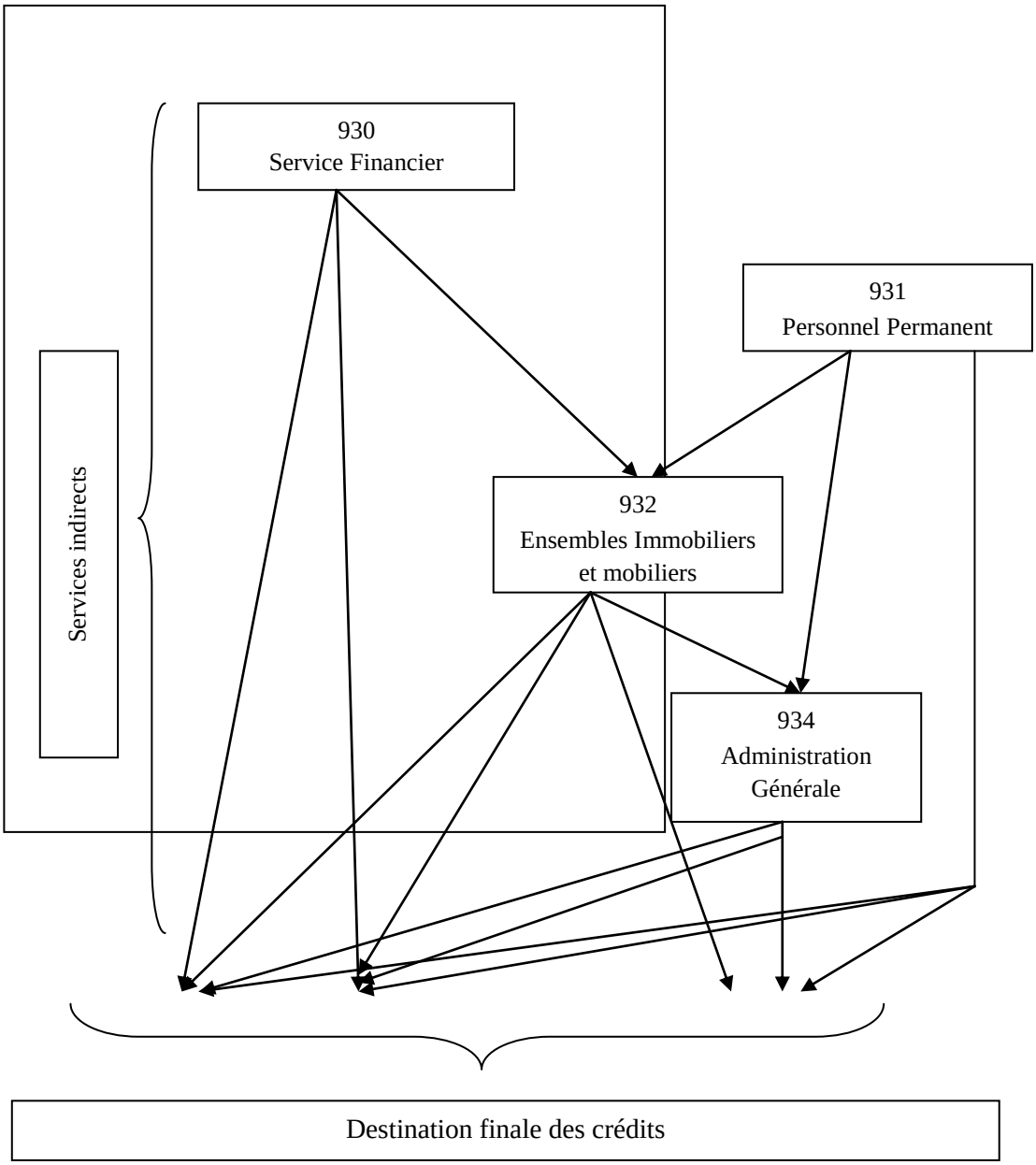
Services fiscaux (97)

- 970 Charges et produits non affectés
- 971 Impôts obligatoires à taux fixe
- 972 Impôts obligatoires à taux variable
- 977 Impôts facultatifs

Pour permettre la construction des coûts complets par fonction, l'instruction M12 complète cette classification primaire par les procédures de « facturation » des services indirects vers les services directs. La figure 1.02 montre comment l'instruction comptable et budgétaire organise la ventilation des dépenses et des recettes par fonction selon une nomenclature déterminée en six groupes de services indirects :

- 930 Service financier (intérêts de la dette et autofinancement des opérations de la section d'investissement)
- 931 Personnel permanent
- 932 Ensembles immobiliers et mobiliers
- 934 Administration générale
- 936 Voirie
- 937 Réseaux

Figure 1.02 Virements entre chapitres de la section de fonctionnement de l'instruction M12



(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 59)

Or « *à l'exception des chapitres 936 et 937, qui sont regroupés à tort dans cette catégorie puisqu'ils constituent des missions finales pour la commune, les services indirects concernent donc des centres intermédiaires de coûts* » (Bodard et Delasnerie, 1980, p. 58). Le tableau 1.05 donne la présentation des chapitres de la section d'investissement et de fonctionnement. La segmentation présentée est assez fine et fournit un cadre propice à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique.

Tableau 1.05. Classement par fonction (ou programme), cadre M12

Section d'investissement

90- Programmes communaux								91-Programmes non communaux			92- Opérations hors programme		
900-Services administratifs				901-Voirie	902-Réseaux	903-Équipement scolaire et culturel	904-Équipement sanitaire et social	910-Programme pour l'État	911-Programme pour le département	Etc …	922-Opérations immobilières et mobilières	Etc …	925-Mouvements financiers
900-1	900-2	900-3	Etc …										

Section de fonctionnement

93-Services indirects (services généraux)				94-Services administratifs		95-Services sociaux		96-Services économiques	97-Service fiscal	
930-Service financier	931-Personnel permanent	932…	934 …	940…	Etc….	950				
Dépenses totales Directes Indirectes										
Recettes totales Directes Indirectes										
Excédent ou déficit										

(source : Ministère des Finances et Ministère de l'Intérieur. Instruction comptable et budgétaire sur la comptabilité des grandes communes. Communes de 3ème catégorie. 2 tomes. Paris, 1964).

Malgré les ingrédients présents dans cette instruction pour une comptabilité analytique, il semble que très peu de communes exploitent ces possibilités comptables.

2. Une faible prise en compte par le terrain

À notre connaissance, la comptabilité analytique n'est en effet que très faiblement présente dans les communes, dans la décennie soixante-dix. Pour Bodart et Delasnerie (1980), une des raisons explicatives tient dans le fait que peu d'actions pédagogiques ont été réalisées pour montrer les possibilités de ce cadre, ce qui justifie en partie le peu d'intérêt des gestionnaires pour calculer des coûts à l'aide de la M12. En outre, cette instruction prévoyait la possibilité de facturer des services indirects à partir de procédures forfaitaires. Mais cette possibilité ne semble pas avoir été exploitée (Bodart et Delasnerie, 1980). L'imputation par chapitre et par fonction et non pas par équipement ne facilite pas non plus son exploitation comme outil de gestion si ce n'est à condition de subdiviser en sous-chapitres pour individualiser les équipements avec le risque « *d'une multiplication abusive du nombre de sous-chapitres dès que le nombre de superstructures augmente* ». (Bodart et Delasnerie, 1980, p. 60). Cette multiplication des sous-chapitres entraîne une surcharge de travail pour le service comptable, d'autant plus mal ressentie si la finalité n'est pas explicite. De plus si la M12 favorise une précision du découpage par chapitre, sous-chapitre, article, les crédits utilisés par des services différents compliquent son découpage en l'absence de règles d'imputation précises. Peu d'écrits illustrent une application entière des principes de la M12. La monographie du Centre de Gestion Scientifique[43] de 1975 sur la commune de St-Maur-des-Fossés témoigne par exemple d'une appropriation partielle. La division en sous-chapitres individualise les équipements, sauf en ce qui concerne les écoles qui sont regroupées en écoles du 1er degré d'une part et écoles du 2ème degré d'autre part (Engel et Garnier, 1981). L'individualisation des dépenses par équipement n'étant pas suivie par les communes, ces dernières préfèrent la remplacer par un regroupement d'équipements (exemple « écoles du second degré, écoles maternelles » …). Le traitement des amortissements étant simplement facultatif avec la M12, peu de communes l'ont utilisé. En effet, pour Bernard Adans, directeur adjoint à la Direction générale de la Comptabilité Publique en 1991, « *l'amortissement intégral avait pour*

[43] Créé en 1967, le Centre de gestion scientifique (CGS) est un laboratoire de sciences de gestion, rattaché à l'école des Mines de Paris, qui cherche à développer une double culture de la modélisation et de l'organisation. Dès le début des années 1980, une partie de ses travaux s'orientent vers l'étude des outils de gestion (comptabilité analytique, tableaux de bord, modèles d'aide à la décision) pour les organisations privées et publiques. Dans le domaine communal, quatre premiers travaux sont réalisés (une première étude sur la préparation du budget des communes, une deuxième sur l'arbitrage entre voiture et transports collectifs communaux, une troisième sur la gestion des espaces verts dans plusieurs villes, et enfin une étude sur le tableau de bord communal).

corollaire de fortes dotations pour amortissement et donc une croissance brutale de la fiscalité[44] ». Par ailleurs, toute diminution de l'épargne brute, consécutive à un accroissement des charges calculées, affecte mécaniquement le financement des investissements.

Enfin une étude menée également par le CGS intitulée « *la préparation du budget communal* » par Eicher et al (1980) illustre la sous-utilisation par les responsables de la comptabilité analytique proposée par la M 12, en exposant trois limites.

- La première est une absence de définition d'unités d'œuvre permettant des comparaisons dans le temps et dans l'espace.
- La seconde consiste en des découpages comptables arbitraires, ayant peu de rapport avec l'organisation des responsabilités.
- Enfin la troisième limite est celle de la répartition des sommes issues des écritures d'ordre[45], entre les chapitres selon des clés conventionnelles. Pour Demeestère (1980), les difficultés liées aux répartitions arbitraires, aux amortissements, etc. conduisent à faire du calcul des prix de revient un outil peu utilisé.

L'imputation par chapitre proposée par la comptabilité budgétaire s'est révélée limitative pour le traitement analytique des équipements. La multiplicité des métiers et des services associés d'une commune rend problématique la répartition entre charges directes et indirectes et densifie le système d'information. De même, le découpage en sections principales et sections auxiliaires n'est pas forcément adaptable à l'organisation des prestations de services des communes. En outre l'instruction M12 propose une répartition des charges indirectes qui semble peu satisfaisante. Van-Hien, chercheur en économie locale (1986), a montré la possibilité d'un calcul du coût des services municipaux au sein de la commune de Blagnac en 1981, à partir uniquement du compte administratif. La répartition des charges d'administration générale se fait au prorata du nombre d'agents administratifs, conformément à la préconisation de l'instruction comptable et budgétaire. Or l'auteur estime que cette méthode n'est pas pertinente dans la mesure où cette répartition s'effectue sur la base des seuls agents rémunérés par la commune. Ce qui conduit, par exemple, à ne pas imputer les charges administratives aux collèges et aux écoles primaires, au motif que leur personnel n'est pas rémunéré par la commune mais par l'État.

[44]Réforme de la comptabilité publique, *Gazette des Communes, des départements des régions*, N°1119, du 27 mai 1991, p. 22.

[45] Elles désignent des opérations comptables effectuées par l'ordonnateur et qui n'ont aucune incidence en matière de décaissement et d'encaissement. Elles ont comme objectif de passer les opérations de fin d'exercice (dotations aux amortissements et aux provisions…).

Les responsables locaux n'ont pas su saisir l'opportunité d'utiliser le classement des charges par fonction. Le constat est posé par Bouinot (1980) selon lesquels, la pratique montre que ce cadre reste souvent inemployé, surtout au niveau du compte administratif. La mauvaise utilisation du volet analytique de la comptabilité fonctionnelle de la M12 explique la réticence des collectivités territoriales à opter pour le vote par fonction, en lieu et place du vote par nature si bien que « *la non-exploitation des possibilités de la M12 par les gestionnaires locaux a conduit plus ou moins à détourner nombre d'assemblées délibérantes des budgets et comptes fonctionnels* » (Whatelet, 2000, p. 115). Pour les administratifs, les ventilations à effectuer pour chaque budget sont un processus lourd et contraignant. Ils perçoivent alors cette opération comme inutile (Eicher*et al.*, 1980). Ainsi la comptabilité publique présente des limites dans son fonctionnement ; Demeestère (2002) pointe son faible contenu informatif, son suivi budgétaire imparfait et son manque d'évaluation des performances internes de l'organisation. Pour de Kerviler et Carles (1988), la M12 offre un cadre inadapté au calcul des coûts.

Malgré le peu d'utilisation des possibilités de la M12, on constate, dès les années 1970, face à l'accroissement des équipements collectifs, qu'une réflexion est menée pour évaluer le coût de ces équipements.

§3. Des expériences innovantes du coût des équipements collectifs

La croissance des équipements collectifs dans les communes pousse le ministère de l'Équipement à mettre en œuvre une réflexion sur la mesure et le pilotage des coûts de ces équipements. Le fruit de cette réflexion constitue ainsi une troisième impulsion visant à promouvoir la comptabilité analytique dans les communes.

1. Dès 1970, les origines du fichier du coût des équipements collectifs

A. Objectifs du fichier

Le chapitre introductif de l'instruction M12 réglementant la comptabilité des communes de plus de 10 000 habitants rappelle que la bonne gestion d'un patrimoine en croissance nécessite que son inventaire puisse être réalisé de manière aisée et régulière. Si « *dans l'administration locale, la maîtrise des coûts des équipements constitue l'objectif principal d'un dispositif de contrôle de gestion* » (Bouinot, 1977, p. 181) c'est parce que la décennie soixante-dix a été marquée par l'accroissement des équipements collectifs municipaux lié à l'urbanisation. La connaissance du coût de fonctionnement, souvent négligée en phase d'investissement, se révèle *in fine* nécessaire pour établir les projections budgétaires d'autant

que ces charges sont imputées sur le budget de fonctionnement des collectivités. L'élargissement de l'offre de service collectif pour l'usager-citoyen-contribuable amplifie cette problématique. On remarque qu'« *à partir de 1977, on a cependant observé une première modification des comportements d'investissement qui a marqué la fin des « Maires bâtisseurs* » (Le Lamer, 1991, p. 48) pour le début des « maires gestionnaires » (Hertzog, 1986). Le constat est aussi pointé par Roubieu (1994). Pour ce dernier, après une période consistant à équiper les communes (logements, complexes sportifs, etc.), il convient désormais de gérer ces équipements, c'est-à-dire de les entretenir et assurer leur maintenance. Ainsi « *d'une part à la période euphorique de construction a succédé, en effet, une époque où le palliatif employé face à une conjoncture défavorable repose sur la conservation en l'état des équipements existants et d'autre part, l'effort passé important d'équipements des communes va progressivement se transformer dans l'avenir en une masse considérable de travaux pour leur entretien* » (Schmitt, 1980, p. 42).

Ainsi le rapport entre les dépenses d'équipement brut et les recettes courantes des communes s'évalue à 47,9 % pour l'année 1975 (Direction générale des Collectivités Locales). Il apparaît que « *les orientations de la politique d'équipement des communes ont été trop souvent dans le passé définies de manière anarchique, sans réflexion suffisante sur les priorités réelles et sur les possibilités techniques et financières : il apparaît de plus en plus nécessaire de recourir à une programmation des équipements collectifs dans le temps et dans l'espace* » (Giquel, 1977, p. 81). « *En bref, il s'agit d'imaginer la vie future de l'équipement et d'en déduire ses coûts probables de gestion* » (Bouinot, 1980, p. 5). En l'absence de la maîtrise du coût global, la municipalité d'Orléans a déterminé un taux de charges récurrentes, entendu comme le rapport entre le coût annuel d'exploitation d'un équipement et son coût initial de création (Bouinot, 1980). Ce ratio est un premier outil de prise de décision en quantifiant le niveau de charges de fonctionnement des investissements. La préoccupation d'une programmation des équipements collectifs est ressentie par les usagers, de plus en plus urbains durant les années soixante-dix. En effet « *une enquête réalisée en 1978 par la SOFRES indiquait que 49 % des Français interrogés se montraient favorables à une amélioration des équipements collectifs contre 42 % qui préféraient une augmentation de leur pouvoir d'achat* » (Jeannet et Strumanne, 1980, p. 27). Trois raisons expliquent la focalisation sur le coût d'exploitation des équipements collectifs.

- En premier lieu, les équipements collectifs absorbent une part croissante des ressources des communes.

- En deuxième lieu, le ralentissement de la croissance économique à partir du début des années soixante-dix impose de dépasser la question de la création des équipements collectifs pour celle de leur gestion.
- En troisième lieu, la nécessaire programmation des équipements pour étaler dans le temps la charge d'investissement et de fonctionnement associés sur les budgets des communes.

Une réflexion est alors menée au niveau du ministère de l'Équipement, en tant que pilote des opérations d'investissement des collectivités territoriales dès 1970 : « *Ce travail a consisté en la constitution d'un fichier des équipements des superstructures, ce fichier recensant par secteur (éducatif, sanitaire…) les caractéristiques d'un échantillon d'équipements et fournissant des éléments de référence en matière de charges de fonctionnement induites* » (Le Lamer, 1991, p. 19). Quatre périodes sont à distinguer.

B. Quatre périodes préalables

- La première phase dure un an avec l'année 1970, date à laquelle les principales études sont commandées par le commissariat au plan[46]. L'objectif est d'évaluer le coût de la croissance urbaine en cette période d'exode rural. Les études se focalisent alors sur les dépenses d'investissement analysées par catégorie d'équipement et par maître d'ouvrage. La seule exception concerne l'étude commandée par la société d'études et de recherches économiques et financières (SERETES) sur l'évaluation du coût de fonctionnement des équipements publics de superstructure[47] à prévoir dans les villes nouvelles en 1968.
- Puis vient la seconde phase en 1971, durant laquelle plusieurs études et enquêtes sont menées pour le compte des services des affaires économiques et internationales (SAEI[48]), dépendant du ministère de l'équipement. En raison de la croissance des

[46]La reconstruction de l'économie, après la seconde guerre mondiale, impose une rationalisation des moyens tout en recherchant un consensus. Créé le 3 janvier 1946 par rattachement aux services du premier ministre, le commissariat général au plan cherche à « *organiser un futur désiré* ».La période 1946-1975 est une période où la planification indicative et négociée participe pleinement à l'organisation économique de l'économie par des contrats passés entre l'État et ses partenaires publics. La période 1975-1990 est une période de doute de l'efficacité du rôle du commissariat au plan. À partir de 1977 avec l'abandon du XI[e] plan la planification est remise en cause et se recentre sur un rôle de prospective. En 2003 le commissariat au plan disparaît au profit du centre d'analyse stratégique (CAS).

[47] Les superstructures (mairie, groupe scolaire, crèche…) « *ont pour caractéristique d'être des investissements physiquement isolés aisément identifiables, dont les coûts peuvent être analysés de façon indépendante* » (Bodart et Delasnerie, 1980, p. 61). Elles se distinguent des infrastructures (réseaux de voirie, d'eau, d'assainissement …) qui sont des équipements dits « continus » dont tous les éléments sont liés aux autres.

[48]De 1960 à 1978, le service des affaires économiques et internationales du ministère de l'équipement publie

charges de fonctionnement des villes, le ministère de l'équipement et la direction générale des collectivités locales sont amenés à coordonner leurs moyens pour mener des études de coût du fonctionnement des équipements collectifs de superstructure. Un comité interministériel *ad hoc* est alors créé. Dix ans avant les mesures phares de décentralisation de 1982, les politiques d'investissement de la plupart des communes sont co-pilotées par le ministère de l'équipement, en tant qu'administration de services à destination des territoires. Dès le Vème Plan (1966-1970), période de centralisme décisionnel, les méthodes de prévision financière à destination des budgets communaux se développent. À l'origine, « *on trouve une note de méthode de la direction de la comptabilité publique, diffusée en mai 1966 qui fixe le cadre des études financières à réaliser à moyen terme. Les études financières réalisées en fonction de ce schéma sont d'ailleurs uniquement « administratives » car menées par les trésoreries générales sans concertation avec les élus* » (Bouinot et Schmitt, 1981, p.499). Or cette note de méthode sera reprise dans le VIème Plan (1971-1975). Le ministère de l'équipement, à travers le service des affaires économiques et internationales (SAEI), joue également un rôle dans la diffusion de nouvelles méthodes de gestion financière des communes en regroupant dans une note *ad hoc* les modèles de prévisions sur les finances locales (les méthodes manuelles, les méthodes informatisées et les modèles économétriques).

- La troisième phase débute en 1972 avec une recherche exploratoire portant sur « *la relation entre coûts monétaires de création et d'utilisation des équipements urbains* » réalisée par l'omnium technique d'aménagement[49] (OTAM) pour le compte de la délégation générale à la recherche scientifique et technique. De plus un ensemble de fiches d'information sur les équipements collectifs est établi à la demande de la direction de l'aménagement foncier et de l'urbanisme (DAFU) afin de compléter et d'actualiser ces fiches d'équipements publiées en 1969 par l'institut d'aménagement et d'urbanisme de la région parisienne.

---

plus de 880 notes, études et rapports dans de nombreux domaines dont certains sont édités par la documentation française.

[49]L'Omnium technique d'aménagement (OTAM) est une filiale de la société d'économie et de mathématiques appliquées (SEMA) Cette dernière est créée par Jacques Lesourne en 1960, par transformation de la société de mathématiques appliquées (SMA) elle-même créée en 1958.L'Omnium technique d'aménagement est à l'origine des scénarios d'aménagement du territoire réalisés pour la délégation à l'aménagement du territoire et à l'action régionale (Datar), dont le plus connu est celui du "*scénario de l'inacceptable*" étude de 1969 qui s'interroge sur la manière dont se distribueraient sur le territoire en l'an deux mille, les activités économiques (agriculture, industrie, et services) et la population.

- La quatrième phase naît à la DAFU et au SAEI de l'idée de réaliser en 1973 un fichier sur les coûts de fonctionnement des équipements collectifs. La commande est alors à la fois celle du comité directeur du plan construction[50] et des services extérieurs du ministère de l'équipement (directions départementales et centres d'études techniques de l'équipement). C'est ce dernier point que nous développons.

2. La création du fichier du coût des équipements collectifs

A. L'étude de la SAEI

Une première étude est confiée en 1973 par la SAEI à l'institut d'aménagement et d'urbanisme de la région parisienne. Cette pré-étude est segmentée en deux parties : une analyse des besoins des collectivités locales et services techniques ainsi que l'expérimentation d'une fiche de collecte de données. La première constate l'existence d'une demande jugée incertaine, hétérogène et peu satisfaite. La seconde conclut à la faisabilité d'une saisie des informations exhaustives sur le fonctionnement des équipements et la possibilité d'exploiter ces données sous forme de ratios. La logique affichée et défendue par le ministère de l'équipement et le ministère de l'intérieur est alors celle-ci :

> « *Le choix des équipements devrait s'appuyer sur une prévision globalisée des charges correspondantes d'investissement et d'exploitation pour deux raisons principales : d'une part, les charges induites à caractère répétitif déterminent pour une large part l'évolution irréversible des budgets courants ; d'autre part, la connaissance des éléments de l'équilibre financier de gestion (fréquentation- tarifs, éléments de coût, etc…) permet d'adapter la programmation physique (dimensionnement, aménagements spéciaux, techniques de construction, etc ...) à un niveau de service souhaité*[51] ».

En d'autres termes, l'analyse des résultats d'exploitation ne se conduit pas en termes d'équilibre ou de déficit financier mais bien en termes de coût par usager ou par unité consommée. La création du fichier sur le coût des équipements collectifs se déroule alors sous l'égide d'un comité directeur comprenant des représentants d'institutions publiques (ministère de l'intérieur, de l'économie et des finances, de la santé, de l'éducation, de l'agriculture, de l'équipement, le secrétariat d'état à la culture, à la jeunesse et aux sports, le commissariat général au plan, la caisse des dépôts et consignations, le secrétariat du groupe central des villes nouvelles, l'institut d'aménagement et d'urbanisme de la région parisienne). Il obtient également le concours de représentants d'associations (l'association des maires de France, le

[50] Un arrêté interministériel du 20 septembre 1967 (J.O. du 17 novembre 1967 p. 11.215) organise les structures de la recherche dans les domaines de l'équipement, du logement et des transports. Dans ce cadre il est décidé de créer le "Plan construction" qui dès 1971 coordonne la recherche en matière d'habitat en concertation avec les entreprises et les usagers. Il est animé par un comité directeur qui a pour mission d'établir les orientations et les priorités de la recherche. Il est surtout actif entre 1971 et 1979.

[51] Fichiers coûts équipement collectifs, La documentation française, 1976.

syndicat des secrétaires généraux des villes, l'association des ingénieurs des villes de France et l'association des hygiénistes et techniciens municipaux). Ce comité se réunit une première fois le 21 juin 1974 pour définir les caractéristiques de cet instrument d'information. L'outil doit être simple, rapidement opérationnel, évolutif, compatible avec d'autres systèmes d'information et anonyme. C'est pourquoi la base d'enquête est identique pour l'intégralité des équipements. L'objectif est alors de déterminer le coût de fonctionnement des équipements collectifs en mettant en évidence le rapport entre les charges consommées et le niveau de prestations rendu à l'usager. La difficulté a été, en l'absence de comptabilité analytique capable de déterminer la "production" des différents services publics, de définir des paramètres permettant d'établir des comparatifs de niveaux de service : nombre d'usagers, types d'usagers, modalités d'ouverture, effectifs des personnels d'animation, tarification, etc… et de procéder par enquêtes ponctuelles pour évaluer ces paramètres (Bouinot, 1980).

B. L'équipement au centre de l'analyse

L'objectif est de combler un déficit de gestion dans la mesure où, avant la mise en place du fichier, les charges annuelles de fonctionnement induites par tout équipement quel qu'il soit étaient grossièrement évaluées à 10 % du montant de l'investissement initial (Bouinot, 1980). L'enquête menée en 1973 par le ministère de l'équipement a porté sur 400 équipements dans une quarantaine de communes de 10 000 à 350 000 habitants. Les résultats prennent deux formes.

- En premier lieu, des fiches synthétiques présentant pour chaque équipement observé des données sur des critères différents comme la localisation, les coûts d'investissement et de fonctionnement.
- En second lieu, des dossiers par type d'équipements contenant une analyse comparative des cas observés, une présentation d'études portant autant sur l'équipement que le fonctionnement ainsi qu'un rappel de la réglementation en vigueur.

Le premier dossier établi a été celui des piscines. En effet, le 6ème plan quinquennal (1971-1975) a lancé l'opération « 1 000 piscines », afin de favoriser l'apprentissage de la natation. Or ces équipements génèrent des frais de fonctionnement importants. Ces frais ont été placés au centre des préoccupations des collectivités compte tenu de la répartition des charges entre usagers (droit d'entrée, abonnement), l'État (par les subventions) et la commune gestionnaire. L'enquête du ministère de l'équipement a ainsi déterminé la charge annuelle par usager pour une commune : celle-ci peut varier de 60 centimes à 5 francs. Il ne nous a pas été possible de

trouver trace du calcul ayant amené à ces montants dans les archives que nous avons consultées au ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie.

Mais pour quelles raisons centrer l'observation des coûts au niveau de l'équipement ? L'idée est de regrouper l'ensemble des informations pertinentes utiles à la création et à la gestion des équipements collectifs, comme le montre le bordereau « d'évaluation du service rendu » (annexe 1.05). Le mécanisme de ventilation des chapitres et sous-chapitres par fonction avec la M12 n'est pas en mesure de répartir les charges par nature et par service, parce que les sous-chapitres (subdivision à 4 chiffres de la classe 9) ne correspondent pas à des opérations individualisées mais à des sous-catégories d'équipement. De fait, dans le cas où un équipement collectif se trouve affecté à plusieurs objets, les charges se retrouvent globalisées sur la fonction essentielle assurée par l'équipement (Jeannet et Strumanne, 1980). La ventilation des coûts entre les différents équipements dépendant d'une même activité n'est pas connue. En retenant comme unité d'analyse l'équipement, on peut plus aisément évaluer l'adaptation du niveau de consommation en charges de fonctionnement de l'équipement à l'évolution de la demande. Cette précaution permet d'éviter l'amalgame entre les dépenses d'un service et le coût de l'unité de ce service. Au final, l'intérêt au niveau de l'équipement est de permettre de distinguer, dans un premier temps, les dépenses relatives à un équipement en particulier et, dans un second temps, la connaissance des services fournis et le coût de l'unité de service produit. Prendre comme objet le coût de l'équipement semble pertinent dans la mesure où ce dernier est à la fois un centre de responsabilité précis pour le gestionnaire et une unité technique logique et indépendante pour l'affectation des coûts d'entretien (Jeannet et Strumanne, 1980). En d'autres termes, « *les équipements occupent une position clef car ils constituent l'unité fondamentale de décision et de mesure des services rendus aux usagers* » (Bouinot, 1977, p. 181). Une telle conception de l'équipement trouve d'ailleurs encore aujourd'hui une résonance particulière, notamment dans le secteur sportif. Dupuis et Bayeux (1995, p. 7) démontrent que, « *légitimité essentielle du service public, l'équipement va jouer le rôle de fondation sur laquelle vont pouvoir se bâtir les politiques publiques* » d'autant plus qu' « *en vingt ans, les stades se sont multipliés par trois ou quatre, dans les différents secteurs des villes, mais surtout dans la périphérie (quartiers neufs). S'y adjoignent souvent des salles omnisports*[52] ». Avec cette option, on peut non seulement comparer les équipements (pour ceux de même nature) en fonction de leur coût et du service mais elle donne aux décideurs publics un moyen de répartir les ressources entre les équipements afin de maximiser

[52]Étude de l'AATVF connaissance des temps d'utilisation et calcul de coût de l'heure *Gazette des communes, des départements des régions*, 7 juin 1982, p. 50.

le service rendu aux usagers. Dupuis et Bayeux (1995, p. 7) rappellent cette question lancinante de cette manière : « *vise-t-on une rentabilité sociale (qui reste à définir) ou une rentabilité financière (dans l'hypothèse où l'équipement permet de dégager des recettes) ?* »

La création du fichier des équipements se fonde sur une cinquantaine de types d'équipements collectifs différents. Pour chaque équipement sont dissociés les coûts d'investissement, le financement de l'investissement, les coûts de fonctionnement[53] et le financement du fonctionnement. La fiabilité du fichier tient à son actualisation. Pour cela, les informations relatives à la réalisation de l'équipement (dépenses annuelles et financement de ces dépenses par emprunt, subventions et autofinancement) sont revalorisées en francs de l'année en question en appliquant l'indice national du coût de la construction. De même les coûts concernant le fonctionnement et l'entretien du bâtiment peuvent être également revalorisés à partir de l'indice national des prix à la consommation. Les dépenses de personnel sont, quant à elles actualisées à partir de l'indice des traitements de la fonction publique. Deux outils composent le fichier de coûts des équipements collectifs : les fiches synthétiques d'équipements et les dossiers d'équipement.

- Le premier outil prend la forme d'une série de six tomes correspondant chacun à un secteur d'activité de la commune : éducatif, sanitaire, sportif, social, culturel et administratif. Chaque tome se décline en cinq fiches s'attachant à décrire respectivement la carte d'identité de l'équipement, sa capacité d'accueil, sa fréquentation, son niveau de charges d'entretien et les principaux ratios de coûts (coûts de fonctionnement par unité de fréquentation…).
- Le second outil vise à apporter :
  - « *Une synthèse des résultats recueillis appuyée sur une analyse comparative entre les équipements contenus dans le fichier.*
  - *Une présentation de la réglementation concernant chaque équipement*[54] ».

Ce fichier a deux objectifs. Il sert d'abord au Plan Construction du Commissariat Général au Plan en intégrant la notion de « coût global de fonctionnement » comme outil de pilotage des programmes de logement. Il est également utilisé dans la préparation du VIIème Plan « *en soulignant la nécessité d'estimer non seulement les charges d'investissement publics à répartir entre les différents agents mais également de prévoir les moyens de fonctionnement*

[53] La méthodologie du Ministère de l'Équipement définit le coût de fonctionnement comme l'ensemble des dépenses courantes permettant à l'équipement de fonctionner pendant une année.
[54] Fichiers coûts équipement collectifs, La Documentation française, 1976.

permettant d'assurer un niveau de service satisfaisant des équipements collectifs[55] ». Il s'agit alors de compléter une programmation physique d'équipements par une programmation financière et de prévoir les conséquences des grandes opérations d'urbanisme comme des orientations des plans d'occupation des sols sur les budgets publics.

L'aide à la gestion financière prévisionnelle est un objectif de la Direction générale des collectivités locales du Ministère de l'Intérieur, pour mettre à la disposition des élus locaux et des personnels communaux des coûts de référence afin de prévoir les conséquences d'un investissement. En faisant du fichier de coûts des équipements collectifs un instrument d'aide à la programmation, il est dès lors possible d'aller au-delà du seul coût d'investissement pour intégrer les coûts de fonctionnement et arriver à la détermination d'un coût global. Si un tel projet est mené, c'est parce que la réalisation d'un équipement collectif passe aussi par un ensemble de règlements et procédures. Leur respect conditionne l'octroi de financements publics (subventions et prêts) en rapport avec les directives de la planification. Néanmoins la constitution de ce fichier n'est pas exempte de limites. Trois d'entre elles peuvent être distinguées.

- La première difficulté vient de la consolidation. Il a été difficile aux enquêteurs d'obtenir au niveau central des données sur l'ensemble des dépenses relatives aux équipements.
- La deuxième limite vient de la difficulté d'évaluer la qualité du service rendu par l'équipement. En effet cette dernière est fortement dépendante de chaque équipement.
- Enfin la dernière limite réside dans des différences de traitement comptable de la M12 selon les communes.

Le fichier des équipements débouche sur l'établissement (tableaux 1.06 et 1.07) d'un compte d'exploitation par fonction (charges et produits).

Tableau 1.06. Compte d'exploitation par fonction (charges)

	Charges à répartir (2)	Charges directes (1)				Total
		Fonction 1	Fonction 2		Fonction n	
60 Fournitures 61 Personnel (entretien animation) 62 Impôts et taxes 63 Travaux et services extérieurs 630Loyer 631Entretien et réparation 634 Électricité eau gaz						

[55] Fichiers coûts équipement collectifs, fascicule 1 : note de présentation, La Documentation française, 1975, p. 8.

64 Part.et prest. au bénéfice de tiers 65Allocation et subvention 66Frais divers de gestion 67Frais financiers 68 Dotation aux amortissements 69 Charges exceptionnelles						
Section auxiliaire 1 Section auxiliaire 2						
Répartition charges indirectes						
Total charges imputées						

(1) Les charges directes sont imputées sur les fonctions à partir des projets de mandat.
(2) La répartition de ces charges est réalisée par les coefficients d'imputation des charges par fonction.
(3) Le nombre de sections auxiliaires dont les charges peuvent être réparties sur les équipements dépend du système comptable en vigueur.

(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 80)

Tableau 1.07. Compte d'exploitation par fonction (produits)

	produits à répartir	Produits directs				Total
		Fonction 1	Fonction 2		Fonction n	
70 Produits de l'exploitation 71 Produits domaniaux 72 Produits financiers 73 Rembours. Subv. Participations 78 Réductions de charges 79 Produits exceptionnels						
Répartition produits indirects						
Total produits imputés						
Résultat d'exploitation						

(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 80)

C. Les cinq fiches synthétiques d'équipement

Ces fiches constituent le document de base du fichier du coût des équipements collectifs. Ces dernières sont diffusées gratuitement aux décideurs locaux et recoupent cinq secteurs d'activité : éducation, sanitaire, sports, socioculturel et administratif. Chaque équipement donne lieu à une déclinaison en cinq fiches. La première (tableau 1.08) établit la carte d'identité de l'équipement (localisation, taille,…). La deuxième (tableau 1.09) s'attarde de manière plus précise sur les réalités physiques de l'équipement à travers son coût réel d'investissement et son financement. La troisième (tableau 1.10) présente son niveau de fréquentation. Quant à la quatrième (tableau 1.11), elle traite du compte d'exploitation de

fonctionnement de l'équipement. Enfin la cinquième (tableau 1.12) fournit les principaux ratios de coûts.

Crèche collective :

Tableau 1.08. Caractéristiques de l'équipement

Capacité théorique 1975 : 58 places

Fonctions principales : Garde journalière d'enfants	Fonctions secondaires :

Propriétaire de l'équipement	Commune
Gestionnaire de l'équipement	Commune
Mode d'exploitation	Exploitation directe
Date de première mise en service	Octobre 1966
Location	Limousin
Caractéristique de la commune d'implantation Population recensée en mars 1968 Population recensée en mars 1975	 De 80 000 à 200 000 H De 80 000 à 200 000 H

Caractéristiques de l'implantation communale	
L'équipement	- est isolé - est à la périphérie de l'agglomération - a été réalisé en diffusion -est en dehors d'une zone d'agglomération nouvelle - ne possède pas de parking
Surfaces	- des terrains : 4080 m^2 - bâties au sol : 824 m^2 - des planchers : 824 m^2
(Source : Jeannet et Strumanne, 1980, p. 34)	

Tableau 1.09. Données concernant la réalisation de l'équipement		
Maître d'ouvrage : COMMUNE		
	Francs courants	Francs constants 1975
Coût réel d'investissement pour le maître d'ouvrage	690 777 F	1 311 302 F
Dont :		
- frais d'approche	0.0%	0.0%
- frais d'acquisition et/ou d'aménagement du terrain	0.0%	0.0%
- coût de construction des bâtiments	95.8%	95.9%
- coût du matériel	4.2%	4.1%
- apport en nature : terrain		
- frais financiers	321 339 F	
- indicateurs de dépassement de bilan	-1.3%	
Financement de l'investissement		
- subventions	293 023 F	551 360 F
part des subventions dans le coût réel d'investissement	42.4%	42.0%
part de l'État	69.3%	68.9%
part du département	0.0%	0.0%
Part d'autres agents	30.7%	31.1%(1)
- charge totale du maître d'ouvrage	397 754 F	759 942 F
part du maître d'ouvrage dans le coût réel d'investissement :	57.6%	58.0%
financement par emprunts	48.2%	
autofinancement du capital d'ouvrage (en % du coût réel d'investissement)	9.4%	
		(1) Participation de la Caisse d'Allocations Familiales
(source : Jeannet et Strumanne, 1980, p. 34)		

Tableau 1.10. Fonctionnement de l'équipement	
Fonction :	Garde d'enfants de l'équipement en 1975
Modalités de fonctionnement : Temps d'ouverture	 12 heures par jour 22 jours par mois 12 mois par an
Personnels d'animation : - rémunérés - bénévoles	 99 hommes-mois 0 hommes-mois
Unités consommées :	10 668 enfants-jours
Droits d'inscription : - minimum - maximum	 Pas de droits Pas de droits
Coût de l'unité : - minimum - maximum	 F/jour 25 F/jour
(source : Jeannet et Strumanne, 1980, p. 34)	

Tableau 1.11. Compte d'exploitation de fonctionnement de l'équipement (1975)	
Gestionnaire de l'équipement	Commune
Coût d'exploitation en 1975 (1) Dont : - coût d'entretien de bâtiment - coût du personnel d'animation - part des dépenses totales de personnel - part des dépenses de fournitures - part des travaux et services extérieurs - part des frais divers de gestion (1) À l'exclusion des allocations et subventions des frais exceptionnels, des annuités de la dette ou/et de la dotation aux amortissements	514 409 francs 208 902 francs 305 507 francs 85.4% 12.0% 2.4% 0.0%
Annuité de la dette en 1975	23 939 francs
Dotation moyenne aux amortissements	0 francs
Financement de l'exploitation en 1975 - usagers - subventions dont : - caisse de sécurité sociale	 231 130 F ou 44.9% 833 F ou 0.2% 100%
Résultat d'exploitation pour le gestionnaire Soit en % du coût d'exploitation	- 282 446 F - 54.9%
(source : Jeannet et Strumanne, 1980, p. 34)	

Tableau 1.12. Ratios divers des coûts

Coût moyen de fonctionnement en francs 1975 Coût d'investissement en francs 1975	36.8%
Coût moyen d'entretien du bâtiment en francs 1975 Coût de construction en francs 1975	13.2%
Coût d'investissement en francs 1975 Surface de planchers	1591 F
Coût de fonctionnement en 1975 Nombre d'unités consommées en 1975 (10 668 enfants-jours)	48.22 F
Charge communale par unité consommée en 1975	26.48 F

(source : Jeannet et Strumanne, 1980, p. 34)

3. Le cas d'un équipement collectif : les crèches communales

A. Un objectif : la justification d'un niveau d'activité

Les exemples d'équipements collectifs concernés par cette gestion analytique sont nombreux. Historiquement il s'agit des maisons des Jeunes et de la Culture et des crèches. Or ce dernier exemple n'est pas neutre. La construction de crèches a permis, à partir des années cinquante, de prendre en charge les enfants des mères travaillant et, par là-même, de participer à l'émancipation des femmes par le travail salarié. L'analyse qui est faite, à partir des enquêtes sur ces équipements collectifs, se révèle relativement détaillée. L'objectif est de déterminer leur coût de réalisation. Il n'est toutefois pas envisagé de prendre en compte le coût des terrains pour deux raisons. D'une part parce que de nombreux terrains communaux dépendent d'une réserve foncière communale souvent très ancienne et, d'autre part, en raison de la trop grande disparité des valeurs foncières d'une ville à l'autre et à l'intérieur même de chacune. Le coût des réalisations prend en compte les frais d'étude, le coût du bâtiment (construction et aménagement), le coût du matériel, du mobilier et celui de l'aménagement du terrain. Le tableau 1.13 nous montre l'évolution du coût de réalisation de huit crèches au m^2 de plancher sur une période de six années en Fr 1973 soit un prix moyen de 1406,5 (Fr1973).

Tableau 1.13 Coût de réalisation de 8 crèches au m^2 de plancher

Année de mise en service	Prix de revient au m^2	
	F courants	F 1973
1964	538	1025
1966	895	1276
1966	838	1216
1968	1313	1844
1969	625	849
1969	1118	1484
1970	1422	1728
1970	1530	1830

(Source : fichier du coût des équipements collectifs, fascicule crèches, collection planification urbaine, la Documentation Française, 1976, p. 12).

Ces mesures sont utiles à la détermination du coût du mobilier estimé entre 8,6 % et 16,6 % du coût de réalisation, soit entre12.95 (Fr1973) et 233.48 (Fr1973) du prix moyen. Le fichier des équipements collectifs fait également ressortir, comme le montre le tableau 1.14, l'importance de la charge communale par place, entendue comme le coût net supporté par la commune.

Tableau 1.14 Financement des crèches réalisées avant 1971								
Désignation établissement		Coût de réalisation F 1973 (en 1000 F)	Commune %	État %	Département %	C.A.F. %	Autres %	Charge communale par place F 1973
Capacité	Année mise en service							
60	1964	1 405,0	59,3	40,7	-	-	-	13 890
47	1966	702,0	100,0	-	-	-	-	14 930
58	1966	1 002,0	58,0	28,9	-	13,1	-	10 020
90	1968	2 213,0	57,2	42,9	-	-	-	14 070
50	1969	895,0	53,2	33,7	-	-	13,1	9 530
66	1969	996,0	60,4	6,5	3,8	8,0	21,2	9 120
60	1970	1 148,0	19,4	33,2	9,5	36,9	0,9	3 710
60	1970	1 253,0	51,4	-	8,6	40,0	-	10 735
(Source : fichier du coût des équipements collectifs, fascicule crèches, collection planification urbaine la Documentation française, 1976, p. 14).								

Le bordereau du service rendu permet de recenser les différentes activités relevant de l'équipement dans la mesure où un même équipement peut rendre simultanément différents services. Par exemple les écoles maternelles, dont l'activité principale concerne l'enseignement préscolaire, assurent également la garderie maternelle et l'animation postscolaire.

B. Des paramètres techniques aux conclusions

La détermination du coût de fonctionnement des équipements (coût d'entretien[56] du bâtiment et coût du personnel), objectif principal de l'outil est néanmoins problématique. On l'explique aisément : la difficulté tient à différencier, pour chaque équipement, les personnels spécialisés. Initialement les enquêteurs du ministère de l'équipement prévoyaient de faire une distinction du personnel d'animation, comprenant à la fois le personnel permanent (directrice, auxiliaires de puéricultrice, aides maternelles, jardinières, infirmières le cas échéant) et des vacataires (médecins, psychologues) du personnel d'entretien (femmes de services, cuisinières, lingères) (Jeannet et Strumanne, 1980). Cette distinction n'est pas toujours possible dans la mesure où certains personnels d'animation effectuent des tâches relevant du personnel d'entretien. Et *vice versa.* C'est le cas par exemple des auxiliaires de puéricultrice qui assurent souvent des tâches d'entretien de locaux tandis que des femmes de service se retrouvent « berceuses ». Par conséquent, l'affectation du personnel a été faite au jugé. Sur l'échantillon des enquêtes, le coût de fonctionnement annuel total pour l'année 1973 varie de

[56] Les coûts d'entretien rassemblent 7 chapitres (60 à 66) : 60 Fournitures, 61 Personnel, 62 Impôts et taxes, 63 Travaux et services extérieurs, 64 Participations et prestations aux bénéfices des tiers, 65 Allocations et subventions, 66 Frais divers de gestion.

178 000 F à 893 000 F pour un coût annuel moyen de 370 000 F. Le tableau 1.15 donne le coût de fonctionnement total en 1973 des 15 crèches municipales de l'échantillon, par ordre croissant du coût total.

Tableau 1.15. Coût de fonctionnement de l'échantillon de crèches total en 1973 (échantillon : 15 crèches municipales), en milliers de francs

Nombre de places	40	35	50	80	40	58	40	47	69	60	72	60	60	66	90
Coût total	178	228	267	299	328	356	383	387	408	417	427	437	519	535	892
Ratio coût / nombre de places	4,5	6,5	5,3	3,7	8 ,2	6,1	9,6	8,2	5,9	6,9	5,9	7,3	8,7	8,1	9,91

(Source : fichier du coût des équipements collectifs, fascicule crèches, collection planification urbaine, la documentation Française, 1976)

Il montre que la conclusion, selon laquelle plus le nombre de places augmente plus le ratio coût/nombre de places diminue, n'est pas automatique. Les enquêteurs citent alors plusieurs facteurs entrant en ligne de compte : la richesse communale, le type de gestion des crèches (déléguée ou internalisée), le temps d'ouverture et le nombre moyen d'enfants par animateur.

L'investigation menée dans la création du fichier du coût des équipements veut se rapprocher des études menées jusque-là sur les crèches. Ces dernières « *ne retiennent en général ni le coût total de fonctionnement, ni le coût par place, mais se focalisent surtout sur le prix de revient par jour et par enfant, ce qui fait entrer en ligne de compte « l'utilisation » ou « la fréquentation des crèches*[57] ». C'est la raison pour laquelle a été calculé le prix de revient d'une journée-enfant (ratio coût total de fonctionnement « 1973 » par le nombre de journées-enfants présents dans la même année). Les valeurs extrêmes s'établissent à 20,23 et à 47,08 F jour/enfant avec une moyenne à 33,72 F. L'étude permet de faire ressortir le coût du personnel par spécialité, sachant que ce dernier représente la part la plus significative des dépenses, avec 70 à 87 % du coût de fonctionnement annuel. L'étude menée se complète par un volet « financement du fonctionnement ». À la différence de l'école, la garde collective des enfants de 0 à 3 ans ne constitue pas un service public gratuit. Les familles participent au

[57] Fichier du coût des équipements collectifs, les crèches, collection planification urbaine, la documentation Française, 1976.

financement des prestations suivant leur niveau de revenus, critère établi par les gestionnaires des prestations. Le fichier s'impose alors comme un instrument privilégié de la tarification locale en analysant les charges et ressources liées au cycle de construction comme au cycle de gestion des équipements collectifs. Or « *malheureusement, il supposait, pour devenir opérationnel, une réactualisation permanente et une continuité dans les efforts qui n'a pu être obtenu* » (Le Lamer, 1991, p. 19). Mais l'impulsion d'un outil d'analyse des coûts de fonctionnement des équipements est donnée à partir de 1971, ouvrant alors la voie à la comptabilité analytique communale.

Malgré les faiblesses, ces impulsions, émanant du comité central, de l'instruction M12 et du fichier des équipements collectifs, ouvrent la voie à la comptabilité analytique communale. Des initiatives locales permettent en effet d'expérimenter cet outil dans certaines communes.

Section 2 Des initiatives locales

Quelques communes font preuve d'inventivité en développant des comptabilités analytiques d'équipement. L'ambition n'est pas de présenter ici un état de l'art de ce qui se pratique au sein de l'ensemble des communes – une étude quantitative importante serait nécessaire – mais d'éclairer notre objet de recherche au travers de certaines initiatives locales. Celles-ci apportent en effet un éclairage historique qui nous met mieux à même de comprendre la trajectoire de la comptabilité analytique dans les communes.

Ces diverses expériences locales s'inscrivent dans un contexte favorable à la mise en œuvre de l'outil analytique. En premier lieu, la comptabilité analytique d'équipement, développée grâce à l'impulsion donnée par le fichier du coût des équipements collectifs constitue une voie d'accès à des expériences à Metz et Orléans (§1). Ces expériences sont étendues aux ateliers techniques municipaux (§2). Ces dernières s'analysent en termes de moyen de légitimation de leurs actions, ce qui conduit à adopter une lecture théorique afin d'en saisir les enjeux (§3).

§1.Dès 1971, une clé d'entrée : la comptabilité analytique d'équipement.

La réflexion sur le coût des équipements a favorisé la mise en œuvre d'expériences de comptabilités d'équipements au sein de la ville de Metz et d'Orléans. Ces deux villes font en effet preuve d'inventivité en mettant en place ce système de coût.

1. 1971, le cas de Metz

Avec le cas de Metz en 1971, la comptabilité analytique entre dans la commune par la gestion des équipements. Il s'agit, avec une programmation d'équipements, de prévoir le niveau de

coût de fonctionnement des investissements. Une expérience similaire concerne par la suite en 1976 Orléans. Parmi les outils utilisés par les deux collectivités se trouve le dossier d'identification opérationnel des équipements, défini comme un document regroupant toutes les informations à caractère technique, administratif et financier relatives à une opération d'investissement. Il permet de faire à tout moment le bilan d'un chantier en confrontant les données prévisionnelles à la situation réelle, faisant de ce document un véritable outil de contrôle budgétaire (Bouinot et Schmitt, 1981). Il se révèle d'autant plus crucial que la proportion des travaux d'entretien dans les investissements ne cesse d'augmenter d'une année sur l'autre. Cet outil s'appuie sur un fichier patrimonial qui suit la composition et l'évolution du coût d'exploitation de chaque équipement. Pour chaque type de service offert, on a la connaissance du prix de revient ainsi que sa structure de prix en confrontant le coût et la recette de l'utilisation de l'équipement. Le document opérationnel d'identification est de mise dans le contrôle des opérations d'investissement. Son objectif principal est de piloter les opérations d'investissement par une coordination efficace des contraintes administratives, techniques et financières. Un calendrier des tâches (administratives, financières et techniques) permet la connaissance de l'état d'avancement des travaux en cours sur les équipements collectifs, renseignant de fait sur les éventuels retards et mesures correctives à prendre. On est alors dans la capacité de choisir les moyens à mettre en œuvre en fonction de telle ou telle configuration. Le dossier opérationnel d'identification permet enfin ce que ses créateurs appellent une « comptabilité-programme ». Cette dernière établit le montant de crédits ouverts pour l'opération une fois cette dernière inscrite au budget primitif, ainsi que des éventuelles décisions modificatives. Ainsi la « comptabilité-programme » permet de saisir la situation d'une opération d'investissement, que cette dernière soit en cours ou soldée. On peut y dresser un parallèle avec la tenue valorisée d'une gestion des stocks. On retrouve le même objectif avec la démarche initiée à la municipalité d'Orléans, à savoir déterminer et prévoir le coût de fonctionnement des équipements, en création ou en rénovation. L'exemple de l'influence de l'expérience de Metz sur le cas d'Orléans est intéressant en montrant la diffusion d'une instrumentation de gestion identique.

2. 1976 : Le cas d'Orléans.

A. Mise en place d'une comptabilité d'équipement

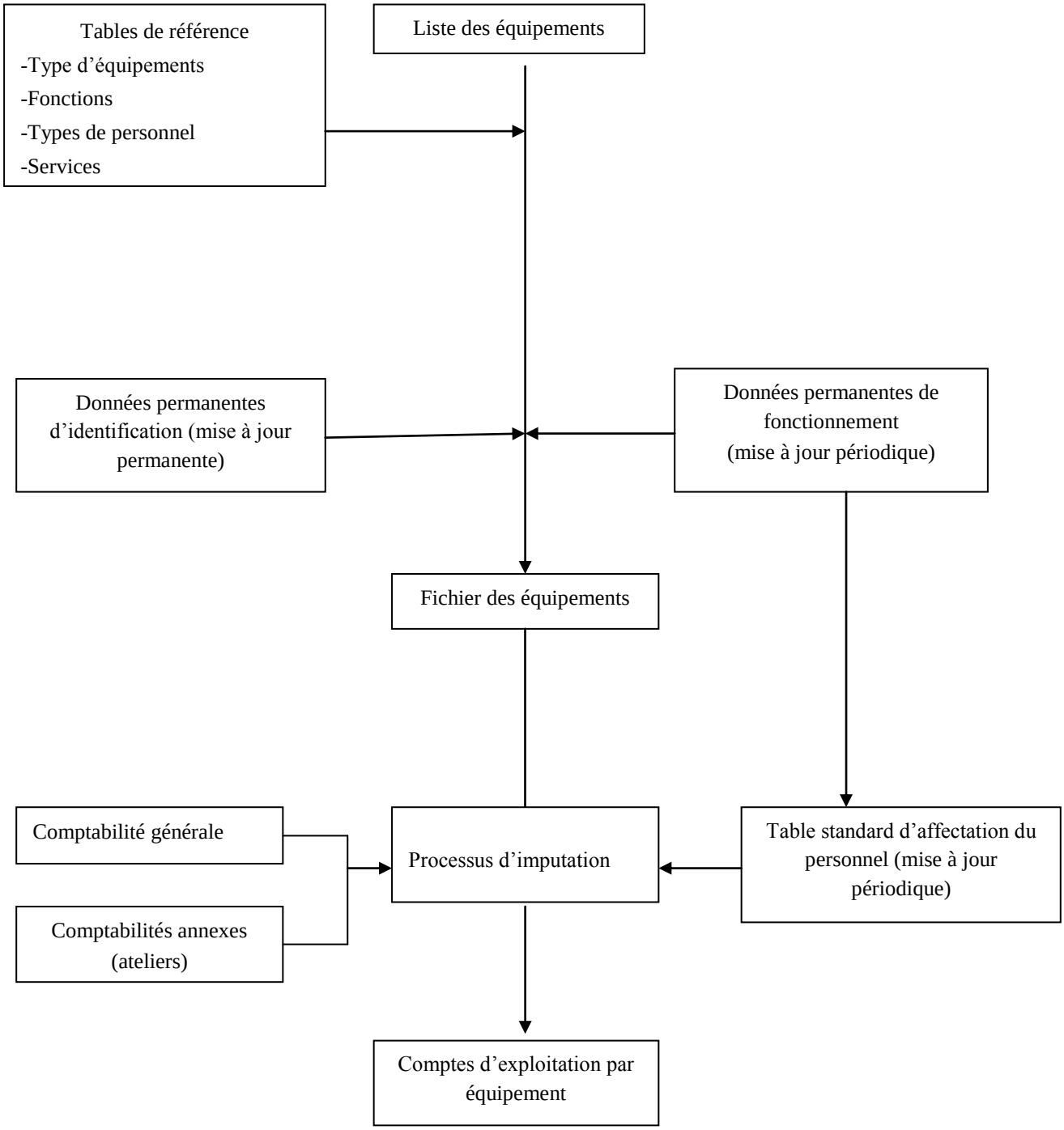
La commune d'Orléans se caractérise par l'installation, à titre pilote, d'une comptabilité analytique d'équipement dès 1976. En effet « *une expérience pilote a d'abord été menée en*

collaboration avec la ville d'Orléans et a abouti en 1977 à la mise en exploitation effective d'une comptabilité analytique » (Bodard et Delasnerie, 1980 p. 57). Cette dernière se fonde sur « *la ventilation des finances municipales entre les différents équipements collectifs gérés par une commune. Elle permet la spatialisation du budget communal (ventilation des dépenses par quartier*) » (Bouinot et Schmitt, 1981, p. 492). Le cas orléanais suit la logique développée précédemment à savoir que l'absence de comptabilité analytique impose de définir des paramètres (nombre d'usagers, types d'usagers, modalités d'ouverture, effectifs des personnels d'animation, tarification). L'objectif est de déterminer le coût de fonctionnement des équipements collectifs en mettant en évidence le rapport entre les charges consommées et le niveau de prestation rendu à l'usager. Le but est ensuite de déterminer des standards permettant une comparaison des coûts par équipement entre plusieurs communes et sur la base d'une même démarche (Meyssonnier, 1993). Un travail d'inventaire des équipements et du personnel par équipement doit être mené en utilisant les bordereaux[58]. Des fiches d'équipements sont par ailleurs éditées[59]. La paternité de la mise en place de l'outil incombe à Jean Bouinot. Ce dernier fait profiter la ville d'Orléans de son expérience antérieure au sein du comité directeur de la Direction Générale des Collectivités Locales. En effet Jean Bouinot, qui enseigne également à l'université d'Orléans, collabore à la mise en place du fichier du coût des équipements collectifs au sein du Ministère de l'équipement, présenté précédemment. De fait, on retrouve la logique qui prévaut à la gestion patrimoniale des équipements collectifs, à savoir le fait d'ériger l'équipement collectif en centre fondamental d'observation et de contrôle de gestion et donc de regrouper de manière cohérente toutes les informations pertinentes concernant sa création et sa gestion (Bouinot, 1980). En tirant du compte d'exploitation de l'équipement un tableau de bord financier, il est ainsi permis de donner au gestionnaire de la superstructure la maîtrise de son activité. En dehors du responsable opérationnel, les directeurs des services gestionnaires et les directeurs des services techniques disposent des comptes d'exploitation regroupés par type d'équipement. La figure 1.03 montre l'articulation entre les composantes du schéma d'ensemble de la comptabilité analytique d'équipement.

[58] Voir annexe 1.06 et 1.07, modèle de bordereau tableau 3-c pour l'inventaire des équipements, 1ère expérience 1976, commune d'Orléans ainsi que l'annexe 1.08, modèle de bordereau tableau 3-d du personnel par équipement, 1ère expérience pilote 1976 commune d'Orléans.

[59] Voir annexe 1.09, modèle de tableau de la structure d'une fiche d'équipement, 1ère expérience pilote 1976 commune d'Orléans.

Figure 1.03. Schéma d'ensemble du système de comptabilité analytique (mairie d'Orléans)



(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 65)

À travers l'expérience de la ville d'Orléans, la comptabilité analytique apparaît comme un outil relativement souple, imaginant au cas par cas le coût que l'on cherche à calculer en fonction du but poursuivi. D'où une première caractéristique, sa profonde relativité (Bouinot, 1980). En ventilant les charges entre les différents équipements collectifs, la comptabilité analytique « *permet la localisation des coûts et des services offerts et donc la spatialisation*

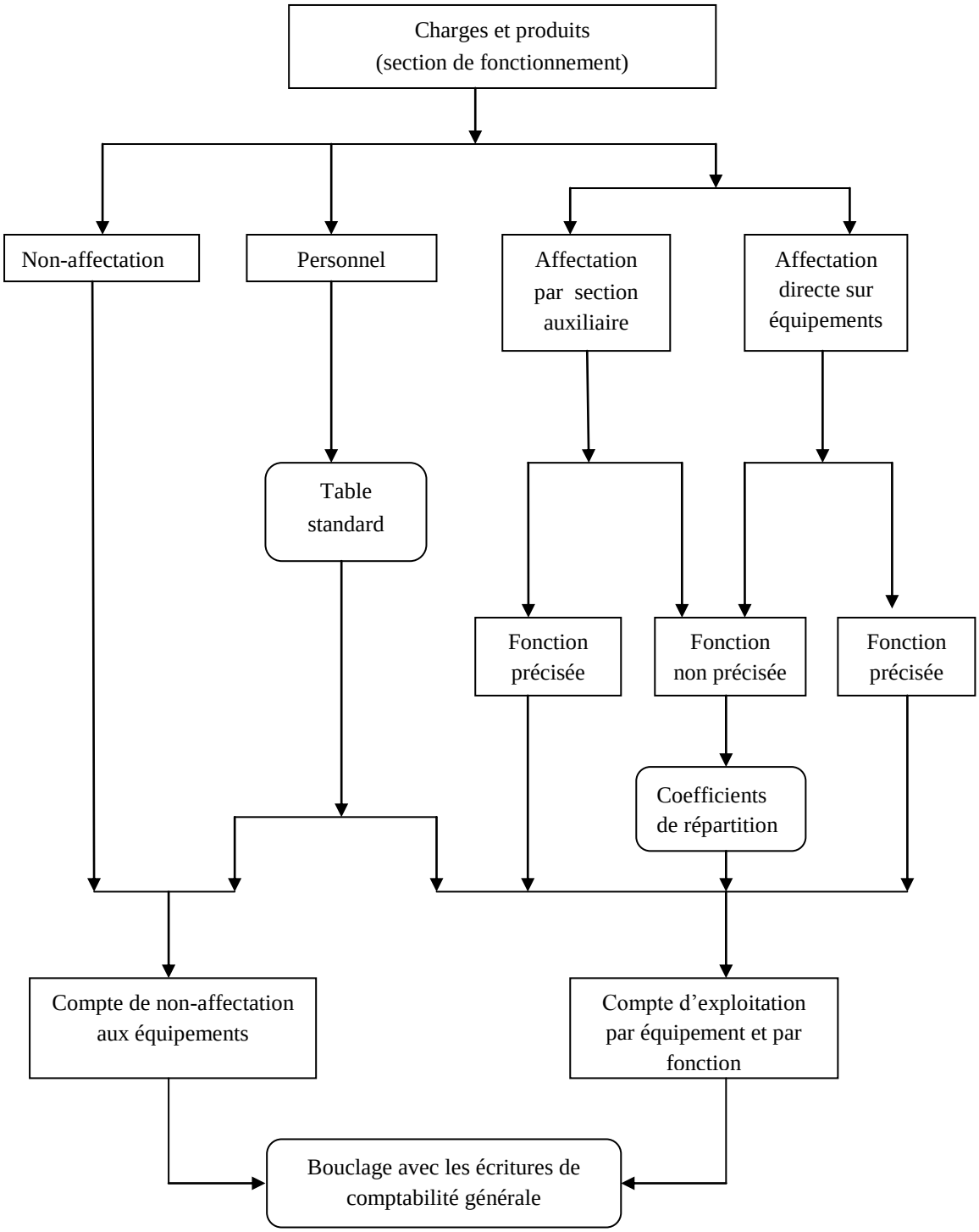
du budget communal » (Bouinot et Schmitt, 1981, p. 492). Le tableau 1.16. détaille la mise en place de la comptabilité analytique d'équipement

Tableau 1.16. Principales étapes de mise en place de la comptabilité analytique d'équipement (commune d'Orléans)
Définition des objectifs
Inventaire des équipements
Conception du fichier d'identification des équipements
Saisie des données d'identification des équipements
Édition du fichier des données de base
Définition des procédures d'imputation et de contrôle
Actions pédagogiques auprès des services gestionnaires
Harmonisation du traitement informatique des coûts des équipements avec le traitement comptable existant
Tests réalisés par les services gestionnaires
Mise en route effective de l'exploitation
(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 84)

L'imputation analytique suit un protocole précis. Ce dernier fait ressortir trois cas d'affectation de charges :

- l'affectation sur équipement, qu'elle se fasse directement ou par l'intermédiaire d'une section auxiliaire ;
- l'affectation par l'intermédiaire de la table standard de personnel ;
- la non-affectation avec l'imputation sur un compte particulier (figure 1.04. Schéma général d'imputation).

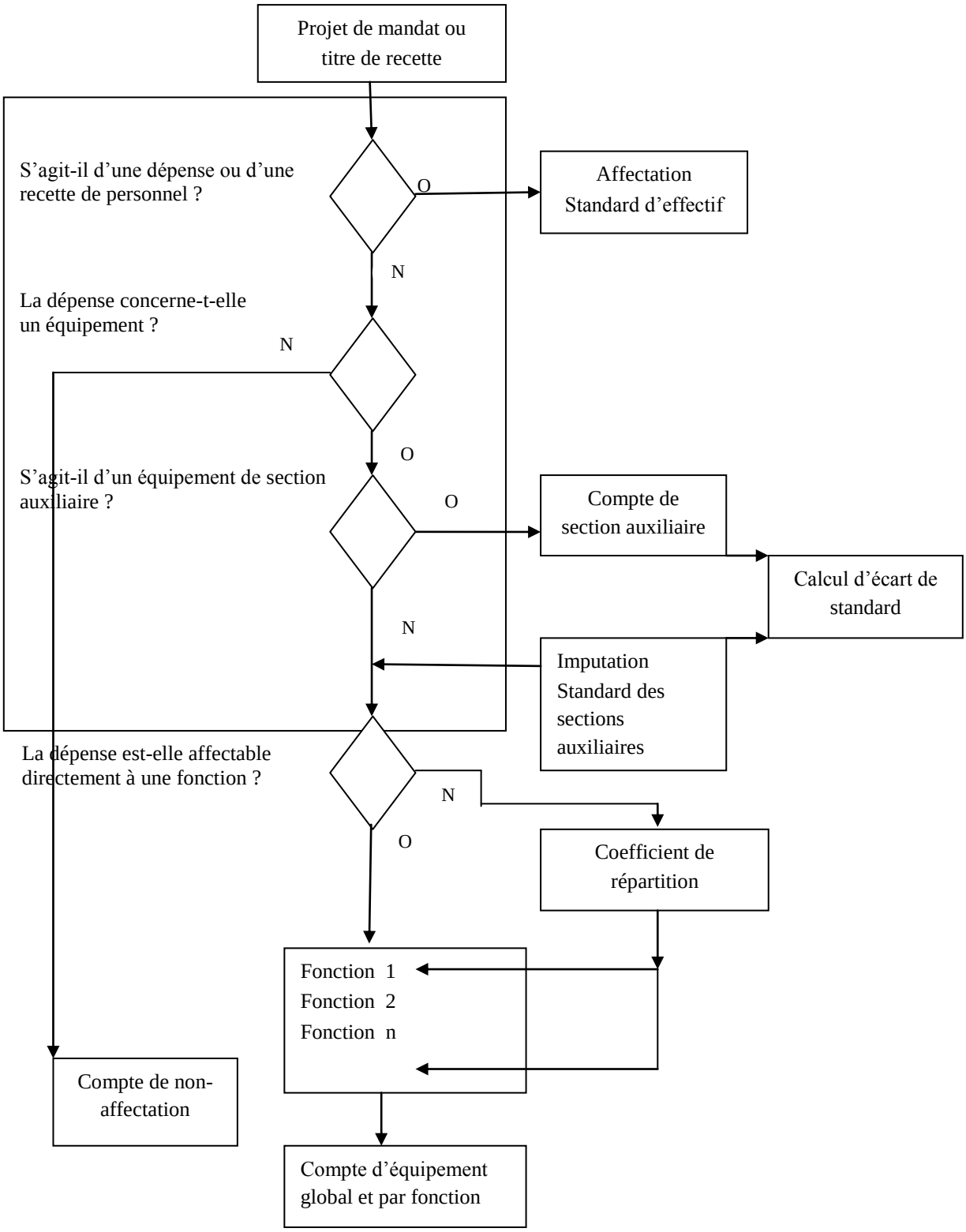
Figure 1.04. Schéma général d'imputation



(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 73)

L'agent en charge de l'imputation des factures au moment du mandatement (ordonnancement) doit suivre le protocole imposé par la figure. 1.05 pour déterminer la codification complémentaire au mandatement.

Figure 1.05. Organigramme d'une imputation

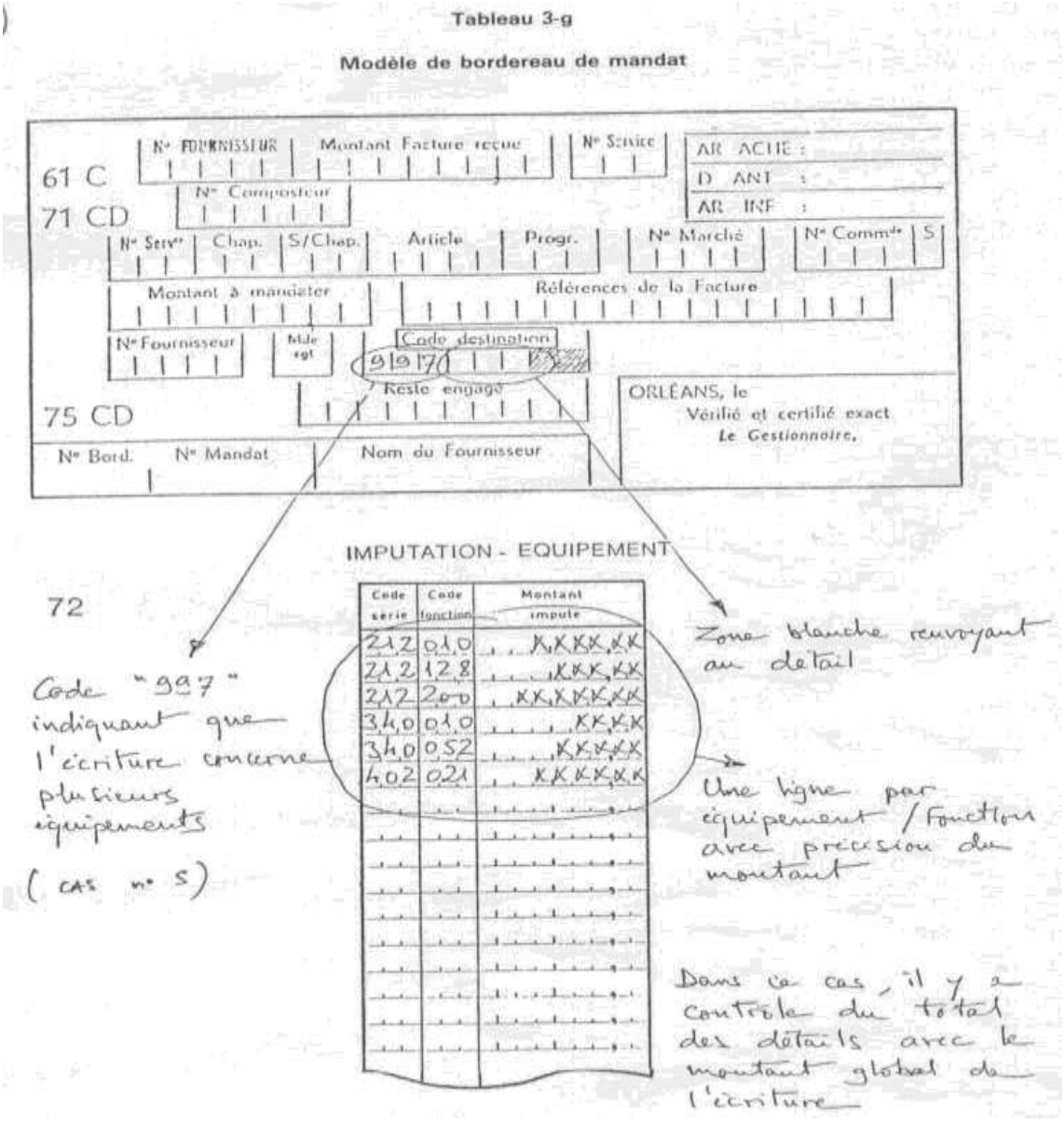


(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p. 74)

La mise en place d'une comptabilité analytique impose de modifier certains documents préalablement centrés sur la comptabilité générale, afin de faciliter la phase de traitement

analytique. Elle conduit à utiliser un bordereau de mandat. Ce document permet de faciliter l'imputation du coût de l'équipement (figure 1.06).

Figure 1.06 Modèle de bordereau de mandat



(Source : Bodard et Delasnerie, 1980, p .75)

B. Un outil additionnel : une comptabilité-temps, pour la gestion des espaces verts.

La mise sur pied d'une comptabilité analytique d'équipement à la municipalité d'Orléans induit le développement d'une comptabilité-temps. Nous prenons le cas des espaces verts. Il s'agit de mettre au point un système informatisé de décompte hebdomadaire des temps de travail, répertoriés en tâches-types par espace vert (190 tâches). En avril 1979, sous le titre « la gestion innovatrice des espaces verts urbains, réflexions sur l'expérience de la ville

d'Orléans », la *Revue des Ingénieurs des Villes de France* reprend l'expérience orléanaise. Cette comptabilité-temps s'appuie sur un document central, la fiche hebdomadaire d'entretien d'un espace vert (tableau 1.17). Cette fiche est remplie pour chaque espace vert par le chef d'équipe responsable. Elle fait la synthèse du niveau d'activité par jour et par mission ainsi que du temps alloué au déplacement entre le point de rassemblement de l'équipe et l'espace vert en question. Des états de synthèse par service par équipe et/ou par espace vert public sont réalisés. L'objectif est de donner aux chefs d'équipe la maîtrise de la gestion de leur activité, un « auto-apprentissage ». Cela passe par une meilleure connaissance des temps de travail, par une quantification et un suivi du niveau d'activité (pour réorienter au besoin les tâches) et par une planification des activités sur le long terme. Il permet également d'atteindre un objectif d'adaptation des structures organisationnelles par un redimensionnement périodique de la taille des équipes en fonction de l'évolution des charges de travail. C'est pourquoi « *le système de comptabilité-temps a été étendu à l'ensemble des fonctions assurées au sein des espaces verts de la ville d'Orléans (personnel de décoration, personnel de production, adjoints techniques, dessinateurs, chefs techniques…). Il est aussi extensible à d'autres services, comme les services d'études, les services financiers et comptables* » (Bouinot, 1980, p. 12).

Le concept de coût global complète la gestion analytique des espaces verts. Le coût d'entretien des massifs floraux est déterminé au moment même de l'implantation du massif. L'article du 7 au 30 mars 1983 de la *Gazette des Communes, des départements et des régions*, « Pour la gestion économique des espaces verts », décrit la nécessité de budgéter au préalable les coûts d'entretien dès la création du massif et de penser à faciliter l'entretien par des accès faciles permettant des économies de temps. En s'appuyant sur les atouts du site (ruines, plans d'eau, reliefs naturels…) on pourra optimiser ce coût de maintenance. Selon l'enquête « *il existe par ailleurs un lien statistique étroit entre le coût de la création et celui de l'entretien par unité de surface et par an : ce dernier représente en effet 10 % du coût de création*[60] ». Cette volonté de connaître les coûts s'explique en partie par le désir de garder en régie la gestion des espaces verts, face à l'inquiétude d'une possible gestion déléguée.

[60]Pour une gestion économique des espaces verts, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, 7 mars1983.

Tableau 1.17. Fiche hebdomadaire d'entretien d'un espace vert

	Espace					Code d'identification de l'espace								
	Type													
	Adresse													
	Semaine du … au … mois de…					N° de semaine								
Tâche/jour	Trajet	Pelouse			Arbustes		Massifs floraux		Sols inertes		Divers			
		Tonte	Ramassage	Finition	Taille	Nettoyage, décharge	Préparation du sol	Plantation entretien (fleurs sauf arrosage)	Nettoyage	Ratissage	Arrosage	Engrais traitement divers	Travaux légers d'amélioration	Travaux divers d'entretien
Lundi														
Mardi														
Mercredi														
Jeudi														
Vendredi														
Samedi														
Dimanche														
Total														

(Source : Bouinot, 1980, p. 13)

On retrouve la même logique à l'œuvre dans les expériences des ateliers municipaux. Le calcul du coût devient ainsi un outil de légitimation.

§2. Une extension aux ateliers techniques municipaux : le calcul de coûts comme outil de légitimation

L'équipement n'est en effet pas le seul objet d'analyse de la comptabilité analytique communale. Les services techniques offrent un intérêt particulier aux concepteurs des systèmes de coût. L'un d'entre eux, Capelle, propose même une méthodologie applicable aux services techniques. L'application au cas des ateliers techniques permet de mieux appréhender la méthode. Cette extension aux services techniques montre ainsi que la comptabilité analytique poursuit une trajectoire ascensionnelle, pouvant ouvrir la voie à une expansion de la méthode aux communes. Mais la portée de l'expérimentation reste limitée.

1. 1980, un essai de méthodologie de calcul des coûts des ateliers techniques : la méthode « Capelle »

A. Une approche méthodologique

Stéphane Capelle, directeur général des services techniques de Saint-Étienne, qui collabore notamment aux travaux de Jean Bouinot sur la comptabilité analytique d'équipements, propose une méthodologie permettant le développement d'une comptabilité analytique pour les ateliers techniques. Cette méthodologie prend la forme d'un guide. Son rôle actif dans la refonte de l'outillage des communes s'exprime également par son engagement au sein de l'Association des Ingénieurs des Villes de France dont il est le trésorier. Son travail part d'un constat, celui de l'existence de quelques comptabilités analytiques embryonnaires d'ateliers. Ainsi « *le calcul de coût par intervention est rare. S'il est effectué, il reste partiel et finalement peu utilisable à des fins de contrôle et de gestion* » (Capelle, 1980, p. 92). De plus il s'avère que « *plus de la moitié des villes qui déclarent utiliser une comptabilité analytique d'ateliers sont dans l'incapacité de fournir une ventilation grossière de leurs coûts par catégorie de frais (matières, main d'œuvre, etc…)* » (Capelle, 1980, p. 92). La méthode, développée par l'auteur et explicitée plus loin, se veut un support permettant également l'adaptation à chaque commune.

Le document de base de cette comptabilité analytique d'ateliers est le dossier qui regroupe les différents coûts liés aux interventions sur une même unité de patrimoine. Cette approche présente deux intérêts. Le premier repose sur le principe d'extensibilité en créant un dossier que l'on complète au fur et à mesure des interventions sur l'élément du patrimoine. Le second

s'appuie sur le principe de flexibilité en permettant d'associer une gestion par élément de patrimoine avec une ventilation par prestation ou par bénéficiaire. Les dossiers peuvent également être redécoupés en sous-dossiers selon les différentes exigences de l'analyse par les responsables communaux. Les charges indirectes représentent toujours selon Capelle près de 30 % du coût des dossiers en moyenne, ce qui justifie leur nécessaire répartition.

La comptabilité analytique d'ateliers développée par Capelle se fonde sur une comptabilité-temps indiquant les heures de main-d'œuvre directe sur chaque chantier, un relevé par nature d'intervention des sorties et entrées de stock, le calcul d'un coût horaire de main d'œuvre et la répartition des charges indirectes incorporables. Ainsi la plupart des responsables d'ateliers font tenir un relevé des temps de travail des ouvriers par chantier. La facturation interne nécessite d'isoler les différents services techniques homogènes. Dès lors, « *les ateliers se situent dans une position analogue à celle de l'entreprise extérieure* » (Capelle, 1980, p. 99). Pour les centres de coûts, il est pris en compte les charges directes variables qui interviennent dans leur fonctionnement (main-d'œuvre, matières…) comme les charges directes fixes (amortissement des équipements consacrés à une production donnée…). Ce dernier cas est relativement problématique puisque l'amortissement des matériels et des bâtiments est une pratique rarement effectuée par les communes, ces dernières n'étant pas obligées de tenir une comptabilité patrimoniale. Pour Capelle, la détermination d'une dotation aux amortissements doit se résoudre au cas par cas, préconisant le respect de règles identiques d'amortissement pour tous les services de la commune. L'auteur rappelle que la majeure partie des communes sondées déterminent arbitrairement une dotation aux amortissements. Mais cette dotation est plus une variable d'ajustement, permettant de majorer ou minorer un coût en fonction des attendus du service, en l'absence de réelle prise en compte des amortissements par la comptabilité générale.

Le traitement des emplois de matières est quant à lui facilité pour l'auteur par la tenue, dans une grande partie des localités, de relevés de prix d'achat unitaire et du niveau de consommation. Ce premier outil est couplé à un second, le « bon de sortie » qui donne aux responsables d'ateliers l'information sur la destination des matières dont le coût peut alors être directement affecté au dossier dédié. Il convient de remarquer cependant qu'il existe des produits spécifiques (colle, peintures, petite quincaillerie…) dont les équipes disposent en libre-service ou en provenance de stocks individuels, échappant *de facto* à la ventilation.

Le traitement des charges de main-d'œuvre bénéficie, dans la plupart des collectivités dans lesquelles Capelle s'est rendu, de relevés des temps de travail par type de chantier. Ce support prend deux formes.

- La première est celle d' « *une feuille journalière par équipe ou par ouvrier remplie sous le contrôle du contremaître et qui indique les interventions effectuées avec les temps de travail correspondants* » (Capelle, 1980, p. 103). Il s'agit alors de la comptabilité-temps.
- La seconde est celle d'une simple mention, inscrite directement sur le bon de travail, du temps de main-d'œuvre consommé et décomposé par ouvrier. Capelle pointe une difficulté dans la méthode, celle de l'impossibilité de ventiler les charges importantes que sont les heures improductives des agents, leur temps de transport, d'absentéisme, de maladie mais également le temps de travail des contremaîtres ainsi que du personnel administratif et d'encadrement.

L'affectation des charges directes se fonde sur les comptabilités-temps et les comptabilités - matières dont l'existence est déjà constatée dans le panel de communes enquêtées. Cette comptabilité-temps permet *in fine* de valoriser le coût complet de l'intervention des services techniques. Le bon de travail permet aux agents de retirer aux magasins les matériaux et fournitures nécessaires à leurs missions. Ensuite les codes de référence, les quantités et les prix unitaires des matériaux et fournitures sont inscrits sur le bon de travail par le gestionnaire des magasins. Au terme de l'intervention de l'agent, il appartient au contremaître d'inscrire en face du nom des ouvriers concernés, le temps passé sur le chantier. Le document parvient ensuite aux services administratifs des ateliers au sein desquels les coûts horaires par ouvrier sont évalués pour déterminer le coût complet de l'intervention.

B. La méthode des coûts complets au centre de la démarche

Capelle plaide pour la valorisation des coûts unitaires par la méthode des coûts complets par sections homogènes[61]: « *pour les frais indirects, des méthodes de répartition de ceux-ci (coûts unitaires) entre les sections, puis d'imputation du contenu des sections aux différents dossiers doivent être élaborées* » (Capelle, 1980, p. 105). Il pose de fait la question de la détermination des coûts standards de main-d'œuvre : quel coût horaire de l'ouvrier retenir ? Pour l'auteur, si les coûts horaires sont déjà calculés en rapportant le salaire ou la masse salariale au nombre d'heures légales, alors il conviendra d'ouvrir un centre de charges indirectes du type « heures non productives » (absentéisme, déplacement, maladie …). Sa quantité sera déterminée par la différence entre le nombre d'heures théoriques et le nombre d'heures effectivement travaillées

[61] On utilise aujourd'hui le terme « centres d'analyse », appellation introduite en 1982 par le PCG.

sur la période (Capelle, 1980). Il préconise de déterminer un coût salarial moyen par individu en rapportant la masse salariale de l'intégralité du personnel au total de l'effectif.

La valorisation des sorties de stock à inscrire sur la feuille journalière ou sur le bon de travail, en face des quantités de produits ou d'articles retirés du magasin, pose un problème en raison de la rareté des ateliers pratiquant une comptabilité en valeur de leurs stocks. La seule source d'information d'accès aisé devient alors le fichier du responsable des achats regroupant l'ensemble des articles commandés et le prix d'acquisition indiqué au crayon, de manière à pouvoir être corrigé à la réception de nouvelles commandes dont les prix unitaires seraient modifiés (Capelle, 1980). La tenue de ces feuilles journalières est capitale, car d'elle dépend la mise en œuvre d'une comptabilité analytique. Cette disposition du système d'information donne lieu à commentaires de la part de la presse professionnelle, confirmant son rôle dans la diffusion et la promotion d'un discours valorisant la comptabilité analytique. La citation suivante illustre cette situation :

> « *pour évaluer avec précision les coûts, source virtuelle d'échec de toute politique de contrôle de gestion, il est important de mettre au point des fiches de travail ou d'intervention comportant le lieu, la date et le temps, la description, les véhicules, le personnel et les matériaux utilisés. La nécessité de disposer d'un fichier bâtiment codifié, cœur de la comptabilité patrimoniale, d'une comptabilité de stock pour le magasin et d'une comptabilité pour le parc des véhicules et des engins et, enfin de définir une nomenclature standard des tâches, se fait jour*[62] ».

Dans la démarche de Capelle, trois méthodes de ventilation des charges indirectes peuvent être utilisées. Ces trois méthodes s'appuient sur le calcul du coût complet par section homogène :

- La première, déjà rappelée, consiste à choisir « *un indicateur qui reflète le niveau et les variations de l'activité ayant occasionné les charges considérées et qui permet de distribuer celles-ci au prorata de l' « avantage » retiré par les bénéficiaires de cette activité* « (Capelle, 1980, p. 107). Le principe de cette méthode fait que les charges de chaque centre sont supposées varier proportionnellement à cet indicateur. Ce dernier, pour chaque centre d'analyse ou section homogène, est appelé unité d'œuvre. Le montant des charges du centre d'analyse rapporté au nombre d'unités d'œuvre détermine alors son coût unitaire. En l'espèce, Capelle propose que l'unité d'œuvre puisse être le nombre de personnes gérées par le service. Les ateliers se verront ainsi attribuer une masse de frais généraux « gestion et administration du personnel » proportionnelle à leurs effectifs pour ensuite imputer cet agrégat aux dossiers.

[62] Le contrôle des coûts d'entretien, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, n° 1076 du 6 au 19 avril 1990, p. 33.

Pour illustrer nos propos, prenons l'exemple d'une commune dont les charges indirectes du centre direction des ressources humaines s'élèvent à 240 000 francs. Si le personnel communal est de 120, il conviendra de calculer le coût unitaire de l'unité d'œuvre de la façon suivante :

Centre d'analyse	Direction des ressources humaines
Total des charges indirectes	240 000 frs
Nombre d'unités d'œuvre (nombre de personnel)	120
Coût unitaire de l'unité d'œuvre	2000 frs

Si l'atelier technique emploie 6 salariés, il recevra 6 x 2000 = 12 000 frs de charges indirectes au titre de la gestion du personnel.

- La deuxième méthode réside dans la répartition des charges indirectes au moyen de coefficients fixes, les clés de répartition. Dans ce cas-là, l'allocation des charges indirectes ne se fait pas en fonction de l'activité des centres mais selon des proportions fixes liées à la nature de la charge à répartir. Capelle prend l'exemple de la consommation électrique dans les ateliers. Pour ce dernier, « *la présence de compteurs répartis dans les principaux édifices communaux permet aux services financiers d'indiquer aux ateliers les frais d'électricité qu'ils occasionnent sur la base des unités d'œuvre « kilowatts-heure moyenne et basse tension »* (Capelle, 1980, p. 108). L'imputation de la section « Frais généraux-consommation d'électricité des ateliers » pourrait se faire, de même que précédemment, sur la base des heures de travail direct par dossier. Or, comme la taille des locaux influe directement sur le niveau de consommation des dépenses d'électricité, Capelle propose que le comptable ventile les charges attribuées aux ateliers techniques au *prorata* de la puissance installée pour les machines. Il s'agit en fait d'une unité d'œuvre mais affinée en fonction de la taille de l'atelier afin d'être le plus près possible de la consommation la plus proche de la réalité. Par exemple, si les frais indirects du centre « gestion de l'énergie électrique » sont de 36 000 francs, la répartition se fera de la façon suivante :
  Supposons deux corps d'état au sein de l'atelier technique : menuiserie et serrurerie.

Centre d'analyse	Gestion de l'énergie électrique	
Total des charges indirectes	36 000 frs	
Corps d'état	Menuiserie	Serrurerie
Surface occupée	300 m²	120 m²
Clé de répartition	300/(300+120) = 71,43 %	28,57 %
Imputation	71,43 % x 36 000 = 25 714,80 frs	10 285,20 frs

Ensuite le coût total imputé à chaque corps d'état est réparti sur les dossiers au prorata d'unités d'œuvres**.**

- Une troisième méthode complète le champ des possibles, celle de l'allocation forfaitaire des charges indirectes, lorsque les données disponibles ne permettent pas de déterminer des unités d'œuvre ou clés de répartition pertinentes. Elle se fonde sur un coefficient de majoration des charges directes. Par exemple, si les charges liées au personnel administratif s'élèvent à 96 000 francs et si l'intégralité des coûts directs générés par les prestations des ateliers est de 300 000 francs, alors on applique au coût direct total de chaque dossier, le coefficient de majoration suivant : (96 000/300 000) x 100 = 32%. Ainsi, si le dossier n°1 « Intervention sur le bâtiment X » est de 30 000 francs, il faudra majorer ce coût du coefficient obtenu, soit : 30 000 x 1,32 = 39 600 francs.

Comme indiqué précédemment, le guide n'est qu'un outil support pour les gestionnaires des services techniques. Une totale liberté est laissée à l'imagination des créateurs du système comptable pour déterminer le mode de calcul des ratios de ventilation. La méthode n'est donc pas exempte de limites. Le terme de méthode convient d'ailleurs mieux à ce propos que celui de guide. Pour Capelle il ne saurait exister de modèle unique de comptabilité analytique applicable à l'ensemble des ateliers municipaux des villes de France. Les combinaisons techniques possibles doivent être adaptées au cas par cas.

La démarche doit alors être contingente à l'organisation, la première tâche du groupe de travail sera donc d'examiner le projet en fonction des capacités réelles d'assimilation des intervenants et du niveau de développement des méthodes modernes de gestion. Si « *le souci de rigueur intellectuelle de certains peut les conduire à rejeter a priori les solutions nécessairement entachées d'un fort degré d'arbitraire et d'approximation* » (Capelle, 1980, p. 108), il n'en reste pas moins qu' « *estimations et approximations valent mieux en effet que suppositions et opinions fausses* » (Capelle, 1980, p.108).Pour Eicher et al, (1980), la portée novatrice des pratiques des services techniques est à relativiser, ces derniers ne sont impliqués que pour les éléments qu'ils gèrent et qui font l'objet de demandes de budget.

2. Un exemple d'application : les garages

Parmi les domaines techniques, la gestion du parc automobile des communes semble cristalliser les défis auxquels ont a à faire face les services techniques. Si ce champ de compétences est analysé, c'est que les services techniques sont confrontés à un contexte particulier. En effet, « *le développement rapide des parcs de véhicules et d'engins, l'augmentation des prix d'achat des matériels, du prix du carburant, des frais d'entretien ont amené beaucoup de villes à réorganiser leur parc afin de mieux en contrôler la gestion et de réduire les coûts d'exploitation*[63] ». Trois objectifs s'imposent alors.

- Disposer d'un outil pour facturer les travaux réalisés et les mises à disposition de véhicules pour le compte des autres services municipaux.
- Pouvoir établir également des éléments de comparaison du coût d'utilisation des véhicules, les uns par rapport aux autres et disposer de fait d'un argumentaire chiffré quand se négocient les renouvellements de matériels.
- Pouvoir comparer enfin la gestion du parc automobile avec celle réalisée par les entreprises privées, même si le calcul du coût horaire utilise des méthodes simplifiées présentant un biais pour un comparatif réel.

Avec cette procédure, chaque véhicule et chaque engin de chantier sont suivis au cours de leur activité au travers de fiches individuelles sur lesquelles sont inscrites les interventions effectuées sur chacun d'eux. Ces outils de suivi sont détenus autant par l'ingénieur subdivisionnaire mécanicien que par le chef d'atelier, les magasiniers pointeaux que le responsable du « mouvement ». Ces fiches permettent la décision : en rapprochant le dernier kilométrage enregistré de celui indiqué sur la fiche d'entretien lors du passage à la pompe, le responsable du « mouvement » sait à quel moment faire passer le véhicule à la station-service pour le lavage, nettoyage, vidange et graissage du véhicule. Lorsque ces dernières phases sont terminées, il appartient au mécanicien de réaliser le contrôle du véhicule avant de le laisser sortir. Pour la mise en chantier du véhicule dans les ateliers, une fiche de réparation peut être dressée, si besoin est, par le responsable. Le chef du « mouvement » y mentionne les données relatives à ses responsabilités (date, kilométrage, ingrédients, lubrifiants, valorisation du temps passé par la main d'œuvre). Le réceptionnaire reçoit par la suite le véhicule afin de vérifier l'absence de dysfonctionnements, le soumettant à une batterie de tests. Ce n'est que lorsque cette dernière est finalisée que le réceptionnaire remplit la fiche de réparation pour mettre le véhicule en attente. À partir de là et deux fois par jour, le responsable d'atelier

[63] La gestion d'un parc municipal de véhicules, *la Gazette des Communes et l'action municipale*, n°20 du16 novembre 1981, p. 44

distribue les « chantiers » aux ouvriers. À la suite de la réparation, une ultime vérification est effectuée par ce même responsable d'atelier avant la remise du véhicule au parc d'attente. Ensuite les pointeaux élaborent la fiche de facturation interne en rapprochant les prix des pièces détachées ayant été distribuées par eux pour ce véhicule et les carnets individuels des ouvriers sur lesquels sont notés les temps passés pour la réparation.

Ces préoccupations de gestion dans les ateliers techniques sont affichées à travers les articles qui leur sont consacrés dans la *Gazette des Communes, des départements et des régions*. Une expérience relativement similaire est appliquée aux services techniques de Saint-Nazaire[64]. Un système de fiches par véhicule entretenu permet leur traçabilité. Dès l'entrée d'un véhicule, le chef de garage établit une fiche de travail sur laquelle sont inscrits le nom du service, le numéro de véhicule, le kilométrage, le nom du mécanicien responsable des réparations, la date d'entrée et de sortie du véhicule ainsi que les types de travaux effectués. Ce support est primordial au suivi des interventions : chaque ouvrier en charge d'une tâche inscrit au recto de la fiche les réparations effectuées et le nombre d'heures passées. La gestion du parc automobile à la ville de Rennes reprend également largement ces pratiques. En 1981, le système de Capelle est encore expérimental. La saisie manuelle des données sur un document unique sert ensuite à sa saisie informatique. Le coût complet des activités est recherché en intégrant la main-d'œuvre directe, les consommations en pièces détachées, carburants et lubrifiants (fluides) ainsi que les charges indirectes (amortissements, frais financiers, autres charges fixes…). Des coûts partiels peuvent être isolés dans le cas des dépenses en carburants et des dépenses liées aux entretiens des véhicules. En outre pour un véhicule donné, il est permis d'établir des comparaisons avec les résultats antérieurs.

La méthodologie de Capelle, ambitieuse dans son contenu, ne trouve pas un véritable succès. Les difficultés de la répartition des charges indirectes poussent les responsables techniques à s' « arrêter » à une analyse plus aisée en coûts directs. Cette limite est d'autant plus dommageable que les services techniques gèrent d'importants flux d'investissements, à la différence des services administratifs. Ces pratiques innovantes en matière de calcul de coûts menées par les ateliers techniques sont diverses mais s'appuient toutes sur la gestion de production à travers la planification des ressources. À Vannes, dès 1984, « *les ateliers municipaux sont en mesure de fournir le temps passé pour chaque tâche, le matériel et les fournitures utilisés et de dégager un coût. Grâce à cette procédure, l'atelier de peinture est*

[64]Saint-Nazaire : vers une gestion analytique, *Gazette des communes et du personnel*, n°20 du16 novembre 1981.

désormais capable de déterminer un coût moyen au m²[65] ». Néanmoins quelques services techniques utilisent des pratiques innovantes en matière de calcul de coûts d'intervention et constituent par là-même une voie d'accès privilégiée pour la mise en œuvre d'un système de coûts. L'analyse de ces pratiques montre que la dimension légitimante de l'outil est une variable explicative non négligeable.

§3. Une explication des expériences des ateliers techniques municipaux

Une analyse de ces expériences montre que la comptabilité analytique est finalement utilisée comme moyen de se protéger de l'extérieur. Une lecture théorique montre que l'outil constitue un support de légitimation de leurs actions, la presse professionnelle confirmant cette analyse.

1. Les enjeux des pratiques de calcul des coûts, se protéger d'une gestion déléguée.

Les ateliers techniques sont pionniers dans l'utilisation d'outils de calcul de coûts. Cette situation trouve un début d'explication dans la réglementation. Pour cela, il faut se référer aux dispositions du décret d'application 62-1587 portant réglementation de la comptabilité publique. L'article 216 mentionne en effet que « *la comptabilité analytique est tenue par l'agent comptable. Toutefois la tenue de tout ou partie de cette comptabilité peut être confiée, sous le contrôle de l'agent comptable, aux services techniques de l'établissement* ».

Si les services techniques, à la différence des services administratifs, pratiquent aisément le calcul de coûts, c'est parce que ces derniers fondent leurs savoirs et leurs compétences sur des principes rationnels. Construire un bâtiment nécessite en effet le respect d'un protocole précis répondant à des impératifs de rationalité scientifique (calcul de résistance des matériaux, etc.) Les services techniques seraient donc habitués à gérer sous contrainte leurs activités, ce qui expliquerait les raisons pour lesquelles ils militent pour la tenue d'un fichier complet du patrimoine physique de la commune, informatisé. Les services techniques seraient ainsi favorables *« à une telle valorisation au niveau de l'organisation et de la planification de l'entretien du patrimoine, à partir de règles normatives, déterminant les dépenses d'entretien comme un pourcentage de la valeur du bien considéré* » (Engel *et al.*, 1980, p. 21). En plus, cette position des services techniques s'expliquerait par leur volonté de légitimer leurs demandes budgétaires.

[65]Gestion des coûts : le juste prix, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, n°1056, 10 mai, 1989, p. 27

Ce constat est repris puis développé par Capelle (1980) selon lequel les aspects techniques sont propices au développement des systèmes d'information. Par exemple, la gestion du parc automobile est réalisée sur la base de statistiques plus détaillées que celles de la gestion des ressources humaines ou de la gestion des stocks. Ce souci s'explique par le caractère recentré de leur gestion autour de leurs demandes budgétaires et de leur méfiance vis-à-vis des services administratifs. Selon l'enquête de la *Revue des Ingénieurs des Villes de France IVF*, n°242 de décembre 1977 : « *le suivi des mouvements des stocks de matériaux et fournitures ignore trop souvent, lorsqu'il existe, le relevé de la destination des sorties et leur valorisation. Le calcul de coût par intervention est rare. S'il est effectué, il reste partiel et finalement peu utilisable à des fins de contrôle et de gestion.* » (Capelle, 1980. p. 92). Autre exemple, selon l'étude, parmi les 30 % de villes prétendant utiliser une comptabilité analytique d'ateliers, 43 % d'entre elles ne prennent pas en compte l'amortissement du matériel, des installations et des frais généraux, ce qui confirme encore une fois le caractère partiel des pratiques de calcul du coût d'intervention des ateliers techniques.

Ces limites sont d'autant plus problématiques que les moyens gérés par les ateliers municipaux sont conséquents et supérieurs à ceux des services administratifs. Preuve en est « *les effectifs des seuls ateliers municipaux d'une ville de 80 000 habitants dépassent fréquemment la centaine, les élevant ainsi au rang d'une entreprise de taille respectable* » (Capelle, 1980. p. 92). Leur budget de fonctionnement peut représenter jusqu'à 20 % des dépenses réelles en incluant les frais de personnel, la consommation des fluides, les achats de matériels et les articles divers. On retrouve dans des articles de la *Gazette des Communes, des départements et des régions*, des expériences diverses de calcul analytique pour démontrer ou exiger un coût maîtrisé, comme par exemple dans la restauration collective communale. À Tourcoing, le député-maire lance en 1984 un ultimatum à son service de restauration, celui de baisser le coût de revient de 5 F tout en conservant un même niveau de qualité. La pression est forte, « *avec à la clef une menace à peine cachée de « privatisation », en cas d'impossibilité du service public à redresser la barre*[66] ». Si une telle action est menée, c'est que le constat est grave : coulage, obligation de s'inscrire une semaine à l'avance, repas manquants à l'appel, 52 cuisines, 52 réfectoires, 1540 heures de travail pour 6000 repas produits. La pression exercée par l'élu amène à des résultats rapides et tangibles : on passe de 52 cuisines à trois cuisines centrales, 60 emplois débudgétisés (par non-remplacement de départ en retraite, par démissions et réaffectations) tandis que la productivité est multipliée par trois grâce à des

[66]Les recettes de Tourcoing pour sauver ses restaurants, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, du 4 avril 1988.

investissements de productivité et une nouvelle organisation du travail. Cette expérience justifie et légitime ainsi un système de calcul de coûts car elle permet de mesurer la performance réalisée au niveau du coût des repas. Mais les outils de gestion analytiques restent balbutiants, rares sont en effet les comptabilités permettant d'obtenir un coût de revient du repas servi qui intègre tous les facteurs, que ce soit pour des raisons imputables aux enregistrements ou à l'application de manière non homogène des règles de ventilation des charges indirectes. Il n'en reste pas moins que si cette réorganisation de la restauration a été possible, c'est parce que des calculs de coûts ont alerté les décideurs sur l'augmentation de plusieurs coûts de revient.

2. La pression de la légitimité...

En s'appropriant un discours de rationalisation, les ateliers techniques s'attachent à défendre leur légitimité vis-à-vis des entreprises privées. La légitimité s'impose alors comme une notion au cœur des stratégies déployées par les institutions, stratégies participant d'ailleurs à leur propre développement (Bourcieu, 2001). La théorie néo-institutionnelle reprend à son compte la légitimité, notion phare chez Weber pour lequel elle constitue une variable explicative du fonctionnement organisationnel. Pour les théoriciens néo-institutionnels, l'obtention d'un pouvoir politique et d'une légitimité provient d'un jeu de concurrence entre organisations, ces dernières ne sont pas uniquement concurrentes dans la recherche de clients et de ressources. Autrement dit « *le succès des organisations dépend de leur habileté à maîtriser non seulement leurs activités techniques, mais aussi le défi symbolique de créer et maintenir leur légitimité* » (Adler et Kwon, 2002, p. 33). La survie de ces institutions est due à leur capacité à développer des pratiques issues d'un mythe rationnel. En l'occurrence, celui du service municipal économiquement efficient. Ces services utilisent à leur profit la presse professionnelle, comme relais privilégié de leurs revendications. Ils manifestent également leurs positions grâce au lobby des syndicats et associations professionnelles, en tête, l'association des ingénieurs des villes de France. La tenue des comités techniques paritaires[67]sert également de moments privilégiés pour aborder les projets ayant un impact sur le personnel (en termes d'effectif, d'emplois, de compétences, de rémunération…). La

[67]Loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale précise dans son article 32 *« un comité technique paritaire est créé dans chaque collectivité ou établissement employant au moins cinquante agents, ainsi qu'auprès de chaque centre départemental de gestion pour les collectivités et établissements affiliés employant moins de cinquante agents*». Leur domaine de compétence concerne l'organisation et le fonctionnement des services, les évolutions administratives ayant un impact sur les personnels, ainsi que les grandes orientations en matière de politique indemnitaires. Si sa saisine est obligatoire sur ses domaines de compétences, il ne rend que des avis, les collectivités n'étant pas dans l'obligation de les suivre.

pression exercée sur les ateliers et autres services est d'autant plus vive qu'un certain nombre d'acteurs privés font du « démarchage clientèle » en justifiant eux aussi leur compétitivité-coûts. La situation est alors celle d'une tension entre deux forces contraires (services municipaux et entreprises), utilisant le même langage, celui de la rationalité économique de leur intervention. Ce système se complique quand la tension est intra-organisationnelle, lorsque la pression à la gestion déléguée est exercée par les élus.

3....relayée par des organisations professionnelles

Ces pratiques pionnières dans l'analyse des coûts contribuent d'ailleurs à nourrir la légitimité du discours de l'association des Ingénieurs des villes de France[68] (AIVF). Son président en 1981 Fernand Pauwels participe au débat public entre services administratifs et techniques en affirmant la compétence la plus large de ces derniers dans les problématiques territoriales. La *Gazette des communes*[69]se fait l'écho de cette position en offrant une tribune à ces revendications avec l'article : « *Les ingénieurs des villes, eux aussi, savent gérer* ». Pour l'auteur, « *les ingénieurs n'ont pas seulement une fonction d'exécution* […] *on nous dit : « Vous avez la Science mais pas l'Art…, moi je réponds : pourquoi pas l'Art aussi ?* ». Or ces pratiques sont porteuses de sens : les services techniques établissent le coût de leurs interventions pour justifier et légitimer leur compétitivité, vis-à-vis des prestataires extérieurs. Ce mouvement identitaire techniciste affirmé est relayé dans les années soixante-dix par d'autres organisations professionnelles, plus récentes à l'image de l'association des adjoints techniques des villes (AATVF[70]), actuellement ATTF, qui réaffirme également l'engagement de ses membres dans le développement des territoires et leur capacité à maîtriser les problématiques de gestion propres à leurs compétences professionnelles. La délégation de service public agit ainsi comme une menace sur des activités souffrant d'une concurrence de la part d'acteurs privés, à la différence des services administratifs (exemple de la gestion de l'état-civil). Ce point est d'ailleurs souligné par Meyssonnier (1993 ; p. 195) pour lequel

[68] Créée en 1937, l'Association des ingénieurs des villes de France, départements et régions représente la profession au sein des organismes publics ou parapublics, intéressant la profession et les administrations territoriales. Elle est force de proposition pour les questions touchant au développement, à l'équipement et à la gestion des territoires. Les groupes de travail, la diffusion de publications, l'organisation de conférences et de colloques lui permettent d'inter agir sur ces problématiques.

[69]Les ingénieurs des villes, eux aussi, savent gérer, *Gazette des Communes et l'Action municipale*, n°14 du 20 juillet 1981, p. 16.

[70] Créée à Quimper en juin 1968 sous l'appellation association des adjoints techniques des villes (AATVF) par transformation d'une première association antérieure «adjoint techniques communaux». Elle deviendra en octobre 1988 association des techniciens territoriaux de France ou ATTF afin de s'adapter aux changements intervenus dans les statuts de la Fonction publique.

« *certains services ont des outputs qui se mesurent plus facilement que d'autres et qui les rendent donc plus vulnérables aux critiques : c'est le cas par exemple de la restauration ou des services techniques, par rapport au service financier ou à celui de la communication. Il faut d'ailleurs aussi noter que ce sont souvent aussi les plus exposés à la concurrence du privé* ».

Les services techniques sont ainsi très tôt demandeurs d'informations sur la composition de leurs coûts d'intervention et militent pour la tenue d'un fichier complet du patrimoine physique. Le fichier des équipements dans un premier temps, le calcul des coûts dans un deuxième temps sont perçus comme des éléments de preuve destinés à légitimer leurs demandes budgétaires. D'ailleurs pour Kerviler (1990, p. 7) « *chacun perçoit qu'il est sans doute plus simple de faire fonctionner un système de comptabilité analytique d'exploitation dans un secteur technique que dans un secteur social ou culturel* » (Kerviler, 1990, p. 7). L'analyse des coûts et *a fortiori* la comptabilité analytique auraient le même statut que le tableau de bord, celui d'être un moyen de légitimation de l'action des services et donc de leur existence (Nizet, 1992). François-Noyer (1996, p. 387) rappelle cette idée selon laquelle la comptabilité analytique « *n'est pas un outil de pilotage mais plutôt un outil de justification des choix et de légitimation de l'action* ». C'est pour cela que l'objectif principal de ces pratiques est de contribuer à améliorer la disponibilité des hommes et des matériels pour effectuer dans les meilleurs délais des interventions ponctuelles et à caractère généralement urgent que les entreprises ne peuvent ou ne veulent pas assurer. Cette situation fait écho à l'analyse de Gibert et Thoenig (1993) pour lesquels la comptabilité analytique est un outil de légitimation de pratiques de l'organisation interne[71], surtout lorsque les activités exercées en régie sont comparées à celles qui sont sous-traitées, donc réalisées par la sphère privée.

L'action des ateliers techniques en matière de gestion des coûts aboutirait même à un élargissement de leurs missions, le calcul du coût devient ainsi un outil pour justifier la réalisation d'activités supplémentaires. Selon l'enquête de 1982 menée par l'association des adjoints techniques des villes de France[72](AATVF), plus de 90 % des communes sondées confient à leurs ateliers techniques « *outre l'entretien des bâtiments qui demeure leur*

[71] Ce point sera développé dans le chapitre 6.

[72]En 1968 les adjoints techniques communaux se regroupent en association : l'association des adjoints techniques des villes de France (AATVF). En 1988, pour s'adapter au statut de la Fonction Publique territoriale, ils deviennent : l'association des techniciens territoriaux de France (ATTF).

vocation essentielle, l'organisation matérielle des fêtes, la réalisation de mobiliers (et de matériels électoraux), quelquefois des travaux neufs de faible importance[73] ».

[73]Étude de l'AATVF, connaissance des temps d'utilisation et calcul de coût de l'heure, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, 7 juin 1982, p. 49.

Synthèse du chapitre 1

Après avoir rappelé les principes comptables et budgétaires de la gestion publique, ce chapitre a cherché à décrire les éléments favorables à la mise en place de la comptabilité analytique dans les communes. Cette dernière est caractérisée par une dynamique qui trouve son origine dans des impulsions menées d'abord au sein de l'administration d'État. C'est le cas de l'action du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics à partir de l'après-guerre qui se présente comme un acteur pionnier en matière de contrôle de gestion publique. Ses méthodes d'intervention inédites et son fonctionnement en font une structure originale au sein du paysage juridictionnel français. L'instruction comptable M12 relaie en quelque sorte cette action pionnière en proposant dès 1965 un cadre propice à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique communale. Il faut néanmoins attendre le milieu des années soixante-dix pour voir se développer au sein du ministère de l'Équipement les premiers outils de gestion pour les communes, à travers la création du fichier de coût des équipements collectifs. L'objectif est de déterminer le niveau et le coût de fonctionnement des équipements.

Ce fichier des équipements collectifs inspire des initiatives communales par la mise en œuvre d'une comptabilité analytique d'équipement dans les années 1970. Celle-ci s'étend ensuite aux services techniques au début des années 1980. Ce chapitre a ainsi permis de présenter et de caractériser diverses initiatives de calcul de coûts au niveau communal. Historiquement, elles concernent la gestion des équipements pour maîtriser leurs coûts de fonctionnements tandis que les ateliers techniques cherchent à démontrer leur légitimité vis-à-vis du secteur privé. Orléans est la première commune à notre connaissance à mettre en place un tel outil à partir de 1976. Quelques ateliers techniques ont développé des expériences innovantes de calcul du coût d'intervention que la méthodologie « Capelle » tente de diffuser plus largement.

Chapitre 2. 1977 - 1995, la montée en puissance de la problématique des coûts

Le chapitre 1 a permis d'éclairer le contexte historique ayant conduit à des prémices de comptabilité analytique, notamment sur les équipements collectifs et les services techniques. Ce contexte historique jusqu'aux années 1970 permet de mieux comprendre la montée en puissance de la problématique de la maîtrise des coûts. Le chapitre 2 s'inscrit dans ce continuum historique en montrant que, dès la fin des années 1970, apparaissent à la fois de nouveaux types d'acteurs politiques et un environnement organisationnel propice au système de coûts communal. Un cadre plus incitatif se met ainsi progressivement en place (section 1) caractérisé par un contexte politique porteur (§1). Le début des années 1980 constitue une césure importante pour les communes, dans la mesure où la décentralisation accompagnée de l'informatisation offre aux communes de nouvelles opportunités gestionnaires mais en même temps leur impose de nouvelles contraintes (§2). Ceci suscite un besoin grandissant d'outillage afin de maîtriser les dépenses dans un environnement de plus en plus coercitif. C'est pourquoi, dès 1985, le monde académique s'empare du sujet en proposant une lecture théorique renouvelée de ces besoins de gestion (section 2). Le *New Public Management* propose, au milieu des années 1980, de s'appuyer sur le modèle de l'entreprise afin de donner un second souffle au contrôle de gestion des organisations publiques et particulièrement les communes (§1). Mais face aux différents échecs et à la complexité du système de comptabilité analytique, des auteurs proposent une méthodologie alternative afin de faciliter l'intégration du calcul de coûts dans les communes (2).

Section 1. Un faisceau de facteurs contextuels

Un certain nombre de facteurs propices au développement d'outils de contrôle de gestion, associé à des impulsions générées par des organismes de recherche, ont constitué un cadre favorable pour la comptabilité analytique communale. La fin des années 1970 et les années quatre-vingts sont en effet déterminantes pour le contrôle de gestion communal. C'est durant cette décennie que ce dispositif émerge véritablement. Nous allons voir en quoi la décentralisation administrative et politique à partir de 1982 crée un cadre relativement favorable à la maîtrise des coûts de gestion (§2), précédé d'un environnement politique

porteur où le discours d'acteurs pionniers contribue à la promotion du calcul de coûts dans les communes (§1).

§1. À partir de 1977, un cadre politique et organisationnel porteur

1. 1977, une nouvelle génération d'acteurs locaux

Les élections municipales de mars 1977 constituent une rupture dans la manière de concevoir, de vivre l'action publique locale et de gérer ses moyens. Il s'agit même d'une nouvelle ère politique (Sorbets, 1981). Preuve en est, les coalitions de gauche gèrent, à l'issue des élections de mars 1977, les 226 villes (sur 591) de 9 000 à 30 000 habitants et les 157 villes de plus de 30 000 habitants. La campagne électorale de cette Union de la Gauche se fait alors contre la pratique du secret dans la gestion communale et pour le développement des équipements collectifs conçus en collaboration avec les usagers. Le slogan vise à une promotion de la démocratie participative en prenant le pouvoir pour le rendre aux citoyens. Il s'agit de ranimer la vie de la cité, ce qui explique que les nouveaux élus interviennent « en militants », l'objectif étant d'éviter de se couper de la population. Ce faisant, ils cherchent à créer la rupture avec les équipes municipales précédentes. C'est l'époque des « boîtes à idées », des « commissions extra-municipales[74]» établissant les bases de la démocratie directe et participative. Certaines communes ont même recours aux commissions[75] communales «consultatives» sur des sujets divers, allant de la progression de la fiscalité locale jusqu'à l'implantation d'un supermarché (Becquart-Leclerq, 1988). La victoire de cette coalition est aussi celle des Groupes d'Action Municipaux, nés dans les années soixante à partir des milieux associatifs, qui considèrent que les partis politiques traditionnels ne peuvent répondre aux besoins sociaux du moment. Cette période consacre ainsi une nouvelle approche de l'exercice de l'action locale, situation largement analysée dans les médias professionnels à l'instar de la *Gazette des Communes, des départements et des régions*. L'essor de ce mouvement associatif et participatif serait même sans précédent (Dressayre, 1983) ainsi que celui des nouvelles figures des décideurs locaux, ouverts aux problématiques gestionnaires. Le slogan défendu par ces nouveaux élus est alors celui-ci : « On va changer la vie ».Or s'interroger de cette manière implique au préalable de se questionner sur les moyens et

[74]Ce sont des instances consultatives et de concertation. Créées par délibération du conseil municipal, qui fixe l'objet et la composition, elles visent à favoriser les échanges et les débats, débats qui font l'objet d'un compte-rendu communiqué aux membres de la commission concernée. Le fonctionnement n'est soumis à aucune règle de périodicité, ni de convocation ou de quorum. Elles se composent d'élus municipaux, de représentants d'associations et de personnes issues de la société civile.

[75]Il faudra attendre 2003 pour voir apparaître le référendum d'initiative locale.

marges de manœuvre nécessaires à ce changement. Les élus en charge des finances et les responsables financiers sont les premiers à se mobiliser, provoquant dans leur sillage une dynamique de refonte sur la manière de gérer la commune. Pour Lorrain (1991), ces nouveaux acteurs se sont émancipés, situation notamment permise grâce à la réglementation : «*On est passé d'une culture de délégation à une culture de l'action, d'une position sous tutelle à une position plus responsable*» (Lorrain, 1991, p. 480). Les élus doivent au préalable maîtriser l'organisation qu'ils sont amenés à co-gérer avec les administratifs. On constate alors de multiples actions de réorganisation des services. Nos terrains montreront aux chapitres 4 et 5 l'importance de la mutation du processus organisationnel des collectivités à partir des années 1970. Ces dernières mettent en lumière le contrôle du système bureaucratique et de l'information face à une structure du pouvoir basée sur l'autorité du secrétaire général des services agissant pour le compte de l'élu (Lorrain, 1991). Les conflits qui s'ensuivent à partir de mars 1977 nourrissent d'ailleurs largement la presse professionnelle. Avec cette nouvelle situation, de véritables féodalités (Engel et Garnier, 1981) s'organisent à l'intérieur des services de certaines mairies gérées par des manageurs territoriaux, regroupés très souvent en associations et syndicats comme le « syndicat national des directeurs généraux des collectivités territoriales et de leurs établissements publics[76] » (SNDGCT) On retrouve également les administrateurs territoriaux[77] qui vont se grouper en association dès 1988, après avoir obtenu la reconnaissance de leur cadre d'emplois administratifs par le décret de 1987. Ceci permet de faire émerger un nouveau statut des acteurs centraux du management local. Pour Roubieu (1994) les responsables de l'AATF (association des administrateurs territoriaux de France) souhaitent se démarquer de préoccupations « corporatistes » (référence implicite à l'action davantage revendicative du Syndicat des secrétaires généraux) en privilégiant les échanges d'expériences et les réflexions sur le management, la stratégie territoriale ou la gestion des ressources. Dans l'article 2, alinéa 5, de ses statuts, l'AATF se propose de

[76]Syndicat professionnel créé le 6 juillet 1948 sous l'appellation « Syndicat National Autonome des Secrétaires Généraux et Secrétaires Généraux Adjoints ». L'article 1.3 de ses statuts définit son objet actuel :

> «a) de défendre en toutes circonstances et en tous lieux les droits et les intérêts professionnels, matériels et moraux de ses membres, dans les conditions fixées au Règlement intérieur
> b) de représenter la profession auprès des pouvoirs publics nationaux et européens pour la reconnaissance et la valorisation des statuts de la fonction de direction générale dans les collectivités territoriales et leurs établissements publics
> c) de soutenir ses membres dans leur démarche de mobilité professionnelle
> d) d'entreprendre toutes actions susceptibles de contribuer à la formation professionnelle de ses membres et plus généralement des membres de la fonction publique territoriale
> e) de favoriser la solidarité et l'entraide entre ses membres».

[77]Les administrateurs territoriaux constituent un cadre d'emplois administratifs de catégorie A au sens de l'article 5 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984. Ce cadre d'emploi qui comprend les grades d'administrateur et d'administrateur hors classe a été créé par le décret n°87-1097 du 30 décembre 1987. Il donne accès aux fonctions de direction des collectivités territoriales de plus de 40 000 habitants.

«*prendre l'initiative et de participer à toute étude, recherche et actions concernant l'administration territoriale et d'être dans ce cadre un interlocuteur reconnu des principaux acteurs*». Cette référence aux thématiques du management est réaffirmée dès leurs premières assemblées ou colloques. Le premier colloque organisé en 1993 avait pour thème : « l'avenir du service public local ». Ces managers bénéficient souvent de la formation continue, qu'elle soit dispensée par l'INSEAD[78] de Fontainebleau ou par des organisations telles que la CEGOS[79]et bien sûr par le CNFPT[80].

Dans les communes, la fin des années soixante-dix et le début des années quatre-vingts marquent la cohabitation de deux générations de fonctionnaires. En effet, à partir des élections de 1977 une nouvelle génération d'élus sensibles aux problématiques de gestion constitue un tournant. Dans la lignée des quadras, émergent peu à peu de nouveaux fonctionnaires rompus aux techniques de gestion. Ils sont souvent diplômés de formations spécifiques au management des collectivités territoriales et au calcul des coûts. Ils constituent ainsi des « prestataires d'idées » permettant de renouveler les problématiques comptables auxquelles font face les communes. Mais « *une révolution culturelle ne se fait pas en un jour. La nouvelle génération de fonctionnaires territoriaux l'a bien compris. Même si l'élu a conscience de la nécessité de moderniser les services, cela ne suffit pas à modifier les comportements. La fougue des jeunes diplômés qui veulent tout transformer, rapidement et efficacement, se heurte à des murs de procédures : chaque nouvelle orientation doit faire l'objet d'un consensus à tous les niveaux de la hiérarchie*[81] ». D'ailleurs « *encore aujourd'hui, le concours d'administrateur est basé en majeure partie sur le droit public et l'économie publique*[82] » et ceci explique pourquoi les juristes monopolisent jusque dans les années quatre-vingts la gouvernance publique locale. Par ailleurs, il faut attendre la réforme du statut de la fonction publique territoriale pour donner aux fonctionnaires une légitimité avec la loi du 13 juillet 1983. Néanmoins cette nouvelle génération de managers publics

[78] Créé en 1957, L'INSEAD (Institut européen d'administration des affaires) est une école privée de management qui dispense des cycles de formation d'administration. En 1969, ouverture de son campus de Fontainebleau et en 1984, création du cycle supérieur de management de l'INET (Institut national des études territoriales).

[79] En 1926, Création de la CGOST, « (Commission Générale de l'Organisation Scientifique du Travail), au sein de la confédération patronale, la CGPF (Confédération Générale de la Production Française), fondée aux lendemains de la première guerre). Sa mission : diffuser les idées et les méthodes de l'OST (Weexsteen, 1999; Lemarchand et Le Roy, 2000).

[80]La loi n° 84-594 loi du 12 juillet 1984 relative à la formation des agents de la fonction publique territoriale et complétant la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 (portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale) prévoit la création d'un centre national de formation de la fonction publique territoriale ainsi que de centres régionaux de formation.

[81]Emploi fonctionnaire catégorie A, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, N°1199, du 1er février1993, p 33.

[82]*Ibid*, p. 33.

intègre un environnement souvent réfractaire aux nouvelles idées. Les acteurs en place au sein des collectivités locales se trouvent dans un schéma sécurisant (en termes de stabilité d'emploi entre autres), d'où ce risque de choc « culturel » qui peut être un frein à la mise en œuvre de la comptabilité analytique. Ce cadre politique est accompagné d'actions émanant d'acteurs collectifs ayant également contribué grandement à la diffusion et à la promotion de la comptabilité analytique.

2. 1978, le rôle pionnier du GREGECO et du GRAL.

A. Origines et objectifs du GREGECO.

Le Groupe de Réflexion sur la gestion communale (GREGECO) naît d'une recherche en 1978 sur les outils de gestion de la commune, menée par le Centre de Gestion Scientifique de l'École des Mines de Paris en collaboration avec la Délégation régionale Bretagne du Centre de Formation des Personnels Communaux (CFPC[83]). Le groupe bénéficie de l'appui financier de la Direction générale des Collectivités Locales. Il s'agit de recenser les innovations en matière de gestion des collectivités locales, en analysant les conditions de leur émergence. Il s'agit ensuite de « *dégager progressivement, par l'analyse d'expériences concrètes d'innovation, les paramètres de gestion à privilégier aux différents échelons de responsabilité en liaison avec une étude du fonctionnement des services correspondants* » (Engel et Garnier[84], 1981, p. 40). À l'origine, un noyau dur de membres permanents (une dizaine de personnes) venant de villes de Bretagne se réunit une demi-journée par mois à Rennes à partir de 1978. La diffusion des travaux du groupe passe par deux moyens.

- D'une part, les comptes-rendus écrits des débats des séances, rédigés par le Centre de Gestion Scientifique et soumis pour approbation à la séance suivante. Ces retranscriptions sont d'ailleurs rédigées anonymement, ce qui favorise la liberté d'expression des participants.
- D'autre part, les synthèses sur des thématiques spécifiques. En 1981 ces premiers travaux menés à partir de dix-sept réunions portent sur les méthodes de suivi des investissements puis sur le contrôle de gestion des services gestionnaires

[83] Créé par la loi du 13 juillet 1972, le Centre de Formation des Personnels Communaux est un établissement public intercommunal à vocation nationale. Ses trois missions sont définies par l'article 508-4 du code de l'administration communale : l'organisation de concours, la formation et le perfectionnement des agents communaux ainsi que la dispense des enseignements. Le centre de formation des personnels communaux (CFPC) a eu dès son origine « *vocations à former des agents communaux aptes à toutes les fonctions de gestion* » (Rausch, Cahiers du CFPC N°7, 1980, p. 8.) Faisant suite à l'ANEM, dans la mission de formation du personnel communal, le CFPC. se transformera en CNFPT en 1987.

[84] Citant les propos d'Eugène Colobert, Secrétaire Régional pour la Bretagne du CFPC en 1981

d'équipement, sur la base, par exemple, du système de calcul de coûts mis en œuvre à Rennes pour les ateliers automobiles (Engel et Garnier, 1981).

Ces travaux portant sur tous les domaines de compétence de la commune (gestion des restaurants scolaires, des piscines…) sont alors résumés en une plaquette intitulée « Pour un tableau de bord communal » et diffusée à 4 500 exemplaires par le Centre de Formation du Personnel Communal, en septembre 1980, aux communes de plus de 2 000 habitants. La démarche y est présentée en introduction, en insistant sur la capacité à identifier des « bonnes pratiques » par expérimentation :

> « *le Groupe ne s'est pas fixé un programme et des délais préalables, mais progresse en fonction des opportunités, autorisant des retours en arrière et une expérimentation locale qui enrichit la réflexion et s'enrichit des travaux du Groupe. Les « expériences concrètes » constituent en effet le matériau privilégié du Groupe. Il n'est pas question de théoriser en chambre mais au contraire, il s'agit de réfléchir aux conditions de réussite ou d'échecs d'innovations en matière de gestion communale. Les réunions sont donc alimentées par les expériences de responsables communaux qui viennent faire part de leurs réflexions, apportent les documents originaux, se prêtent aux questions de leurs pairs* » (Engel et Garnier, 1981, p. 40).

B. Les travaux du GREGECO

Le Centre de Gestion Scientifique de l'École des Mines de Paris mène plusieurs études de cas cliniques, conformément à sa tradition ethnographique. Le tableau 2.01 donne un aperçu des travaux menés, allant des gains de productivité à la réduction des inégalités. On note d'ailleurs la présence de la comptabilité analytique d'équipements.

Tableau 2.01. Résumé de la chronique de l'*Annuaire des collectivités locales*(1980)

Les objectifs de l'innovation	Les facteurs de renouveau	Les obstacles à l'innovation locale	Les orientations de l'effort d'innovation
- La réalisation des gains de productivité	- Le renchérissement de l'énergie : la redécouverte des transports collectifs et la renaissance des centres de ville	- La prolifération des procédures administratives : l'escalade des coûts sous la forme d'allongement des délais de réalisation	- La connaissance des besoins de la population : l'établissement de baromètres de satisfaction sur des panels d'usagers…
- L'amélioration de la qualité du service public : l'adaptation du service offert aux attentes des usagers	- Le ralentissement de la croissance économique des collectivités locales	- La technophobie persistante à l'encontre de la gestion scientifique : culte durable de la prouesse technologique et mépris constant des tâches de gestion	- La prévision des ressources financières : la création de services statistiques communaux…
- La réduction des inégalités	- Le ralentissement de la croissance urbaine : de l'ère des bâtisseurs à l'ère des gestionnaires	- Le désintérêt permanent à l'égard des gains de productivité : la confusion entre l'amélioration de la productivité et la recherche du profit	- La maîtrise des coûts : la comptabilité analytique par équipement, la gestion prévisionnelle de la trésorerie….

(Source : Bouinot, J et Schmitt, D.chapitre X, Innovations et gestion, *Annuaire des collectivités locales*. Tome

1, 1981 ; p. 475-511).

Les caractéristiques de ces études de cas cliniques sont nombreuses. Parmi celles-ci on note la*« possibilité de mener des investigations de longue durée, souvent sur plusieurs années, d'une part pour acquérir une connaissance suffisante des techniques industrielles ou administratives en cause ainsi que du contexte humain et organisationnel et culturel propre, à l'organisme, d'autre part pour intégrer dans l'analyse les saisonnalités et les cycles qui rythment sa vie* » (Engel et Garnier, 1981, p. 6).

Ces monographies ne concernent pas exclusivement les communes, des études sont également réalisées sur « *l'organisation des chaînes de montage chez Renault, la mise en place de tableaux de bord à la sécurité sociale, la gestion des services de radiodiagnostic à l'assistance publique de Paris ou encore la gestion du service des espaces verts à Tours* » (Bouinot et Schmitt, 1981, p. 491). Ce dernier cas semble susciter l'intérêt d'autres experts en gestion publique locale et membres du GREGECO, puisqu'à la même époque, Jean Bouinot et Jean-Marie Allain publient en avril 1979 dans la *Revue des Ingénieurs des villes de France* un article intitulé « *la gestion innovatrice des espaces verts urbains, réflexions sur l'expérience de la ville d'Orléans* ». La question de la comptabilité analytique trouve un écho d'autant plus fort au sein du GREGECO que l'utilisation de l'outil est présentée comme une nécessité pour différencier par service les niveaux d'activité. Jusqu'à présent les dépenses communales étaient simplement rapportées au nombre d'habitants, analyse bien superficielle qui ne permettait pas de comprendre la formation des coûts d'un service. L'analyse activité par activité prend ainsi tout son sens et donne de l'importance à la recherche d'indicateurs d'activité pour permettre ensuite de construire une réflexion analytique sur les coûts. C'est la raison pour laquelle le GREGECO plaide pour la diffusion d'une comptabilité analytique par fonction, aux côtés de trois autres thématiques : les outils de la coordination en matière d'investissement, l'usage de prix de revient pour établir la tarification des services publics et pour maîtriser la gestion ainsi que l'emploi de paramètres de gestion comme « clignotants ».L'expérience de la gestion analytique du parc automobile de la ville de Rennes sert d'exemple lors d'une restitution d'expérience les 6 juin et 21 novembre 1978 (tableau 2.02). Les services techniques y tiennent une comptabilité analytique structurée en quatre principes.

- Le premier principe repose sur une saisie manuelle des informations sur la base d'un document unique, suivie d'une informatisation.

- Le deuxième principe détaille les types de charges imputées dans les coûts complets : main-d'œuvre directe, consommation de pièces, de fluides (carburants et lubrifiants), charges indirectes (amortissements, charges financières, charges fixes…).
- Le troisième principe est celui de l'isolement possible de coûts partiels.
- Le quatrième principe relève de la comparaison des objets de coûts avec des standards.

La question de la comptabilité analytique donne lieu à une troisième séance le 30 novembre 1978. Une autre restitution d'expérience est effectuée le 12 avril 1979 à propos de la gestion des restaurants scolaires. L'analyse de son compte-rendu montre que le mécanisme de recueil des coûts mis en place permet de calculer deux coûts partiels : d'une part on intègre au coût la part des denrées alimentaires qui sera soumise à tarification aux familles en fonction d'une grille de ressources ; d'autre part on intègre les frais d'entretien et amortissements des équipements et des locaux supportés par la collectivité au titre de la solidarité communale. L'ensemble des deux coûts constitue un prix de revient. C'est sur cette approche de calcul de coûts que les élus vont s'interroger sur le niveau de tarification et faire ainsi jouer le curseur entre les deux parties de ce coût, en fonction de leur sensibilité aux questions familiales et sociales.

Tableau 2.02. Travaux du GREGECO (1978-1982)

Comptes-rendus n°	Date	Thèmes abordés
1	3/02/1978	Modalités de fonctionnement du GREGECO La problématique des tableaux de bord
2	9/11/1978	Examen d'un planning de travaux mis au point par un DGST
3	7/04/1978	La coordination technico-financière des investissements Coordination et découpage des responsabilités
4	11/05/1978	Retour sur la notion de tableau de bord Le découpage des services municipaux La coordination par la mise en place d'un service central
5	8/06/1978	L'utilisation de « fiches opération » La vie d'un « service central » Les élus et la coordination
6	06/06/1978	Les élus et l'information Le contrôle de gestion du parc automobile de la ville de Rennes
7	2/11/1978	Le contrôle de gestion du parc automobile de la ville de Rennes (suite) Le colloque « Administration locale/Recherches » de Bordeaux Les travaux du GRETU[85]
8	30/11/1978	La gestion des restaurants scolaires d'une ville de 30 000 habitants

[85]Dès 1973 Le GRETU (groupe de réflexion sur l'économie des transports urbains), fait paraître des travaux. Certains d'entre eux sont menés en partenariat avec le conseil méthodologique du centre de gestion scientifique de l'école nationale supérieure des mines de Paris.

9	25/01/1979	Le colloque de Bordeaux Les pouvoirs d'expertise de l'État et ceux des communes
10	15/03/1979	Le suivi des investissements par les services techniques d'une ville de 120 000 habitants
11	12/04/1979	Confrontation de différentes gestions des restaurants scolaires Les coûts indirects en comptabilité analytique Une information à saisir par quartier et à interpréter
12	7/06/1979	Les fichiers de gestion patrimoniale La planification de la trésorerie La réforme de la M12
13	5/07/1979	L'automatisation de la facturation du service des eaux de la ville de Quimper
14	4/10/1979	Les outils de la gestion interne de la communauté urbaine de Brest
15	15/11/1979	La gestion des piscines
16	13/12/1979	L'opérateur foncier communal à partir de l'expérience de Rennes
17	30/01/1980	L'opérateur foncier communal (suite) L'intervention des SEM en matière d'urbanisme
18	13/03/1980	Le mitage dans les communes rurales
19	3/04/1980	La gestion des foyers pour personnes âgées
20	8/05/1980	La gestion d'un centre communal d'action sociale
21	16/06/1980	Le suivi de la gestion des transports en commun urbains : l'exemple de Lorient
22	19/06/1981	L'organisation générale des services, l'exemple d'une ville de 200 000 habitants : Les évolutions de l'organigramme Les grands départements La Direction générale
23	23/10/1981	L'organisation générale des services (suite) : les fonctions de direction
24	12/11/1981	L'organisation générale des services (suite) : La dualité technique-administratif Les services de moyens et les services en charge d'une fonction
25	16/12/1981	L'organisation générale des services (suite) : L'opposition entre logique des moyens et politique des buts Différenciation, intégration et adaptation à l'évolution de l'environnement
(Source : innovation et gestion, Annuaire des collectivités territoriales, 1982, p. 641)		

Une lecture politique complète la lecture instrumentale de l'action du GREGECO Il s'agit d'affirmer une identité communale forte, surtout face à la toute puissance des organismes d'État, prompts à s'immiscer dans la sphère territoriale, les lois de décentralisation n'étant pas encore actées. Le positionnement du GREGECO est assumé et affiché en faveur d'outils de gestion modernes adaptés aux particularités des communes. Trois arguments légitiment cette option.

- Le premier est d'ordre financier : il convient en effet de s'assurer de la maîtrise et de la rigueur des dépenses locales.
- Le deuxième est organisationnel. En effet une solide coordination des services lors de projets d'investissement est nécessaire au regard de l'hétérogénéité des services.
- Le troisième relève quant à lui d'une logique politique en confortant la recherche de légitimité professionnelle du groupe : la recherche d'un rééquilibrage entre l'expertise des services de l'État et celle des services communaux est indispensable pour permettre aux collectivités locales de s'émanciper et de n'être pas reléguées simplement comme un champ résiduel d'administration étatique. La prise de position envers les modes de fonctionnement de l'entreprise trouve une illustration particulièrement forte lorsque l'on sait que le GREGECO s'appuie sur la brochure « le tableau de bord de l'entreprise » éditée en 1973, suite au rapport du « Groupe de l'entreprise »créé par le Conseil National du Patronat Français CNPF[86], dans laquelle la notion de mesure de la performance est mise en avant, grâce au suivi d'indicateurs quantitatifs mesurables.

C. La fonction événementielle du GRAL

Mais le GREGECO n'est pas la seule initiative dans le champ territorial à promouvoir une refonte de l'instrumentation de gestion. Le GRAL(E[87]) quant à lui organise des évènements (colloques…) et publie un annuaire recensant l'actualité et les articles sur la gestion des collectivités territoriales. Sa mission est de promouvoir les recherches sur la base d'un programme pluridisciplinaire. Le tableau 2.03 illustre les différentes thématiques traitées par l'annuaire des collectivités locales. Il diffuse des expériences innovantes (celles notamment du GREGECO) nourries par l'analyse d'experts (chercheurs comme praticiens) faisant de l'Annuaire une ressource privilégiée pour le décideur public. L'actualité des évènements (colloques, journée d'études, congrès…) organisés par les nombreuses associations professionnelles fait de l'annuaire un relais efficace des grandes problématiques de gestion des collectivités territoriales. Il contribue également à la formation des responsables locaux grâce à sa chronique législative et réglementaire.

[86] Création en 1919, de la Confédération générale de la production française. En 1936, la confédération devient Confédération générale du patronat français, puis Conseil national du patronat français le 12 juin 1946, association de la loi 1901 qui regroupe les unions patronales (locales, départementales, régionales), les chambres syndicales et les fédérations représentant les professions de l'industrie, du commerce et des services. Devenu le Mouvement des entreprises de France (MEDEF) en 1998.

[87] Groupement de recherche sur l'administration locale (en Europe). La dimension européenne est absente, les premières années.

Tableau 2.03 Organisation de l'annuaire des collectivités locales
Titre I. Vie régionale et locale Chapitre I. La vie des institutions régionales et locales en France Chapitre II. La vie des institutions régionales et locales à l'étranger Chapitre III. Les associations d'élus Chapitre IV. Les associations et syndicats de personnel
Titre II. L'actualité juridique Chapitre V. Les travaux des assemblées Chapitre VI. Rapports, études et avis des organisations consultatifs Chapitre VII. Chronique législative et réglementaire Chapitre VIII. Jurisprudence
Titre III. Finances et gestion Chapitre IX. Économie et finances locales Chapitre X Innovations et gestion Chapitre XI Grands services publics locaux
Titre IV. Formation et recherche Chapitre XII. La formation des responsables locaux Chapitre XIII. Les universités et les grandes écoles Chapitre XIV. Colloques et journées d'études Chapitre XV. Revue bibliographique Chapitre XVI. La chronologie
(Source: annuaire des collectivités territoriales, 1982)

Ce groupement d'intérêt scientifique est fondé sur une convention signée pour quatre ans par le CNRS et un ensemble d'institutions et d'entreprises. Le GRAL est né de la volonté de regrouper, sous l'égide scientifique du CNRS, différents centres d'études et de recherche dispersés sur le territoire. Il est créé en 1978 comme GDR (groupement de recherche) du CNRS à l'initiative de Georges Dupuis et de Jean Bouinot, tous deux professeurs à l'université Paris I Panthéon Sorbonne. Le premier en est le président tandis que le second en est le directeur. Il publie depuis 1980 *l'Annuaire des Collectivités Locales*, remplacé à partir de 2009 par *Droit et Gestion des Collectivités Territoriales*. Il décerne d'ailleurs depuis 1980 le Prix de thèse des collectivités territoriales, soutenant et structurant la recherche en gestion publique locale. Le GRAL regroupe la majorité des équipes d'enseignants des centres universitaires régionaux d'études municipaux[88](CUREM) et s'attache surtout à intégrer les praticiens de l'administration locale. C'est ainsi que Philippe Antoine et Dominique Schmitt (secrétaires généraux), Jules Strumanne (association des ingénieurs des villes de France) sont les premiers membres du comité de direction aux côtés de Pierre Schiélé, président du CFPC. À ces facteurs favorables vient s'ajouter un bouleversement du paysage politique local par les

[88]Dès 1975, on assiste à la création, par convention entre un établissement public intercommunal, le ministère des Universités et certaines universités, de CUREM chargés de la formation des agents communaux. Ces CUREM prennent la suite de la collaboration entre l'Association nationale d'études municipales (ANEM) qui, dès 1962, participe à la création des Centres universitaires régionaux d'études d'administration municipale (CUREAM).

réformes administratives des lois de décentralisation de 1982 et 1983, qui incitent à la mise en place d'une comptabilité analytique. Les collectivités territoriales et *a fortiori* les communes sont confrontées à une remise en question de leurs modes de gestion au regard de l'élargissement de leur périmètre budgétaire et d'activité. Ces défis sont amplifiés par un environnement technologique en pleine mutation.

§2. À partir de 1982, une nouvelle territorialité à gérer

1. L'impact de la décentralisation : une gestion sous contrainte ?

La décentralisation administrative de 1982[89] incite les collectivités territoriales à se mettre à la gestion (François-Noyer, 1996) tandis que les transferts de missions et de moyens les poussent à se réorganiser pour répondre à ces nouveaux enjeux (Bartoli, 1997). Les lois de décentralisation de la période 1981-1985 permettent aux collectivités territoriales d'asseoir leur autonomie. Les transferts de compétences associées conduisent mécaniquement à un accroissement important des effectifs. La pression fiscale renforcée et le recours à l'endettement bancaire[90]pour les investissements communaux, complètent les ressources provenant de la dotation globale de fonctionnement[91].Pour Beaulier et Saléry (2006), la décentralisation de 1982 fait naître ainsi les premières tentatives d'introduction des concepts du contrôle de gestion, d'autant que la difficile compensation du coût de transfert des nouvelles compétences met les collectivités territoriales sous tension budgétaire. La compensation intégrale des charges nouvelles prévues ne s'est pas vérifiée. De surcroît, de nombreuses collectivités ont élargi leur périmètre d'intervention pour répondre à des besoins spécifiques de proximité, la clause générale de compétence communale accentuant ces domaines d'intervention et donc de financement. La Cour des comptes constate que« *dès les premières années qui ont suivi les lois de décentralisation de 1982 et 1983, de nombreux élus ont commencé à reprocher une insuffisance de compensation des transferts de charges*[92] » (Cour des comptes, 2009). Cette insuffisance financière met les collectivités territoriales en état de dépendance financière vis-à-vis de l'État. Ce constat est rappelé par Huron (1999,

[89] La loi du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions.

[90]La loi Chevénement de 1985 marque la fin du cloisonnement du crédit pour les collectivités territoriales. En 1987, la suppression des taux bonifiés permet à ces dernières de recourir à l'emprunt en dehors des financeurs traditionnels (Caisse d'épargne, crédit agricole, Crédit local de France et Caisse des dépôts et consignations) et de s'adresser aux banques commerciales françaises ou étrangères.

[91] La loi du 7 janvier 1983, relative à la répartition des compétences entre l'État et les collectivités, a instauré par son article 96 une dotation générale de décentralisation à la charge du budget de l'État qui doit assurer, pour chaque collectivité, la compensation intégrale des charges résultant des compétences transférées et qui ne sont pas compensées par des transferts de fiscalité.

[92] Au niveau des dotations globales de fonctionnement comme de décentralisation.

p. 21) pour lequel « *le mouvement de décentralisation impulsé en 1982 a transféré aux communes un certain nombre de compétences. Or les interventions obligatoires des communes ne se sont pas accompagnées d'une aide financière ad hoc* ». Pour limiter cette dépendance, un certain nombre de communes ont recours à une instrumentation de gestion, cherchant dans les outils de calcul des coûts une plus grande connaissance de ces derniers et par là-même une meilleure maîtrise de leur dépendance et une capacité à se recentrer sur l'optimisation de leur fonctionnement. Du concept de « l'État providence » on passe, avec les lois de décentralisation, au concept de la « commune-providence » d'autant plus que les communes doivent répondre aux besoins massifs en équipements collectifs d'une nouvelle population urbaine plus jeune, plus encline à exiger une meilleure qualité des infrastructures. Pour la première fois il y a transfert aux collectivités locales des compétences exercées par les services de l'État. Il y a peu d'exemples dans l'histoire de l'administration française d'une décentralisation au sens plein du terme, c'est-à-dire d'une translation de l'administration d'État vers celle des collectivités locales (Hertzog, 1986). Mais c'est aussi une période où les élus s'investissent dans le développement et l'aménagement économiques de leur territoire en créant de nombreuses zones d'activité pour retenir l'emploi local et permettre d'être, à terme, source de recettes fiscales nouvelles. Le désengagement progressif de l'État des grands projets économiques, par l'abandon de la planification indicative, s'est transformé en de multitudes projets économiques locaux, comme soutien à l'économie de proximité, traduisant mécaniquement un besoin d'investissement et de financement.

2. Des dépenses d'investissement incitant à une rationalisation des moyens

De 1978 à 2007[93] les dépenses d'investissement des collectivités territoriales ont doublé. Leur part en valeur constante dans l'investissement public, passant de 63 % à 70 %. Cela se traduit par des pratiques renforcées de la concession ou de l'affermage qui sont perçues par les pouvoirs locaux comme un moyen d'une plus grande maîtrise de la gestion. Pour Rausch (1980, p. 8) « *les actions qu'entreprendra alors l'entreprise privée peuvent quelquefois aussi facilement être mises en œuvre à l'intérieur même de l'administration municipale. En effet lorsqu'un service est affermé ou concédé, la première tâche du « partenaire » de la collectivité sera la mise en œuvre d'une comptabilité analytique accompagnée d'une forte compression de personnel* ».

[93] Déjà « *dans les cinq années antérieures, 1962-1967, le rythme de croissance des investissements communaux atteignait 15 %* » (Giquel, 1977, p. 77).

Si la gestion directe par les services municipaux est possible, elle sous-tend une refonte partielle des compétences organisationnelles de la commune en se dotant de profils d'ingénieurs et de réorganisateurs. Ainsi la commune passe de la notion d'exécution des tâches à celle de leur conception. Dans cette optique, les travaux d'entretien, par exemple, nécessitent une bonne connaissance des équipements et une réactivité du personnel, ce qui justifierait la tenue d'une comptabilité analytique car cet outil leur permettrait, selon Rausch (1980), de calculer le coût réel de leur prestation.

En outre le contexte économique des années quatre-vingts est celui d'une stagnation économique associant une forte inflation à l'augmentation d'un chômage conjoncturel comme structurel. Cette situation conduit certains élus locaux à alléger les charges fiscales des entreprises, en pratiquant pour certaines, une attractivité fiscale par des subventions et des différés fiscaux, comme des exonérations temporaires de taxe professionnelle pour attirer des entreprises structurantes en terme d'emplois. Leur réflexion est alors celle-ci : si aujourd'hui on aide financièrement à l'implantation d'une entreprise sur notre territoire, demain cette activité nouvelle bénéficiera à l'économie locale, et donc par voie de conséquence apportera des ressources fiscales. En effet « *après une hausse de 5,9 % en 1985 et de 4,1 % en 1986, la fiscalité locale s'est quasiment stabilisée en 1987 (+0,5 %)* » (Allègre et Mouterde, 1991, p.31).

Pour Allègre et Mouterde (1991) la crise économique qui a fait suite à la période des « Trente Glorieuses » serait un des deux facteurs principaux de l'émergence du contrôle de gestion accélérée par l'apparition de la micro-informatique. Cette conjoncture économique défavorable a entraîné d'importantes difficultés financières pour les collectivités locales dans la mesure où ces dernières développent de nombreux services dans un contexte financier contraint.

Parallèlement à ce mouvement apparaissent de nouveaux acteurs publics censés accompagner les communes dans cette autonomisation progressive.

3. L'action des Chambres Régionales des Comptes

A. L'émergence de nouveaux acteurs de la gouvernance locale

Les Chambres Régionales des Comptes, créées par la loi 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions, organisent le nouveau contrôle externe légal des collectivités territoriales et des établissements publics. D'un contrôle de légalité, on passe à un contrôle *a posteriori* dans le domaine comptable. Les

Chambres Régionales des Comptes accompagnent la décentralisation en assurant le contrôle externe des collectivités territoriales. Lors des premières années de fonctionnement des Chambres Régionales de Comptes, le contrôle des recettes locales a été mal perçu par les petites communes, peu habituées à ce type de mesures d'inspection. Ce sentiment, relayé par les parlementaires, aboutit à la loi 88-13 du 5 janvier 1988 qui rétablit l'apurement administratif[94] pour les communes dont la population est inférieure à moins de 2000 habitants et dont le compte administratif représente moins de 2 000 000 Frs (près de 305 000 €). *De facto,* les comptables publics de ces petites communes se contentent de rendre leurs comptes aux Trésoriers-Payeurs-Généraux.

B. Une triple compétence

Les Chambres Régionales des Comptes exercent une triple compétence : le contrôle juridictionnel, l'examen de la gestion et le contrôle des actes budgétaires.

- Le contrôle juridictionnel est la mission originelle des Chambres Régionales des Comptes. Il vise à faire respecter les règles d'exécution des recettes et des dépenses ainsi que le principe de séparation entre le comptable public et l'ordonnateur. Cette compétence se fonde sur le jugement des comptes des comptables publics ainsi que de leur niveau de responsabilité. Il s'agit notamment de juger de la responsabilité du comptable public dans quatre situations : constatation d'un manquement ou un déficit, non-recouvrement d'une recette, paiement irrégulier d'une dépense et indemnisation par l'organisme public à destination d'un tiers.
- Les Chambres Régionales des Comptes détiennent également une prérogative de contrôle de la gestion des collectivités territoriales et des Établissements Publics Industriels et Commerciaux. Initialement elle consiste dans le contrôle du « *bon emploi des fonds et des valeurs* » (paragraphe 2, article 87 de la loi n°82-213 du 2 mars 1982), notion remplacée par celle d' « *emploi régulier* » par la loi n°88-13 du 5 janvier 1988. Cette mission est définie par l'article L.211-8 du Code des Juridictions Financières selon lequel « *l'examen de la gestion porte sur la régularité des actes de gestion, sur l'économie des moyens mis en œuvre et sur l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés par l'assemblée délibérante ou par l'organe délibérant* […] *Les CRC s'assurent notamment du respect des règles prévues par le*

[94] Il s'agit d'une procédure simplifiée d'examen des comptes selon laquelle le Trésorier-Payeur-Général apure les comptes. Ce dernier se retrouve alors « *juge et partie* » (Carassus, 2003), étant le supérieur hiérarchique du comptable public.

Code des marchés publics, de celles concernant les rémunérations et le régime indemnitaire des personnels locaux ». Trois objectifs guident ce contrôle sur la gestion : la régularité, l'économie dans l'allocation des ressources et l'efficacité. Pour ce dernier point, le contrôle de la gestion se porte plus précisément sur « *la façon dont les moyens financiers, humains et matériels mis en œuvre par l'ordonnateur ont été employés* » (Limouzin-Lamothe, 1988, p. 56) en s'appuyant sur des indicateurs de mesure des coûts et des résultats, ainsi que sur des normes de références. Une Chambre Régionale des Comptes peut par exemple s'interroger sur l'acquisition d'un immeuble par une collectivité.

- Enfin les Chambres Régionales des Comptes exercent un contrôle sur les actes budgétaires dans deux situations distinctes : dans des cas spécifiquement définis par la loi et à la demande d'autorités pour des interventions particulières.
    - Dans le premier cas, il peut s'agir d'une saisine par le Préfet lorsqu'un budget n'a pas été voté dans des délais légaux, lorsqu' il n'a pas été voté en équilibre ou lorsqu'un déficit important apparaît lors de la clôture de l'exercice. La juridiction financière intervient alors en qualité d'autorité indépendante en apportant son expertise.
    - Elle peut également être saisie lorsque les crédits nécessaires à l'acquittement d'une dépense obligatoire n'ont pas été inscrits au budget. Ce contrôle budgétaire intervient donc en amont du contrôle juridictionnel des comptes.

Les Chambres Régionales des Comptes peuvent également faire porter leurs contrôles sur la mise en œuvre de pratiques de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales Zampiccoli (2009).On serait tenté de passer d'un contrôle de la légalité à celui de l'efficacité (Carassus, 2003).

Ces facteurs organisationnels et politiques favorables à la mise en œuvre d'un système de coûts communal s'accompagnent du changement de cadre technologique par l'informatique, qui constitue lui aussi un facteur favorable au développement de la comptabilité analytique.

4. Un cadre technologique facilitateur : la micro-informatique

A. Les facteurs de l'informatisation

Analyser les trajectoires de la comptabilité analytique en omettant d'intégrer le rôle joué par les processus d'informatisation des systèmes d'information communaux serait une erreur, tant l'outil dépend de l'évolution de la gestion de l'information. L'informatique communale est

dans la décennie soixante-dix une informatique centralisée qui se développe rapidement avec des croissances en volume de 30% par an, comme le note le rapport Pallez[95], même si l'informatique communale est encore marquée par le sous-équipement. Si l'informatique communale s'est développée dans une ambiance dominée par la prudence (Pallez, 1980), plus de la moitié des villes de 10 000 habitants sont déjà informatisées à la fin des années soixante-dix, avec néanmoins des disparités. Les applications les plus fréquentes sont, dans l'ordre décroissant : la paie du personnel, l'établissement des mandats, les listes électorales, la comptabilité, la gestion de la dette, pour n'en citer que quelques-unes. Les dépenses consacrées à l'informatique varient entre 0,40 % et 1,20 % du budget de fonctionnement de la commune. Cette période se caractérise par une tendance vers des équipements de plus en plus petits ou centrés sur des gammes moyennes à l'image de la gamme IBM 400[96], permettant ainsi l'apparition d'une informatique répartie[97]. Un certain nombre de collectivités, devant l'insuffisance des progiciels à leur disposition, ont développé des solutions en interne pour des applicatifs spécifiques, comme ceux de calcul de coûts, à partir du langage d'applications de gestion de type COBOL (*Common Business Oriented Language*). L'informatique devient un instrument de gestion des tâches administratives et de gestion (Juif Anne *et al.*, 1981). L'intérêt de l'outil informatique est souligné tôt. Pour Bouinot (1977, p. 229) « *À ses débuts, l'informatique a investi les opérations répétitives (paye du personnel, fichier des élections, etc…) développant son offensive sur le plan du traitement de fichiers dont les sorties étaient prédéfinies avec rigidité et dont les entrées se composaient des seules observations nécessaires à cette fin* ». L'auteur fixe même le décollage de l'informatique communale en 1966 « *année où le nombre d'équipements mécanographiques installés est passé par un maximum avant de décroître rapidement et où la courbe du nombre total d'équipements de traitements automatiques de l'information commence à s'écarter sensiblement de la précédente courbe* » (Bouinot 1977, p. 232).

Une vaste enquête menée par la *Gazette des Communes, des départements et des régions* via le groupe de presse professionnelle Le Moniteur fin décembre 1984 confirme la pénétration

[95] Le 6 décembre 1978 le Gouvernement confie à M. Gabriel Pallez, ancien directeur général des collectivités locales, de 1964 à 1969, une mission d'évaluation sur l'informatique communale. Cette mission débouchera sur un rapport : *« l'Informatique communale : rapport au gouvernement »*, Paris, la Documentation française, 1980.

[96] AS/400 est une gamme de mini-ordinateurs IBM apparue en février 1987 et fonctionnant avec le système d'exploitation OS400. Cette gamme de solutions informatiques a disposé rapidement d'un catalogue de progiciels adaptés aux collectivités locales.

[97] Après une informatique centralisée dans les décennies soixante et soixante-dix, la gamme des mini-ordinateurs a favorisé une informatique répartie, consistant à délocaliser une partie des traitements au plus proche du terrain. Le rapatriement des traitements journaliers en soirée sur le central permettait la consolidation du système d'information. L'apparition de la micro informatique accélère encore ce processus.

des pratiques et des équipements informatiques au sein des communes. Cette enquête par quota interroge 900 secrétaires de mairies de communes de 500 à 2 000 habitants, 1194 secrétaires généraux de communes de 2000 à 5000 habitantset1560 secrétaires généraux de communes de plus de 5 000 habitants. 1151 questionnaires ont été retournés et sont exploitables, la représentativité des questionnaires ayant été vérifiée au niveau de la taille des communes. De plus, l'échantillon a été pondéré de façon à reconstituer l'ensemble des communes françaises de 500 à 50 000 habitants. Les questionnaires ont été complétés par une enquête par téléphone sur un questionnaire raccourci. Il est montré que 37 % des communes de 500 à 50 000 habitants ont recours à l'outil informatique, soit un total de 5231 communes. Presque toutes les communes de plus de 5 000 habitants ont recours à l'informatique (83 % des 5 000 à 10 000 et 98 % des 10 000 à 50 000 habitants). Le rapport de la mission Saumade[98]confirme ce mouvement, « *l'informatique a connu au cours de ces trois dernières années, une fantastique accélération. Cette impulsion ne peut être stoppée*» (Saumade, 1985, p.16), et ce, malgré un retard des pratiques sur les discours modernistes, une superposition fréquente de l'informatique à des organisations figées, une dispersion des expériences et une résistance au changement très forte. Certains comme Saumade (1985) ont pu parler d'autoglorification, toutefois il esquisse un paradigme « *celui d'une administration locale ouverte, vecteur et support de services de communication* » (Saumade, 1985, p. 100). Mais l'informatisation locale y est décrite comme une nécessité dans le double sens d'un processus inéluctable et d'un apport exigé pour l'accomplissement des tâches gestionnaires, où l'informatique doit devenir une aide à la décision et non uniquement une aide à la gestion.

L'émergence et l'amplification de l'informatique ont été permises grâce à deux facteurs.

- D'une part, la décentralisation administrative et la réduction des coûts, permises par les nouvelles technologies, font de l'informatique un véritable outil au service des gestionnaires communaux. D'ailleurs la décentralisation a fourni aux équipes municipales l'opportunité de rattraper leur retard en matière d'informatisation dès les années 1980 (Stener, 1986).
- D'autre part, les deux principaux constructeurs informatiques (Bull et IBM dans la décennie 80) commencent à offrir des solutions informatiques adaptées à leur système propriétaire[99], notamment pour les collectivités territoriales.

[98] G. Saumade, rapport « *L'informatisation des collectivités locales, rapport au Premier ministre* », Paris, La Documentation française, octobre 1985.

[99]Apparu dans la décennie soixante, le système propriétaire est un système d'exploitation propre à chaque constructeur pour la gestion des ordinateurs de la gamme mini et gros ordinateurs. Ne permettant pas

Avec le développement de l'informatique en réseau, on a assisté à un décloisonnement des systèmes d'information, qui permet un accroissement des échanges, propice à la valorisation des informations pour un calcul de coûts à partir des logiciels métiers. L'informatique a été un levier pour développer des ventilations d'informations provenant du système comptable, avec des regroupements par nature mais également par centre de responsabilité, projet, etc. Pour la décennie quatre vingt dix, un certain nombre d'auteurs établissent une corrélation entre essor de l'informatique et développement des systèmes de gestion. Gibert et Thoenig (1993) parlent par exemple de systèmes de gestion « musclés » par l'informatique.

B. L'intérêt de l'informatique pour la gestion analytique des coûts

Le recours à l'outil de comptabilité analytique est largement facilité par les capacités de traitement permis par les progrès de la micro-informatique. Après le temps de l'informatisation de la gestion vient le temps de l'aide à la gestion. L'informatique permet « *d'utiliser des outils de contrôle de gestion par le biais de tableaux de bord et de mesure d'écarts d'objectifs* » (Saumade, 1985, p. 59).Cette question est au cœur d'une séance du colloque des 3èmes Journées Informatique et Collectivités locales, qui donne lieu dans la *Gazette des communes des départements et des régions* (numéro du 2 au 16 mars 1987) à un article intitulé « *une gestion analytique informatisée est-elle indispensable ?* ». La réponse est clairement affirmative en s'appuyant sur trois études de cas : Vannes, Houilles et Angers. La question de l'informatisation est aussi celle de l'automatisation du traitement de la procédure analytique ainsi que de sa restitution de synthèse sous forme graphique par l'utilisation de tableurs. En effet les capacités d'automatisation permises par les outils informatiques ont simplifié et favorisé le recours à l'analyse des coûts : « *les administrations se sont intéressées au calcul des coûts à une époque où la généralisation de l'informatique permettait à la méthode des sections homogènes de prendre tout son essor. Jusque-là, les calculs non automatisés de prix de revient étaient longs et fastidieux.* » (Gibert, 1980, p. 120). L'informatique devient centrale pour le traitement et la restitution de l'information.

Les progrès de l'informatique bénéficient à l'ensemble des services des communes. Ce constat est fait tôt, en 1981 : « *il est à noter que l'informatique qui peut, elle aussi être*

l'interopérabilité et la portabilité, cela impose à chaque constructeur de proposer un catalogue de solutions progiciels adaptés à leur environnement, à l'image de la gamme des ordinateurs AS 400 de chez IBM.

répartie ou centralisée, s'adapte à ces deux types de gestion et pénètre de plus en plus fréquemment dans les ateliers et garages[100] ».

Le développement de la bureautique et des outils de micro informatique s'est fait d'autant plus rapidement que son maniement est simple et n'a pas exigé d'aménagements particuliers des locaux[101]. Allègre et Mouterde (1991) lient essor de l'informatique à celui du contrôle de gestion en mettant en jeu l'abaissement des coûts et l'accessibilité des systèmes aux non-techniciens. Cette baisse des coûts constitue ainsi un des arguments mis en avant pour inciter les élus des communes rurales à s'équiper (Gibert, 1995), préoccupation que l'association des maires de France avait déjà formulée lors de son colloque d'avril 1984.Les revues professionnelles comme la *Gazette des Communes, des départements et des régions* multiplient les articles liés à l'informatique. Cette même année la « Lettre Informatique et Collectivités Locales », une publication de la *Gazette des Communes, des départements et des régions*, est éditée et commence à offrir des informations et conseils en matière d'informatisation. Déjà l'association des maires de France, lors de son colloque d'avril 1984, avait fait de l'informatisation des communes rurales une de ses priorités. Au final, les années quatre-vingts consacrent l'émergence du contrôle de gestion communal, très largement permis par l'essor en parallèle de la micro-informatique. Les premières stations de travail personnel (*Personal Computers*) permettent l'apparition de l'informatique décentralisée, troisième étape de l'organisation informatique après l'informatique centralisée, puis répartie. L'apparition de logiciels type tableur[102], de surcroît conviviaux, autorisent les créations de simulation budgétaires et de calcul de coûts en quasi autonomie. Cette micro-informatique, couplée au développement d'applicatifs métiers, permet d'augmenter la productivité des services et donne au contrôle de gestion des capacités de traitement indispensables à la gestion de bases de données par le système des requêtes pour extraire des informations calculées. C'est pourquoi la comptabilité analytique, nécessitant des outils de traitement informatique, a pu trouver un écho favorable chez certains responsables locaux pour leur permettre d'assurer leur émancipation. Pour Thoenig, (1998), les communes s'inspirent alors de démarches utilisées par les entreprises qu'elles adaptent à leurs spécificités propres : analyse des coûts et des prix de revient. En tant qu'acteurs économiques de premier plan et après 1982, les communes ont eu besoin d'outils de pilotage pour mener à bien leur portefeuille élargi de missions. Le

[100]Saint-Nazaire, vers une gestion analytique, *Gazette des communes et l'action municipale*, N°20, 16 novembre 1981, p. 44.
[101]Hertzog, chapitre VI, grands services publics locaux, annuaire des collectivités locales, 1986, p. 280
[102] Le tableur type Multiplan de la société Microsoft apparaît en 1982. Il sera suivi par le tableur Excel 2.0 en 1987.

monde académique s'empare alors de ce sujet en proposant un regard théorique renouvelé dès 1985. Ce renouveau s'appuie également sur la presse professionnelle qui relaie le modèle de l'entreprise-mairie.

Section 2. D'un modèle à des pratiques

Si le référentiel de la gestion publique locale est amené à évoluer, on montre que le modèle de l'entreprise n'y est pas étranger (§1). La rédaction et la diffusion d'un guide de comptabilité analytique par de Kerviler et Carles favorisent en partie cette évolution. Plus largement, ce sont les praticiens puis le législateur, via la M14 dès 1992, qui s'interrogent sur ces problématiques (§2). Mais ce guide se révèle peu exploité. Le faible écho auprès des professionnels contribue à nourrir de fortes critiques de la part des universitaires sur le manque de pertinence de la comptabilité analytique en milieu communal, ouvrant la voie vers une proposition alternative : la méthode BAPA.

§1. Milieu des années 1980, la justification théorique du modèle de l'entreprise : le *New Public Management*

La question de la comptabilité analytique dans les communes se comprend largement à travers l'émergence d'une nouvelle logique institutionnelle, appelée *New Public Management* par Hood (1991) qui guide alors un grand nombre d'organisations publiques, à partir des années quatre-vingts.

1. Statut, principes et origines

A. Une définition peu évidente…

Il s'agit ici de qualifier les principes de fonctionnement de la logique du « maire-entrepreneur ». Pour Roussarie (1994), l'élu local est un mutant et dans un contexte de modifications économiques, politiques comme sociales, sa principale qualité réside dans sa faculté à gérer ce changement et autant que possible à l'anticiper. Cette redéfinition de son rôle s'enracine dans un nouveau discours, celui du *New Public Management*. Plusieurs définitions du *New Public Management* existent, ce courant n'étant pas uniforme : « *souvent le New Public Management s'apparente à une toile vierge : vous pouvez y peindre ce que vous voulez. Il n'existe ni de définition claire ni de consensus sur ce qu'est ou n'est pas le New Public Management mais seulement une controverse sur ce qu'il doit être* » (Ferlie *et al.* 1996, p. 10). Ainsi :

> « *pour les uns, le terme de* New Public Management *englobe toutes les micro-réformes de la gestion publique, telles qu'elles ont été introduites en particulier au Royaume-Uni dans les années quatre-vingts et quatre-vingt-dix, quelle que soit la philosophie qui les sous-tend. Pour d'autres il s'agit de toutes les micro-réformes puisant leur inspiration dans des pratiques de l'administration d'entreprise* » (Ziller, 2003, p. 72).

De même pour Bezes (2005 a, p. 28) :

> « *le statut du NPM est ambigu. Il s'agit d'un ensemble hétérogène d'axiomes tirés de théories économiques, de prescriptions issues de savoirs de management, de descriptions de pratiques expérimentées dans des réformes (notamment dans les pays anglo-saxons) et de rationalisations doctrinales réalisées par des organisations transnationales (OCDE, Banque Mondiale, etc…)*.

Le New Public Management *constitue donc largement un puzzle doctrinal à vocation générique.* » Ce qui explique le fait pour Lapsley (1999), qu'« *il y a eu beaucoup de spéculations sur les origines du NPM*[103] » D'ailleurs Hood (1991) fait remonter l'origine du *New Public Management* aux années 1970, en le définissant comme un ensemble de notions administratives souvent similaires, qui ont émergé des réformes menées à ce moment là dans certains pays membres de l'Organisation de Coopération et de Développement Économique(OCDE). À titre d'exemple, aux États-Unis, l'« *Initiative National Performance Review*[104] » de 1993 ou au Royaume-Uni, la réforme des « *NextSteps*[105] » de 1998 et celle du « *Citizen's Charter*[106] » de 1991. Ces deux expériences anglo-saxonnes sont perçues comme les plus significatives pour le *New Public Management*, en introduisant la notion de marché ou de quasi-marché dans les institutions de l'État-Providence (Merrien, 1999).Cette nouvelle conception se diffuse ensuite dans un cadre plus large en s'appuyant sur plusieurs organismes internationaux comme le Fonds Monétaire International, la Banque Mondiale et l'OCDECette dernière, à travers son service de la gestion publique (PUMA[107]), fournit des informations et

[103] Notre traduction de «*there has been considerable speculation on the origins of NPM*».

[104]Le *National Performance Review* créé par le président Bill Clinton le 3 Mars 1993, comme l'initiative de réformer la façon dont le gouvernement fédéral fonctionne, avec un objectif » fonctionner mieux et coûter moins cher», titre du rapport final accompagné de 384 recommandations .

[105]La première ministre conservatrice Margaret Thatcher, adepte entre autres de la théorie dite des « choix publics » lance en 1988 la réforme administrative qui aura le plus d'influence sur la vie publique et l'économie la «*NextSteps* », « la mère de toutes les réformes » selon Dufour (2000). Un des axes de la réforme est celui de l'abaissement des coûts et de l'élimination des gaspillages pour améliorer l'efficacité de l'administration en application d'objectifs clairs du Nouveau Management Public : définir les responsabilités respectives, évaluer les résultats, mesurer la satisfaction du client, donner de l'autonomie aux gestionnaires et évaluer leur rendement.

[106]En 1991 le Premier ministre britannique John Major lance la charte du citoyen pour améliorer les services publics. Perçus comme une redéfinition du conservatisme de Mme Thatcher, les principes de cette charte sont d'accroître la concurrence et la privatisation dans le secteur public et d'améliorer les normes avec des initiatives comme la rémunération liée aux performances.

[107]Puma est l'abréviation de *Public Management*. Il désigne le comité qui, au sein de l'OCDE, analyse les moyens de promouvoir la bonne « *public governance* », définie comme un élément essentiel du renforcement de la démocratie pluraliste et de promotion du développement. Créé en 1990, le comité publie des rapports et rassemble trois types d'acteurs : des fonctionnaires, des consultants et des chercheurs.

des analyses pour la gestion publique à destination des décideurs des pays membres de l'OCDE. Ce comité axe sa mission sur la diffusion de « bonnes pratiques ». De fait, durant les années 1980 on constate une convergence de vue dans les cultures des administrations publiques : pour affronter les crises budgétaires importantes et redresser la situation, on s'appuie sur la responsabilisation des gestionnaires (Abate, 2000). Ces réformes conduisent à faire appel aux consultants, ce qui favorise la diffusion de la culture du contrôle (Bèzes, 2005b).

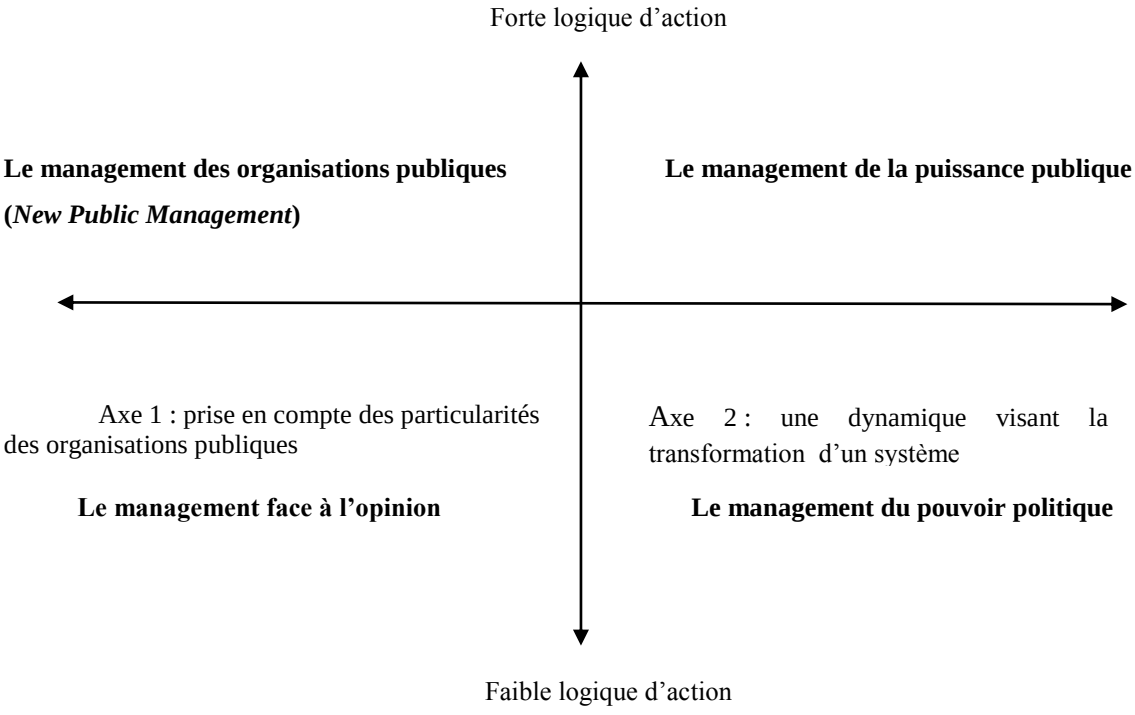
B. … mais des préoccupations communes

Pour Gouiffès *et al.* (1999), trois préoccupations communes aux réformes peuvent être dégagées : la réduction des coûts, l'identification claire des tâches et l'autonomie en échange de la responsabilisation. En tous les cas :

> « *bien que ce courant de pensée ne soit pas uniforme, il se caractérise par quelques éléments communs. Premièrement, séparer strictement les sphères politique et administrative pour empêcher les interventions intempestives des élus dans la gestion quotidienne des administrations qui, de ce fait, sont pleinement responsables de leur efficacité. Deuxièmement, restreindre le nombre des activités publiques c'est-à-dire privatiser pour bénéficier des bienfaits de la concurrence du marché et décentraliser les structures administratives résiduelles pour rapprocher la décision de l'action. Troisièmement enfin, centrer les interventions sur la satisfaction de l'usager assimilé à un client* » (De Montricher, 2007, p. 63).

Ces diverses acceptions ont également en commun le cadre normatif régi par la croyance en la rationalité supérieure du fonctionnement de l'entreprise grâce à ses pratiques et outils managériaux. L'entreprise est alors un modèle (Desmarais *et al.*, 2007). C'est d'ailleurs ce qui fait dire à Pettigrew (1997, p. 116) qu' « *il semble donc évident que le New Public Management constitue un exemple historique de rationalisation d'un ensemble de pratiques définies comme légitimes pour le secteur public et qu'il donne lieu à une institutionnalisation de ces pratiques (les quasi-marchés en sont une variété institutionnelle)* ». Pour Zampiccoli (2011), cette idéologie du *New Public Management* constituerait une des quatre formes du management public, se caractérisant à la fois par une faible prise en compte de la spécificité de l'organisation publique et par une forte logique transformative (figure 2.01).

Figure 2.01. Une typologie des conceptions du management public



(Source : Zampiccoli, 2011, p. 4)

Les organisations publiques sont confrontées à un changement de modèle de référence, passant d'un paradigme centré sur une administration de moyens à un paradigme centré sur un pilotage de moyens. Certains s'accordent à dire que cette évolution bénéficie au *New Public Management*. Ce dernier s'assimile au concept de managérialisme (Saint Martin, 2000 ; Gibert, 2002 ; Guenoun, 2009). Pour Châtelain-Ponroy (2010), la tendance que suit la société vers le managérialisme constituerait un des trois[108] facteurs expliquant le recours à des outils de contrôle de gestion par les bureaucraties professionnelles non lucratives. Le managérialisme, c'est-à-dire une vision du monde au travers des outils de gestion (Chanlat, 1999), constitue une croyance qui fait que le "management" serait un ensemble de principes applicables aussi bien aux secteurs public que privé (Boston *et al.*, 1991). Il véhicule au sein des organisations publiques, une image de bonne gestion et devient une « norme incontournable » (Chatelain-Ponroy, 2010, p. 77).

C. Dépasser le clivage traditionnel public / privé

Néanmoins des voix discordantes s'élèvent, estimant que « *le New Public Management n'est pas la substitution d'un modèle privé à un modèle public mais l'élaboration progressive d'un*

[108] Les deux autres facteurs étant des réformes structurelles de modernisation de la gestion publique et des restrictions budgétaires.

nouveau modèle hybride non encore achevé » (Pettigrew, 1997, p. 120). Il est encore moins réductible à un ensemble d'outils (Bartoli, 2008). Ughetto (2004) dépasse d'ailleurs la simple importation de techniques et d'outils de l'organisation privée vers l'organisation publique, en faisant du *New Public Management* une incitation pour un changement de cadre cognitif des actions publiques. De fait le clivage « gestion publique/gestion privée » est considéré comme une« *dichotomie peu éclairante* » (Gibert, 1986, p. 91) tant les frontières sont floues (Thiétart, 1979), même si ces dernières sont fixées sur des socles économiques et juridiques distincts (Guéret-Talon, 1995). Ainsi « *le marché est certainement une référence fondamentale mais il serait exagéré de dire que le New Public Management se résume à l'introduction de quasi-marchés dans le secteur public* » (Pettigrew, 1997, p. 115). D'ailleurs dès 1986 pour Hertzog, il vaut mieux parler d'économie mixte, plutôt que de séparation affirmée public-privé.

D. Une origine : l'école des choix publics

Pour Gruening (2001), sept courants théoriques sont constitutifs du *New Public Management* : la science administrative classique, la science administrative néo-classique, l'économie des « choix publics », la nouvelle économie institutionnelle, la nouvelle science administrative, l'analyse des politiques publiques et le management public. L'école des « choix publics » en est un courant primordial. Il est théorisé par Tullock et Buchanan et reprend la thèse de l'économie néo-classique sur le comportement de maximisation de l'utilité des individus dans le domaine économique. Or ces individus adopteraient la même logique dans le domaine politique. Pour Tullock (1978), le maire préfère sa réélection à la maximisation de l'intérêt général. L'innovation apportée par la théorie des choix publics est alors de considérer le rôle de l'État au travers du comportement de ses acteurs, fonctionnaires et élus. En effet jusque-là, la conception de l'État était celle d'une vision idéalisée que la théorie économique ne pouvait que difficilement décrire, ses choix ne dépendant pas des mêmes logiques que celles de ses agents. Par là-même, la théorie des choix publics s'intéresse au processus de choix démocratique. Les hommes politiques et les fonctionnaires conditionneraient leur action à la recherche de leur intérêt personnel tandis que le comportement rationnel des électeurs serait de s'abstenir ou de rester dans l'ignorance. Au cœur de cette explication, le principe d'irrationalité du vote. Les implications de cette théorie sont nombreuses. Elle permet par exemple une critique de l'inefficience budgétaire de l'administration publique. En cause, le comportement des élus cherchant à maximiser leur budget (Brennan et Buchanan, 1977) tandis que Niskanen (1971) explique que les biens publics produits sont perçus par leurs bénéficiaires comme des rentes. Deux préconisations

principales sont formulées afin de lutter contre ces dysfonctionnements : la mise en place de mesures évitant que la contribution fiscale des agents ne dépasse la valeur des biens publics reçus en contrepartie et la mise sur pied d'un système administratif polycentrique. En effet :

> *« Un système polycentrique est celui dans lequel les fonctions de financement et de production sont séparées, où les appels d'offre compétitifs sont la règle, où les opérateurs privés sont en compétition avec les opérateurs publics et où la taille des unités de production n'est pas nécessairement alignée sur celle des unités de consommation (ceci permettant des économies d'échelle ainsi qu'une contractualisation inter-administrative plus efficiente)* » (Guenoun, 2009, p. 50).

Pour Massenet (1975) cette logique des choix publics doit s'étendre *in fine* aux élus. Ces derniers doivent s'imposer comme des managers, tout en trouvant le *modus vivendi* entre intérêt général et intérêt politique tandis que les électeurs réclament de véritables managers pour diriger leur commune. Cette idée est reprise par Huron (1998) pour qui les élus locaux cherchent à intégrer la dimension managériale comme moyen de légitimer leur culture d'action, conformément au principe de la culture de la « logique de l'honneur » de l'administration (D'Iribarne, 1989).

De cette filiation du choix public, le *New Public Management* tire une critique du fonctionnement et des outils traditionnels des administrations publiques. La propriété normative du *New Public Management* en ferait même un mythe rationnel (Modell, 2004 ; Deem *et al.*, 2007 ; Brunsson, 1989 ; Christensen et Lagreid, 2001), un paradigme de réinvention du gouvernement (Osborne et Gaebler, 1992), une nouvelle idéologie de gestion (Enteman, 1993) mais aussi une brisure radicale (Pollitt, 1993) tirant son origine d'une perte de légitimité de l'État-Providence. D'où la situation suivante : « *le secteur public est de moins en moins en position de légitimer son action par la seule origine juridique constitutionnelle de son pouvoir* […] *la source nouvelle de légitimité est désormais à rechercher dans une plus grande rationalité économique, ce qui suppose une meilleure utilisation du management dans l'administration*» (Laufer et Burlaud, 1980, p. 9). Cette légitimité se situerait à deux niveaux «*celle touchant à la distinction public/privé : elle porte sur la légitimité de l'existence même d'un secteur public, et sur la pertinence de ses contours ; celle touchant au fonctionnement et à l'impact du secteur public : elle ne concerne alors plus l'existence du secteur public en tant que telle, mais davantage l'intérêt et la performance de ses actions*» (Bartoli, 1997, p. 61). C'est bien la seconde acception de la légitimité qui est au centre du débat du *New Public Management*, celle pour laquelle Chevallier (1997) estime qu'il faut la conquérir. Ce dernier impératif expliquerait la guerre de religion (Hood, 2005) à laquelle s'opposaient défenseurs et détracteurs du *New Public Management*. Dès lors, « *les organisations publiques, à la légitimité atrophiée se soumettraient aux injonctions du New Public Management et seraient*

de fait cannibalisées par des outils de gestion transposés passivement du secteur privé » (Guenoun, 2009, p. 3). À l'extrême, « *on en vient à une situation où, par désir mimétique, les acteurs du secteur public singent les méthodes privées jusqu'à la démesure. Dans ces formes perverties du mimétisme, le secteur public se voit colonisé par la logique privée au risque de s'y dissoudre*» (Bessire *et al.*, 2012, p. 56).

Pour les experts en science politique, ce succès est même total (D'Osborne et Gaebler, 1992). L'impact de ce courant est celui d'une révolution intellectuelle (Hood, 1991), touchant historiquement l'État puis les collectivités territoriales. Cette forme de management public dépasse la seule dimension instrumentale pour s'imposer comme un mouvement de changement institutionnel à visée transformative (Zampiccoli, 2011). Le modèle introduit les concepts de marketing urbain, de stratégie municipale, de concurrence et de compétition, d'efficacité et de marché (Thoenig, 1998). Il nourrit de nouvelles catégories de penser et d'agir rationalisant l'action publique, non seulement d'un point de vue comptable et financier mais aussi d'un point de vue symbolique, cognitif et politique (Padioleau, 1996). Le *New Public Management* en tant qu'idéologie participe par conséquent à la définition polysémique du management public (Lynn, 1996). Il couvre une pratique, une idéologie mais aussi une discipline de recherche, cette dernière se constituant également du droit public, des sciences de gestion, de l'économie publique comme de la sociologie des organisations (Bartoli, 1997). De manière globale, la pénétration d'une nouvelle logique institutionnelle est due à quatre facteurs (Merrien, 1999) : un ralentissement économique, une influence grandissante de l'idéologie néo-libérale, le lobby de réseaux d'influences faisant la promotion de pratiques instrumentales de rationalisation du fonctionnement des organisations et une sensibilité des élus à s'approprier ce discours et ces pratiques. Finalement dans la décennie quatre-vingts, si l'utilisation des méthodes de gestion issues du privé est prônée, c'est qu'elle est conforme à la glorification du libéralisme économique et à l'esprit d'entreprise, à la réduction de la pression fiscale et des dépenses publiques (Hertzog, 1986). La médiatisation de la figure des entrepreneurs et des dirigeants d'entreprises dans les années quatre-vingts nourrit largement le discours d'une nouvelle gestion publique en favorisant la convergence des deux modèles (Huron, 1999), d'autant plus que leurs comportements se rejoignent également par leur capacité à exercer un pouvoir d'animation et d'impulsion (Isaia et Spindler, 1989). Pour Chevallier (1997), si le mécanisme de légitimation traditionnelle de l'administration est en crise, c'est bien parce que l'efficience tend à se substituer à l'intérêt général.

2. Les formes du discours

A. Une multiplicité d'outils de gestion

Cette recherche de légitimité se traduit notamment par le recours aux outils de contrôle de gestion issus de l'entreprise. Le modèle de cette dernière est valorisé (Beaulier et Saléry, 2006). Ces pratiques de gestion de l'entreprise sont considérées comme une réponse à la difficile rationalisation du fonctionnement des organisations publiques. La grille d'analyse de Hood (1991), qui lie les doctrines du *New Public Management* à ces mesures opérationnelles, réinterroge le statut attribué aux outils de gestion en démontrant leur légitimité au regard de leur réussite dans le secteur privé. D'ailleurs pour Allègre et Mouterde (1991), cette valorisation de l'image de l'entreprise expliquerait directement l'adoption de techniques de contrôle de gestion par les organisations publiques. On constate que ce mouvement met en valeur l'entreprise au regard des équipes de gestionnaires municipaux et que, par exemple, l'utilisation du tableau de bord devient une règle pour la « nouvelle » gestion municipale. Ce discours souvent qualifié d' « entreprise-mairie » se caractérise par une « *inflation de méthodes pour modeler l'organisation aux nouvelles contraintes, notamment financières*[109] ». Châtelain-Ponroy (2008, p. 16) rappelle d'ailleurs que « *les outils, techniques et concepts du contrôle de gestion sont les premiers concernés par cette importation* ». Ces outils de gestion sont porteurs de valeurs que Hood (1991) nomme « valeurs sigma ». Ces dernières visent à l'optimisation des moyens de production de l'action publique. La recherche de la performance en est un exemple. À une période marquée par une forte promotion des valeurs de rationalité et d'efficience qui imprègnent le discours de la gestion publique locale, la comptabilité analytique trouve aisément sa place. Cette dernière fait partie de cette vague d'outils au même titre que les centres de responsabilité, les cercles de qualité, le budget-base zéro, la qualité totale, le management participatif, l'entretien annuel d'évaluation etc… Le recours à la comptabilité analytique est d'ailleurs une réponse au besoin de légitimité vis-à-vis des partenaires externes (Berry et al, 1985 ; Covalevski *et al.*, 1985 ; Ansari et Euske, 1987, Covalevski et Dirsmith, 1991 ; Lapsley, 1999). La comptabilité analytique est un outil de rationalisation technique qui modèle l'organisation de façon à ce que les logiques de contrôle évoluent en « *prenant la forme d'un gouvernement à distance supposé renforcer l'autonomie des gestionnaires* » (Bezes, 2005 b, p. 32).

[109] Dix ans de management, un bilan nuancé, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, N°1118, du 20 mai 1991, p. 23.

B. Justifier des moyens par un discours

Cette importation des outils de management de l'entreprise correspond à la première phase[110] dans la décennie quatre-vingts du management communal (Marsaud, 1995 ; Roussarie, 1994), celui du management introverti où l'organisation essaye de s'améliorer elle-même à partir des outils de gestion, de comptabilité analytique, de tableaux de bord, de la planification des investissements et des études d'organisation. C'est aussi une période de consommation ostentatoire d'outils à la mode (Gibert et Thoenig, 1993) et d'un affichage spectaculaire de leurs initiatives (Thoenig, 1998) liés à la porosité de la frontière séparant le secteur public du secteur privé. Pour Massenet (1975, p. 34), « *en matière de management public comme en matière de management privé, il faut faire la part des modes* ». Sous la pression d'un citoyen acteur de ses choix de consommation, les entreprises privées seraient enclines à justifier leur responsabilité sociale en intervenant dans le champ de l'intérêt général. À l'inverse, sous la même pression de ce citoyen, acteur de ses choix politiques, les administrations seraient obligées de justifier la gestion de leurs moyens par la mobilisation d'outils de pilotage de la performance issus de l'entreprise. Autrement dit, « *devant la contestation de la frontière d'intervention et des objectifs mêmes des organisations publiques, il semble que ne pouvant plus se légitimer par la nature de leur pouvoir, ni par leur finalité, désormais ces entités sont conduites à se justifier devant l'opinion publique (qualité de service, fiscalité raisonnable) et sont amenées à démontrer que la façon dont elles gèrent leurs fonds est rationnelle* » (Dupuis, 1991, p. 16). Le concept primordial mis en lumière est celui d' « *accountability* », entendu comme le fait de devoir rendre compte de son action.

Une forme possible mais peu répandue du discours du *New Public Management* réside dans le modèle dit de « l'orientation du service public ». L'usager est au centre de cette analyse qui concilie les concepts du management privé et les particularités du secteur public (Zampiccoli, 2011). Ce faisant « *cette variante de centre-gauche du NPM* ». (Ferlie *et al.*,1996, p. 15), « *implique une redevabilité des services publics envers les usagers-citoyens* » (Guenoun, 2009, p. 85). Les usagers seraient par conséquent impliqués dans la gestion et l'évaluation des politiques publiques en sanctionnant les élus et en constituant plus aisément des groupes de pression pour faire valoir leurs intérêts. Ce comportement serait d'autant plus aisé que la proximité crée un rapport de dépendance qui oblige l'élu à en tenir compte s'il souhaite être réélu. Plus généralement, le recours aux outils développés dans les entreprises est considéré

[110]La deuxième phase quant à elle (décennie quatre vingt dix) concerne la gestion des ressources humaines, qui se caractérise par l'émergence des plans de formation, des cercles de qualité, des centres de responsabilité et de la communication interne

davantage comme facilitant le passage d'une culture de gestion de moyens à une politique d'action de projets et d'objectifs dans un univers contraint (Meyssonnier, 1993).

Cette diffusion d'outils de gestion est analysée par Abrahamson (1996), pour lequel les modes managériales qui les sous-tendent s'expriment par un système de popularité « en forme de cloche », caractérisé par une interdépendance des modes. L'étude d'Abrahamson confirme encore une fois l'appartenance de la comptabilité analytique à la première vague de diffusion de modes managériales dans les communes. De l'aveu même du secrétaire général de l'un des terrains de recherche de Meyssonnier (1993, p. 154), il faut encourager au départ le mouvement : « *il y eut des communications externes excessives, des effets d'annonce disproportionnés* […] *Il faut faire attention à ne pas véhiculer l'idée que chaque fois qu'une ville fait quelque chose c'est un gadget ou par effet de mode, parce qu'on finit par ne plus y croire. Tous les secrétaires généraux un peu frileux n'oseront plus et ce serait dommage. Il faut être positif pour faire progresser réellement le management communal* ». Thoenig (1998) note également l'effet de mode dans l'adoption d'initiatives de nombreuses pratiques, mais aussi de très nombreux échecs avec le sentiment que ces derniers l'emportent sur l'idée d'apprentissage. Nous retrouvons le même constat chez Le Lamer (1991) qui note le poids excessif de la mode dans la pratique des nouvelles méthodes de gestion. Or cette pratique obscurcit la compréhension des phénomènes et ne laisse apparaître que les aspects médiatisés.

Le discours gestionnaire des communes passe par une focalisation sur les bienfaits attendus des outils de gestion. Cette période se caractérise par une « dépolitisation » de l'action locale. La difficulté de promouvoir un discours idéologique et la volonté de ménager des bases d'électeurs historiques expliquent cette tendance. Ainsi « *depuis quelques années, les maires se trouvent devant une table rase conceptuelle et se tournent vers les techniques gestionnaires* » (Huron, 1999, p. 12), les responsables locaux étant ainsi directement influencés par la mise en valeur du fonctionnement des entreprises (Allègre et Mouterde, 1991). Cette appropriation du discours et des pratiques par les responsables locaux passe par le relais de la presse professionnelle qui reprend en les amplifiant de très nombreux articles sur le prix des services municipaux, la maîtrise des coûts, le perfectionnement de la comptabilité. Les mots tels que productivité ou coût ne sont plus tabous dans les services publics (Thoenig, 1998).

Une évolution sémantique accompagne cette tendance. Au terme d'usager on substitue celui de client, changeant ainsi le modèle de référence de la gestion publique (Chevallier, 1997). Cette idée est reprise par Zampiccoli (2011) pour qui le statut d'usager, relation spécifique et privilégiée avec le public, s'efface derrière la transposition du rapport plus banal de clientèle.

Une des formes marquantes prises par ce changement de référentiel passe par une démunicipalisation du secteur public local.

C. Des différentes formes de « démunicipalisation » à l'échec de Nîmes

Les nouveaux modes de pilotage de l'action publique tirés de ce courant réformateur aboutissent à un phénomène de « démunicipalisation » des services publics qui prend de l'ampleur à partir des réformes de décentralisation initiées au début des années quatre-vingts (Gibert et al, 1987). Les modes de « démunicipalisation » divergent selon leur forme juridique. La décennie quatre-vingts est par exemple une période riche en matière de création de sociétés d'économie mixte pour l'équipement et la gestion de services.

Si les élus décident de mener des politiques de démunicipalisation en transférant à des entreprises privées la conduite de missions de service public, c'est simplement pour se désengager de situations de gestion plus coûteuses. À ce propos, les élus trouvent dans certaines situations un intérêt, celui de dévier une éventuelle insatisfaction vers des organismes satellites (Gibert et al, 1987).

Ce thème de privatisation de la gestion publique se retrouve après les élections municipales de 1983 dans certaines villes dirigées par les maires de droite. Le maire de Nîmes[111], Jean Bousquet, au demeurant patron de l'entreprise Cacharel, symbolise le mieux le discours de « l'entreprise-mairie ». Il est premier employeur de la ville non seulement en tant que propriétaire de l'enseigne de parfums, mais également des clubs professionnels de football (Nîmes Olympique) et de rugby (Rugby Club de Nîmes). Il souhaite une gestion modernisée pour sa collectivité et réduire les frais de fonctionnement pour dégager une marge d'autofinancement permettant de lancer de nouveaux investissements. Pour cela les services doivent s'ouvrir à la concurrence, en déléguant d'une façon importante certaines activités périphériques à des entreprises qui peuvent offrir une prestation pour un coût moindre. C'est surtout sur l'importance de la gestion déléguée que se focalise la promotion du projet de gestion de la ville par Jean Bousquet. Pour ce dernier, « *l'opération de privatisation la plus spectaculaire a été engagée au printemps 1985 à Nîmes ; elle concerne une vaste gamme de services : les cantines scolaires, le nettoiement, l'entretien, le garage, les espaces verts, l'assainissement, soit 900 emplois municipaux* (pour cinq services)[112] pour des gains évalués entre 27 et 30 millions de francs en 1989. La ville est alors « vendue » selon une logique « thatchérienne »(Meyssonnier, 1993 ; Thoenig, 1998) aux entreprises, ces dernières imposant

[111] De 1983 à 1995

[112] Grands services locaux *Annuaire des collectivités locales* 1986 tome 6 chapitre 4, p. 257

leurs contraintes de rentabilité et d'expertise. « *Les premières privatisations interviennent ainsi logiquement dès février 1986 : l'assainissement confié à la SAUR (Société d'Aménagement Urbain et Rural), la propreté urbaine à la STAN (Société des Transports Nîmois), le service de la restauration scolaire à la Générale de restauration. D'autres secteurs d'activité municipale seront ensuite concernés par ce mode de gestion : le garage municipal, les parkings iront à GTM, les espaces verts, le laboratoire municipal, le service de l'eau passant de la SODEN*[113] *à la SAUR* » (Maury, 1997, p. 151).

En cela, le cas de Nîmes magnifie un modèle, celui de confier au privé l'essentiel de ses activités municipales et de reporter sur le marché une partie de la problématique de la gestion communale. Dans le discours, la position affichée par Jean Bousquet se détache des logiques d'alors sur la gouvernance territoriale et le développement du pilotage des services. Pour ce dernier, les communes sont « *confrontées aux mêmes impératifs de qualité, aux mêmes contraintes de satisfaction de nos administrés et aux mêmes objectifs en ce qui concerne la recherche du moindre coût*[114] ». L'objectif est de faire de Nîmes une ville-stratège (Padioleau, 1991). Or le cas nîmois relève plus d'un mythe managérial que d'une réelle dynamique de changement. À ce titre, à travers le mythe, la commune se crée une légitimité. Un droit d'inventaire a été exercé par Maury (1997) qui montre l'échec du projet de gestion porté par le maire. La plupart des projets de délégation n'aboutissent pas, faute de trouver des entreprises privées (exemple du garage municipal, du laboratoire municipal, du parc automobile…) tandis que la fiscalité augmente. Les tarifs de certaines prestations explosent littéralement. C'est le cas du prix du m^3 d'eau qui passe de 5,88 F en 1983 à 11,77 F en 1995 (déflaté du niveau d'inflation sur cette période). La fiscalité augmente également fortement avec une Taxe d'Enlèvement des Ordures Ménagères TEOM qui progresse de 72 % de 1989 à 1995. Point paradoxal, alors que le discours défendu par le maire repose sur la réduction du rôle de la municipalité dans le développement économique, laissant seules les entreprises évoluer, la réalité est toute autre. La ville s'engage massivement dans de lourds projets de construction urbaine et d'aides aux entreprises, si bien que l'endettement par habitant passe de 5359 F en 1984 à 12179.7 F en 1991(déflaté du niveau d'inflation sur cette période). Les plus importants prestataires de services privés ont cherché à influencer les collectivités territoriales pour une gestion déléguée. Ces acteurs se sont regroupés en une « union nationale des services publics industriels et commerciaux » (UNSPIC) à partir de 1986 représentant 35 milliards de francs, soit 10 % des dépenses des collectivités locales pour 1985 et 1807

[113] La Société des Eaux Nîmoises était auparavant une régie municipale.
[114] À la recherche de Jean Bousquet *La revue parlementaire*, avril 1985, p. 5.

entreprises pour 79 600 salariés. Cette Union avait pour objectif de promouvoir les services publics industriels et commerciaux et de démontrer la capacité des entreprises privées à gérer des services publics ainsi que le droit d'être mises en concurrence avec des services gérés en régie(Maury, 1997).

Si de telles relations peuvent s'établir, c'est parce que le phénomène global de « démunicipalisation » s'est réalisé indépendamment de l'étiquette politique des élus en place (Gibert *et al.*, 1987). Il semble même y avoir un consensus idéologique dans les communes sur la gestion des services publics (Maury, 1997). En conséquence, la pression que représente pour un service technique l'éventualité d'une gestion déléguée l'oblige à optimiser ses coûts d'intervention et de fonctionnement, montrant de fait que l'entreprise peut servir de référence. Les exemples sont nombreux. Celui de la mairie de Paris est éloquent puisqu'« *une comptabilité analytique, très imparfaite d'ailleurs, montrait à la fin des années 70 que le coût d'entretien dans les garages municipaux revenait à environ 20 % plus cher que si les véhicules étaient loués auprès d'une entreprise spécialisée ; l'on envisagea du reste cette dernière solution. Mais l'amélioration des services, une sensibilisation du personnel et une réforme comptable ont ramené les coûts à 8 % en dessous de ceux des loueurs privés* » (Hertzog, 1986, p. 254).

Comment expliquer l'émergence de la gestion déléguée ? Pour Gibert *et al.* (1987), la réponse associe le désengagement de l'État (par la baisse des dotations globales) à la baisse de la fiscalité provenant du secteur industriel. Une telle pratique s'explique aussi par la volonté de contenir la pression fiscale et l'acceptation par de nombreux élus de la nécessité d'ouvrir les services publics communaux à la concurrence. On peut y voir aussi, comme signalé précédemment, une stratégie de confort de la part des élus locaux choisissant de recourir par exemple à la concession, en se déchargeant de la partie opérationnelle de l'activité dans le souci de ne pas avoir à gérer de conflits éventuels.

D. La promotion d'un outil

Cette promotion est relayée par certains chercheurs pour lesquels il n'existe pas un contrôle de gestion propre aux organisations sans but lucratif et un autre aux organisations à but lucratif (Demeestère et Viens, 1976). L'idée est reprise par Pettigrew (1997) pour lequel le modèle de l'organisation publique tolère une correspondance avec celui de l'entreprise. La promotion de l'outil passe aussi par l'adhésion du personnel qui doit être convaincu de la nécessité de préserver les deniers publics et de surveiller les dépenses (Roussarie, 1994).

Cette pédagogie par le coût est alors un facteur de structuration et de régulation des comportements des acteurs de l'organisation vers la rationalisation de son fonctionnement. L'édition de factures internes, par exemple, pour les prestations internes entre centres de coût, matérialise l'engagement financier des acteurs. Cette connaissance des coûts est indispensable pour mesurer l'efficience dans l'utilisation des moyens déployés pour assurer les prestations (Charpentier et Grandjean, 1998). En conséquence, la comptabilité analytique peut être perçue comme un outil destiné à cerner un coût, à établir un résultat par niveau d'activité et devenir un outil de comparaison des ressources consommées. La comptabilité analytique est en soi une modélisation de l'organisation. Mais comme tout modèle, la comptabilité analytique est fortement dépendante de son contexte organisationnel et suppose une adéquation entre les hypothèses du modèle (contigence) et les caractéristiques particulières du milieu organisationnel en question (Demeestère, 1995). La comptabilité analytique n'est donc pas un objectif en soi mais un moyen au service d'une démarche de management et présente un intérêt si elle peut servir à fixer des niveaux de tarification.

D'autres auteurs se sont intéressés aux communes et à leur problématique gestionnaire. On peut citer par exemple les travaux de Savall et Zardet (1987) sur la démarche socio-économique et l'analyse des coûts cachés. La méthode est initialement appliquée au secteur privé, mais elle trouve vite un nouveau terrain d'expression à partir de 1980 avec les organisations publiques et, à partir de 1986, avec les collectivités territoriales, notamment la commune d'Amiens. Mais cette démarche ne concerne pas directement notre objet de recherche, la mise en place d'une comptabilité analytique. C'est pourquoi nous ne l'analyserons pas. La promotion de la comptabilité analytique se fait également grâce au relais des praticiens et des politiques.

§2. Dès 1987, des praticiens et des politiques qui s'interrogent

1. Le relais de la presse professionnelle

La presse professionnelle de la gestion publique locale se fait l'écho de la question de la comptabilité analytique. L'étude menée se base sur le dépouillement de la *Gazette des communes, des départements et des régions*[115], ce magazine s'imposant comme le média le plus représentatif et le plus important (un tirage de plus de 30 000 exemplaires par an) sur les questions de gestion territoriale. Présent dans la totalité des collectivités territoriales, il est

[115]La *Gazette des communes et du personnel* et *l'Action municipale* fusionnent en 1981 pour constituer la *Gazette des communes, des départements et des régions*. Nous avons dépouillé de 1978 à 2012 la totalité des numéros.

souvent assimilé à une caisse de résonance des effets de mode en matière de gestion. En cela nous sommes prudents sur la teneur de certains articles, conscients que le magazine est mû essentiellement par une logique commerciale. De surcroît, le contenu de ce média n'est pas toujours neutre, surtout lorsqu'il fait la promotion de méthodes et d'outils de gestion diffusés par des cabinets de conseil ou lorsqu'il met en scène de façon redondante quelques grandes collectivités territoriales soucieuses de leur image.

Les communes sont conduites à rechercher de la légitimité en recourant à des méthodes et outils ayant fait leur preuve dans les entreprises. Ceci dit, la portée de ces expériences pour la décision et l'action est à relativiser, surtout lorsque l'on sait que la ligne éditoriale de la *Gazette des communes, des départements et des régions* est le fruit de plusieurs logiques. Les articles contiennent une part d'évènementiel. La revue appartient en effet au groupe de presse le Moniteur. Les articles versent alors dans un discours normatif, laissant de fait entrevoir un biais méthodologique dans les analyses et interviews menées. Ce qui aboutit au constat suivant : « *c'est bien évident* […] *qu'on ne va pas aller interviewer quelqu'un qui dit que ça ne sert à rien de moderniser les techniques de gestion dans les collectivités locales* » (Roubieu, 1994, p. 40). De plus la valorisation des expériences de gestion dont peuvent bénéficier les communes est inégale, certaines d'entre elles sachant mieux « se vendre » que d'autres. En l'espèce, le premier article faisant la promotion de la comptabilité analytique paraît dans le numéro du 19 janvier au 1er février 1987 et s'intitule « Yves Galland[116] : rendre opérationnelle la comptabilité analytique ». Le propos est clair. Il s'agit pour le ministre délégué aux collectivités territoriales de doter les communes d'un outil de connaissance des coûts. Par sa faculté à diffuser un discours centré sur l'intérêt de méthodes et d'outils de gestion de l'entreprise, la *Gazette des communes des départements et des régions* s'impose comme le relais privilégié du *New Public Management*. Ceci favorise des comportements isomorphiques, tels que définis par la théorie néo-institutionnelle[117] (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). Les organisations deviennent similaires sous l'action d'un triple isomorphisme (coercitif, mimétique et normatif) et s'institutionnalisent. Elles sont en effet influencées dans leurs pratiques et outils par des pressions externes et contribuent à faire émerger un mythe rationnel, en l'occurrence celui d'une commune se régulant par l'utilisation de techniques de rationalisation. Ceci explique pourquoi pour Rojot (2005, p. 407) « *les*

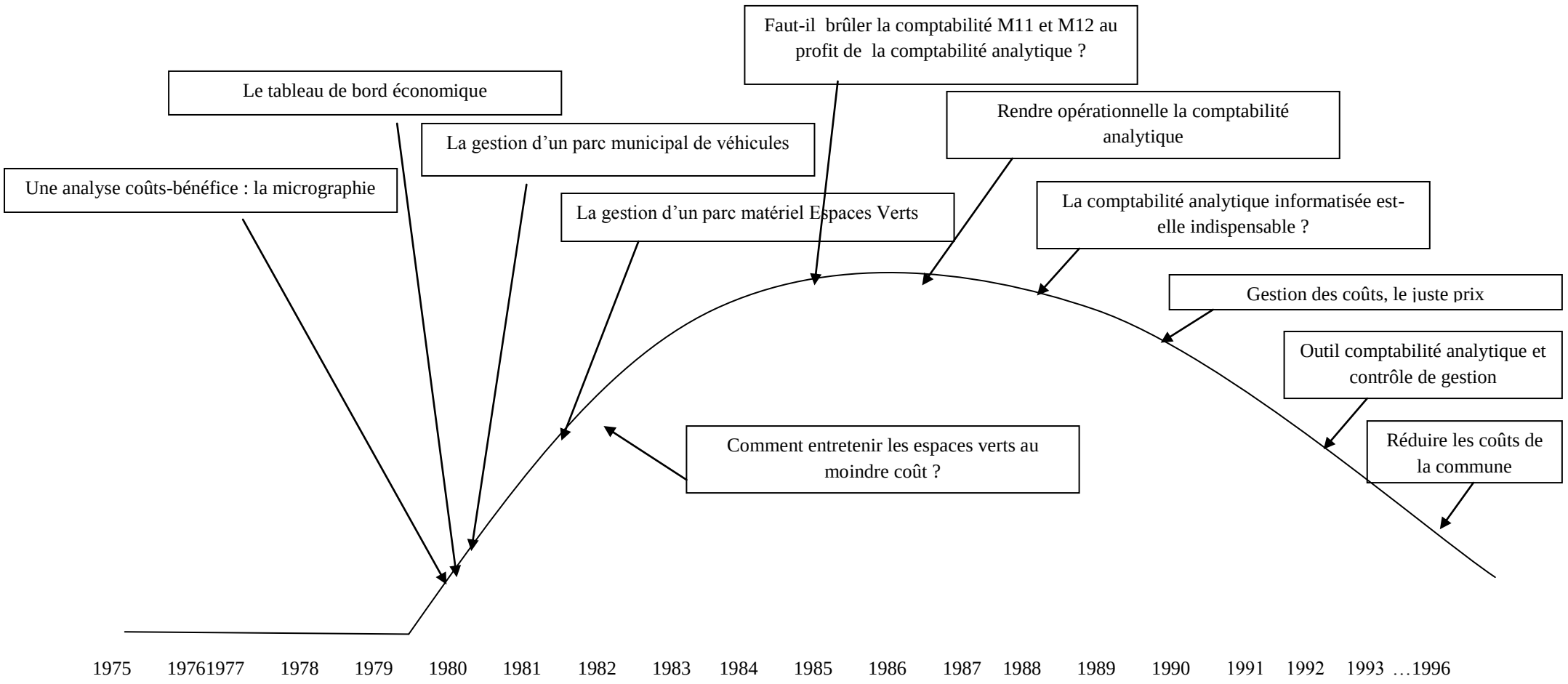
[116] Ministre délégué aux collectivités locales dans le second gouvernement de Jacques Chirac de 1986 à 1988.

[117] Cette théorie conçoit les organisations comme des entités « encastrées » au sein d'un contexte social (Granovetter, 1985 ; Suchman 1995), interconnectées (Powell et Di Maggio, 1991 ; Tolbert et Zucker, 1999) et comme le résultat d'une co-construction avec leur environnement (Berger et Luckmann, 1996 ; Hasselbladh et Kallinikos, 2000).

produits, services, techniques et politiques qui ont été institutionnalisés fonctionnent comme des mythes puissants omniprésents dans l'environnement et beaucoup d'organisations les adoptent cérémonieusement ». Cette clef de compréhension est fondamentale en concevant le comportement organisationnel comme le résultat d'une co-construction en interaction avec l'environnement.

On trouve dans la *Gazette des communes, des départements et des régions* de nombreux articles véhiculant le modèle de l'entreprise-mairie (figure 2.02). Ils se concentrent sur la décennie quatre-vingts. Son numéro du 19 janvier au 1er février 1987 titre en une de sa couverture : « *services publics locaux : s'adapter à la concurrence et à la liberté tarifaire* ». Ce titre journalistique, quelque peu provocateur pour les agents des collectivités locales habitués à la notion de service public, témoigne de cette nouvelle problématique de gestion auxquelles sont confrontées les collectivités locales.

Figure 2.02 Les thèmes relatifs au calcul de coût dans la Gazette, 1975 - 1996



La deuxième partie de la décennie quatre-vingts est aussi celle des premiers bilans publiés dans la *Gazette des communes, des départements des régions.* Son numéro du 19 janvier au 1er février 1987 (page 43) constate que « *les expériences réussies commencent à servir de référence* ». Les expériences citées sont celles des interventions des conseillers de gestion d'Angers, de Vannes et du Grand-Quévilly. Avec l'exemple d'Angers[118], le conseiller de gestion indique que « *les outils choisis sont les tableaux de bord pour suivre l'activité des services et la fréquentation des équipements ainsi qu'une comptabilité analytique globale pour déterminer le coût complet de chaque service, de chaque équipement et des principaux évènements* ». Pour le cas du Grand-Quévilly, la définition du cadre analytique est réalisée par un expert-comptable mandaté par la ville.

Les analyses publiées dans la *Gazette des communes, des départements et des régions* sont donc à relativiser, surtout lorsque l'intervention de Philippe Lepers, membre de la CEGOS décrit une situation de « *forte demande constatée actuellement d'une comptabilité analytique « ville » qui doit encore se modeler » en* ajoutant qu' « *en matière de comptabilité analytique, l'attrait semble l'emporter sur le scepticisme* ». Les articles témoignant de ce mouvement sont récurrents dans la revue citée précédemment. Déjà dans le numéro de janvier 1984, la revue s'interroge sur les apports et contraintes des nouvelles méthodes et outils de gestion[119]. L'article est alors la synthèse de travaux menés par le centre de formation des personnels communaux dès 1981 avec l'aide de l'Institut du Management Public CESMAP[120]. L'article cherche à faire le bilan : « *les réflexions récentes soulignent que le monde communal se situe à mi-chemin entre une expérimentation et une pratique du management certifiant en tous cas, que rien ne s'oppose à son existence*[121] ». Pour ses auteurs, « *il existe déjà une approche pragmatique du management dans les communes* ». Cette dernière se fonde sur trois facteurs : une évolution rapide des outils de gestion qui nécessite une expertise locale, de nouvelles exigences des administrés et la recherche d'un cadre de vie pour les habitants qui élargit le domaine de responsabilité des collectivités locales. Pour Roubieu (1994, p. 39), le rôle de ce média s'inscrit même dans un processus d'homogénéisation des représentations : « *en effet, la presse spécialisée s'est étoffée au moment où s'opérait une transformation des pratiques et des rôles dans la gestion des administrations territoriales, évolution dont elle a bien sûr*

[118] Le cas de la ville d'Angers fait l'objet d'un chapitre dédié.

[119] Le management communal : une nouvelle approche de la gestion locale. *Gazette des Communes, des départements et des régions*, du 1er au 15 janvier 1984.

[120] L'Institut de Management Public (IDMP) et le Centre d'Études Supérieures en Management Public (CESMAP) font aujourd'hui partie intégrante du Centre d'études et de Recherche en Gestion de l'université Aix-Marseille. Son fondateur, le Professeur Patrick Gibert le dirige de 1976 à 1987.

[121] Le management communal : une nouvelle approche de la gestion locale. *Gazette des Communes, des départements et des régions*, du 1er au 15 janvier 1984.

rendu compte, mais qu'elle a aussi directement encouragée ». Les consultants ont également joué un rôle moteur dans la diffusion dans les communes de l'idéal type de l'entreprise-mairie en s'associant aux manifestations et aux évènements. On l'a ainsi vu, la presse professionnelle a été le réceptacle et la courroie de transmission d'un certain modèle de l'organisation publique.

2. Le guide de comptabilité analytique de 1988 par de Kerviler et Carles

A. Une commande politique

Dans les années quatre-vingts, la comptabilité analytique bénéficie d'un accueil favorable de la part du gouvernement. À travers l'outil, c'est la question de la maîtrise des coûts de gestion et des moyens d'intervention des communes qui se pose. Cette problématique est bien comprise par Yves Galland, ministre délégué chargé des collectivités locales de 1986 à 1988 qui se fixe alors trois objectifs : une amélioration de la concurrence dans le secteur public local, une meilleure connaissance des coûts des services publics locaux et la garantie d'une neutralité entre les différents modes de gestion. L'argumentaire du ministre vis-à-vis du deuxième objectif est celui-ci :

> *« Il faut que les élus puissent apprécier le prix de revient réel des services et les tarifs effectivement pratiqués à l'égard des usagers. Pour cela, les élus doivent disposer d'éléments de référence afin de pouvoir comparer des données effectivement comparables. Or en ce domaine, toute tentative se heurte à l'absence de comptabilité analytique dans les communes. Je compte donc engager une demande auprès du ministre des Finances pour lancer une étude au tout début 1987 afin de mettre une méthodologie de comptabilité analytique pour deux ou trois services publics locaux significatifs*[122] ».

C'est ainsi qu'en mars 1987, une étude dite « mission Juppé[123] » est menée par un groupe de travail, composé de praticiens, d'élus et de fonctionnaires territoriaux. Le groupe propose onze mesures destinées à améliorer la gestion des services publics locaux. La diffusion d'un guide de comptabilité analytique pour les collectivités territoriales est l'une d'elles. Le gouvernement décide de suivre les recommandations du groupe de travail et de les mettre en œuvre. La rédaction d'un guide est confiée à deux experts-comptables co-fondateurs du club secteur public de l'ordre des experts comptables : Isabelle de Kerviler[124] et Joseph Carles. Le choix des treize communes-supports (Châtillon, Chartres, Issy-les-Moulineaux, La Roche-sur-Yon, Montbéliard, Nancy, Rezé, Orléans, Saint-Ouen-L'aumône, Sucy-en-Brie, Turennes, Troyes, Tourcoing) s'explique de deux manières.

---

[122] Yves Galland : rendre opérationnelle la comptabilité analytique , *Gazette des Communes, des départements et des régions* du 19 janvier au 1er février 1987.
[123] Alain Juppé est alors ministre délégué au Budget du 20 mars 1986 au 11 mai 1988.
[124] Par ailleurs Conseiller municipal de la Ville de Paris et présidente du comité Secteur Public de l'Ordre des experts comptables.

- Il s'agit d'abord de communes ayant développé des démarches pionnières de calcul des coûts (la comptabilité analytique par équipement à Orléans, des pratiques de calcul du coût d'intervention des services techniques à la Roche-sur-Yon, le calcul du coût de revient des restaurants municipaux à Tourcoing…).
- Le choix s'explique également par le rôle actif joué par certains acteurs locaux dans la Fondation pour la Gestion des Villes. C'est le cas par exemple du maire d'Issy-les-Moulineaux (André Santini) et de Saint-Ouen-l'Aumône (Alain Richard). Ainsi on voit bien que la question de la comptabilité analytique n'est pas uniforme avec plusieurs clés d'entrée.

B. L'entreprise comme modèle de gestion

Pour les auteurs du guide, la référence aux principes et outils de l'entreprise est primordiale et largement affichée. Pour Kerviler (1987) les communes doivent aborder l'utilisation des outils de gestion moderne de calcul de coûts, en prenant appui sur les méthodes réservées traditionnellement aux entreprises privées. Seule l'application des principes et des techniques de la comptabilité analytique d'exploitation permet cette connaissance des coûts. Mais ce schéma doit passer par le respect d'un protocole. Celui-ci consiste dans un premier temps à dresser un audit pour connaître les indicateurs financiers dont la collectivité a besoin. Dans un second temps, l'audit sera suivi de la conception de tableaux de bord pour suivre les activités par service et se poursuivra, dans un troisième temps, par la mise en place de calcul de coûts avec l'établissement de comptes d'exploitation analytique (Kerviler et Carles, 1988). C'est un discours repris et assumé lors d'interventions dans plusieurs colloques. Cinq fascicules composent le guide traitant respectivement de la comptabilité analytique d'exploitation appliquée aux services techniques, du service de la propreté urbaine, de l'entretien des bâtiments communaux, de la production et de l'entretien des espaces verts et enfin de l'éclairage public. Le plan du guide suit la logique permettant de présenter en premier lieu l'architecture de la comptabilité analytique, et, en second lieu, la démarche de calcul et d'analyse des coûts (tableau 2.04).

Tableau 2.04 Guide pratique de comptabilité analytique
Introduction Partie 1.Organisation du réseau de comptabilité analytique 1/ Les centres et le réseau de comptabilité analytique 2/ Les centres auxiliaires et principaux 3/ L'unité d'œuvre Partie 2. Cheminement des charges dans le réseau 1/ Les charges directes 2/ Les charges non directes 3/ Le calcul du coût des prestations 4/ L'analyse du coût des repas Conclusion
Sommaire du guide pratique de comptabilité analytique (Kerviller, 1987, p. 1)

Il est diffusé à partir de 1990 via le CNFPT à plus de 1 500 exemplaires. Le modèle de l'entreprise inspire également le législateur qui entame dès 1994 un processus de réflexion aboutissant à une nouvelle instruction comptable et budgétaire pour les communes : la M14.

3. L'instruction M 14

La réforme comptable menant à la mise en place de la M14 n'apparaît pas *ex nihilo.* Elle est le fruit d'un processus, voté par le Parlement en 1994 (loi n°94-504 du 22 juin) et mis en œuvre à partir du 1er janvier 1997 au terme de plusieurs années de concertation. Elle a impliqué la création d'un Comité Consultatif[125] et une phase d'expérimentation au travers de l'association Villes Pilote M14. Surtout « *l'adoption de la M14 constitue un tournant majeur pour la comptabilité publique, qui est passée d'un système de comptabilité de caisse modifiée à un système de comptabilité d'exercice qui a permis d'une part, l'établissement d'états financiers intégrant des éléments de gestion patrimoniale et d'autre part, de dépasser une gestion budgétaire uniquement fondée sur les encaissements et les décaissements* » (Lande et Rocher, 2008, p. 152). Pour Michel Charasse[126], qui préside le Comité Consultatif, le point de départ est celui-ci : « *les actuelles règles comptables des collectivités territoriales sont, sinon obsolètes, du moins assez anciennes et parfois inadaptées à l'évolution récente du secteur local, notamment depuis la décentralisation*[127] ».L'instruction comptable et budgétaire M14 s'inspire du plan comptable général de 1982 avec des obligations allégées pour les communes

[125] Créé en 1990 pour la préparation de la réforme de l'instruction comptable M11pour les communes de moins de10 000 habitants et celle de la M12 , applicable au-delà.

[126]En juin 1988, nommé ministre délégué auprès du ministre d'État, ministre de l'Économie, des Finances et du Budget, chargé du Budget, il devient le 2 avril 1992, ministre du Budget. Il quitte le gouvernement de Pierre Bérégovoy en 1992.

[127]Réforme de la comptabilité publique. *Gazette des Communes, des départements et des régions* du 27 mai 1991.

de moins de 3500 habitants et renforcées pour les communes de plus de 3500 habitants, comme l'amortissement de biens renouvelables, l'inventaire des biens communaux, le provisionnement forfaitaire de certaines garanties d'emprunts, et le rattachement des charges et produits à l'exercice. Mais c'est surtout le choix d'un vote du budget et du compte administratif par nature ou par fonction (dans les communes de plus de 10 000 habitants dans un premier temps) qui fonde l'originalité de l'instruction comptable et budgétaire. D'ailleurs cette situation provient « *en réalité d'une confrontation au cours du printemps 1992 entre les tenants d'une application complète des normes du PCG 1982 qui prescrivent la comptabilité par nature* […]*et les partisans d'une lecture plus « politique » donc par fonction des budgets locaux. Aucun n'a véritablement « gagné » un match mal engagé, car chaque partie jouait selon des règles et des objectifs différents*[128] ».

La nomenclature M14 reprend les mêmes classes de comptes pour le compte de résultat, le bilan et le hors bilan. Dans les communes de plus de 3500 habitants, la M14 met en place une nomenclature fonctionnelle, qui classe les recettes et les dépenses selon les politiques conduites par la commune. La question du recours à cet outil est posée dans la presse professionnelle. En effet, « *faut-il adopter la réforme comptable*[129] ?» dans la mesure où un certain nombre d'inconvénients émergent. Le principal d'entre eux « *réside dans l'interaction entre les principes comptables et l'équilibre budgétaire : les nouvelles dispositions en renforçant les règles de contrôle budgétaire obligeraient les élus à augmenter la fiscalité pour présenter un budget équilibré* ». Comme le rappelle Bernard Adans[130],l'origine de la réforme n'est en rien conjoncturelle dans la mesure où « *dès la publication en 1982 du nouveau plan comptable général applicable aux entreprises, il fut prévu que les plans comptables publics s'en inspirent*[131] ». Selon l'enquête réalisée avec le concours d'Objectif M14, l'Association des villes expérimentatrices de la M14 et la *Lettre Informatique et Collectivités Locales* auprès des villes de plus de 10 000 habitants, 39,6 % d'entre elles développent un suivi analytique grâce à la M14. Avec la M14, le débat a vite concerné le choix entre un vote par nature et un vote par fonction. Mais pour le consultant Klopfer, « *en M14, même si la rigidité de la Nomenclature Fonctionnelle des Administrations représente une contrainte pour interpréter les coûts de chaque politique publique, l'opportunité de la mise en place d'une gestion analytique associée mérite d'être posée, tant sont nombreuses les*

[128] M14 : vote par nature ou par fonction, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, n°1379, 28 octobre 1996, p. 40.
[129]Faut-il adopter la réforme comptable ? *Gazette des Communes, des départements et des régions*, n°1175 du 20 juillet 1992, p. 17
[130]Directeur-adjoint à la direction générale de la comptabilité publique en 1991
[131]*Op.cit.*p.17

synergies de l'analytique avec les nouveaux principes budgétaires de la M14[132] ». Pour cela, il faut éviter de tomber dans le piège d'une trop grande précision de l'outil, faisant dire à Klopfer que « *c'est l'analytique qui est au service de la collectivité et non l'inverse*[133] ».
Néanmoins, malgré les efforts de promotion de cet outil, il semble que les communes adhèrent difficilement à la complexité de l'outil analytique, ce qui conduit des chercheurs à s'interroger sur la pertinence d'une comptabilité analytique communale. Plus globalement, c'est le modèle de l'entreprise mairie qui est remis en cause par le monde académique.

Section 3. Un modèle de calcul des coûts qui interpelle les chercheurs

Dans la section précédente nous avons montré que le modèle de l'entreprise sous-tendu par le NPM (*New Public Management*) a fait l'objet d'une promotion importante auprès des communes. Pourtant de nombreux chercheurs remettent en cause ce modèle (§1) : ces critiques apparaissent assez tôt et s'appuient notamment sur des expériences révélatrices des difficultés liées à la transposition du modèle de l'entreprise et qui se sont parfois soldées par des abandons. D'autres chercheurs proposent alors une alternative simple à ce modèle de calcul des coûts, la méthode : Bâtiment, Activité, Personnel, Administration (BAPA[134]) (§2), qui se focalise sur la gestion des équipements sportifs.

§1. Des chercheurs critiques

1. Un faisceau de critiques…

La comptabilité analytique est tôt sujette à controverse. Il lui est reproché dès 1977 une procédure de traitement et une architecture complexes et coûteuses en ressources (ressources humaines, financières comme techniques), qui posent la question de sa viabilité (Bouinot, 1977), si bien que « *la mesure des coûts comporte son propre coût à mettre en balance avec l'avantage retiré de leur connaissance* » (Bouinot, 1977, p. 185). Cette critique est réaffirmée en 1980 par Bouinot qui insiste sur la nécessité de s'interroger sur la connaissance du coût d'un tel outil dont la croissance devient exorbitante pour qui verse dans le perfectionnisme (Bouinot, 1980). De même, pour Roussarie (1994), la mise en place d'une comptabilité analytique est consommatrice de ressources humaines et matérielles. Elle reste « *une méthode particulièrement lourde à mettre en pratique dans les villes au patrimoine d'équipements important et relativement inutile dans les communes où les équipements sont rares et dont les*

[132] M14 : faut-il mettre en place une comptabilité analytique ? *Gazette des Communes, des départements et des régions*, N°1384, du 2 décembre 1996, p. 28.
[133] *Ibid*, p. 29
[134] A notre connaissance nous n'avons pas trouvé dans nos recherches d'autres méthodes alternatives.

dépenses sont faciles à identifier dans les comptes », selon Chomentowski et Clément (1980, p.168). Demeestère et Viens (1976) synthétisent l'échec de la transposition passive des outils de gestion de l'entreprise vers les communes en mobilisant trois arguments : une différence de finalité, une différence de nature de production et une différence de nature de relations avec leur environnement. Au final, Bouinot et Schmidt résument dès 1981 la problématique de la comptabilité analytique : « *À quoi bon informatiser la répartition des dépenses indirectes dans les comptes administratifs communaux si l'on doit aboutir à des prix de revient dépourvus de signification, ce qui d'ailleurs est exactement le cas ?* » (Bouinot et Schmidt, 1981, p. 479). Engel et Garnier (1983) s'interrogent quant à eux sur la capacité à rendre compte de l'activité des services : de nombreux domaines de l'action communale ne sont pas facilement quantifiables. Comment mesurer le service rendu et l'impact d'un espace vert ? D'une politique foncière ? D'un plan de circulation ? Cette idée apparaît tôt en gestion publique ; on la trouve dans les travaux du GREGECO (à partir de 1983) :

> *« Cela dit, l'usage, pour la détermination des coûts d'une répartition conventionnelle des dépenses directes, surtout si le calcul se fait sur la base d'un compte administratif, peut conduire à des aberrations. Ainsi, a-t-il pu être établi, dans une des villes représentées, que cette répartition des charges indirectes pour de simples raisons comptables, en vertu de l'âge des locaux aboutit à d'importantes variations de prix de revient sans liaison avec une variation de la qualité de service* ».

La difficile adéquation de la comptabilité analytique au fonctionnement d'une commune est mise en lumière par Friedberg et Urfalino (1984) avec le cas des politiques culturelles municipales. La finalité de ce type de politique est en effet floue, (exemple *des festivals de rue*). Il est alors malaisé de saisir le bénéficiaire des mesures d'autant plus que les actions pilotées par les services culturels se caractérisent par une forte hétérogénéité. En outre, « *la consommation de moyens devient synonyme de production et plus l'on dépense, plus on est censé produire* » (Burlaud et Gibert, 1984, p. 100). Ces deux derniers auteurs rappellent que s'il est aisé de calculer le coût d'une prestation en coût variable et en coût direct, il est au contraire complexe de l'obtenir en coût complet. Cette idée est reprise par la presse professionnelle qui se fait le relais de cette difficulté : « *aujourd'hui tant le contrôle de gestion que la comptabilité analytique courent le risque de verser dans la surabondance, la sophistication des instruments, le pointillisme*[135] ». On retrouve cette forte réticence dans le

[135] Le contrôle de gestion, outil d'évaluation du service public, *Gazette des Communes, des départements et des régions* du 20 avril au 3 mai 1987.

secteur de la propreté où « *la mise en place d'une véritable comptabilité analytique est difficile à envisager*[136] ».

2.… relayé par les expériences de terrain,

Un certain nombre d'auteurs ont mis en lumière certaines des difficultés de la mise en œuvre de l'outil analytique. Ainsi, à Orléans, le projet de comptabilité analytique prend fin avec le changement d'équipe municipale en 1989, mais aussi parce que la procédure de traitement analytique se révèle complexe (Meyssonnier, 1993). En outre, Feitz (1990) souligne que le cas de la ville de Suresnes cristallise l'échec de la comptabilité analytique comme outil privilégié d'un discours managérialiste. Le réseau analytique de 2180 centres de coûts est d'autant plus complexe à gérer qu'il y a annuellement entre 80 000 et 100 000 enregistrements comptables. La part croissante des charges indirectes rend le mécanisme de répartition peu représentatif de la réalité. C'est ce que Feitz (1990) caricature avec son exemple du coût du stylo du cabinet du maire représentant 4 dix-millièmes du prix de revient d'une entrée à la piscine municipale. La question des charges indirectes est d'ailleurs un thème récurrent auprès des chercheurs (Carlier et Ruprich-Robert, 1996 ; Châtelain-Ponroy 2008 ; Dupuis, 2012).Pour Meyssonnier (1991), les comptabilités analytiques réelles sont très peu répandues et encore plus rarement exploitées correctement dans les collectivités territoriales.

Pour Allègre et Mouterde (1991), la mise en place de l'outil prend trois ans (un an d'étude et deux ans de validation opérationnelle). L'ambition et le découpage excessif du réseau de la comptabilité analytique pénalisent par ailleurs sa viabilité technique, ce qui fait dire à Savall et Zardet (1992, p. 29) que : « *dans la pratique le bon fonctionnement d'une comptabilité analytique exhaustive est très complexe, très coûteux ; elle est donc peu pratiquée et largement sous-exploitée. Le coût de l'organisation comptable analytique devient vite prohibitif par rapport à son utilité réelle*». La comptabilité analytique a donc souvent des ambitions importantes et démesurées : vouloir tout calculer, tout expliquer, tout comprendre (Savall et Zardet, 1992). C'est la raison pour laquelle Meyssonnier (1993) n'estime pas « *qu'il faille conseiller aux communes de développer un contrôle de gestion communal en commençant par cet outil »,* d'autant que pour l'auteur, la vision trop intégrée de la comptabilité analytique rajoute des conditions d'emploi contraignantes.

[136] Le prix des ordures ménagères, *Gazette des Communes, des départements et des régions* du 18 avril au 1er mai 1988.

Ce constat amène indirectement Fabre, Bessire et Letort (2012, p. 1) à considérer que la comptabilité analytique est handicapée dans sa diffusion par la référence à un idéal-type, renvoyant « *à un outil à usage essentiellement interne, aboutissant à des coûts complets, calculés mensuellement, incluant les frais de structure, avec une couverture totale des activités de la collectivité.* ». Non seulement ces caractéristiques sont difficilement compatibles avec le fonctionnement de la commune ainsi qu'avec le profil de ses acteurs mais surtout, elles empêchent l'émergence de pratiques alternatives. Enfin le milieu des praticiens de la gestion publique locale est parfaitement conscient des difficultés de mise en œuvre de la comptabilité analytique. L'examen professionnel d'attaché territorial principal de 2012 (p. 42) pose la question suivante : « *la mise en place d'une comptabilité analytique n'est-elle pas une usine à gaz ?* ». Cette question n'est pas neutre, elle témoigne de la prise de recul des managers de la gestion locale vis-à-vis de la comptabilité analytique.

3. Une critique du discours de l'entreprise-mairie

En questionnant l'organisation publique sur sa capacité de changement, les outils de gestion issus de l'entreprise auraient un rôle perturbateur (Laufer et Burlaud, 1980). Les retours négatifs de la comptabilité analytique dans les communes témoignent, nous semble-t-il, d'une difficulté à intégrer le modèle de l'entreprise-mairie. Pour Gibert et Thoenig (1993, p. 11), « *le cas est flagrant pour la comptabilité analytique dans les communes. On a peut-être acheté des logiciels, des heures de consultants, des cours de formation. Mais l'outil est resté lettre morte* ». Par exemple, l'application du modèle de l'entreprise-mairie au sein de la ville de Nîmes a abouti à des sanctions électorales en 1995 dans la mesure où *« le démantèlement (du fonctionnement traditionnel) a conduit à des déboires, des résistances vives* » (Thoenig, 1998, p. 26).

On touche ici aux limites de la transférabilité du modèle économique de l'entreprise à celui de la commune. Bartoli, Trouiller, (1993), Gibert, (2000) montrent également que c'est dans le contrôle de gestion que les expériences aboutissent rarement, contrairement au domaine de la qualité et de la gestion des ressources humaines. La fragilité de ce discours explique d'ailleurs pourquoi *« l'histoire du contrôle de gestion dans les services publics n'est pas le lieu de succès éclatants » (*Guyon, 1996, p. 225*).* Plus précisément, c'est l'application de la méthode du coût complet qui se révèle problématique.

La promotion de la comptabilité analytique s'inscrit d'ailleurs dans le cadre de cycles de mode managériale souvent brefs (Gibert et Thoenig, 1999). En fait les outils du contrôle de gestion peuvent, dans certains cas, ne relever que de l'effet de mode (Zampicolli, 2007), ce

qui explique la thèse de Bessire *et al.* (2012, p. 56) pour lesquels « *le NPM se fonde sur une hypothèse par nature mimétique : ce qui a été éprouvé dans le secteur privé doit pouvoir fonctionner aussi bien dans le secteur public. À ceci près que l'imitation peut se limiter au discours, sans intégrer la démarche et les résultats, occultant ainsi la spécificité du contexte et des acteurs publics* ». C'est tout à fait le cas de la comptabilité analytique dans les années quatre-vingts. Pour Zampiccoli (2007), *« certaines communes, par exemple ont développé des outils de contrôle de gestion, d'autres ont échoué ou tout simplement n'ont rien tenté (…) certaines ont su mettre en place des démarches adaptées, ont su faire évoluer leurs outils et les inscrire dans la durée alors que d'autres n'ont pu le faire ».*

Faut-il alors abandonner toute tentative de mise en œuvre d'une comptabilité analytique dans les communes ? Si un certain nombre de chercheurs critiquent l'adoption de cet outil par les mairies, d'autres acteurs, notamment Dupuis et Bayeux, proposent une méthodologie alternative adaptée aux équipements sportifs qu'il convient d'analyser, l'objectif étant d'éclairer le cheminement historique de la comptabilité analytique communale.

§2. Une reprise en main méthodologique : la méthode BAPA

1. Le contexte

Partant de la complexité de l'implantation d'une comptabilité analytique, Dupuis et Bayeux développent une méthode alternative de calcul des coûts: la méthode BAPA (Bâtiment, Activité, Personnel, Administration). « *Nous tenons d'ores et déjà à préciser que nous ne nous situons pas dans une démarche de comptabilité analytique* » (Dupuis et Bayeux, 1995, p. 8). La méthode se veut simple et accessible. Pour preuve, « *elle n'a pas besoin d'être informatisée pour conduire l'étude des coûts* » (Dupuis et Bayeux, 1995, p. 8). Sans une connaissance approfondie des méthodes et principes de comptabilité analytique, il est tout de même possible pour des agents de développer un outil d'analyse des coûts. L'exemple des équipements sportifs n'est pas neutre, c'est en raison de l'impact de la circulaire du 9 mars 1992 qui prévoit que les collectivités compétentes ont la responsabilité de s'assurer que l'enseignement de l'éducation physique et sportive pourra effectivement être dispensé dans les équipements sportifs nécessaires. Par ailleurs, les budgets de fonctionnement et d'investissement des équipements sportifs font partie des budgets les plus importants pour une commune en concentrant une part significative des enjeux financiers. De surcroît les équipements sportifs ont un usage transversal et structurant des diverses politiques sociales communales : éducation-enfance, vie des quartiers, 3ème âge…

2. Le contenu d'une méthode simple et pédagogique

Les charges sont réparties en quatre blocs : le bâtiment, l'activité, le personnel, l'administration, à partir des éléments du compte administratif. Le coût d'un bâtiment comprend les coûts de maintenance, d'entretien et d'exploitation de chacun des composants de l'ensemble, que ce soit au niveau de la structure (bâtiment, couverture) ou des divers équipements et aménagements. Les coûts d'activité comprennent les charges et recettes directes dépendantes du niveau d'activité. Les coûts associés aux charges du personnel comprennent les coûts engagés par le personnel et les charges induites pour assurer l'animation et la gestion du bâti. Enfin le coût d'administration est assimilé aux coûts de structure dépendant de la forme de la gestion et indépendant du niveau d'activité (Dupuis et Bayeux, 1995).

Si la méthode se veut simple, c'est qu'elle ne mobilise que cinq sources d'informations directement disponibles et familières des agents territoriaux : le compte administratif, l'état du personnel (en annexe du compte administratif), l'état des biens immobiliers (également en annexe du compte administratif), le relevé de la fréquentation des équipements et l'état récapitulatif des bons de commande du service.

L'objectif est d'arriver à un tableau découpant le poids de la politique sportive par équipement en ventilant par poste (bâtiment, activité, personnel, administration) les fonctions. Le tableau 2.05 donne un aperçu de la synthèse du coût de fonctionnement du service des sports.

Tableau 2.05Synthèse du coût de fonctionnement du service des sports

Fonction / Segment	B	A	P	A	Total
10 Service des sports					
11 Gymnase et salles					
12 Terrains et stades					
13 Piscines					
14 Patinoire					
15 Animation					
18Encouragement au sport					

(Source : Dupuis et Bayeux, 1995, p. 13)

Cette synthèse de coûts se complète par un compte de fonctionnement par équipement (tableau 2.06). Il retrace pour les quatre postes, la liste des charges et recettes ventilées

(activité, bâtiment, personnel, administration) auxquelles sont agrégées des prestations internes. De fait, en se fondant sur des données actées[137], la démarche gagne en légitimité.

Tableau 2.06 Compte de fonctionnement d'un équipement					
Charges	N	%	Recettes	N	%
Bâtiment - Dépenses d'entretien • Prestations externes directes • Prestations internes indirectes - Consommation de fluides			Recettes directes		
Sous-total B					
Activité - Fournitures et consommables - Matériel - Frais de gestion			Recettes directes		
Sous total A					
Personnel - Charges directes - Rémunération du personnel			Services payés au personnel		
Sous total P					
Administration - Charges directes sport - Charges indirectes					
Sous total A					
Total coût brut C= B+A+P+A C= B+A+P			Total Recettes de l'équipement = R		
Coût net BAPA BAPA - R Coût net BAP BAP - R					
(Source : Dupuis et Bayeux, 1995, p. 35)					

Si l'imputation des charges directes ne pose pas de problèmes, la répartition des charges indirectes nécessite l'utilisation de clés de répartition. Ces dernières se caractérisent bien souvent par leur dimension arbitraire (exemple de la répartition des charges indirectes au prorata du M^2 occupé ou en fonction d'un indice moyen de masse salariale). Si au début de la démarche, l'objectif est de travailler sur une famille d'équipements, la suite de la méthode BAPA incite à changer de focale en descendant au niveau de l'équipement, pour ensuite pouvoir réaliser une batterie de ratios (coûts horaires, coûts à l'usager…) à partir des tableaux

[137] Le compte administratif étant voté par le conseil municipal.

de bord d'activité des services concernés. Ces ratios servent trois objectifs, se comparer à soi-même (tableau 2.07), se comparer aux autres (tableau 2.08) et déterminer des coûts de mise à disposition (tableau 2.09).

Tableau 2.07. État de synthèse des ratios, méthode BAPA : se comparer à soi-même

Ratios	Résultat attendu	Indicateur	Source de l'information
T1.Taux d'occupation de l'équipement	Mesurer l'activité de l'équipement	Nombre d'heures réelles / Nombre d'heures théoriques	Nb d'heures réelles= Nb d'heures effectives d'utilisation. Nb d'heures théoriques = Nb d'heures prévues sur le planning lors de l'attribution des créneaux horaires
T2. Taux moyen de fréquentation horaire	Mesurer le niveau d'activité de l'équipement (intensité réelle)	Fréquentation annuelle (Nb d'usagers payants et non payants) / (Nombre d'heures d'ouverture réelle au public)	Fréquence annuelle : nb de passages dans l'équipement
T2 bis. Taux moyen de fréquentation théorique	Mesurer le niveau d'activité de l'équipement (intensité potentielle)	Fréquentation annuelle (nb d'usagers payants et non payants) / (Nb d'heures d'ouverture théorique au public)	
R1 BAPA Coût horaire d'utilisation réelle de l'équipement	Mesurer le coût brut de l'équipement en fonction de l'utilisation réelle	BAPA / Nb d'heures d'utilisation réelle	BAPA= B+A+P+A
R1 bis BAPA Coût horaire d'utilisation théorique de l'équipement	Mesurer le coût brut de l'équipement en fonction de l'utilisation théorique	BAPA / Nb d'heures d'utilisation théorique	
R1 BAP Coût horaire d'utilisation réelle de l'équipement hors administration	Mesurer le coût brut de l'équipement en fonction de l'utilisation réelle hors administration	BAP/ Nb d'heures d'utilisation réelle	BAP= B+A+P
R1 bis BAP Coût horaire d'utilisation théorique de l'équipement hors administration	Mesurer le coût brut de l'équipement en fonction de l'utilisation théorique hors administration	BAP/ Nb d'heures d'utilisation théorique	

(Source : Dupuis et Bayeux 1995, p. 45)

Tableau 2.08. État de synthèse des ratios, méthode B.A.P.A. : se comparer aux autres			
Ratios	Résultat attendu	Indicateur	Source de l'information
T 3. Taux d'usagers payants	Mesurer la fréquentation des usagers payants par rapport à la fréquentation globale	Nombre d'usagers payants / Fréquentation annuelle (Nb d'usagers payants et non payants)	
R2 BAPA Coût brut moyen d'un usager	Mesurer la performance de gestion de l'équipement en fonction du nombre d'usagers	BAPA / Fréquentation annuelle (Nb d'usagers payants et non payants)	
R2. BAP	Mesurer la performance de gestion en fonction du nombre d'usagers	BAP / Fréquentation annuelle (Nb d'usagers payants et non payants)	
R3. Recette moyenne d'un usager	Mesurer la contribution relative des usagers	Recettes / Fréquentation annuelle (nb d'usagers payants et non payants)	Recettes = somme des recettes de l'équipement RB+RA+RP
R3 bis. Prix moyen d'un usager payant	Mesurer le coût moyen de l'entretien pour l'usager payant	Recettes / Nombre d'usagers payants	
R4. Coût au M²	Mesurer le coût de l'équipement en dehors de toute activité	B / Nb de m² de surface sportive	
(Source : Dupuis et Bayeux, 1995, p. 46)			

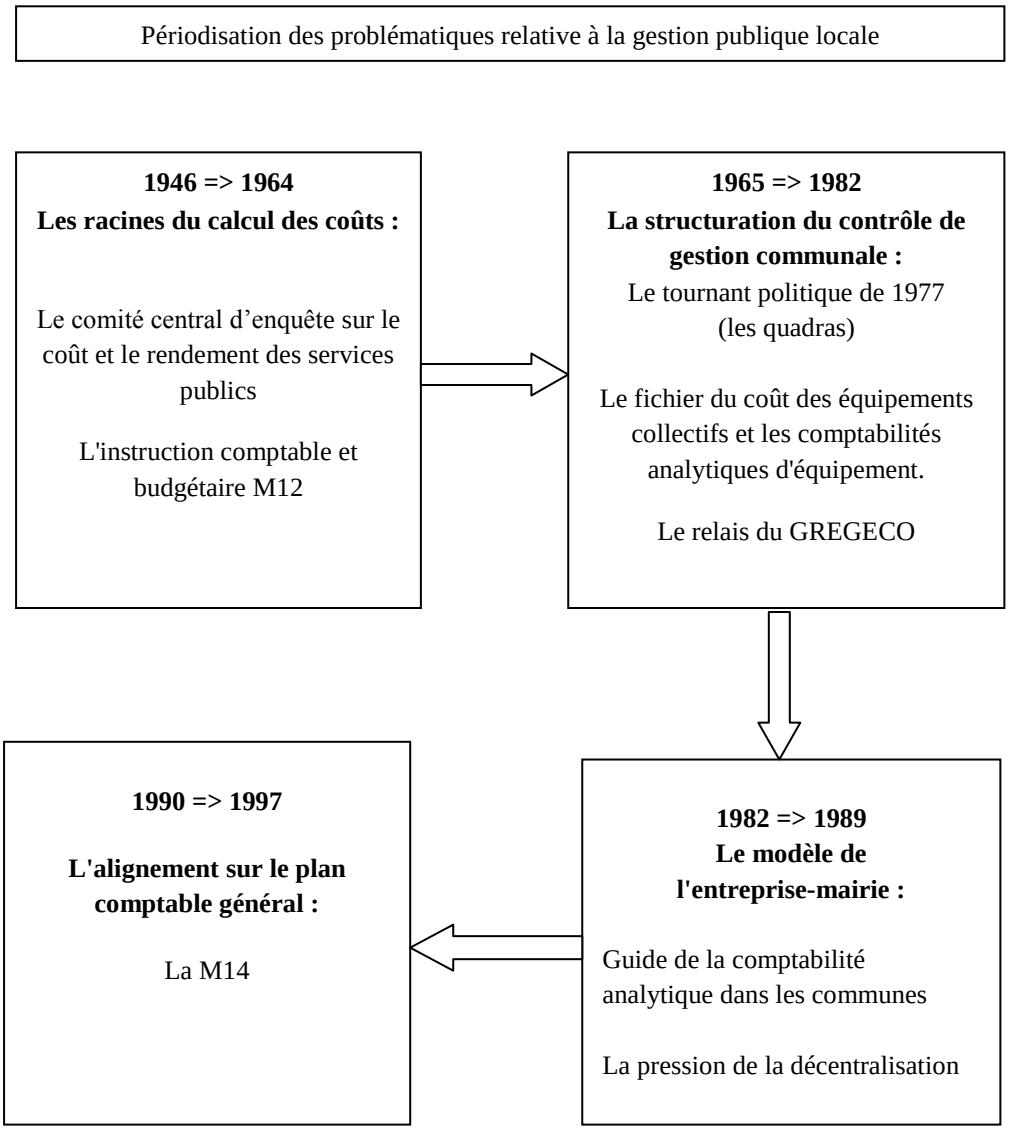
Tableau 2.09. État de synthèse des ratios, méthode BAPA : déterminer des coûts de mise à disposition par public			
Ratios	Résultat attendu	Indicateur	Source de l'information
T4 : taux de remplissage par public	Mesurer le niveau d'utilisation étudié par rapport au nombre d'heures attribuées	Nombre d'usagers/ Nombre d'heures	Nombre d'usagers = nombre de passages annuels pour le public étudié Nombre d'heures = Nombre d'heures annuelles attribuées
T5 : Taux d'immobilisation de l'équipe par un usager	Mesurer l'immobilisation théorique de l'équipement par un usager déterminé	Nombre d'heures/ Nombre d'usagers = 1/ T4	Idem
R5 : Coût moyen horaire pondéré	Mesurer le coût de mise à disposition d'une heure de l'équipement pour une catégorie de public	R2* T4	R2= Coût brut moyen d'un usager (sur BAPA ou BAP)
R6 : Coût moyen pondéré d'un usager considéré	Mesurer le coût de mise à disposition d'un équipement à un usager considéré	R1*T5	R1= Coût horaire d'utilisation réelle de l'équipement (sur BAPA ou BAP)
(Source : Dupuis et Bayeux, 1995, p. 47)			

L'intérêt de la méthode est également de raisonner en coût global, thématique peu utilisée dans les collectivités territoriales. Dans ses travaux, Dupuis s'arrête au coût global technique, entendu comme la somme des coûts d'investissement, des coûts d'entretien et des coûts d'exploitation. Se positionner en coût global répond à un défi de taille, celui de savoir si « *l'ensemble des économies annuelles à atteindre sur la durée de vie de l'immeuble compense l'effort supplémentaire à consentir au moment de l'investissement initial* » (Dupuis et Bayeux, 1995, p. 94). L'intérêt de cette méthode est de pouvoir s'élargir pour s'ouvrir à la gestion des autres composantes de la gestion de l'action communale (crèches, restauration ou autres).

Synthèse du chapitre 2

Le chapitre 2 a permis de poursuivre l'analyse historique de la comptabilité analytique communale en montrant que la fin des années 1970 et le début des années 1980 sont une période où convergent de nombreux facteurs favorables à la montée en puissance des problématiques de calcul de coûts en commune : des dépenses d'investissement à gérer ainsi qu'un cadre politique, légal et technologique porteur. Les pratiques d'outillage gestionnaire s'appuient, entre autres, sur le réseau d'expériences du Groupement de Recherche sur l'Administration Locale qui, à partir de 1978, permet aux communes innovantes de croiser leurs enseignements. Ce collectif affiche d'ailleurs clairement l'utilisation des outils de gestion de l'entreprise privée comme solutions privilégiées. Le modèle de l'entreprise privée devient d'ailleurs la référence pour un renouveau théorique du contrôle de gestion dans les communes, dès le milieu des années 1980. Mais les échecs de certaines communes, combinés à une complexité du système de comptabilité analytique, conduisent à une reprise en main méthodologique du calcul de coûts communal. En effet la comptabilité analytique ne résume pas à elle seule la question de l'analyse des coûts. La méthode BAPA offre une alternative simple à la comptabilité analytique pour la gestion des équipements sportifs.

La figure 2.03 offre ainsi une vision synthétique de ces deux chapitres



Les quatre phases de la gestion publique locale depuis 1946

Les deux chapitres ont permis de saisir les enjeux de la comptabilité analytique dans les communes. Il est désormais possible de proposer une périodisation des problématiques de la gestion publique locale. Quatre phases sont à distinguer : les racines du calcul des coûts, la structuration du contrôle de gestion communale, le modèle de l'entreprise-mairie, l'alignement sur le plan comptable général.

- La première période débute en 1946 avec la création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics qui s'impose comme un acteur innovant en contrôle de gestion publique. L'instruction comptable et budgétaire M12 relaie en quelque sorte cette

initiative pionnière en créant un cadre favorable à un calcul des coûts en déterminant des coûts de revient par fonction.

-La deuxième période aborde la structuration du contrôle de gestion communale en débutant par l'initiative de l'administration d'État dans des outils de gestion, avec la création du fichier du coût des équipements collectifs sous l'égide du ministère de l'équipement, dès 1974. Le cadre politique aide à la diffusion d'une pensée et des pratiques de gestion avec le tournant de l'union de la gauche (élections mars 1977) et le mouvement des quadras dans les années quatre-vingts. Citons également le rôle joué par des groupes d'expérience qui croisent les pratiques innovantes de communes, à l'image du groupe de réflexion sur la gestion communale dès 1978.

-La troisième période démarre avec la pression de la décentralisation administrative et politique qui impose aux communes une gestion sous contraintes, avec des dotations pas forcément équivalentes aux transferts de compétences. Pour répondre à ce nouvel enjeu, un certain nombre de communes s'équipent alors en outils de gestion issus du monde de l'entreprise, ce qui correspond à l'émergence du New Public Management. L'influence de ce discours est brève et dure de 1982 à 1989 en faisant de l'entreprise un modèle pour la commune. C'est dans cet esprit qu'il faut comprendre l'objectif du guide de comptabilité analytique de Kerviler qui vise à la promotion de pratiques de « bonne gestion ».

-La quatrième et dernière période dure de 1990 à 1997 et se caractérise par l'émergence d'une nouvelle instruction comptable et budgétaire, la M14 (mise en œuvre en 1997) qui permet aux communes de passer d'un système de comptabilité de caisse modifiée à un système de comptabilité d'exercice. Il s'agit aussi de doter les communes d'une meilleure gestion patrimoniale. De manière plus générale, l'instruction comptable et budgétaire s'aligne sur le plan comptable des entreprises.

.

Chapitre 3 : Méthodologie de recherche

Les deux premiers chapitres avaient pour objectif de retracer la trajectoire du discours sur la comptabilité analytique dans les communes. Ils ont permis de saisir le terreau favorable à l'émergence de la comptabilité analytique au sein de ces structures : l'impulsion de l'administration d'État et l'instruction comptable et budgétaire M12 ont en effet créé un environnement favorable à l'apparition d'outils cherchant à répondre aux problématiques gestionnaires des communes. Les initiatives locales ont permis ainsi de mettre en lumière des expériences gestionnaires susceptibles de mieux comprendre la trajectoire de l'outil analytique. En outre, l'environnement politique et économique des communes dès le début des années 1980 renforce la nécessité de mettre en œuvre ce type d'outils. Mais leur application s'avère laborieuse, le monde académique se saisit alors du problème afin d'apporter sa contribution. Ce terreau historique que nous avons analysé permet ainsi de contextualiser notre objet de recherche afin d'exploiter les interactions fertiles entre histoire et sciences de gestion. Notre thèse s'inscrit en effet à la croisée des chemins entre ces deux disciplines, il convient donc maintenant de consacrer ce troisième chapitre à la méthodologie de recherche, comme préalable à l'analyse empirique**.** Il est nécessaire de rappeler l'investigation menée à travers ses outils et ses contraintes. Ce chapitre aborde la méthodologie, entendue comme la démarche générale structurée qui permet d'étudier le thème de recherche (Hadly Rispal, 2002). Si un tel développement est consacré, c'est parce que la méthodologie se caractérise par une forte tension nourrie par la relation entre données et concepts (Guenoun, 2009) et se trouve fortement liée à la problématique. La dimension relationnelle est également capitale en ce sens où « *la méthodologie n'est pas le placage de principes universels à des données singulières mais un processus de construction d'une relation* » (Guenoun, 2009, p. 250). Exposer sa méthodologie s'explique aussi par une volonté de transparence comme critère de qualité de la recherche (Miles et Huberman, 1991).

Le cadre méthodologique retenu est alors précisé (section 1) à travers une démarche qualitative. Nous verrons qu'elle ne consiste nullement en un bricolage (Giordano, 2003). Il s'agit en effet de montrer la pertinence du choix de l'étude de cas comme stratégie de recherche à part entière. Par ailleurs l'inscription de cette thèse en histoire immédiate implique un effort de précision, tant sur sa définition que sur sa portée (section 2). Ancrer notre étude en histoire immédiate implique enfin une difficile collecte des données, liée à l'objet de recherche et aux sources archivistiques.

Section 1. Une méthode qualitative pour explorer et comprendre

La section pose le cadre méthodologique de la recherche à travers son positionnement épistémologique, son design de recherche (§1), son outil d'analyse privilégié qu'est l'étude de cas (§2) ainsi que ses modes de collecte (§3).

§1. Préalables épistémologiques et processus de recherche

1. Positionnement épistémologique et implications

Si le cadre épistémologique est posé, c'est pour des raisons de légitimité scientifique. De fait « *la réflexion épistémologique s'impose à tout chercheur soucieux d'effectuer une recherche sérieuse car elle permet d'asseoir la validité et la légitimité d'une recherche* » (Séville et Perret, 2003, p. 13). Le paradigme épistémologique dans lequel s'inscrit notre recherche est interprétatif, servi par une ontologie du réel subjectiviste et relativiste. Il n'est pas projeté de saisir la réalité des pratiques étudiées en tant que telle mais il s'agit d'en tirer une compréhension contextualisée des faits. Autrement dit, « *dans la recherche qualitative, les chercheurs étudient les objets dans leur cadre naturel, recherchant le sens pour les acteurs eux-mêmes des phénomènes à l'étude* » (Denzin et Lincoln, 2003, p. 5). Il s'agit d'interpréter des pratiques et des faits et non de décrire objectivement. La nature des données du terrain explique ce positionnement. En effet la thématique d'échec de projets d'instrumentation de contrôle de gestion n'incite pas les acteurs à clarifier leurs responsabilités. Même en croisant les entretiens entre eux et avec les archives écrites, l'objectif de saisir la « vérité historique » est incertain tandis que la compréhension d'un phénomène relève d'un contexte à chaque fois différent. En outre la complexité du matériau empirique s'explique par un contexte à chaque fois différent.

Le chercheur interprétatif répond avant tout à un devoir d'empathie : « *tout individu (ordinaire ou savant) est donc sujet interprétant et ses interprétations lui sont spécifiques car intimement liées à son expérience personnelle du monde* » (Giordano, 2003, p. 20). Cette position privilégiée fait rentrer l'acteur comme partie intégrante du processus méthodologique lui-même. Pour Mucchielli (1983, p. 49), l'empathie est « *l'acte par lequel un sujet sort de lui-même pour comprendre quelqu'un d'autre sans éprouver pour autant les mêmes émotions que l'autre* ». Autrement dit, l'empathie permet de comprendre le cadre de référence du sujet étudié en prenant en compte ses propriétés émotionnelles et les significations qui en découlent. Elle est également définie comme « *la capacité à percevoir et à comprendre le cadre de référence de l'interviewé et de lui restituer cette compréhension. Rogers définit*

l'empathie de la façon suivante : le fait d'être empathique consiste à percevoir le cadre de référence interne d'une autre personne avec exactitude, avec les composantes émotionnelles et les significations qui s'y attachent, comme si on était l'autre personne, mais sans jamais perdre de vue la condition « comme si » » (Evrard *et al.*, 2003, p. 101).

Le tableau 3.01 permet de situer le paradigme interprétatif vis-à-vis des paradigmes positiviste et constructiviste, en montrant sa singularité.

Tableau 3.01 Les trois paradigmes épistémologiques

	Le positivisme	L'interprétativisme	Le constructivisme
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse réaliste Il existe une essence propre à l'objet de connaissance	Hypothèse relativiste L'essence de l'objet ne peut être atteinte (constructivisme modéré ou interprétativisme) ou n'existe pas	
La nature de la « réalité »	Indépendance du sujet et de l'objet Hypothèse déterministe Le monde est fait de nécessités	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste Le monde est fait de possibilités	
Comment la connaissance est-elle engendrée ? Le chemin de la connaissance scientifique	La découverte Recherche formulée en termes de « pour quelles causes… » Statut privilégié de l'explication	L'interprétation Recherche formulée en termes de « pour quelles motivations des acteurs… » Statut privilégié de la compréhension	La construction Recherche formulée en termes de « pour quelles finalités… » Statut privilégié de la construction
Quelle est la valeur de la connaissance ? Les critères de validité	Vérifiabilité Confirmabilité Réfutabilité	Idiographie Empathie (révélatrice de l'expérience vécue par les acteurs)	Adéquation Enseignabilité

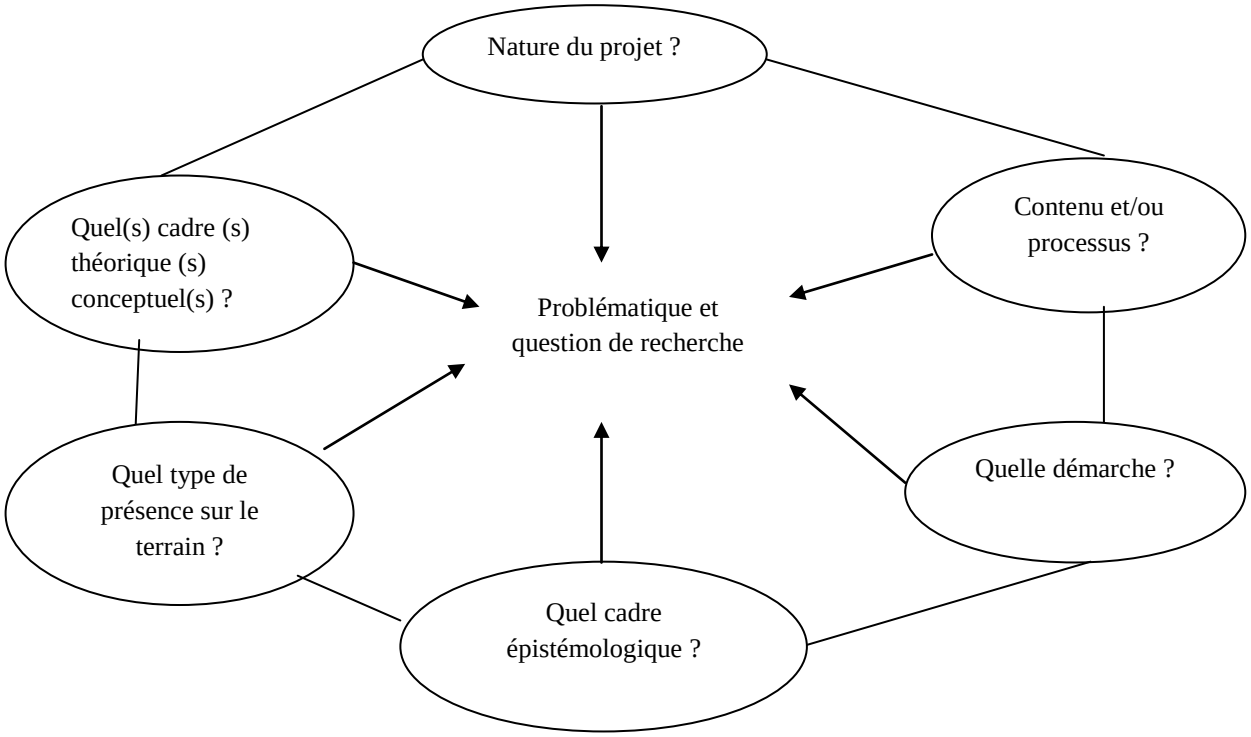
(Source : d'après Séville et Perret, 2003, p. 14).

Le cheminement de la recherche impose de se poser un certain nombre de questions, comme le montre la figure 3.01. D'ailleurs pour répondre à la question « *comment je cherche* » ? Charreire et Durieux (1999, p. 58) préconisent deux voies privilégiées : l'exploration et/ou le test. « *Dans une situation empirique qui a été peu étudiée et pour laquelle il n'existe pas de modèle établi, le chercheur se tournera probablement vers une approche exploratoire qui peut être de l'exploration théorique, empirique ou encore hybride* » (Charreire et Durieux, 1999, p. 59). À l'inverse, le test vise à vérifier la solidité d'un modèle théorique : « *tester relève d'un raisonnement déductif, d'une démarche hypothético-déductive* » (Guenoun, 2009, p. 290). La logique déductive est avant tout un moyen de démonstration (Grawitz, 2001). L'étude menée s'inscrit dans la première voie. Il s'agit d'explorer et non de confirmer un modèle, une hypothèse ou une théorie. De fait la logique est inductive. Conformément aux

principes posés par Glaser et Strauss (1990), nous avons analysé les données en parallèle de leur collecte par des allers et retours constants entre ces dites données et les théories.

Notre objectif est alors d'accroître le savoir scientifique en expliquant et en prévoyant les phénomènes (Powell et Dent-Miccalef, 1997). L'induction comme positionnement de notre recherche permet d'inférer d'un élément à un autre, en donnant au chercheur la possibilité de généraliser des faits et des logiques par rapport à des cas particuliers. Pour David (2001), la logique du raisonnement inductif consiste à trouver la règle générale qui pourrait rendre compte de la conséquence si l'observation empirique était vraie. De la même manière, nous rejoignons le constat posé par Charreire et Durieux (1999, p. 60) selon lequel le but de notre analyse « *n'est pas réellement de produire des lois universelles mais plutôt de proposer de nouvelles conceptualisations théoriques valides et robustes, rigoureusement validées* ». Après avoir caractérisé le positionnement épistémologique, voyons maintenant le processus de recherche suivi.

Figure 3.01. La conception de la problématique et de la question de recherche



(Source : Giordano, 2003, p. 30)

2. Le processus de recherche

Le cadre méthodologique du processus de recherche se caractérise par quatre données spécifiques (Girod-Séville et Perret, 2003) :

- La nature de la réalité analysée
- Le lien que le chercheur nourrit vis-à-vis de son objet de recherche
- Le processus de production de connaissances induit par sa démarche d'investigation
- Les critères d'évaluation de cette production de connaissances

En outre, pour Giordano (2003, p. 26), le processus de recherche désigne « *la construction itérative et le pilotage d'un projet porté par la formulation d'un problème de recherche* ».

Pour Quivy et Campenhoudt (1995) un processus de recherche se construit d'étapes successives, à partir d'intuitions et se poursuit par la rédaction d'un document soumis à critique. Ce problème de recherche ou problématique a considérablement évolué au fil de l'analyse dans la mesure où le choix de l'étude de cas a permis de circonscrire la thématique de recherche en fonction des opportunités du terrain. Au départ, l'objectif était d'analyser de manière longitudinale la fonction contrôle de gestion dans les collectivités territoriales si bien que l'on a noué des contacts et commencé des investigations dans les trois strates

administratives : commune, département, région. Devant l'ampleur de l'étude, la thèse s'est progressivement centrée sur un outil du contrôle de gestion, la comptabilité analytique et sur un type de collectivité territoriale, la commune. En effet les communes sont historiquement les collectivités plus avancées dans la mise en place de contrôle de gestion que les régions et conseils généraux. Ainsi est-on susceptible d'y trouver plus de matériau que dans les collectivités des autres strates administratives. C'est d'ailleurs pour cette raison que les terrains du conseil général du Maine-et-Loire et de la région des Pays de la Loire sont rapidement abandonnés. Par ailleurs, étudier la mise en place d'une comptabilité analytique au sein d'une région est peu intéressant car cette situation n'est pas évidente. Le poids des charges de personnel dans le budget de fonctionnement y est moins important que dans le cas des communes, d'autant plus que la mission des régions consiste très majoritairement en du financement de projets par subvention plutôt que des prestations à l'usager. Ce dernier point est important en montrant que le degré de proximité entre la région et l'usager est moins significatif qu'avec une commune.

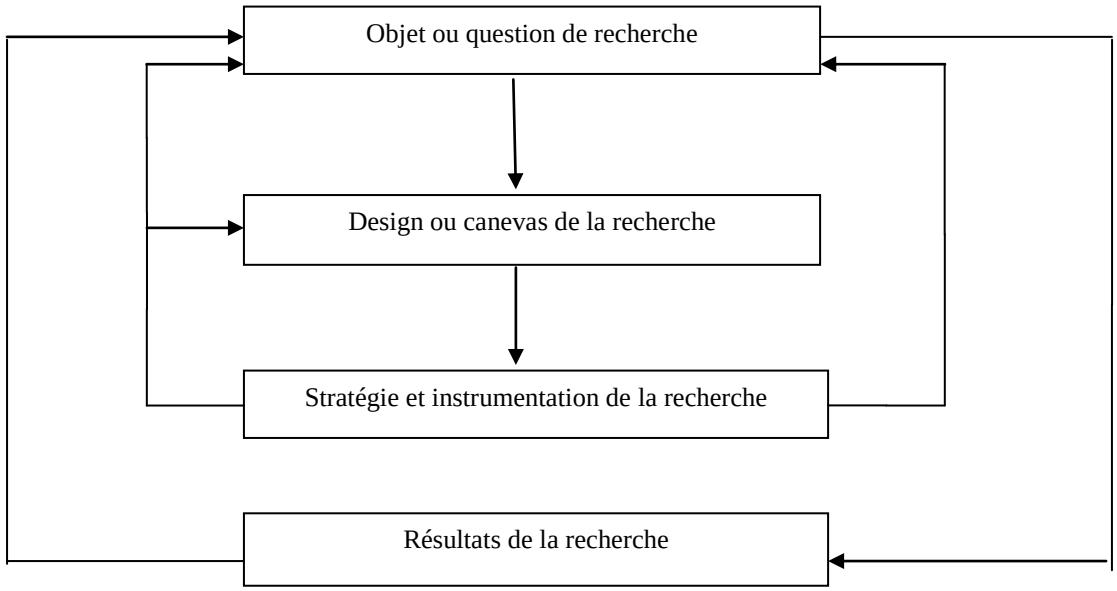
Cette délimitation de l'objet de recherche n'a pu être possible qu'après une « *exploration hybride* » (Girod-Séville et Perret, 2003) fondée sur de nombreux allers et retours entre le terrain d'une part et la revue de littérature d'autre part. Giordano (2003) parle à ce propos de récursivités, situation illustrée par la figure 3.02. Ces allers et retours ont abouti à un étonnement. Le contexte de tension budgétaire qui caractérise depuis plusieurs années les collectivités territoriales et *a fortiori* les communes aurait dû faire de la comptabilité analytique l'outil privilégié du contrôle de gestion en rationalisant leur fonctionnement. Or la littérature est très largement critique vis-à-vis de l'outil (Savall et Zardet, 1992 ; Meyssonnier, 1993 ; Gibert et Thoenig, 1993 ; Roussarie, 1994). Pourtant nous savions que la municipalité d'Angers jouissait d'une réputation certaine dans le milieu de la gestion publique locale pour sa gestion financière comme pour son contrôle de gestion à travers le déploiement d'une comptabilité analytique. Dès lors, comment expliquer ce décalage d'autant plus que nos premières investigations menées à la Roche-sur-Yon[138] attestaient de l'abandon d'un outil similaire ? Après la délimitation du *research topic* (Saunders et al, 2003), la question de recherche, comme outil de focalisation de l'activité (Koenig, 2002), était ainsi posée : comment expliquer les trajectoires de la comptabilité analytique dans deux communes (Angers et La Roche-sur-Yon) ?). Il s'agit en effet de comprendre pour quelles raisons la trajectoire de l'outil est dissymétrique (mise en place opérationnelle à Angers et abandon à la

[138] Nous allons expliquer plus loin le processus de recherche de nos deux terrains.

Roche-sur-Yon). Autrement dit, pour quelles raisons les communes ont-elles recours à un tel outil. Comment expliquer qu'un même outil puisse, dans un cas, être un échec et, dans un autre, un modèle durable ?

La figure 3.02 résume le processus de recherche en montrant comment se nourrissent entre elles les phases de la recherche. L'avancement de la thèse se fait en fixant des priorités. En premier lieu, la thèse débute par une « *solide enquête bibliographique* » (Lemarchand *et al.*, 2009, p. 1 231). Cette dernière, à travers la constitution d'une revue de littérature *ad hoc*, est décroissante au fur et à mesure que la problématique émerge. La revue de littérature a pour but de faire le tour de la thématique en ciblant les principales problématiques. Or cette délimitation du champ de recherche s'est effectuée en parallèle des premières analyses de terrain. En l'espèce, les deux premières années ont permis de collecter la majeure partie des ressources du terrain, laissant les deux dernières à des retours ponctuels. De là, la construction du plan n'a pu être stabilisée qu'au début de la quatrième année.

Figure 3.02. Le processus de recherche



(Source : Allard-Poesi et Maréchal, 1999, p. 36)

Le tableau 3.02 s'attache à exposer le processus d'analyse empirique en montrant que cette dernière n'est pas forcément linéaire. En cause, un retour vers le terrain et vers la littérature au fur et à mesure que la problématique se clarifie.

Tableau 3.02. Processus d'analyse empirique			
	Terrain 1	Terrain 2	Terrain 3
Périodes			
Novembre 2009 => mars 2010	Négociation du terrain		Négociation du terrain
Avril 2010 => septembre 2010	Première analyse du terrain (entretiens, archives)	Négociation du terrain	Première analyse du terrain
Octobre 2010 => octobre 2011	Rédaction	Première analyse du terrain (entretiens, archives)	Abandon pour un recentrage du terrain
Novembre 2011=> novembre 2012	Retour au terrain (entretiens, archives) et aux lectures	Rédaction	
Décembre 2012 => mai 2013	Rédaction	Retour au terrain (entretiens, archives) et aux lectures	
Juin 2013 => mars 2014	Reprise complète de la rédaction du terrain 1 (nouvelle perception)	Reprise complète de la rédaction du terrain 2 (nouvelle perception)	

Si notre projet était de comprendre comment et en quoi un outil de gestion analytique issu du secteur privé pouvait s'adapter ou non à un univers différent de celui de son cadre d'origine, la recherche d'un terrain de recherche montrant l'inadaptation de l'outil analytique s'est avérée laborieuse (Tableau 3.02). Notre volonté était de dresser le parallèle inverse de l'expérience angevine, celle de la durabilité de l'outil, pour étudier une expérience d'abandon ou d'échec dans une collectivité de taille sensiblement identique à notre premier terrain et sur une même période historique. Notre première démarche a été de contacter les collectivités mentionnées dans notre revue de littérature sur la période quatre-vingts/ quatre-vingt-dix. Nos recherches se sont révélées infructueuses, soit parce que les acteurs concernés n'étaient plus dans les services, soit parce que les expériences mentionnées n'avaient pas été un abandon, mais à l'inverse des expériences inadaptées à notre objet de recherche. Les services archivistes contactés, en mesure de nous préciser s'ils disposaient d'archives versées, ne pouvaient s'engager à porter un jugement de valeur sur les expériences. Nous nous sommes alors interrogés sur la pertinence de notre démarche, à savoir comment réussir à identifier un terrain de recherche correspondant à notre attente sur la période quatre-vingts, quatre-vingt dix. Nous avons pensé à rechercher des acteurs de mémoire en gestion analytique pour les collectivités territoriales, ceux qui avaient par exemple créé l'association finances gestion et évaluation des collectivités territoriales (AFIGESE) et ce, pour nous aider dans notre tâche. En tant que praticiens, leur connaissance du terrain devait nous permettre de mieux cartographier les expériences passées. Nos recherches sur l'histoire de cette association nous a

conduits à identifier le nom du fondateur. C'est par le dépouillement systématique de la *Gazette des Communes, des départements et des régions* que son nom nous est apparu à maintes reprises. N'étant plus en activité professionnelle, il nous a fallu identifier un(e) collègue de son dernier lieu professionnel qui accepterait de faire le lien et de nous transmettre quelques informations permettant de l'identifier. Parallèlement nous avons fait une recherche systématique par appels téléphoniques à partir de l'annuaire téléphonique d'une région où cette personne s'était a priori retirée. Après près de quarante appels, nous l'avons retrouvée. Nous avons eu aussi la chance de rencontrer une personne soucieuse de témoigner longuement sur son vécu professionnel, mais aussi sur l'évolution des modes de gestion des collectivités territoriales des années soixante-dix à deux mille. En mettant à notre disposition sa documentation archivistique personnelle, elle nous a permis de découvrir notre deuxième terrain : celui de la Roche-sur-Yon. Ces deux terrains conduisent à utiliser l'étude de cas afin d'exploiter en profondeur l'ensemble des données.

§2. L'étude de cas comme stratégie de recherche

1. Une visée idiographique, contextuelle et processuelle

Le cas de recherche est avant tout un outil privilégié des méthodes qualitatives en respectant la dimension temporelle et en permettant de dépasser des cadres conceptuels initiaux (Miles et Huberman, 1994). Si l'étude de cas a été retenue comme outil méthodologique, c'est en raison de la matière analysée et de l'objectif de la thèse. Dans notre cas, il s'agit de comprendre l'objet étudié dans son comportement particulier sans généralisation. En outre Eisenhardt (1989) fait du cas une méthode compréhensive, dont l'objectif est la génération de théories. Châtelain Ponroy (2005, p. 15) insiste quant à elle sur la dimension stratégique de l'étude de cas. « *L'étude de cas constitue une stratégie de recherche empirique adaptée à des questionnements sur les interactions plus ou moins implicites liées à un phénomène* ».

(Wacheux 1996, p. 89) complète cette définition en faisant de la méthode des cas *« une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les évènements, les acteurs et les implications* ». On comprend mieux alors pourquoi, pour Yin (2004, p. 13), « *une étude de cas est une enquête empirique qui examine un phénomène contemporain au sein de son contexte réel lorsque les frontières entre phénomène et contexte ne sont pas clairement évidentes et pour laquelle de multiples sources de données sont utilisées* ».

De manière générale, « *l'étude de cas est bien adaptée à l'objet d'analyse qu'est l'organisation, car elle aide le chercheur à s'intéresser aux acteurs dans leur contexte de*

travail » (Arnaud, 2007, p. 117). Cette place attribuée au contexte est primordiale pour caractériser l'étude de cas. Son but est alors d'acquérir une signification pour quelqu'un d'extérieur (Garsten, 2011). L'étude de cas s'illustre également par son approche idiographique en s'attachant à analyser un « morceau de réalité » (Tsoukas, 1989). De fait elle analyse un phénomène en intégrant une triple logique, diachronique, contextuelle et processuelle. Ce dernier point est d'importance puisque l'objectif du cas n'est pas de photographier des configurations (Bouquin, 2009). Par ailleurs, si l'étude de cas a été choisie c'est aussi parce que nous voulions faire du vécu des acteurs (Bergadaa et Nyeck, 1992) la principale source de données de la recherche. Une étude de cas multiples (Angers et La Roche-sur-Yon) présente un avantage par rapport à l'étude de cas unique, c'est d'être une stratégie moins soumise aux risques d'erreurs (Lincoln et Guba, 1985). Le tableau montre les différences entre ces deux types de cas. Enfin l'étude de cas fait émerger une densité dans la description et l'analyse des pratiques, une *thick description* (Geertz, 1973).

Tableau 3.03 : motifs d'utilisation des cas multiples

	Étude de cas unique	Études de cas multiples
Raison	Permet une approche ethnographique en profondeur Facilite l'imprégnation du chercheur Permet de confirmer, remettre en question ou étendre une théorie existante Est utilisée pour les cas révélateurs ou des champs d'expérimentation jusqu'alors inaccessibles à la recherche (exemplarité)	L'étude de plusieurs cas facilite le contrôle et l'atteinte d'une validité externe satisfaisante. Chaque cas permet d'éclairer un aspect spécifique de l'investigation Permet l'analyse comparative et l'extension à d'autres construits de la littérature (flexibilité et diversité d'analyse)
Limites	Il est difficile de savoir si les observations sont dues à la validation du construit ou à l'idiosyncrasie du cas étudié La généralisation (validité externe) est difficile Est beaucoup mieux adaptée à des progressions théoriques de faible variation ou à des cas singuliers, qu'à la novation théorique.	La profondeur de l'investigation est limitée par des contraintes de temps. La sélection des cas doit être minutieuse. Le risque d'avoir un groupe de cas non réellement comparables. Le design de la recherche est complexe et nécessite de nombreux va-et-vient entre données et construction empirique.

Source : (Baumard, 1994, p. 88)

2. Un outil méthodologique éprouvé

De manière spécifique, le cas est fréquemment utilisé en recherche comptable (Palepu, 1987 ; Puxty, 1997). L'étude de cas constitue surtout un mode d'investigation privilégié des travaux traitant de la mise en place de procédures et d'outils comptables (Kaplan, 1983 ; Carpenter et Feroz 1990, 2001 ; Touron, 2004). En histoire, le cas s'impose de lui-même. En effet

> « s'*il faut en histoire, se montrer prudent à l'égard des jugements analytiques a priori des règles générales, des lois, si "les causes et les effets peuvent se découvrir non par la raison mais par l'expérience", alors l'étude de cas devrait se révéler une voie plus sûre d'accès à la connaissance : des témoignages à recueillir, des archives à respecter ; bref un enracinement dans un vécu, avec des faits à observer capables de rassurer un esprit positif* » (Zimnovitch, 1997, p. 261).

Par ailleurs la propriété plastique de l'étude de cas a expliqué pourquoi on a bien souvent fait preuve, au cours de notre analyse, d'opportunisme méthodique (Girin, 1989, p. 1). Ce que Girin définit de cette manière :

> « *une manière d'arriver au port, pas toujours par le chemin que l'on prévoyait de suivre, pas toujours dans le temps prévu, et même, quelquefois pas dans le port où l'on pensait se rendre. C'est une question de navigation, et le bon marin est opportuniste, tenant compte de ce qui se passe, acceptant de se dérouter, faisant parfois demi-tour, saisissant aussi les occasions d'aller plus vite lorsque le vent et la mer le permettent.*».

Si l'option d'une analyse par questionnaire a été écartée au profit d'une étude de cas multiple et d'une revue de littérature *ad hoc*, c'est en raison de limites méthodologiques. Un biais existe dans l'outil déclaratif des questionnaires, comme le rappelle Meyssonnier (1993) selon lequel il existe des écarts majeurs dans la pratique, parfois effacés de façon optimiste dans les réponses, entre le calcul de quelques coûts partiels et l'existence d'une véritable comptabilité analytique. Pour l'auteur « *il faut détecter une réalité qui est toujours biaisée, voire déformée, lors d'une simple enquête postale par questionnaire* » (Meyssonnier, 1991, p. 54). Ce constat est également repris par Lambert (2005, p. 181) pour laquelle « *les interlocuteurs peuvent céder, même inconsciemment, à la tentation de renvoyer une image « satisfaisante », « positive » d'eux-mêmes via les questionnaires* ». Dans son enquête par questionnaire sur la comptabilité analytique dans les communes, Roussarie (1994) rappelle que leurs déclarations sont difficilement vérifiables. C'est pourquoi nous n'avons pas souhaité recourir à un tel outil méthodologique. Notre étude rompt avec la tendance méthodologique en management public selon laquelle « *la plupart des travaux universitaires produits ces quinze dernières années portent sur des approches essentiellement fondées sur l'exploitation de questionnaires* » (Zampiccoli, 2009, p. 8).En ce sens, l'étude de cas est un outil méthodologique légitime, héritière d'une longue tradition de recherche qualitative (Hamel, 1997). Le choix de l'étude de cas s'est révélé d'autant plus pertinent que l'objet de recherche a englobé plusieurs champs disciplinaires différents (gestion, économie, sciences politiques…). Les projets d'instrumentation de contrôle de gestion dans une collectivité territoriale en particulier mettent aux prises la discipline gestionnaire avec les disciplines juridique, économique comme sociologique, comme le confirme Hatchuel (2000). Deux cas composent notre terrain avec les communes d'Angers et de la Roche-sur-Yon. Ces études de cas sont qualifiées de collectives, ce que David (2001, p. 193) précise en affirmant que ces cas relèvent d'une

approche instrumentale « *destinée à mieux circonscrire un phénomène à partir de cas multiples, dans une logique plutôt exploratoire* ».

Le choix de l'étude de cas sied bien à une analyse longitudinale en s'étalant parfois sur plusieurs années, voire plusieurs décennies (Mintzberg, 1982 ; Pettigrew, 1985, Giroux, 1993). En l'espèce, dans le cas de la Roche-sur-Yon, la comptabilité analytique est analysée sur une période de dix ans, soit de son pré-projet de mise en place à son abandon, lors du changement de système d'information comptable. Quant à Angers, l'outil continue d'être au cœur de l'activité du conseil de gestion depuis sa mise en œuvre en janvier 1986. Nous arrêtons notre étude en 2014. La production de connaissances qui résulte de notre analyse empirique est plurielle en confrontant des archives et de la documentation écrite à des témoignages et à de l'observation non participante. C'est ce que nous développons dans le paragraphe suivant, en commençant par poser la question de la validité méthodologique de la recherche menée.

§3. Une validation méthodologique par triangulation[139]

1. La validité de la recherche

La question de la validité de la méthodologie suivie est capitale. À travers elle, c'est la problématique de la scientificité de la recherche qui est posée. Autrement dit le choix de la méthode d'analyse retenue contraint la validité de la recherche. Pour Lemarchand et al (2009, p. 1231), « *élément clé du protocole de recherche, le difficile exercice de la critique des documents est au cœur du processus d'administration de la preuve* ». Nous avons utilisé deux techniques préconisées par Miles et Huberman (1991) afin d'améliorer la validité du construit de la recherche. À savoir l'utilisation de plusieurs sources de données différentes pour croiser les informations, ainsi que la validation des cas par les acteurs-clés du terrain de recherche. Perret (1994) parle d'utilisation de multiples sources d'évidences et de relecture du cas par des acteurs-clés du terrain. Le caractère idiographique de l'étude de cas, en se focalisant sur un matériau unique, implique une difficile validité externe. C'est ce que Giroux (2003, p. 43) rappelle : « *son caractère particulier vient mettre en doute sa capacité de généralisation des résultats* ». Du coup, on ne peut pas légitimement entreprendre une recherche si l'on n'a pas au préalable pris en compte son périmètre de validité (Giordano, 2003). Le propos est d'importance. C'est la légitimité de l'étude qui est en jeu en confrontant l'analyse à différents

[139] La triangulation des sources de données consiste à obtenir un résultat en recueillant de multiples exemples de plusieurs méthodes différentes et en les rapprochant d'autres résultats avec lesquels il doit correspondre (Miles et Huberman, 2003). Cette triangulation contribue à une meilleure compréhension de l'objet de recherche (Flick, 2009).

« tests » : la fidélité, la validité externe et interne, la validité du construit (Thiétart et al, 1999), la crédibilité, la fiabilité, la validation, la transférabilité (Deslauriers, 1991), l'acceptation interne, la cohérence interne, la confirmation externe, la complétude, la saturation (Mucchielli, 1994) ». David (2004, p. 139) en arrive à poser le constat selon lequel « *l'étude de cas est pratiquée depuis des décennies par les chercheurs de la plupart des sciences sociales, mais beaucoup en sciences de gestion semblent continuer à penser que cette méthode de recherche est réservée aux phases exploratoires et ne permet pas d'atteindre la généralisation, condition de scientificité des résultats* ». Pour Lemarchand, Nikitin et Zimnovitch (2009), la méthode critique en histoire passe par quatre préceptes :

- la garantie de retrouver l'archive ;
- le recoupement de plusieurs sources convergentes ;
- la critique externe (critique d'authenticité, critique de provenance) ;
- la critique interne (critique d'interprétation et de crédibilité).

Certains auteurs comme Nikitin (1994) mettent à mal la capacité de l'étude de cas en histoire à faire émerger un modèle explicatif généralisé. Pour ce dernier, « *l'histoire n'est donc pas pour le gestionnaire un outil de vérification empirique de ses théories, comme peut l'être le laboratoire pour le physicien. Les études de terrain nous fournissent des informations précieuses sur la réalité des entreprises mais ne garantissent jamais que les choses iront de même dans le futur* » (Nikitin, 1994, p. 55). Zimnovitch et Levant (2013) rappellent également toute la difficulté de la recherche historique à faire émerger des invariants dans la mesure où « *les évènements historiques possèdent une richesse et une complexité irréductibles, qui rendent au moins improbable l'énonciation de lois véritables, du fait de la quantité de paramètres en jeu dans chaque situation* » (Boyer, 1992, p. 23).

Néanmoins il nous semble qu'attribuer une faible validité externe aux résultats de l'étude de cas en histoire n'est pas automatique. On retrouve très souvent dans les situations de gestion les mêmes comportements. L'identité des acteurs en scène diffère mais leurs logiques d'action se retrouvent souvent identiques d'un cas à l'autre. Par exemple, les acteurs peuvent être facilement à l'origine de pratiques identiques en raison de leur formation professionnelle commune. On retrouve alors les mêmes outils dans des organisations similaires. Ceci dit, cette logique n'est pas tout le temps vérifiée et il est vrai que l'histoire apporte une singularité complexe. C'est d'ailleurs le sens accordé à cette recherche en montrant une trajectoire dissymétrique entre les deux communes analysées.

Nous rejoignons alors l'analyse d'Hadly-Rispal (2002) qui plaide pour la généralisation conceptuelle de l'étude de cas. Yin (1994) parle quant à lui de généralisation analytique quand le chercheur généralise une batterie de résultats pour accéder à une théorie plus large. Cette position également défendue par Giroux montre que les résultats de sa recherche par étude de cas peuvent intéresser les gestionnaires d'autres organisations. Le principal enjeu de l'étude de cas est ainsi posé : la difficulté de la manier s'illustre pour le chercheur par l'obligation qu'il a de devoir identifier les points communs et les différences entre les situations observées à l'intérieur d'un cas ou entre les cas (Giordano, 2003).

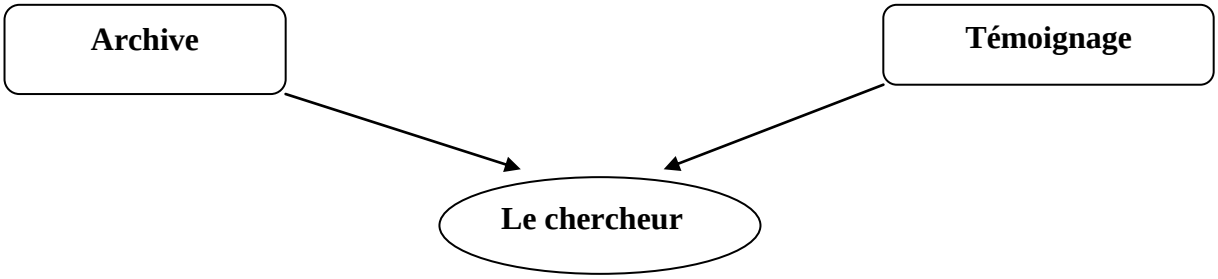
Une telle approche est reprise par Lukka et Kasanen (1995) pour la recherche comptable puis confirmée par Berland et Pezet (2000, p. 7) pour lesquels le cas historique « *permet de dégager des configurations, des agencements, certes singuliers mais contextualisés et situés dans une construction temporelle* ». Cet effort de comparaison doit être constant (Miles et Huberman, 1984). Le chercheur est seul en charge du traitement des données. Pour Allard Poési (2003) le chercheur doit mobiliser les moyens utiles à la condensation des données tout en s'efforçant en parallèle d'être fidèle dans sa retranscription et d'atténuer la tendance à limiter la complexité. En l'espèce, l'auteur met en lumière le phénomène d'oscillation stratégique pour expliquer « *que le Mouvement Desjardins, une grande coopérative de services financiers faisait volte-face et décidait enfin de lancer une carte de crédit alors que six ans plus tôt il avait officiellement annoncé qu'il refusait de le faire* » (Giroux, 2003, p. 53). Il s'agit aussi de se poser la question de la validité des terrains analysés. En effet les deux communes qui constituent le terrain de recherche n'ont pas été choisies au hasard. Si Angers a été retenu, c'est parce que nous avons voulu nous fonder sur les cas exemplaires tels que définis par Miles et Huberman (2003). Ce souci de cas exemplaire est souligné par Châtelain Ponroy (2008) pour laquelle un cas doit être sélectionné au regard de son potentiel illustratif intéressant (Chatelain Ponroy, 2008).

Angers a en effet donné lieu à plusieurs études (Meyssonnier, 1993, Pariente, 1996) sans que les auteurs n'en fassent une investigation complète. Quant à la Roche-sur-Yon, un tel choix s'est justifié au regard de son statut de terrain vierge en sciences de gestion. Si un tel terrain a été choisi, c'est surtout parce que les échecs en gestion sont moins analysés que les succès. Or les échecs se révèlent bien souvent très intéressants en ciblant les lacunes et les causes de dysfonctionnement. L'échec est donc pédagogique.

2. Les sources orales : le témoignage

Le témoignage constitue une matière importante de collecte de données dans le cadre d'une thèse en histoire. Il permet de recueillir la mémoire des acteurs. Comme le souligne Fridenson (2013 ; p. 19), « *la pratique de l'histoire orale […] n'est ni plus sûre que l'archive écrite, comme l'affirment immanquablement les acteurs, ni plus sujette à caution, comme le déclarent nombre d'historiens* ». Le témoignage permet de collecter la mémoire des évènements à un moment précis et dans un contexte donné, ce qui en fait un outil de collecte de données complémentaires aux autres outils (figure 3.03).

Figure 3.03 Complémentarité entre archive et témoignage.



L'archive délivre une information statique, brute, « froide » alors que le témoignage livre le ressenti de l'acteur et met du relief sur la perception des évènements. Il permet de sentir le non-dit d'un document archivé. Cependant, dans le cas d'informations divergentes nous avons privilégié l'écrit sur le témoignage. C'est le cas, par exemple, de l'ancien assistant du contrôle de gestion de la Roche-sur-Yon, qui affirme, lors d'un entretien : « *Le contrôleur de gestion n'a jamais rencontré les cabinets de conseil* », alors que nous avons trace d'échanges de courriers et de réunions entre le contrôleur de gestion et le cabinet Touche Ross.

A. La conduite d'entretiens semi et non-directifs : les enjeux

Pour saisir ces témoignages, nous avons réalisé des entretiens permettant un contact direct avec les acteurs du terrain. L'entretien permet surtout au chercheur de comprendre les réalités organisationnelles telles qu'elles sont vécues par les acteurs (Demers, 2003). Pour ce dernier, il s'agit d'entrer dans « l'intimité des organisations ». L'entretien se définit comme un outil de recueil des données discursives saisissant des éléments de compréhension sur la base de comportements conscients et inconscients (Baumard *et al.*, 2003). Les témoignages oraux ont pu être recueillis d'abord par des entretiens non-directifs qui donnent à l'interview un spectre plus large pour dérouler son champ de témoignages et ainsi élargir notre matériau de recherche. Il nous semble d'autant plus adapté à notre terrain que nous sommes sur un

exercice de mémoire, où l'interviewé a été un acteur de projet sur une période donnée. Nous lui demandons alors de nous faire la genèse de son action, si possible de façon chronologique. Cela nous donne ainsi des points de datation, que nous confirmerons par les autres témoignages et par le relevé archivistique. Cet exercice nous semble surtout plus adapté pour des acteurs qui ont quitté le projet depuis plusieurs décennies et parfois leur milieu professionnel. Raconter une histoire, leur histoire, c'est leur permettre de dérouler un fil. L'entretien non-directif, lorsque l'interviewé se prête au jeu, évite la cassure, la rupture du récit. Nous avons pris ainsi le parti de laisser l'interviewé se « vider » de son histoire.

Nous avons utilisé ensuite l'entretien semi-directif comme complément à l'entretien non-directif, soit pour demander à notre interviewé une précision ou une confirmation d'un fait, soit pour recentrer le débat autour de notre thématique, ou simplement comme outil de relance de la narration. Pour Romelaer (2005, p. 102), les entretiens semi-directifs centrés permettent au chercheur d'amener « *le répondant à communiquer des informations nombreuses, détaillées et de qualité sur les sujets liés à la recherche, en l'influençant très peu* ». Et l'auteur de conclure que l'entretien de recherche constitue le compromis idoine entre la liberté d'expression de l'acteur interviewé et la structure de la recherche (Romelaer, 2000). L'acteur interviewé s'exprime de manière libre, en utilisant son propre langage si bien que le chercheur obtient les réponses à ses questions ainsi que des données auxquelles il n'aurait pas pensé. Autrement dit, l'entretien exploratoire permet de souligner des faits auxquels l'auteur n'a pas forcément pensé en complétant la revue de littérature (Blanchet et Gotman, 1992).

Pour Hadly Rispal (2002), recourir aux entretiens est primordial pour analyser les situations de gestion. Pour saisir au plus juste cette réalité, il convient au chercheur de comprendre le système de valeurs et de comportements de l'acteur interviewé. Le chercheur doit s'adapter aux schèmes cognitifs de son interlocuteur en maîtrisant notamment son vocabulaire afin de « discuter » avec lui, démarche visant à collecter le maximum d'informations, jusqu'à saturation théorique. Cette dernière notion se définit d'ailleurs comme le moment à partir duquel l'apprentissage incrémentiel est minime, les chercheurs observant des phénomènes déjà constatés (Glaser et Strauss, 1967).

Stake (1995) parle de flexibilité du chercheur qui doit s'adapter à l'attitude de chaque interlocuteur. L'effort est similaire à celui que préconise Dohou Renaud (2009) qui explique l'importance de la synthèse par le chercheur en intégrant les propres termes et logiques de l'acteur interviewé. Rubin (1994) va même plus loin dans l'analyse en montrant que l'investigation orale des acteurs doit s'ajuster en fonction des connaissances qu'ils sont capables d'apporter. Or le chercheur doit être en position d'écoute et interpréter les silences

sans aucun préjugé (Tourtier Bonazzi, 1990). Les souvenirs rappelés peuvent être difficiles à assumer et pour Soulet (2012, p. 163) « *celui qui a provoqué cette résurgence des souvenirs peut lui-même éprouver un profond malaise si l'évocation est pénible* ». Un rappel clair des objectifs de l'entretien doit être alors mené au préalable ainsi que la pose d'une écoute sans préjugés ni *a priori*, ce que Waintrater appelle « le pacte testimonial ». En cela, « *l'entretien de recherche est un dispositif d'enquête susceptible de lever certaines résistances d'un interlocuteur* » (Blanchet, 1997, p. 11) même s'il se caractérise par l'absence de référentiel.

B. Processus de collecte des données orales

Les entretiens ont concerné quatre types d'acteurs (en activité ou en retraite) : les élus, les agents territoriaux, les consultants (dans l'un des cas) et des experts dans les problématiques de gestion publique locale, externes au terrain (possibilité permise par la plasticité méthodologique de l'étude de cas). Le statut d'acteur extérieur aux terrains fournit une vision complémentaire à celles des acteurs internes. Cet enrichissement de l'étude empirique s'est traduit par des interviews menées avec les fondateurs de l'Association AFIGESE-CT, ceux du comité secteur public de l'Ordre des Experts Comptables (Isabelle de Kerviler et Joseph Carles) et de KPMG Secteur public. Si ces deux organismes ont été choisis, c'est au regard de leur rôle dans la diffusion d'instrumentation de gestion à l'usage des collectivités territoriales. Au passage, la dimension exploratoire de la recherche explique la variété des acteurs interviewés.

Les entretiens que nous avons menés ont été principalement faits en vis-à-vis. L'intérêt de ce mode est de créer un cadre d'échange et de chercher à installer une relation de confiance. Toutefois nous avons dû compléter ces entretiens par des entretiens téléphoniques du fait de l'éloignement de ces acteurs, mais aussi pour ne pas importuner certains acteurs retraités depuis quelques années. Nous avons parfois opté pour la vidéo conférence.

La durée des entretiens a été variable (entre 30 min et 1h30), dépendant des impératifs professionnels des acteurs. Une heure trente constitue pour nous un temps maximum, d'une part pour ne pas accaparer trop longtemps notre interviewé, d'autre part dans un souci de concision, préférant renouveler un entretien sur une thématique différente. Avant chaque rencontre nous avons adressé un courrier électronique rappelant l'objet de notre rencontre, les thématiques que nous souhaitions aborder ainsi que les finalités de ces dernières. Nous avons également sollicité l'autorisation de procéder à un enregistrement sonore. Conserver une trace sonore d'un vécu professionnel donne de la diversité aux sources archivistiques, et nous avons pris soin de retranscrire fidèlement nos interviews. La retranscription manuscrite ne met

jamais en lumière les intonations de voix, les silences qui sont autant d'éléments d'un jeu de scène sonore qui forme un tout dans le témoignage oral.

Nous avons mené douze entretiens avec huit acteurs pour notre terrain angevin et quatorze entretiens avec dix acteurs pour celui de la Roche-sur-Yon. Nous classons nos échanges en deux groupes. D'une part, des entretiens supérieurs à trente minutes, riches en termes de contenu et, d'autre part, des entretiens que nous qualifions de secondaires en termes de durée et d'apports. Ces derniers sont essentiellement des entretiens complémentaires, l'interviewé ayant déjà déroulé son histoire. En annexe, figurent les retranscriptions d'entretien.

Certains acteurs, surtout pour le terrain d'Angers, se sont livrés à un « un monologue », se saisissant du thème pour exprimer longuement leur point de vue, bien que les acteurs aient reçu au préalable l'ensemble des questions. À La Roche-sur-Yon, nous nous sommes davantage appuyés sur les archives que sur les interviews, car l'entretien non-directif a été moins utilisé et nous avons dû recourir davantage à l'entretien semi-directif. Certains « acteurs de mémoire[140] » qui ont accepté de communiquer ont été laconiques, considérant souvent qu'ils étaient passés à autre chose et peu enclins à communiquer sur cette période. À La Roche-sur-Yon l'entretien constituait l'occasion pour certains acteurs d'exprimer des regrets, en rejetant la responsabilité de l'abandon du projet sur d'autres acteurs.

À Angers les deux acteurs qui ont porté le projet ont travaillé en binôme. Ce projet c'est « l'histoire de leur vie professionnelle », reconnue et valorisée par de nombreux jeunes contrôleurs (ou chercheurs) qui se sont intéressés à l'expérience angevine. Les interviews se sont déroulées comme un récit, les acteurs étant enthousiastes à répondre aux questions. Cependant plusieurs responsables locaux n'ont pas souhaité participer aux entretiens, ne s'estimant pas concernés. Une enquête préalable sur le profil de chaque interviewé a été réalisée afin de limiter les coûts d'informations, rejoignant ainsi le conseil de Giroux (2003, p. 57) pour laquelle « *il est donc nécessaire que le chercheur se prépare avant l'entrée* […] *avant d'entrer en contact avec l'entreprise, il doit donc s'informer autant qu'il le peut sur son histoire et sa situation* ». Le guide d'entretien permet de garantir une certaine homogénéité à l'analyse empirique, résultat permis par le recoupement des informations issues de plusieurs entretiens (Yin, 1990). La conduite des entretiens s'est déroulée en utilisant un premier guide d'entretien identique selon les acteurs puis différent lors des entretiens suivants. En premier lieu, nous demandions aux interviewés de nous rappeler le contexte du projet de mise en place de la comptabilité analytique ainsi que la formation et le

[140] Nous entendons par « acteurs de mémoire » les acteurs ayant l'ancienneté la plus importante dans l'organisation.

parcours professionnel de l'acteur. Puis nous les interrogions sur leurs responsabilités dans la mise en place de la comptabilité analytique ainsi que sur leurs relations avec leurs collègues. En effet nous supposions l'existence de jeux d'acteurs pour expliquer la trajectoire de la comptabilité analytique. Nous demandions également à chaque acteur de se prononcer sur l'impact du rôle de ses collègues dans la mise en place de la comptabilité analytique. On ne s'est pas limité aux caractéristiques strictes du projet en demandant à chaque acteur de conceptualiser avec leur regard sur leur métier. Il s'agissait pour nous de solidifier notre analyse en s'aidant de la réflexion des acteurs du terrain.

L'intégralité des entretiens « principaux » a pu être enregistrée. L'enregistrement est d'ailleurs capital. En effet :

> « *l'entretien exige sagacité et vivacité de la part du chercheur. Dans la pratique, si celui-ci est accaparé par la prise de note, il risque de ne pas disposer d'une attention suffisante pour tirer totalement parti des opportunités qui se dégagent de la dynamique de l'entretien. Il est donc fortement conseillé d'enregistrer l'entretien à l'aide d'un magnétophone malgré la réticence et la prudence dans les propos que la situation d'enregistrement peut faire naître chez le sujet interviewé. Autre avantage, les données discursives seront ainsi plus exhaustives et plus fiables. Elles permettront des analyses plus fines, notamment une analyse de contenu* » (Baumard *et al.*, 2003, p. 236).

Cet impératif est également repris par Hadly-Rispal (2002) pour laquelle il est important de retranscrire avec exactitude les propos utilisés par les acteurs interviewés. Pour l'auteur, la technique de l'enregistrement permet de libérer le chercheur de prises de notes fastidieuses pour les remplacer par le regard. Les interviewés ont accepté à chaque fois l'enregistrement, ce qui n'a pas exclu un arrêt pour des échanges « *off* », à la demande des interviewés lorsque ces derniers ont été amenés à évoquer des informations sensibles. Leurs propos n'ont pas servi à l'analyse. L'enregistrement a concerné à la fois les entretiens en vis-à-vis et les entretiens téléphoniques, avec toujours le rappel de l'autorisation d'enregistrement.

Mais s'appuyer uniquement sur les témoignages fait courir un risque au chercheur, celui de se laisser mystifier (Tourtier Bonazzi, 1990). D'où l'intérêt des autres modes de collecte des données.

3. Les sources écrites : archives, documentation et bibliométrie

Le corpus des archives écrites est constitué des versements effectués par les services (principalement le conseil de gestion) et par la direction générale au service archives. Ces documents comprennent autant la correspondance interne (notes de service ….), les brouillons et notes de travail, que les rapports de synthèse, supports d'analyse, études des consultants et les dossiers techniques du conseil de gestion. Le corpus comprend également des données secondaires à travers la documentation légale (budgets, dossier de consultation des

entreprises…) comme générale (magazine d'information, vidéos INA[141]…), utile à circonscrire l'activité de la commune analysée à travers une revue de presse *ad hoc.*

Les archives écrites, en tant que sources primaires, ont souvent donné lieu à vérification par des sources secondaires conformément au principe *testis unus, testis nullus*[142] selon lequel une seule preuve ne permet pas de conclure à l'exactitude du fait étudié. Une donnée est alors prise en compte quand elle est confirmée par au moins une autre information au moins émanant d'une autre source (Giroux, 2003). Ce principe de critique interne se scinde en deux : critique d'interprétation et critique de crédibilité.

- Le premier point a été possible en demandant à la personne interviewée de nous corriger lorsque nous reformulions les points les plus importants de son intervention, effort de nature à lever les éventuels doutes sur son discours.
- Le second point a, quant à lui, été rendu possible en confrontant les propos de l'interlocuteur avec ceux d'autres acteurs mais également avec les archives écrites et les sources de seconde main.

L'analyse des archives ne s'est pas réalisée en une fois. La délimitation du sujet a obligé à retourner vers les archives. Dans un premier temps, priorité est donnée à la compréhension globale de la réalité étudiée avant, dans un second temps, d'éclairer notre sujet et de le confronter aux données empiriques. L'accès aux archives est facilité depuis la loi 2008-696 du 15 juillet 2008, conçue de façon notamment à ouvrir plus largement aux chercheurs et aux citoyens des archives publiques de moins de 30 ans. Dans le cadre de la nouvelle loi, la communication immédiate des archives publiques devient la règle.

Enfin il a été réalisé une analyse bibliométrique croisée avec une analyse thématique (Denis et Czellar, 1997) de la revue *la Gazette des communes, des départements et des régions*. Le champ de l'étude concerne les années 1979 à 2012. Si cette revue a été choisie, c'est parce qu'elle s'impose comme la principale publication généraliste sur les problématiques territoriales, en termes de renommée et de tirage ainsi que nous l'avons déjà signalé. Nous sommes toutefois conscients des biais que comporte le dépouillement d'une revue professionnelle de ce type : effet de mode, complaisance sur certains sujets, recentrage sur quelques grandes collectivités disposant de leurs propres services de communication et en capacité d'alimenter les reportages…Mais cette revue a permis de comprendre les sujets dominants sur trois décennies.

[141] Institut national de l'audiovision.
[142] « Un seul témoin, pas de témoin », jurisprudence du droit romain.

4. L'observation non-participante

Pour Baumard *et al.* (2003), l'observation désigne un mode de collecte des données par lequel le chercheur observe de lui-même des processus ou des comportements dans une organisation pendant une période délimitée. Or ce mode d'analyse ne se contente pas uniquement d'observer pour observer, mais de bien décrire pour mieux intervenir (Chanlat 2005) tandis qu'il est également appréhendé comme un mode de collecte complémentaire aux entretiens (Baumard et al, 1999). Dans notre cas, l'observation menée a été non participante puisque nous voulions dès le départ analyser l'outil et ses acteurs en l'état, voulant préserver au maximum une certaine neutralité par rapport au terrain de recherche. Notre présence s'est limitée aux réunions bilans objectifs, réunions de synthèse et de restitutions. La phase d'observation non-participante n'a concerné que le terrain d'Angers dans la mesure où le second terrain de la Roche-sur-Yon fait l'analyse d'une expérience passée. Compléter la constitution du corpus des archives écrites et des témoignages oraux avec de l'observation non-participante est crucial. Pour Hadly-Rispal (2002), un phénomène ne peut se laisser réduire à ce que les acteurs peuvent en dire. Des allers et retours sont nécessaires entre les données générées et les données interprétées.

Tous ces modes de collecte des données sont complétés par une analyse micro-historique (Fridenson, 2013) : la micro-histoire consiste à faire varier le focus entre micro – l'acteur, l'unité – et macro – l'organisation, l'administration centrale – afin de mettre en évidence les interactions entre ces différents niveaux d'analyse. Durant notre thèse, notre attention s'est alternativement portée sur les individus (maires, consultants, agents communaux), les organisations (communes) et les administrations d'État.

Section 2. Un champ d'étude : l'histoire immédiate

Il s'agit d'exploiter les « intersections créatrices » entre histoire et sciences de gestion (Cailluet *et al.* 2013), car notre thèse se situe dans le champ de l'histoire immédiate. Sa définition et sa portée sont rappelées (§1) et expliquent pourquoi la collecte des données n'est pas allée de soi. En effet les difficultés tiennent autant à l'objet de recherche (§2) qu'aux sources archivistiques (§3), constat illustrant la situation selon laquelle « *il devient de plus en plus difficile de faire des études de cas sur le terrain et en particulier celles qui, comme l'étude de cas, requièrent d'y rester longtemps pour recueillir une grande quantité de données* » (Giroux, 2003, p.57).

§1. Définition et portée

De nombreux auteurs plaident pour la prise en compte du contexte historique dans les sciences de gestion (Kieser, 1994 ; Zald, 1996 ; Bucheli et Wadhwani, 2013 ; Kipping et Usdiken; 2013). La contribution des historiens aux sciences de gestion est reconnue et cette approche historique permet de fertiliser la réflexion sur notre objet de recherche. Elle constitue un rempart contre l'amnésie, notamment face à des échecs. En effet, nombre d'erreurs en gestion sont reproduites du fait d'un défaut d'effort de mémoire. Notre thèse contribue à cet effort de mémorisation en analysant notamment un cas d'échec.

Par ailleurs, nous rejoignons la thèse de Zimnovitch (2013a, 2013b) concevant l'histoire comme un apport critique à la gestion. Elle permet d'éviter de tomber dans le piège consistant à édicter des règles universelles à partir de cas en gestion en apportant une vision contingente. En effet, notre objet de recherche – les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes – est enraciné dans un contexte particulier, celui des communes. Il convient donc de tenir compte de son contexte historique. En outre, la comptabilité analytique est un outil de gestion qui n'échappe pas aux phénomènes de mode, qui plus est dans des organisations peu habituées à manipuler ces outils, comme le sont les communes. L'analyse historique permet alors une prise de recul indispensable pour comprendre les enjeux et le processus d'adoption des outils de gestion (Zimnovitch, 2013a).

1. Définition

Le champ d'analyse retenu à partir de la fin des années soixante-dix inscrit notre étude au sein de l'histoire du temps présent. En France, la prise en compte de l'étude de cette partie de l'Histoire s'est matérialisée par la création de l'Institut de l'Histoire du Temps Présent comme laboratoire du CNRS en 1978. Ce dernier traite d'une période précise, celle débutant à partir de *:*

> *« la Seconde Guerre Mondiale a contribué à ouvrir de nombreux chantiers sur l'histoire récente du XX*^{ème} *et du XXI*^{ème} *: l'histoire comparée des deux conflits mondiaux, l'histoire des guerres coloniales et de la décolonisation, l'histoire des nouveaux systèmes politiques totalitaires (fascisme, nazisme, communisme), l'histoire de la mémoire collective, l'histoire du droit et de la justice* […](Or) *le choix de désigner ce nouveau laboratoire sous le nom d'Institut d'histoire du temps présent ne doit pas être sous-interprété. Il s'agit en effet d'une dénomination manifeste qui affirme hautement la possibilité de faire l'histoire du présent.*[143] » (Garcia, 2007, p. 5).

Selon le bulletin de l'IHTP de juin 2000, quatre principes fondent l'histoire du temps présent :

- L'observateur et l'observé sont contemporains
- Le rôle important accordé à la source orale

[143] Présentation de l'Institut d'Histoire du Temps Présent http://www.ihtp.cnrs.fr consulté le 15 mars 2012

- La place de l'évènement et de ses représentations
- La réponse à une demande sociale

L'Histoire du Temps Présent est également définie comme « *un segment du temps mobile dont une des extrémités est aujourd'hui* […] *indubitablement, le temps présent constitue un espace de temps minuscule, un simple point passager et fugitif puisque sa caractéristique, c'est de disparaître au moment même où il commence à exister* » (Bédarida, 2001, p. 14). Plus précisément, l'histoire du temps présent :

> « *couvre une séquence historique marquée par deux balises mobiles. En amont, cette séquence remonte jusqu'aux limites de la durée d'une vie humaine, soit un champ marqué d'abord et avant tout par la présence de « témoins » vivants, trace la plus visible d'une histoire encore en devenir […] En aval, cette séquence est délimitée par la frontière, souvent délicate à situer, entre le moment présent - « l'actualité » - et l'instant passé* » (Garcia, 2007, p. 6).

Le terme d'histoire immédiate est aussi utilisé pour qualifier le nom d'un groupe de recherche, le Groupe de Recherche en Histoire Immédiate (GRHI) de l'université de Toulouse-le Mirail. Nous considérons ces deux expressions comme similaires, le GRHI englobant d'ailleurs le temps présent dans sa définition de l'histoire immédiate. Cette dernière notion est définie comme « *l'ensemble de la partie terminale de l'histoire contemporaine, englobant aussi bien celle dite du temps présent que celle des trente dernières années ; une histoire qui a pour caractéristique principale d'avoir été vécue par l'historien ou ses principaux témoins* » (Soulet, 1994, p. 4). On rejoint ainsi le constat posé par Leduc sur une distinction entre les notions qui n'a plus guère de sens. Ces deux notions se confondent et désignent dans le champ universitaire la période la plus récente de l'histoire contemporaine, à savoir celle que les historiens d'aujourd'hui ont vécue (du moins en partie pour les plus jeunes) (Leduc, 2009). Pourtant dans les faits, le terme d'histoire du temps présent l'a emporté sur celui d'histoire immédiate ; « *la raison en est à chercher moins dans le déficit de scientificité de ce dernier vocable que dans la valeur heuristique du couple présent / passé, totalement absente du concept d'immédiateté* » (Bédarida, 2001, p. 6).

2. Portée

L'intérêt et la reconnaissance portés à cette histoire immédiate sont récents. Son importance n'a été que tardivement reconnue alors qu'elle s'inscrit au cœur de la discipline et de la science historique ; pour Thucydide, seule comptait l'histoire présente. Hérodote, le « père » des historiens, associe en parallèle l'analyse des guerres médiques à celle de la vie quotidienne et des légendes de la civilisation grecque. La fin des années soixante-dix marque un tournant historiographique avec la réintégration du présent dans le territoire de l'historien

(Leduc, 2009). Si bien que la question au début des années 2010 n'est pas de savoir si l'on peut faire de l'histoire immédiate « *mais sur la caractérisation de la période, voire sur de possibles lignes de démarcation au sein de celles-ci et bien sûr, de ses enjeux* » (Garcian, 2007, p. 7). De fait un tel positionnement rompt avec celui de l'École méthodique qui a continué à peser jusqu'à récemment sur la conception et la pratique de la discipline historique. C'est d'ailleurs au cours du 19ème siècle que la pression de l'École méthodique est la plus forte : « *pour Thiénot, le domaine de l'histoire, c'est le passé ; le présent revient à la politique et l'avenir appartient à Dieu* » (Bonnaud, 1989, p. 58). Le poids des témoignages et archives orales[144] dans l'histoire immédiate est capital. Il fonde même sa spécificité méthodologique. Elle bénéficie de relais de la part des administrations par des initiatives dédiées. Aux États-Unis, les « détachements d'histoire militaire » recueillent à partir de 1943 les témoignages des soldats tandis qu'un Centre d'histoire orale est créé à l'université Columbia à New York en 1948. Son directeur n'est d'ailleurs autre qu'Allan Nevin connu pour être le père de l'histoire orale telle que nous la concevons maintenant, puisqu'il utilisa à partir de 1948 le magnétophone pour enregistrer ses entretiens avec des hommes politiques new-yorkais. En 1967 une *Oral History Association* publiant une revue est même créée. En Allemagne, existe depuis 1952 à Munich un *Institut für Zeitgeschichte* (histoire de notre temps). En France le Comité d'Histoire de la Deuxième Guerre Mondiale, créé en 1951 et rattaché à la Présidence du Conseil, recueille quant à lui près de 3500 témoignages. En croisant les archives écrites avec les témoignages oraux, la méthodologie permet de faire émerger une certaine « vérité historique ». C'est pourquoi « *nous devons travailler dans une perspective historique, recoupant sans cesse les sources écrites ou orales et les soumettant à une critique continue* » (Seiffert *et al.*, 2008, p. 287). Les acteurs du terrain de recherche ont la particularité de toujours être en vie, voire en activité professionnelle. Si mener une investigation en histoire immédiate est difficile, c'est également au regard de la subjectivité qu'elle peut révéler. Le chercheur serait confronté aux « zones grises » (Hobsbawm, 1987) entendues comme les liens de parenté intellectuelle, professionnelle ou familiale que peut nourrir le chercheur avec les sujets étudiés. Journé (2008) reprend cette situation en montrant que le chercheur et les personnes observés peuvent s'influencer mutuellement, ce qui peut générer des biais. Ce faisant la question de la subjectivité de l'historien se pose à travers l'influence du contexte dans lequel il vit. De plus, l'historien du temps présent peut être influencé par une certaine demande sociale qui le ferait passer pour un « vendeur d'histoire ».

[144] Les témoignages oraux deviennent des archives orales au décès des interviewés.

Le cas s'illustre par exemple avec la demande liée au devoir de mémoire (Shoah, génocide arménien, 1ère et seconde Guerres Mondiales…). L'historien ne serait plus qu'un expert que les médias solliciteraient comme caution de la promotion d'un récit historique, quand ils ne font pas concurrence aux journalistes. Paradoxalement, ces derniers auraient, pour certains, stimulé la recherche en histoire immédiate. En effet, un certain nombre de journalistes ont, dans les années 1960, impulsé un processus favorisant l'enseignement et la recherche de l'histoire immédiate (Soulet, 2012). Notre cadre d'histoire immédiate interpelle le chercheur sur la valeur accordée aux archives. Ces dernières ont, pour les plus anciennes d'entre elles, trente-cinq ans. Elles se situent à mi-chemin entre des archives anciennes et de la documentation actuelle, situation amenant à se poser la question du choix d'analyse. En cela, notre thèse contribue à nourrir un champ de recherche inédit en sciences de gestion, celui de l'histoire du contrôle de gestion public français. Mais cet axe d'intervention ne se fait pas sans heurts.

§2. Une difficile collecte des données liée à l'objet de recherche

L'accès au terrain et à la collecte des données a été problématique en raison de la thématique traitée et *a fortiori* du champ de l'histoire immédiate. Travailler sur l'échec de la mise en place d'une comptabilité analytique a, dès le départ, généré une certaine méfiance des acteurs interviewés sur le traitement que nous allions faire des informations récoltées. De fait notre position d'observateur non-participant, d'électron libre n'était pas celle d'un stagiaire et encore moins celle d'un agent. À ce titre, le contrôle sur les données, souvent sensibles, surtout lors des réunions bilan-objectifs (dans le cas d'Angers) était difficile. C'est pour cette raison que nous avons dû signer une clause de confidentialité à la fois avec le conseil de gestion mais également avec le service archives-photothèques. Le fait que la plupart des protagonistes soient encore en activité aujourd'hui rajoute une difficulté, ces derniers craignant que la diffusion de l'étude ne puisse leur porter atteinte d'une quelconque manière, surtout pour les acteurs politiques. Les acteurs cités dans la thèse n'ont donc pas été nommés, seule leur fonction apparaît.

Cette méfiance s'est aussi illustrée au cours des entretiens durant lesquels la richesse des informations récoltées a été croissante, au fur et à mesure que l'acteur se sentait en confiance. Ce point est d'importance. Il souligne l'attention que doit porter le chercheur dans la conduite des entretiens, ménageant l'acteur dans ses silences (son vécu datant parfois de plus de vingt ans) mais n'hésitant pas à rebondir sur ses propos. Il s'avère que « *l'écoute est également celle des silences. La peur des silences, potentiellement sujette à des interprétations erronées,*

à une impression d'inefficacité personnelle, doit être contrôlée » (Giroux, 2003, p. 112). Ainsi un entretien se déroule rarement comme prévu (Baumard *et al.*, 1999). Il a également fallu à plusieurs reprises synthétiser les informations pour recentrer l'entretien, l'intervieweur s'écartant parfois du sujet. Si les entretiens diffèrent entre eux, il a quand même semblé judicieux de poser parfois les mêmes questions aux acteurs, technique permettant d'infirmer et de confirmer certains faits en recoupant leur récit. Il a aussi souvent été demandé aux acteurs du terrain de reformuler leurs réponses, tant pour l'intervieweur pour clarifier les faits relatés que pour l'interviewé en lui permettant de compléter ses réponses. De la même manière il nous est rapidement apparu primordial d'ajuster nos questionnements aux connaissances des acteurs interviewés. Cet effort n'a pas été utile pour les entretiens avec les élus, ces derniers se révélant peu intéressants. Par exemple, le témoignage de l'ancien maire de la Roche-sur-Yon est resté superficiel, se contentant de constats généraux sur son action dans le pilotage politique du projet de comptabilité analytique. Le danger pour l'historien est alors de prendre pour acquis le témoignage, surtout lorsque l'enquêté fournit des réponses qu'il imagine correspondre à l'attente de son interlocuteur (Giroux, 2003). L'ancien maire d'Angers a pour sa part décliné notre demande d'interview, considérant que la période de notre étude correspondait à un épisode de vie passée sur laquelle il ne voulait pas revenir.

Comme indiquée plus haut, la thématique d'échec pèse sur la fiabilité des récits, constat souligné par Tourtier Bonazzi (1990) pour laquelle un interviewé ayant subi un échec professionnel a une tendance naturelle à rejeter la faute sur ses collaborateurs, surtout lorsque ces derniers ne sont plus dans l'organisation. Dans le cas de la Roche-sur-Yon, l'adjoint aux finances et président du groupe de pilotage lors du projet est décédé. Son analyse aurait été primordiale. Enfin le sujet s'est vite révélé complexe au regard de son caractère transdisciplinaire, mêlant les sciences de gestion à des considérations économiques et juridiques. C'est pourquoi il est apparu nécessaire de s'appuyer sur des compétences spécifiques au travers d'experts externes. Cela a été notamment le cas avec les fondateurs du Comité secteur public de l'Ordre des Experts Comptables ou les fondateurs des Assises Financières (aujourd'hui l'Association Finances Gestion Évaluation des collectivités territoriales). Les entretiens menés ont d'autant plus été riches que ces acteurs ne nourrissent aucun lien direct avec les terrains de recherche, situation confortable autorisant une parole plus libre.

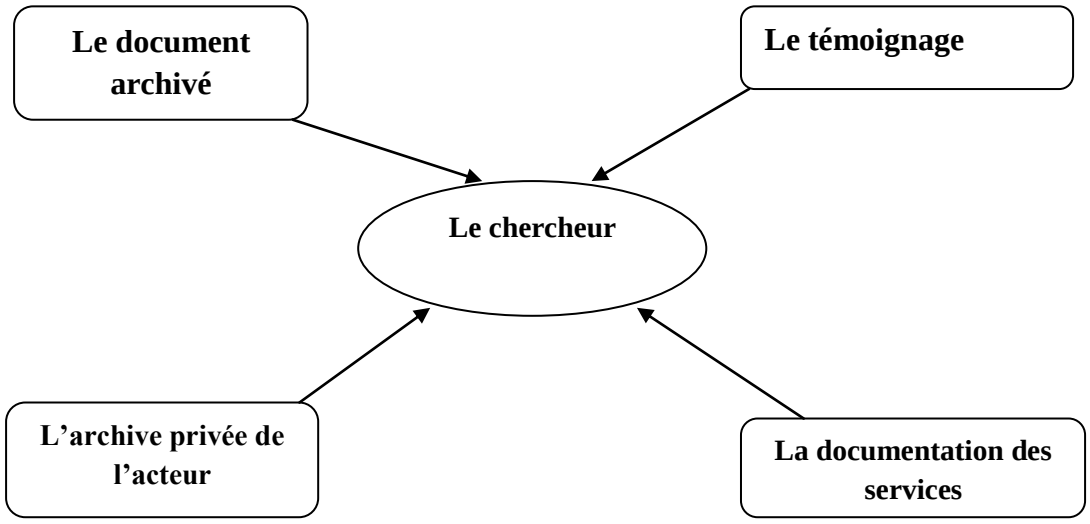
§3. Une difficile collecte des données liée aux sources archivistiques

Mais la difficulté s'est aussi manifestée au niveau de la communicabilité des archives. Ces dernières datant pour la plupart d'entre elles des années quatre-vingts, quatre-vingt-dix voire deux mille, elles n'étaient théoriquement pas communicables avant un délai de trente ans. Là encore, en justifiant du caractère scientifique, en les anonymant notamment, l'accès aux archives a été possible par dérogation. La loi d'ouverture n° 2008-969 du 15 juillet 2008 a raccourci les délais d'accès à la consultation des archives en introduisant le principe de leur libre communicabilité, comme déjà évoqué. Une dérogation autorisant la consultation avant l'expiration des délais peut être accordée par l'administration des archives après accord de l'autorité dont émanent les documents. Il n'en reste pas moins que travailler à partir d'un corpus d'archives reste difficile, ce qui explique sûrement pourquoi les travaux de management public en histoire immédiate sont à notre connaissance très rares. Lemarchand (2005, p. 199) généralise cette situation en montrant qu'il existe « *une relative méconnaissance des sources archivistiques et de la façon de les aborder, voire parfois même un refus ou une sorte de peur d'aller vers l'archive* », ce qui impliquerait, selon l'auteur, l'importance d'un minimum de préparation. L'auteur poursuit sa critique en montrant que les archives des collectivités territoriales sont délaissées par les chercheurs en histoire de la gestion.

Or ce n'est qu'en maîtrisant le fonctionnement et le vocabulaire technique de la gestion archivistique que l'accès en est facilité. Nous nous sommes préalablement préparés à la consultation archivistique en réalisant une étude des principes de codification propres à ces documents pour faciliter notre entrée sur ce terrain. Nous avons ainsi pu identifier notre zone de datation archivistique, la série W, celle concernant les archives contemporaines, archives publiques postérieures à 1982 pour les archives communales. Pour le terrain d'Angers, la consultation de l'état des versements a facilité notre recherche. Pour le terrain de La Roche-sur-Yon, l'absence de l'état des versements consultable par le public nous a obligés à un questionnement auprès de l'archiviste pour identifier notre matériau. Evered et Louis (1981) confirment l'importance de cette discussion avec les acteurs du terrain en interagissant avec leurs propres mots et propres langages. Toutefois les documents archivés n'ont pas été notre seul matériau de travail. Les agents municipaux conservent dans leurs services une nombreuse documentation souvent ancienne, qu'ils considèrent comme la mémoire de leurs activités professionnelles. Cette conservation légitime, selon eux, leur ancienneté surtout face à de jeunes collègues. Se dessaisir de cette documentation, c'est effacer une partie de leur histoire,

ce qui explique que certains acteurs emportent avec eux divers documents de travail (notes, projets,…) les concernant, lors d'une mutation ou pour un départ en retraite. Par exemple, l'ancien secrétaire général d'Angers avait conservé un exemplaire de 1991 du rapport d'une Réunion Bilan Objectifs. Avoir accès à cette documentation a été quelque peu délicate, surtout dans les services en conseils de gestion, mais les acteurs ont tout de même accepté de jouer le jeu de la transparence en nous permettant d'accéder aux « archives courantes » ainsi qu'aux « archives intermédiaires ». La figure 3.04 complète la figure 3.03 en identifiant la diversité de la nécessaire collecte du matériau.

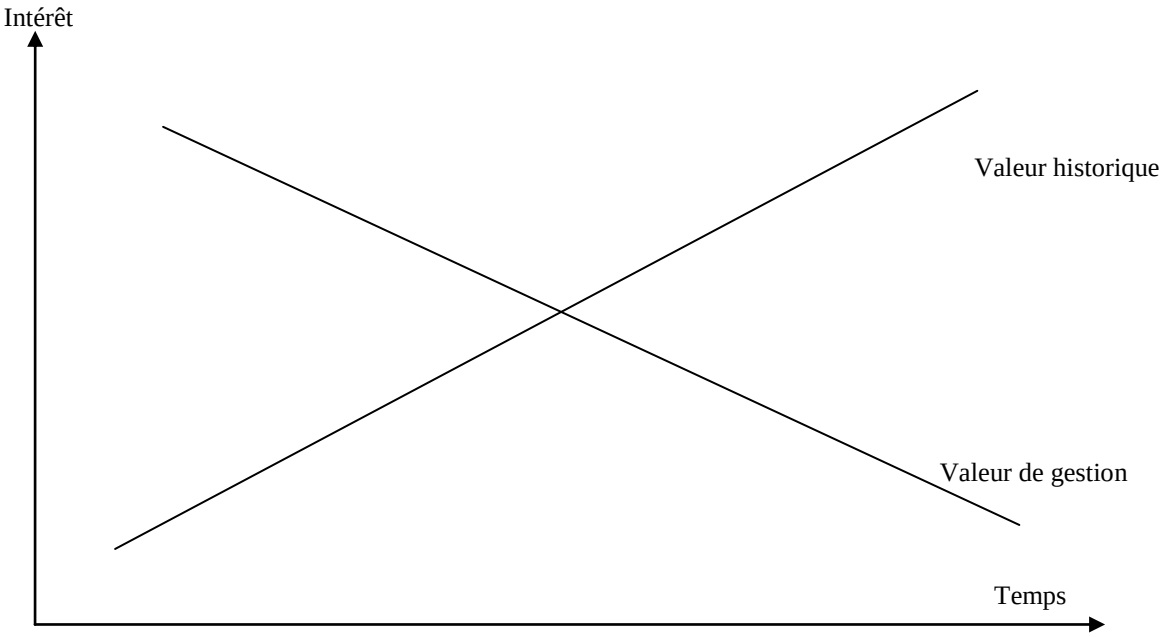
Figure 3.04 Typologie des sources de données



La richesse du matériau archivistique d'Angers (brouillons de notes de travail conservés) résulte de la culture archivistique qui irrigue l'ensemble des services angevins, sous l'impulsion du conservateur en chef du patrimoine.

Cette situation met en lumière les différences de politique des services d'archives des communes. Il nous a été permis de constater par moment une certaine tension entre l'objectif de documentation et celui d'archivage, de la part du service. Face à des contraintes de stockage, bien souvent des documents d'archives sont détruits, situation mettant en exergue la relation conflictuelle entre la valeur de gestion et la valeur historique (figure 3.05).La sensibilisation des services versants est aussi nécessaire car « *une méconnaissance de ce que sont les services d'archives et de la manière dont ils fonctionnent est bien souvent à l'origine d'une incompréhension de la part des services administratifs versants. La première tâche des archivistes consiste à les informer, à leur expliquer les notions de base sans lesquelles toute collaboration s'avérerait infructueuse* » (Juge et Clérembaux, 2012, p. 19).

Figure 3.05. La valeur de l'archive



La reconstitution du matériau d'archive passe par de véritables investigations, liées à la difficulté pour l'archiviste de maîtriser la technicité du vocabulaire de gestion. Nous avons ainsi retrouvé dans des boîtes d'archives identifiées « comptabilité analytique », des documents concernant la comptabilité d'engagement, et dans des boîtes non archivées spécifiquement « comptabilité analytique », des documents relatant certains travaux de gestion analytique.

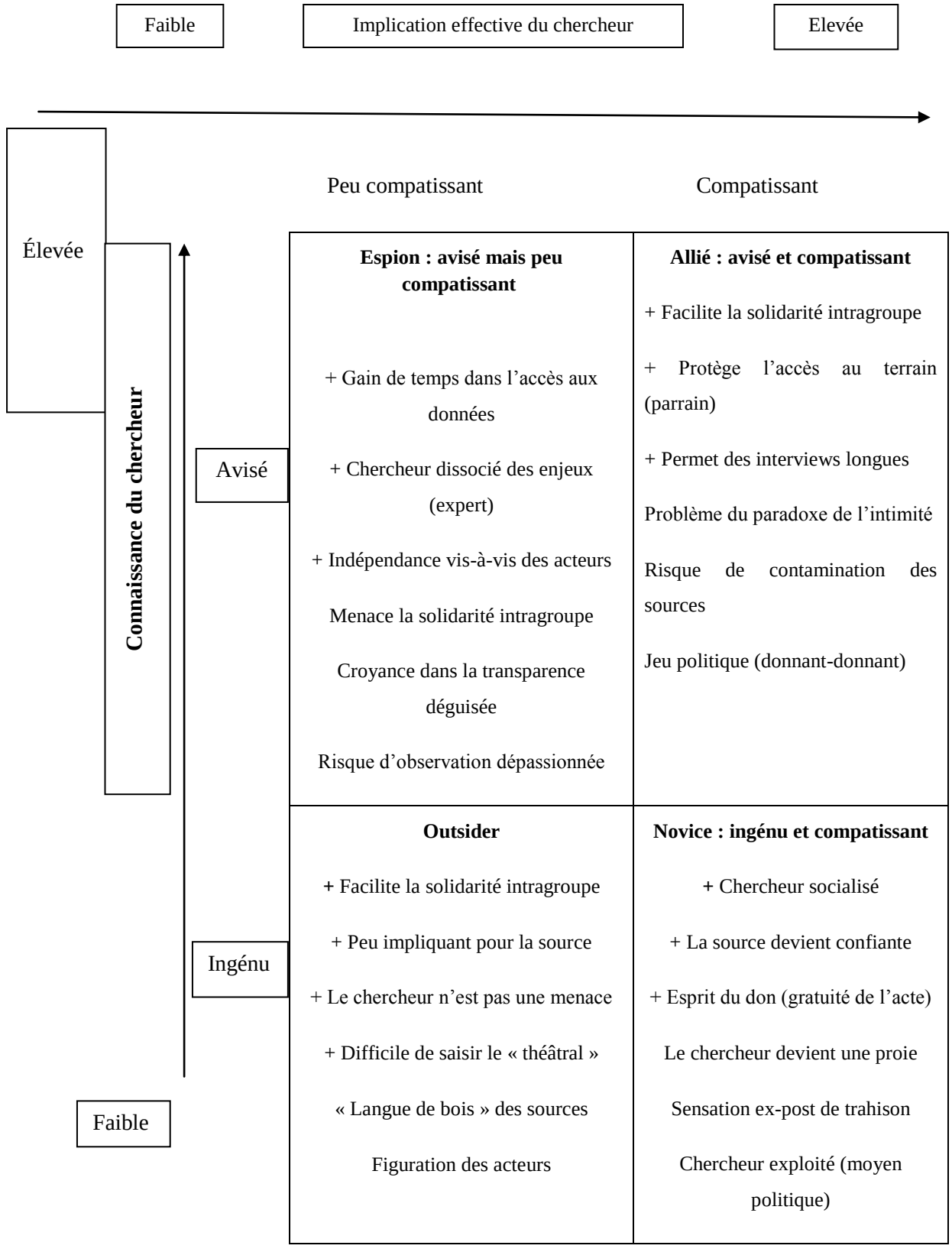
À maintes occasions, des documents n'ont pu être retrouvés malgré une coûteuse investigation et une forte sollicitation des organisations concernées. Cela a été le cas par exemple du papier « *Le rôle de la comptabilité analytique dans les collectivités locales* » rédigé par le consultant Michel Klopfer en 1990. Ne retrouvant pas le document, nous nous sommes adressés à son cabinet. Son assistante avait souvenir de ce document mais, après étude des archives du cabinet et sollicitation de l'auteur, le document n'a pu être retrouvé.

Cette difficile quête de la donnée archivistique souligne l'importance de bien connaître son sujet, de prendre du recul vis-à-vis des sources pour être en mesure d'exercer par la suite son esprit critique (Tourtier Bonnazzi, 1990).

Enfin, conformément à ce qu'indiquent Lemarchand *et al* (2009), il a été nécessaire de retourner consulter les mêmes archives puisque la problématique s'est peu à peu précisée et affinée avec le temps. La figure 3.06 montre la matrice de la perception du rôle du chercheur en fonction de sa connaissance du terrain et de son implication effective vis-à-vis des sujets. On ne prétend pas à l'exhaustivité avec cette classification mais notre situation se rapproche

plus de la position d'outsider que des trois autres. En effet, au début des investigations, notre connaissance de l'objet de recherche est parcellaire, d'où une difficulté de saisir le « théâtral » avec notamment le discours « langue de bois » des élus. Le fait qu'une partie du corpus d'archives vienne d'entretiens rend difficile de saisir l'exactitude des faits présentés, ce qui fait dire à Soulet (2012, p. 162) que « *la vigilance de l'historien dans la collecte des sources orales doit donc être aussi totale et constante que dans la phase finale de leur traitement* ».

Figure 3.06. Perception du rôle du chercheur en fonction de sa connaissance du terrain et de son implication affective vis-à-vis des sujets.



Source : Lambert (2005, p. 186), inspiré de Baumard *et al.* (2003).

Synthèse du chapitre 3

Ce chapitre avait pour but avant tout de poser le cadre méthodologique de la thèse en insistant sur ses choix de recherche et sur ses difficultés. Un tel développement n'est pas artificiel, il conditionne la validité scientifique de notre travail. Nous avons ainsi caractérisé notre positionnement épistémologique et rappelé principalement les propriétés de l'étude de cas. Il en ressort que le cas constitue une stratégie de recherche souple, permettant l'exploration fine de phénomènes et de pratiques en prenant en considération leur contexte d'évolution. Notre analyse empirique s'est nourrie d'investigations menées sur trois sources de données : archives écrites et documentation, recueil de témoignages par le biais d'entretiens et observation non-participante. Mais croiser ces informations ne s'est pas fait sans difficultés. Nous rappelons dans un premier temps, les propriétés méthodologiques de notre recherche à travers le champ de l'histoire immédiate avant de montrer, dans un second temps, les deux principales difficultés que nous avons dû gérer dans la collecte des données : l'objet de recherche et les sources archivistiques. Certes nos deux études de cas ont pu bénéficier d'une triangulation méthodique entre des entretiens semi-directifs, des sources écrites (archives et documentation) et de l'observation non participante. Cet impératif est capital car « *l'histoire est quête de vérité* ». (Lemarchand, Nikitin et Zimnovitch, 2009).

Cette approche méthodologique constitue le socle indispensable sur lequel peut se déployer le design de la recherche. Nos deux terrains s'inscrivent ainsi dans une méthodologie rigoureuse, où l'étude de cas constitue l'ossature de la démarche. Il convient maintenant de « raconter » les cas issus de nos deux terrains, Angers et La Roche-sur-Yon, au travers du prisme de l'histoire immédiate.

Chapitre 4. 1983-2010 Angers : une comptabilité analytique durable

Le chapitre précédent a montré la méthodologie de recherche adoptée dans le cadre de cette thèse. Elle s'appuie sur une démarche rigoureuse de collecte de données, qui s'inscrit dans le cadre d'analyse fourni par l'histoire immédiate. Notre objet de recherche nécessite ainsi l'appui d'un matériau empirique, constitutif de notre étude de cas. Nous avons vu précédemment que ce matériau empirique est composé de deux terrains.

Le premier concerne la ville d'Angers. Il représente un cas intéressant lorsque l'on étudie les trajectoires de la comptabilité analytique communale. L'outil, voulu dès le départ comme un outil de connaissance des coûts et de gestion des temps, s'implante durablement au sein de la commune. Dès 1982 le secrétaire général des services[145] est insatisfait des documents d'information budgétaires, *« les budgets ne nous permettaient pas de répondre aux questions : combien coûtent les services, les équipements, que font précisément les services, comment décider d'un arbitrage budgétaire entre sous-traitance ou régie[146] ?* ». Il décide alors de doter la ville d'outils de contrôle de gestion comme instrument d'aide à la décision. La démarche a été impulsée par une volonté forte du maire[147] imprégnée de pragmatisme et s'inscrivait dans un contexte financier pour la ville, marqué par un fort endettement. Pour continuer à investir de façon importante, il lui fallait d'abord désendetter la ville et accroître ensuite son autofinancement. L'objectif affiché de la municipalité étant de ne pas alourdir la pression fiscale, il fallait trouver des recettes supplémentaires ou faire des économies sur 1e fonctionnement; bien qu'aucun objectif quantifié n'ait été fixé par les élus. L'objectif était de ne pas dégrader la qualité des services offerts tout en optimisant le rapport entre la qualité et le coût. Historiquement cette démarche se déroule aussi dans le contexte des lois de décentralisation territoriale de 1982 qui transfèrent aux municipalités de nouvelles compétences. Une telle situation existe puisque la compensation financière de l'État pour

[145]Secrétaire général des Services (1980-2001). Géographe et économiste de formation, délégué général au Comité d'Expansion Économique du Maine-et-Loire, puis directeur de l'agence de développement économique de la Communauté d'Agglomération Angers Loire Métropole, actuellement retraité.

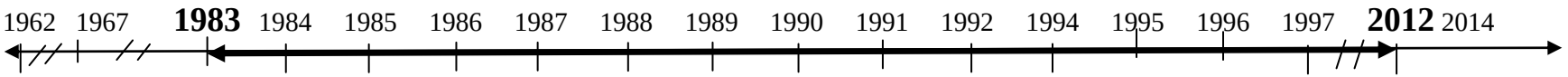
[146] Voir interview en annexe.

[147]Maire de 1977-1998. Ébéniste de formation, directeur de foyer de jeunes, secrétaire général de la Confédération Française des travailleurs chrétiens. Il a toujours voulu une gestion municipale à l'image de la gestion rigoureuse du budget d'un ménage ouvrier. Il est actuellement retraité.

assurer ce portage n'assurait pas toujours en totalité cette nouvelle charge de territorialité et imposait par là-même une gestion sous contrainte.

La section 1 analyse ainsi le cadre ayant conduit à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique. Celle-ci conduit au recrutement d'un conseiller de gestion qui entamera une réflexion critique importante sur l'outillage comptable et budgétaire de la ville et constituera l'un des moteurs du projet. La comptabilité analytique est ainsi mise en place et son architecture fait l'objet d'une analyse détaillée afin d'en comprendre le fonctionnement (section 2). Sa durabilité en fait un objet de recherche intéressant car elle conduit à s'interroger, dans le cadre d'une analyse historique, à ses conditions de durabilité. C'est l'objet de la section 3.

Figure 4.01 Chronologie de la comptabilité analytique



- 20 octobre 1967 : préconisation de recourir à une comptabilité analytique par la commission d'organisation interne.

- élections du 13 mars 1983 : projet d'instrumentation du contrôle de gestion.

- juin 1983 : recrutement du premier conseiller de gestion.

- 1984 : les premiers tableaux de bord d'activité et de fréquentation sont créés, parallèlement au début de la construction de l'architecture de la comptabilité analytique en coût complet.

- janvier 1986 : généralisation de la comptabilité analytique à l'ensemble des services.

- septembre 1990 : création de l'outil d'animation RBO sur les 15 grandes directions (80 % des services).

- 1998 : début de simplification de la comptabilité analytique.

- 2008 : début de la mutualisation de la direction du conseil de gestion (ville, communauté d'agglomération et centre communal d'action sociale).

- 2012 : commande de la direction générale sur les fonctionnalités attendues du nouveau logiciel de comptabilité générale et analytique (simplification de l'outil comptabilité analytique).

Section 1. Origines et objectifs de la mise en place de l'outil

Angers est une ville qui connaît, durant les années soixante et soixante dix, un endettement important qui fragilise son développement. Celui-ci s'explique par la croissance urbaine et l'augmentation des besoins collectifs. L'absence de connaissance des coûts des services aux usagers conduit la mairie à se doter d'une comptabilité analytique et plus généralement d'outils de gestion, par la création *ex nihilo* d'un service et par le recrutement d'un professionnel de l'analyse des coûts. Il apparaît ainsi primordial d'étudier le contexte du projet d'instrumentation, dans la mesure où il fournit des éléments permettant d'éclairer notre objet de recherche, notamment sur les facteurs explicatifs du démarrage de ce dernier. Le projet cherche en premier lieu à répondre à un besoin de maîtriser la gestion de cette organisation (§1). Le recrutement du conseiller de gestion est prépondérant dans le projet de comptabilité analytique, il convient alors d'analyser son rôle dans la trajectoire de l'outil au travers de l'étude du travail préparatoire (§2).

§1. Combler un déficit de maîtrise en gestion

Le changement d'équipe municipale, suite aux élections de mars 1977, apporte un nouveau programme politique, économique et social aux angevins. Mais c'est aussi l'apparition d'un mode de gestion actif qui caractérise l'équipe municipale par l'introduction d'outils de gestion issus de l'entreprise animée par un praticien du chiffre. Celui-ci s'intègre au sein de la commune en cherchant à légitimer sa position, ce qui l'aidera indirectement à mettre en œuvre son projet de comptabilité analytique.

1. De nouveaux acteurs

La municipalité de la ville d'Angers change de majorité politique à l'occasion des élections des 13 et 20 mars 1977 qui voient la victoire d'un maire socialiste à la suite d'une triangulaire. S'il est élu, c'est aussi en raison de son appartenance à la confédération française des travailleurs chrétiens (CFTC), dans une cité angevine sensible à la dimension religieuse. Le maire s'impose comme la figure locale de cette « deuxième gauche chrétienne » au socialisme modéré. Son discours est celui d'un homme de gauche, tolérant et gestionnaire alliant humanisme et pragmatisme.

Ce basculement politique se double d'un basculement gestionnaire dans les modes de fonctionnement d'une organisation qui rompt avec la mandature précédente. La commune s'intéresse ainsi aux problématiques de rationalisation de ses choix économiques, en intégrant

des outils de gestion, rompant avec la vision légaliste des règles administratives. C'est pourquoi le maire décide de promouvoir dès 1980 un nouveau secrétaire général des services issus des services municipaux. Si ce dernier est choisi, c'est avant tout parce que ce géographe de formation s'est fait connaître et reconnaître par son action en tant que directeur du service économique de la ville d'Angers, qu'il crée en 1977 à son arrivée. Avant cette date, il intervenait déjà dans la promotion économique du territoire par son rôle de délégué général au comité d'expansion économique du Maine-et-Loire. Il est de fait armé au pilotage de projet, surtout qu'il complète ses connaissances en gestion d'entreprise par un cycle de formation continue de deux ans avec le programme de l'Institut Français de Gestion[148](ICG). Nommer, comme secrétaire général des services, un homme résolument tourné vers la gestion de l'entreprise est traduit comme un signal d'une nouvelle modernité pour la gestion municipale. Cela légitime par là-même l'équipe municipale vis-à-vis d'un milieu relativement conservateur en Anjou. De surcroît le secrétaire général des services n'apporte pas que ses compétences managériales mais également un réseau de connaissances d'entrepreneurs par ses anciennes fonctions. La nouvelle équipe municipale impose sa philosophie : un mandat de gestion, plus qu'un mandat de projet d'investissement.

2. Une ville endettée à la gestion déficiente

En 1977, la ville est fortement endettée. Cette situation impose et crée un cadre incitatif à une rationalisation du fonctionnement des services de la commune puisque pour l'adjoint aux finances[149] : « *passés 5000 habitants, financer ses dépenses par ses propres moyens est une obligation*[150] ». Ainsi la démarche naissante de contrôle de gestion semble trouver un soutien dans un engagement politique. L'actuel directeur du conseil de gestion confirme « *pour continuer à investir de façon importante, il lui fallait accroître son autofinancement d'autant que l'objectif imposé par la municipalité à l'époque était de ne pas alourdir la pression fiscale* ». Le secrétaire général des services, dès sa nomination en 1980, se livre à un constat sans nuance : « *comment voulez-vous piloter une organisation de 2000*[151] *personnes à vue sans outils de gestion?* ».Pour Roussarie (1994), « *pendant longtemps, les responsables*

[148] Aujourd'hui IFG-CNOF, premier organisme français de formation à destination des cadres et dirigeants.
[149]Adjoint aux Finances (1977 à 2014) menuisier de formation, comptable, puis directeur du « comité d'aide au logement », structure associative de service de comptabilité des constructeurs sociaux, actuellement dénommée « service conseil logement » (SCL49).
[150] Documentation interne du service « conseil de gestion » extrait d'un article spécial municipal les échos 2008 audit des villes, date précise non mentionnée.
[151] En réalité, en 1980 la ville compte 2302 agents (dont 1918 à temps complet et 686 auxiliaires), le district, 360 et le Bureau d'Aide Sociale 70. En intégrant les structures para-municipales, l'effectif s'élève à près de 3000 agents, ce qui fait de la mairie le premier employeur de la ville, après le Centre Hospitalier Universitaire (3600 agents).

municipaux ont piloté à vue ». Seuls quelques documents de synthèse existent mais « *les rapports d'activité semblent plus versés dans une autoglorification des services*. *Il n'y avait pas d'outils de mesure du tout*[152] ». Il semble que selon le secrétaire général des services, certains services calculaient quelques coût directs, grâce à « *des directeurs qui étaient branchés gestion et calculaient dans leur coin certains coûts* ».On retrouve dans la thèse de Le Lamer (1991, p.210) cet état de fait : « *plusieurs services établissaient des rapports d'activité annuels, d'autres étaient amenés à déterminer des coûts de revient, ne serait-ce que pour la fixation des tarifs en partant du compte administratif* ».

Le manque d'outils d'arbitrage budgétaire renforce la nécessité d'une refonte des moyens de pilotage de la collectivité. Le cadre juridico-politique de la commune explique largement ce constat limitant l'autonomie de gestion. La pré-décentralisation se caractérise par un contrôle de l'ensemble des actes *a priori* de la collectivité par le préfet si bien que le secrétaire général des services affirme « *la grande préoccupation de mon prédécesseur, c'était la légalité des actes. Une approche très administrative*. *Et puis une mairie qui fait de l'investissement, beaucoup d'investissements côté services techniques mais sans trop s'occuper de la gestion* […] *mais en réalité pas vraiment de management dans tout ça »*. Le constat de ce dernier n'est pas qu'instrumental, il est aussi organisationnel. La municipalité, depuis la décennie soixante, est scindée en deux avec une mairie « administrative » sous l'autorité du secrétaire général des services via le maire, qui coexiste avec une mairie « technique » sous l'autorité du directeur général des services techniques via le premier adjoint. Déjà en 1967, le rapport d'audit du cabinet OBM Organisation Yves Bossard et Pierre Michel[153] signale cette situation ; l'objectif du rapport est alors « *la recherche des points faibles de l'organisation actuelle et l'élaboration d'un programme de redressement des défauts constatés*[154] ». On constate que « *sur le plan général, il existe un certain cloisonnement entre l'administratif et le technique qui rend difficile le dialogue et la surveillance des affaires*[155] ». Ce cas fait écho à un constat plus large existant dans les communes : « *la multiplication des conflits entre nouveau maire et secrétaire général, au lendemain des élections de mars 1977, a trouvé de larges échos dans la presse. L'origine de ces tensions a souvent été attribuée à la volonté des*

[152] Une note de service du 20 septembre 1967 fait d'ailleurs abusivement référence à une comptabilité analytique.

[153]Le cabinet Bossard et le cabinet Pierre Michel fusionnent en 1962 pour fonder OBM qui devient l'un des principaux cabinets français de conseil en organisation. En octobre 1996 : le groupe Cap Gemini rachète les 51 % de Bossard Consultants appartenant aux dirigeants et collaborateurs de cette société de conseil dont la SSII (société de services et d'ingénierie informatique) détenait 49 %.

[154]Archive de la ville d'Angers 9 W8 *note de visite mairie d'Angers* 1967, nous n'avons pas retrouvé dans les archives une date précise.

[155]*Ibid*

nouveaux élus de diriger effectivement les mairies » (Sorbets, 1981, p.10). L'objectif du nouveau secrétaire général des services est alors de faire de la collectivité une organisation « *moins tournée esprit de chapelle mais plus tournée vers les services à réaliser* » réhabilitant de la sorte le statut d'une mairie, celle d'une organisation à finalité externe. Ainsi une direction générale unique, une cellule organisation et méthodes, un service formation et communication sont créés. Ce rapport note déjà dès 1967 la possibilité offerte d'une mise en place d'une comptabilité analytique par l'instruction M12 ainsi que l'intérêt de tenir une comptabilité matières. Enfin ce rapport indique aussi la nécessité de mettre en place une comptabilité d'engagement[156] en constatant que« *la comptabilité ne suit pas les engagements de dépense. Elle ne peut qu'enregistrer les factures et signaler a posteriori les dépassements de crédit*[157] » La commission en nouvelle séance du 27 octobre préconise l'intérêt de développer des pratiques de calcul de coût de revient[158](annexe 4.02). Le constat posé du diagnostic est alors celui de « *la méconnaissance des coûts réels et de l'absence de centres de coûts réels et identifiables* » (extrait du compte-rendu OBM en octobre 1967, annexe 4.03).

3. Le recours à un conseiller de gestion[159]

A. Les raisons du recours à un conseiller de gestion

C'est dans ce contexte de réformes organisationnelles qu'un nouveau diagnostic est commandé par le maire en 1980 à la société de conseil ICARE[160]. Cette dernière préconise le recours à des réorganisateurs et à des contrôleurs de gestion. Surtout il est fait mention d'une absence de comptabilité analytique ainsi que de comptabilité patrimoniale, par secteur

[156]La notion de comptabilité d'engagement implique l'enregistrement comptable de tous les faits économiques qu'ils soient payés ou non, encaissés ou non. En cela, le fonctionnement de la comptabilité d'engagement s'oppose à la comptabilité de caisse qui ne traite que les flux de trésorerie. L'engagement correspond à une notion juridique précise. Il s'agit d'un acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il en résulte depuis la loi du 6 février 1992 codifiée aux articles L 2342-2, L 3341-1 et L 4341-1 du code général des collectivités territoriales, dans son article 51, une obligation pour l'ordonnateur de tenir une comptabilité des dépenses engagées. Elle permet donc un suivi en permanence de la disponibilité des crédits budgétaires et de rendre compte de l'exécution budgétaire.

[157]*Op. cit.*

[158]Archives de la ville d'Angers 9 W8 *compte-rendu de la commission d'organisation interne*, 27 octobre 1967.

[159] Nous utilisons principalement le terme de conseiller de gestion, expression revendiquée par le secrétaire général des services, bien que nous retrouvons dans les archives également l'expression contrôleur de gestion. Ces deux expressions étant utilisées par les acteurs du terrain avec une prédominance pour le terme conseiller de gestion.

[160] Acronyme d'Informatique Communale de Rhône-Alpes. Cette Société Anonyme d'Économie Mixte en conseil et en informatique est créée à l'initiative des villes de St-Étienne, de Lyon et de Grenoble en 1970. Plus tard deviennent adhérentes Valence, Courly, Villeneuve et Bourg-en-Bresse. En 1985, les quatre plus importantes SEM de ce secteur (ICARE, ICOREM, SORICA et SIAGE regroupent environ 4000 informaticiens spécialistes pour un chiffre d'affaires de 200 M Frs (Dupuy, 1992)).

d'activité et par secteur géographique, situation déjà évoquée en 1967 dans le rapport OBM. Le diagnostic consacre une large part à la problématique organisationnelle de la municipalité en pointant autant des méthodes de planification aux moyens inadaptés que l'incapacité pour la hiérarchie à imposer ses choix aux différents chefs de service. Si bien que pour le secrétaire général « *les méthodes et moyens de pilotage du fonctionnement interne sont insuffisants* », malgré le recrutement en 1981 de deux ingénieurs pour la cellule organisation et méthodes. Ces derniers émettent dès leur arrivée le besoin de travailler en collaboration avec un contrôleur de gestion, plus à même de définir une organisation de calcul de coûts. Mais la démarche de refonte d'une partie du fonctionnement de la commune est suspendue aux élections proches des 6 et 13 mars 1983, l'engagement significatif en charges de personnel semblant risqué, d'autant qu'une forte incertitude caractérise l'issue de la campagne électorale. Finalement le maire est reconduit[161]. Ainsi conforté pour un nouveau mandat de six ans, ce dernier accepte la proposition de son secrétaire général des services de franchir une nouvelle étape dans le processus d'amélioration du fonctionnement de la collectivité : « *en 1983, on a décidé de se lancer dans le développement d'un véritable système de gestion que l'on peut appeler contrôle de gestion ou conseil de gestion* ». Le but recherché est de créer des outils d'arbitrage budgétaire dans la mesure où « *on n'avait pas une connaissance des coûts intéressants pour les décisions* ». De manière plus large, le maire donne toute latitude au secrétaire général des services pour piloter le vaste projet de refonte du système de gestion de la collectivité. Ce dernier, conscient de ne pas disposer en interne des compétences nécessaires et désireux d'avoir un vrai professionnel du contrôle de gestion, décide de procéder à un recrutement extérieur aux services. L'idée de recourir à un conseiller de gestion est acceptée par le maire.

B. Le choix du conseiller de gestion

Le dilemme du recrutement se pose alors en ces termes pour le secrétaire général maître d'œuvre du projet : « *soit recruter un manager praticien qui ne connaît pas le monde des collectivités mais très bien le contrôle de gestion, soit recourir aux services d'un cadre de l'administration qui connaît bien l'univers de la collectivité mais qui, au demeurant, ne maîtrise pas forcément l'aspect gestion* ». La première option est retenue avec le recrutement d'un jeune conseiller de gestion. Cette problématique est bien ciblée par Meyssonnier (1993 ; p.216) qui cite un responsable local : « *Dans le privé, quand on recrute un cadre commercial*

[161]Ce dernier est ensuite exclu du parti socialiste pour avoir refusé d'intégrer des candidats communistes sur sa liste.

ou de production, on veut que ce soit quelqu'un de sensibilisé sinon connaisseur du contrôle de gestion. On n'envisage pas d'embaucher quelqu'un de vierge à cette problématique, ou d'opposé. C'est clair. Par contre, dans les mairies, pour trouver des cadres d'expérience et ouverts à cela, et pour les recruter, c'est très difficile ».

Le conseiller de gestion, de formation technique comptable, titulaire d'un DUT GEA et d'un DECS, bénéficie déjà d'une expérience de deux ans au sein d'une importante coopérative agricole spécialisée dans la culture, le conditionnement et la commercialisation de champignons. Il y développe une comptabilité analytique. Son recrutement semble se justifier à deux niveaux. Recourir à un profil expérimenté du secteur privé paraissait difficile d'un point de vue juridique et financier : il faut attester qu'il n'y a pas d'emploi statutaire correspondant au profil recherché et que la rémunération d'un contractuel ne soit pas supérieure à celle d'un emploi statutaire correspondant. Si bien que pour le secrétaire général « *tout cela rendait impossible le recrutement d'un contrôleur de gestion senior, expérimenté* ». Ce conseiller de gestion est alors officiellement recruté sur titres en juin 1983 pour être rattaché à la cellule organisation et méthodes.

C. Le relevé d'activité du conseiller de gestion : outil de légitimation de son action.

Le conseiller de gestion doit trouver ses marques dans une organisation nouvelle pour lui, la commune. Il doit en quelque sorte légitimer sa position au regard d'une part de son jeune âge, et d'autre part du caractère relativement « novateur » de sa fonction dans ce type d'organisation. C'est pourquoi ce dernier débute son action en la planifiant[162], au moyen de fiches récapitulatives d'activité, puis par des plannings d'activité. Ces supports clarifient les missions (contrôle de gestion, comptabilité analytique, contrôle budgétaire, tableaux de bord…) en indiquant leur consommation en temps. Les tableaux de bord d'avancement du conseiller de gestion sont édités mensuellement et communiqués à son supérieur hiérarchique, le secrétaire général des services. Ces fiches sont aussi transmises aux chefs de service d'une part comme modèle, d'autre part comme outil d'incitation à la transparence des activités réalisées. Conscient du caractère novateur de son approche et soucieux de ne pas vouloir imposer une démarche, le jeune conseiller de gestion précise qu'un relevé d'activité peut être fait au niveau du service et pas nécessairement au niveau de l'individu. Ces documents sont d'abord manuscrits à partir de juin 1983 puis informatisés au début de l'année 1986. Une

[162] Le contrôleur de gestion en vient même à budgéter une demi-journée d'absence pour l'enterrement de sa grand-mère.

première fiche mensuelle est établie en début de mois et une seconde en cours de mois afin de réorienter ou non les actions en fonction d'impératifs prioritaires. De cette manière, la traçabilité de l'activité, répartie en domaines de gestion, - CEA (compte d'exploitation analytique), CANA (comptabilité analytique). SIGF (système d'information de gestion financière), tableaux de bord…- est rendue possible. Ces fiches mensuelles d'activités sont riches. Leur étude montre par exemple des rencontres avec des universitaires dès 1983. C'est le cas de Philippe Hussenot qui avait soutenu une thèse (finalisation et contrôle de gestion des administrations publiques) à l'université Paris Dauphine et qui dépendait du CESMAP[163]. En 1983 il enseigne dans le cadre du DESS gestion publique de l'Université Paris Dauphine, formation alors pionnière en management public. Ceci montre que le conseiller de gestion noue des contacts avec le monde universitaire.

Le fait que le conseiller de gestion soit nouveau dans l'organisation incite à rechercher une légitimité, d'autant plus qu'à son arrivée, il n'a que 25 ans. Ce point est d'importance dans les relations que noue le jeune conseiller de gestion avec les chefs de service expérimentés. Les actes du conseiller de gestion en font un agent métastructurant au sens d'Orlikowski *et al.* (1995). Les contrôleurs de gestion sont des agents « *qui interviennent régulièrement et délibérément dans la structuration des activités des utilisateurs en influençant leur compréhension, en modifiant les caractéristiques structurelles du système afin de le rendre plus facile à utiliser, en modifiant les pratiques institutionnelles et en facilitant l'accès et l'usage des technologies de communication* » (Orlikowski et al, 1995, p. 437). La situation confirme l'opinion de Bouquin (2004)

> « *la quasi-totalité des auteurs, des organismes professionnels, et semble-t-il, des entreprises voient dans le contrôleur de gestion un fonctionnel, dont en un mot, le rôle n'est pas de procéder lui-même aux prévisions et aux régulations, mais de s'assurer que les opérationnels planifient correctement et prennent les meilleures décisions possibles, étant entendu qu'il a pris soin de les doter, ou de les faire doter de moyens nécessaires à cette fin : le rôle du contrôleur est de « faire faire le contrôle de gestion par les responsables opérationnels »* » Bouquin (2004, p. 141)

En démontrant que les chefs de service peuvent utiliser les données d'activité et de coûts pour leur négociation avec la direction générale, le conseiller de gestion s'impose comme un acteur légitime dans l'animation du système de pilotage de la performance. Si le conseiller de gestion légitime son action, il légitime également celle de ses collaborateurs en leur demandant de remplir des tableaux *ad hoc*. C'est le cas notamment du « tableau des différents documents utilisés et des informations élémentaires traitées», prenant la forme d'un tableau à

[163] L'Institut de Management Public (IDMP) et le Centre d'Études Supérieures en Management Public (CESMAP) font aujourd'hui partie intégrante du Centre d'études et de Recherche en Gestion de l'université Aix-Marseille.

double entrée : en colonne, les documents utilisés et en ligne, les informations contenues par ces documents (annexe 4.04).

Tableau 4.01 Extrait fiche mensuelle d'activité du conseiller de gestion, décembre 1984

Fiche mensuelle d'activité

Nom : Prénom : Mois : décembre Année : 1984
Service : Jours ouvrés : 19

Actions ⟶ Bénéficiaires (1)	Nombre de jours												
	Prévu	réalisé	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	…
SIGF (Système d'information de gestion financière)	11,00	3,00											
Tableaux de bord	3,00	4,75											
Test C.E.A. (Comptes d'exploitation analytique)	1,50	1,50											
Missions ponctuelles	0,50	3,00											
Rencontres : SG et SGA Saint Nazaire - M.HUSSENOT - étudiants ESSCA	- - -	0,75 *0,50* *0,25*											
Total	**16,00**	**13,00**											
Formation	1,00	4,00											
Congés	3,00	3,00											
Maladie													
Autres													
Total	**20,00**	**20,00**											

(1)Voir fiche facturation *Commentaires ou observations au verso*

L'annexe 4 .05fournit une vue complète et détaillée de ces relevés mensuels d'activité.

Le concepteur d'un outil doit être le premier acteur à l'utiliser. Cette idée s'explique par la nécessaire légitimité de l'acteur, surtout dans une organisation structurellement rigide comme l'est la commune. Cette réalité simple a été rapidement comprise par le conseiller de gestion qui utilise ainsi ses relevés d'activité pour légitimer également son projet de mise en œuvre de la comptabilité analytique.

4. Une approche novatrice du problème

Le secrétaire général des services cherche à savoir si les éventuelles pratiques de contrôle de gestion existent bien « *dans plusieurs villes qui faisaient alors parler d'elles* […] *je n'avais jamais entendu parler de contrôle de gestion dans les mairies mais après tout, cela pouvait exister quand même* ».Le conseiller de gestion se rend notamment à St Nazaire (comme l'atteste sa fiche mensuelle d'activité de décembre 1984), Orléans, Amiens, Nîmes et Metz. Le constat semble sans appel pour le secrétaire général des services : « *en fait il n'y avait aucune ville qui avait un système de contrôle de gestion complet généralisé à ce moment-là* », d'autant plus que, pour lui, un décalage existe entre la promotion du contrôle de gestion et les pratiques affichées. Par exemple, à Nîmes le contrôle de gestion ne se résume en réalité qu'à du contrôle budgétaire. Cette situation fait directement référence à l'analyse que mène Abrahamson (1996) qui explique cette promotion par la légitimité qu'elle dégage. Pour ce dernier, la légitimité tirée d'outils de gestion en vogue explique en grande partie l'adoption de ces outils. Ces derniers ne sont pas forcément utilisés réellement dans la mesure où ils permettent d'afficher une conformité à des modes managériales.

À Orléans, l'outil utilisé est une comptabilité analytique d'équipements. Son objectif est la maîtrise des charges de fonctionnement induites par les investissements. La préoccupation de la ville de Metz est aussi celle de la recherche de la maîtrise de son budget : « *la ville de Metz a été conduite à affermer le service des eaux pour soulager le budget municipal du coût de la TVA et d'annuités d'emprunt extrêmement lourdes* » (Rausch, 1980, p. 7). De plus jusqu'en 1979, les collectivités ne pouvaient récupérer la TVA.

Conscient de la difficulté de s'appuyer sur des pratiques existantes dans d'autres collectivités qui répondent à son attente, le secrétaire général des services décide de démarrer son analyse de gestion par les postes de dépenses de fonctionnement les plus significatifs du compte administratif. En l'occurrence, les charges de personnel et les subventions versées aux organismes partenaires. Une étude spécifique par le conseiller de gestion, intitulée « *analyse du compte administratif 1983, évolution des dépenses et des coûts de fonctionnement par*

rapport à 1982[164] » permet de cibler *in fine* les services contribuant le plus à l'augmentation des dépenses de fonctionnement de 15,8 % (soit + 70 400 KF en valeur absolue) de 1982 à 1983. Les services dont le poids augmente sont l'aide sociale, la voirie, les bibliothèques-musées-théâtres, les cantines, l'éclairage public, la collecte des ordures ménagères, les centres de loisirs, le nettoiement des égouts. Les services dont le poids diminue concernent l'urbanisme, le sport, l'enseignement public, les abattoirs, l'animation socio-culturelle, l'enseignement culturel, les espaces verts ainsi que les crèches et garderies. Ainsi il s'agit de *« savoir combien ça coûte et qu'est-ce qu'ils foutent »* c'est par ces mots un peu brutaux et non protocolaires que le conseiller de gestion nous résume dans son interview la mission que lui confie le secrétaire général des services, lors de sa prise de fonction en août 1983.

Afin de mettre en œuvre un outil permettant de répondre à la problématique évoquée plus haut, le conseiller de gestion entame une phase de réflexion sur les outils comptables et budgétaires actuels utilisés, par la mairie d'Angers.

§2. Un travail préparatoire

Le conseiller de gestion constitue un acteur majeur dans le processus d'implantation de l'outil analytique. En cela, il apporte à la mairie un regard critique sur l'outillage comptable actuel, ce qui lui permet de jeter les bases de l'outil en mettant en place les tableaux de bord. Sa réflexion porte en premier lieu sur le cadre budgétaire M12 qu'il considère comme inadapté pour répondre aux problématiques identifiées plus haut par le secrétaire général des services. Cette analyse conduit à l'élaboration de nouvelles procédures et surtout à la définition des grandes lignes du projet de comptabilité analytique.

1. L'analyse critique constructive du cadre budgétaire M12 par le conseiller de gestion

Par ce travail d'analyse critique, le conseiller de gestion cherche à isoler les défauts inhérents à l'application de la comptabilité analytique avec l'instruction comptableM12, tout en analysant les marges de manœuvre laissées possibles par la même instruction et ce, pour bâtir sa réflexion de mise en place de la comptabilité analytique. Le conseiller de gestion s'est interrogé sur les raisons qui ne permettaient pas à l'instruction comptable de la M12 d'appréhender de façon sûre et précise les coûts par produit, par service, par équipement et pourquoi elle n'était pas adaptée aux exigences de la comptabilité analytique.

[164] Archives de la ville d'Angers 1870 W 1

A. Une séparation en section de fonctionnement et section d'investissement purement financière, centrée sur la comptabilité de dépenses- recettes.

La finalité de la section d'investissement est de montrer comment est obtenu l'équilibre entre recettes et dépenses d'investissement. Selon qu'un investissement est financé par emprunt ou autofinancé, le résultat de sous-chapitres de fonctionnement correspondant s'en trouve modifié : en conséquence, pour le conseiller de gestion« *ne s'intéresser qu'au financement, c'est considérer l'investissement sous un seul angle financier, c'est oublier qu'investir est avant tout une décision de constituer, d'enrichir ou de renouveler un patrimoine*[165] ». C'est aussi pour lui la nécessité de considérer l'investissement comme une charge qu'il convient de prendre en compte dans le coût de revient du service à l'usager. Partant de ce constat, il s'attache à démontrer les intérêts d'un amortissement physique et la nécessité de sa mise en place.

L'approche financière des investissements conduit à affecter un coût financier (chapitre 930) aux chapitres de fonctionnement qui bénéficient du bien nouveau. Pour mesurer les incidences de ce principe, nous développons un exemple, volontairement simplifié. Partant de l'hypothèse de deux biens de la même valeur (100 000 Francs) acquis la même année, le premier est destiné au chapitre A ; il est financé par un emprunt sur 5 ans, remboursement annuel : 35 000 F (20 000 F de capital+ 15 000 F d'intérêts). Le deuxième est destiné au chapitre B, il est autofinancé. D'autre part, ces deux biens bénéficient d'une subvention de 40% versée au coût de l'année 2.

Le tableau suivant présente le comparatif des résultats. Pour information, le montant imputé aux deux chapitres en dépenses indirectes (chapitre 930) correspond à la colonne résultat.

ANNEES	CHAPITRE A			CHAPITRE B		
	DEPENSES	RECETTES	RESULTAT	DEPENSES	RECETTES	RESULTAT
1	100 000 *(1)	100 000 (*3)	…	100 000 (*1)		- 100 000
2	35 000 *(2)	40 000 *(4)	+ 5 000		40 000 *(4)	+ 40 000
3	35 000		-35 000			
4	35 000		-35 000			
5	35 000		-35 000			
6	35 000		-35 000			
	275 000	140 000	-135 000	100 000	40 000	-60 000

*(1) Valeur d'acquisition

* (2) Valeur de l'annuité d'emprunt

* (3) Valeur de l'emprunt mis en place

[165]Archives de la ville d'Angers, 1300W 9, *analyse critique du cadre de la comptabilité budgétaire*, notes du service organisation et méthodes 1984.

* (4) Valeur de la subvention reçue

Nous remarquons la dissonance au niveau des résultats. En effet le mode de financement impacte le résultat : le résultat du chapitre A – où le bien est financé par emprunt – ressort à 0 Fla première année, contre – 100 000 F pour le chapitre B la même année. L'emprunt est considéré comme une recette d'où un résultat nul pour le chapitre A. Le chapitre B fait apparaître un résultat déficitaire car le financement est réalisé par autofinancement. Pour l'investissement financé par emprunt, trois résultats diffèrent les trois premières années. Il n'est donc pas possible de comparer les résultats des deux sous-chapitres si les équipements qu'ils utilisent ont été financés différemment ou à des époques différentes.

Le conseiller de gestion déplore également l'absence de comptabilité patrimoniale. La section d'investissement enregistre la valeur des acquisitions ou des travaux au cours des années de leur réalisation. Ils n'apparaissent plus les années suivantes. La notion de bilan où sont comptabilisés les actifs patrimoniaux n'a pas été retenue par la M12. Il n'est donc possible de trouver trace de la valeur d'acquisition d'un investissement que sur les comptes administratifs correspondant à l'année de sa réalisation ou dans un fichier hors comptabilité. En conséquence la notion d'amortissement physique est absente comme charge annuelle. Habitué à la logique comptable du secteur privé, le conseiller de gestion veut d'abord retrouver des points de repère lui permettant de bâtir sa réflexion analytique. Il pousse son analyse de l'amortissement en s'interrogeant sur la finalité de ce dernier. A-t-il pour objet de récupérer le coût d'acquisition de l'investissement ou a-t-il comme visée de constituer une réserve pour en assurer le renouvellement ? Auquel cas il faudra retenir une valeur d'amortissement « actualisée » qui peut être calée sur la durée de remboursement de l'emprunt mais alors la question reste posée pour les investissements autofinancés.

Deux étapes sont retenues par le conseiller de gestion pour déterminer le calcul de l'amortissement. Une première étape consiste à calculer un coefficient de répartition des intérêts d'emprunt dans le cadre d'un financement par emprunt. Nous retrouvons dans les archives la formule utilisée : le coefficient de répartition des intérêts d'emprunt (k) correspond au rapport des intérêts des emprunts mis en place correspondant aux investissements de l'année divisés par la valeur des acquisitions et des travaux d'investissements comptabilisés dans l'année. Ce calcul du coefficient a deux objectifs, comptabiliser dans le coût des investissements, des frais financiers et obtenir le même résultat global que celui constaté actuellement, en prenant en compte les mêmes éléments mais de façon différente ou à des époques différentes. Mais pour que le deuxième objectif soit respecté, le système proposé comptabilise, d'une part, les intérêts, dès l'origine, au travers du coefficient ; d'autre part, le

capital de l'annuité d'emprunt à rembourser dans un compte de situation des emprunts en cours de remboursement. Ce dernier enregistre au débit, la valeur totale de l'emprunt, lors de son année de mise en place et, au crédit, la partie capital des annuités, pendant toute la durée de son remboursement.

La deuxième étape est celle du calcul de l'amortissement annuel. La valeur de ce dernier est égale à la valeur de l'investissement diminué des subventions reçues et du fonds de compensation de la TVA (FCTVA[166]) provisionné. Ce montant est divisé sur une durée de vie prévisible de l'investissement. Le conseiller de gestion envisage d'étendre cette approche en l'intégrant au calcul budgétaire et ce, pour la totalité des investissements communaux.

Toutefois la notion d'investissement est à l'origine de différences d'interprétation, avec le Trésorier municipal principalement. Pour ce dernier une dépense est décrétée d'investissement en fonction de son montant total, même si cette dépense est l'addition de multiples achats de biens de consommation d'un faible prix unitaire (exemple : achats de pneus). Si l'on décide d'amortir les investissements, il faudra, au préalable, en arrêter une définition claire précisant, en particulier, le montant unitaire minimal en matière de travaux de construction ou d'entretien, d'achats de biens meubles ou immeubles. Un autre point à faire évoluer est celui de la comptabilisation de production d'immobilisations, c'est-à-dire les travaux faits en régie. Cette comptabilisation de productions d'immobilisation permettrait une récupération de TVA. Elle permettrait par là-même une égalité de traitement pour les travaux d'investissement confiés à des entrepreneurs et ceux assurés par les services municipaux.

B. Mise en place d'une comptabilité matières

Le conseiller de gestion, fidèle à son approche de calcul de coûts orientée entreprise privée, constate en 1983 l'absence d'une véritable comptabilité matières à la mairie d'Angers, « *pour connaître le coût des consommations de matières, une gestion des stocks, en quantité et en valeur, est indispensable*[167] ». Pour les matériaux qui font l'objet de stocks (fournitures automobiles, de voirie ou de bureau, produits agricoles…), la charge imputée au compte de l'année correspond tout simplement aux dépenses engagées entre le premier et le dernier jour de l'année. Pour le conseiller de gestion cette comptabilisation n'est pas satisfaisante sous

[166]« *Le fonds de compensation pour la TVA (FCTVA) a pour objet la compensation par l'État aux collectivités locales, à leurs groupements et aux établissements publics locaux, de la TVA acquittée sur leurs investissements, sur la base d'un taux forfaitaire […] Mise en œuvre progressivement, cette compensation est quasi intégrale depuis 1981* » source : http://www.insee.fr/fr/methodes/default.asp?page=definitions/fonds-compensation-tva.htm,consulté le 16 mars 2014.

[167]Archives de la ville d'Angers, 1300W 9, *analyse critique du cadre de la comptabilité budgétaire*, notes du service organisation et méthodes 1984

l'angle analytique, surtout si le stock de fin d'année est différent de celui constaté initialement, ou lorsque les achats (entrées) ne sont pas du même montant que les consommations (sorties de stocks). En conséquence pour connaître le coût d'exploitation d'un service, les charges à prendre en compte ne sont pas les dépenses réglées aux fournisseurs dans l'année mais les consommations, c'est-à-dire la nécessité de faire apparaître une variation des stocks. Cela impose donc toujours, pour le conseiller de gestion, la mise en place d'outils de gestion comme des fichiers de stock informatisés pour les services qui gèrent des stocks importants, mais aussi des magasiniers formés aux pratiques de gestion des stocks.

In fine l'analyse de l'existant montre que l'instruction comptable et budgétaire M12comptabilise les dépenses réglées dans l'année en ignorant la notion de charges afférentes à l'année, c'est-à-dire la dépense imputable parce que réelle et consommée. Cette notion conduit à sous-estimer le coût de revient, du fait de l'absence d'amortissement et de la comptabilisation des matières sur la base des achats. Aussi la décision est-elle prise de retenir le principe d'un raisonnement de type « compte d'exploitation » pour la mise en place de la comptabilité analytique et d'introduire la notion de charges en mettant en place l'amortissement des équipements utilisés et une comptabilité matières pour déterminer les consommations annuelles.

C. Un découpage de l'organisation en chapitres de fonctionnement inadapté

Pour le conseiller de gestion le plan de comptes de l'instruction comptable et budgétaireM12 de « *l'entreprise municipale est découpé selon des critères qui ne se prêtent pas facilement à une construction analytique, c'est-à-dire à des « familles de produits » homogènes*[168] ». Pour ce dernier le caractère hétérogène, imposé et inadapté de l'instruction comptable et budgétaire M12 exige une réflexion avant la construction du processus de coût analytique.

Par exemple pour la ville d'Angers, les dépenses du service des espaces verts sont éclatées entre le chapitre 936 (voirie) et le 945 lui-même faisant l'amalgame entre le sport, les Beaux-Arts, les piscines et musées. Il en est de même des crèches qui appartiennent au chapitre 951 (action sociale). Elles y côtoient les cimetières et le service d'hygiène. Autre exemple, les centres de loisir sans hébergement (CLSH) sont regroupés avec les cantines en 944 (œuvres scolaires).Cela impose donc de subdiviser un chapitre en de nombreux sous-chapitres pour faire apparaître une différenciation et un début d'analyse.

Trois chapitres enregistrent des familles de dépenses par nature : le 930 (service financier), le 931 (personnel permanent) et le 932 (ensembles immobiliers et mobiliers). Quant au chapitre

[168] *ibid*

934 (administration générale), il totalise l'ensemble des crédits concernant les frais généraux. Or pour le conseiller de gestion, ce chapitre « *ressemble à un fourre-tout. Les autres chapitres sont plutôt des familles de destination des dépenses. Découper une organisation en cherchant à mener de front deux grands types de classification : d'une part, par nature ; d'autre part, par destination conduit à la complexité sans pour cela répondre de façon satisfaisante aux exigences de l'une et l'autre classification* [169] ». Pour ce dernier, la nature des charges doit être définie par un compte équivalent de l'article. La destination des charges quant à elle doit être définie par un code section équivalent du sous-chapitre mais à l'initiative du gestionnaire. Ce principe étant retenu, il est possible d'imaginer de multiples analyses « transversales ». Par exemple, si on veut définir pour une école les coûts imputables au fonctionnement des locaux, il suffit de définir la rubrique « locaux », c'est-à-dire, décider qu'elle est composée des articles 630 (Loyers) et charges locatives, 631.2 (travaux d'entretien faits par la collectivité), 634 (Électricité, eau, chauffage) etc… pour pouvoir consulter à tout moment combien il a été dépensé pour l'école considérée. Cet exemple permet pour le conseiller de gestion de mettre en avant trois besoins préalables et indispensables à la comptabilité analytique :

- La définition des rubriques de charges, c'est-à-dire des familles qui correspondent à des types de frais pour lesquels il est intéressant de calculer des coûts isolés (frais de main d'œuvre, frais de fonctionnement des locaux ou des véhicules…)
- Mettre en place un découpage analytique de l'organisation pour permettre de descendre au niveau de l'unité, par exemple : l'école.
- Mais aussi pouvoir synthétiser toutes les charges des services municipaux, pour les contrôler au niveau global, comme par exemple l'ensemble des frais de personnel.

En conséquence ce découpage hétérogène des chapitres actuel impose le principe du déversement intégral des chapitres 930, 931, 932, 934 sur les suivants. Le conseiller de gestion prend en effet le parti du principe du déversement comme phase préparatoire à la mise en place du calcul de coûts. Si les trois premiers chapitres (930, 931 et 932) isolent les dépenses financières, de personnel et les ensembles immobiliers et mobiliers, pour connaître la totalité des coûts imputables aux chapitres suivants, il faut bien évidemment intégrer ces dépenses. D'où l'existence des charges indirectes qui se déversent intégralement, de façon précise ou à l'aide de clés de répartition. Pour le chapitre 934« administration générale » noté précédemment, son déversement est plus délicat car il amalgame des dépenses de direction

[169] *ibid*

générale de type « services généraux » ainsi que les directions et les services communs. Si les premières dépenses peuvent être considérées comme des frais de siège et sont donc à répartir sur l'ensemble des services municipaux, les secondes devraient en être exclues et imputées aux services et équipements gérés par ces services communs. Pour la ville d'Angers le conseiller de gestion note, « *d'une part ces quatre chapitres représentent à eux seuls 70% du total de la section de fonctionnement, d'autre part une part importante de ces dépenses est répartie à l'aide de clés abstractives*[170]».

Comme le découpage de l'organisation comptable est imposé par l'instruction comptable et budgétaire M12, la liberté de manœuvre est étroite. Seule la création de sous-chapitres supplémentaires pourrait permettre de disposer de chiffres plus détaillés comme noté précédemment. Pour ce qui concerne le déversement des chapitres 930, 931, 932 et 934, malgré les efforts d'affectation directe opérés ces dernières années par la création de l'imputation secondaire, « *le pot commun*[171] » à répartir reste encore trop important à la ville d'Angers. Le seul moyen de le « *dégonfler*[172] » est de recourir à la facturation des prestations internes et de cibler les charges dont les bénéficiaires peuvent être identifiés (téléphone, affranchissement, assurances…).

En conclusion, il serait possible d'apporter des aménagements au cadre de comptabilité budgétaire qui permettraient d'affiner quelque peu la connaissance des coûts. Il ne s'agirait cependant que d'une solution limitée car deux des principes de la comptabilité budgétaire interdisent une approche véritablement analytique : la primauté du « financier » sur « l'exploitation » et un découpage imposé de l'organisation. Comme noté précédemment la comptabilité budgétaire n'a pas été mise en place pour connaître les coûts d'exploitation mais les dépenses-recettes de l'année ; en conséquence, le conseiller de gestion propose :

- *« de limiter la comptabilité budgétaire à son domaine, ce qui permettra à terme d'alléger la présentation des budgets*
- *de mettre en place un cadre distinct, véritablement analytique, en veillant à ne pas alourdir et multiplier les travaux comptables*[173] ».

Au final, *« le recours à la comptabilité analytique part également du constat de l'échec de la comptabilité budgétaire dans la connaissance des coûts. Selon le mot du conseiller de gestion « vous n'arriverez à rien avec votre comptabilité budgétaire, sans l'adosser à un dispositif de comptabilité analytique. L'association des deux comptabilités a donc nécessité une déclinaison précise de leurs objectifs »* » (Bargain, 2011).

[170]Expression utilisée par le conseiller en gestion pour qualifier la clé de répartition.
[171] Expression utilisée par le conseiller en gestion.
[172] Expression utilisée par le conseiller en gestion.
[173]Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *analyse critique du cadre de la comptabilité budgétaire*, notes du service organisation et méthodes août 1984.

2. Le système analytique proposé par le conseiller de gestion

L'analyse critique du conseiller de gestion a permis d'alimenter sa réflexion sur la mise en œuvre de la comptabilité analytique. Celle-ci s'appuie sur une délimitation des besoins des utilisateurs et sur la construction préalable de tableaux de bord.

A. La note du 13 décembre 1983 comme point d'entrée dans le projet de comptabilité analytique

La note en date du 13 décembre 1983 du conseiller de gestion, (six mois après son entrée en fonction) à l'intention du secrétaire général des services rend compte de son étude des documents de gestion, de sa découverte des divers services de la mairie, des échanges avec les chefs de service, pour lui permettre de mieux cerner les besoins en matière de comptabilité analytique et d'informations de gestion. Elle pose déjà le cadre futur de la mission du conseiller de gestion. Il est noté :

> « *l'information est essentiellement d'ordre financier, liée à l'établissement de budgets (prévision) et au contrôle de leur réalisation (comptabilité d'engagement, gestion de trésorerie). De ce fait, il est difficile d'apprécier certains domaines de gestion tant au niveau de l'activité des services. Des données statistiques sont disponibles dans certains secteurs mais elles sont peu diffusées. La fréquentation des services n'est souvent pas connue* […] *Le découpage imposé par la comptabilité budgétaire en sous-chapitres ne correspond pas toujours à celui des responsabilités ou des fonctions et ne fournit que des coûts par sous-chapitres, ce qui diffère du prix de revient.*[174] »

Pour remédier à cette situation, le conseiller de gestion propose la création de deux outils de gestion pour améliorer la qualité du service rendu à la population. Le premier outil concerne les tableaux de bord qui diffusent, dans chaque service, des informations caractéristiques de l'activité ou de la fréquentation et des indicateurs de gestion. Ils permettront par la même *« de faire le point par rapport aux objectifs visés, de constater des évènements non prévus ou dysfonctionnements et de faciliter ainsi les décisions de gestion*[175] »».

Le second outil concerne la comptabilité analytique qui est :

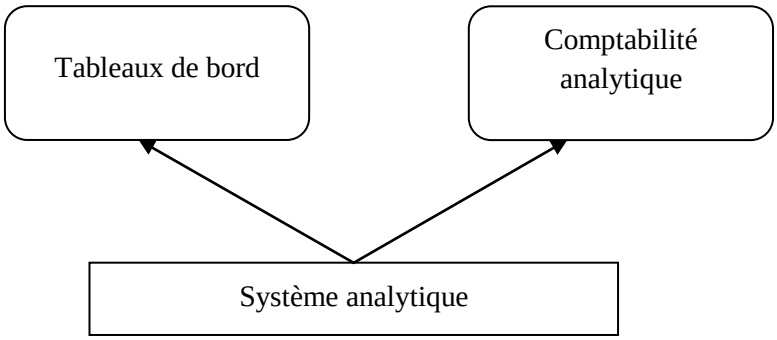
> *« un autre éclairage de la gestion pour connaître les coûts des services et les prix de revient*[176] *des prestations. L'objectif est de déterminer pour chaque « produit » fourni par les services municipaux un compte d'exploitation. Mais cela repose sur un nouveau découpage de l'organisation en centres homogènes pour aboutir aux unités opérationnelles. Comme l'imputation à ces sections des dépenses et des recettes y diffère, il faut donc créer un cadre différent de la comptabilité budgétaire et mettre en place une saisie unique des informations identiques aux deux chaînes. Cela sous-tend également la prise en compte des prestations internes et des charges supplétives (amortissements en particulier) dans*

[174] Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *proposition d'un cadre analytique,* notes du service organisation et méthodes à l'intention du secrétaire général 13 décembre 1983.
[175] *ibid*
[176] Le contrôleur de gestion utilise le terme de « prix de revient » pour qualifier le coût de revient.

> *les coûts. Mais ce projet ne remet pas en cause les responsabilités de gestion telles qu'elles sont définies actuellement*[177] ».

Le système analytique, composé d'un outil de calcul de coûts et de tableaux de bord, est ainsi animé, dans sa configuration initiale, par ces outils (figure 4.02).

Figure 4.02 : 1983, les deux outils d'animation du système analytique



L'objectif affiché est celui du choix d'une « *comptabilité analytique en coûts complets par destination* »[178]. Cette méthode se compose de coûts directs, c'est-à-dire directement affectés sur les centres de coûts par les services lors de la liquidation de la facture. Aux coûts directs s'ajoutent les coûts indirects composés de la valorisation des interventions des services prestataires par des prestations intermédiaires et des charges de structure (frais de siège, frais de ressources humaines et répartition du coût des directions de service). Cette comptabilité analytique permettra d'obtenir le coût d'un service, d'un équipement, d'une manifestation, grâce à un découpage en centres de coût rattachés aux grands domaines politiques. Il sera ainsi possible de calculer le coût unitaire d'un usager ou d'une entrée par exemple. Le document de base de la comptabilité analytique est constitué du compte d'exploitation qui présentera à la fois les coûts directs et indirects par grandes rubriques de charges et produits.
Pour le conseiller de gestion, l'élaboration de tableaux de bords est indispensable avant d'implanter la comptabilité analytique.

B. Un préalable à la comptabilité analytique : le tableau de bord

La conception de tableaux de bord de fréquentation et d'activité fait partie des premières missions confiées au conseiller de gestion par le secrétaire général des services. C'est ce dernier qui choisit les services qui seront les premiers concernés. Nous n'avons pas pu mener une étude exhaustive sur les raisons des choix de ces premières études, car nous ne disposons

[177] *ibid*
[178] Le contrôleur de gestion utilise les termes de « comptabilité analytique en coût complet par destination » pour qualifier la méthode des centres d'analyse.

que de documents d'archives partiels sur les tableaux de bord, malgré un dépouillement de la totalité des versements fait par le service « conseil de gestion ». Notre investigation auprès de l'agent de ce service présent dans les années quatre-vingts nous a confirmé qu'ils n'ont pas pu tout conserver, malgré la sensibilisation de l'archiviste municipal à la conservation des documents de travail. La raison pour eux était fort simple, la production importante de documents impose par moments des destructions pour une simple question de logistique.

À la lecture des documents d'archive, deux critères nous semblent avoir guidé le secrétaire général. Le premier critère semble être celui de services en relation directe avec l'usager comme par exemple l'activité du balayage mécanique, l'activité de collecte des ordures ménagères, les centres de loisirs sans hébergement, la répartition des repas facturés et consommés entre établissements scolaires et centres de loisirs par l'EPARC[179]ou encore le service des espaces verts. Le deuxième critère est davantage centré sur le contrôle des temps des agents. Ces deux critères ont conduit à l'élaboration des tableaux de bord par le conseiller de gestion en collaboration avec les chefs de service. Ces derniers sont de deux types : les tableaux de bord d'activité et les tableaux de bord de fréquentation.

Les tableaux de bord d'activité sont élaborés en concertation avec les chefs de service, « *j'ai été amené à rencontrer plusieurs chefs de services pour définir en commun un tableau de bord d'activité et pour choisir les critères pertinent de l'entité* ».Les premiers tableaux de bord sont finalisés pendant le second semestre 1983 et se poursuivent sur l'année 1984 pour s'étendre à l'ensemble des services. Leur édition est mensuelle pour maintenir une certaine dynamique à la collaboration tandis que pour le conseiller de gestion« *ces informations doivent permettre aux élus et aux chefs de service de connaître avec précision l'évolution et l'impact de leurs activités* ».Autrement dit, le tableau de bord d'activité permet de faire le point par rapport aux objectifs visés, de constater des évènements non prévus ou des dysfonctionnements afin de faciliter les décisions de gestion. Surtout pour le conseiller de gestion« *l'alpha et l'oméga de notre système, c'était quand même le suivi de l'évolution des coûts unitaires avec au numérateur la connaissance des coûts apportés par la comptabilité analytique et au dénominateur la connaissance de l'activité par les tableaux de bord d'activité* ». L'objectif est de doter les chefs de service et la direction générale de tableaux de bord suffisamment synthétiques pour l'aide à la décision et à l'anticipation. D'ailleurs, pour le

[179] L'Établissement Public Angevin de Restauration Collective créé par la ville d'Angers (l'EPARC) en 1981 intervient non seulement dans les écoles maternelles et élémentaires mais également dans les accueils de loisirs. En 2010 la subvention versée par la ville d'Angers s'établissait à 1 821 000 € tandis que le Centre Communal d'Action Sociale verse une contribution complémentaire pour les familles résidant sur Angers dont le quotient familial est inférieur à 487 €. Le coût de revient par repas est estimé à 5,60 € en 2011.

conseiller de gestion, « *le tableau de bord, ça n'a pas d'intérêt en soi ; ça n'a un intérêt que si c'est un support au dialogue de gestion* ».

La construction au préalable des tableaux de bord est fondamentale. D'après une conseillère de gestion, présente dans le service depuis 1997, ces derniers « *ont permis deux choses. D'abord des résultats rapides : une fois les anomalies « relevées », mesurées, connues de plusieurs, une fois les objectifs précisés, des normes fixées, les responsables de service ont assuré le contrôle de gestion. Ensuite la diffusion d'un état d'esprit gestionnaire, des responsables vers leurs collaborateurs* ».Les tableaux de bord permettent ainsi de fournir rapidement des données aux acteurs, leur permettant une familiarisation de l'outil et leur montrant l'intérêt d'un tel projet. En outre le tableau de bord est plus facile à mettre en place que la comptabilité analytique. Il est donc mieux accepté, ouvrant ainsi la voie à une adhésion facilitée aux outils analytiques.

Les tableaux de bord de fréquentation des équipements ont, quant à eux, pour objectif de vérifier l'adéquation entre les moyens et la fréquentation. Le tableau 4.02 détaille par exemple le cas des centres de loisirs sans hébergement (devenus accueils de loisirs depuis le 8 juin 2006).

Tableau 4.02 Tableau de bord de fréquentation d'un équipement : le cas des centres de loisirs sans hébergement CLSH (juin 1986)

	Belle-Beille	Paul Bert	Jules Ferry	(…)	Total CLSH
Journées d'ouverture	5	5	5		56
Journées de présence des enfants -7ans	201	113	66		1503
Journées de présence des enfants + 7ans	413	217	253		2471
Journées travaillées par les animateurs en cumul	56	29	46		399
Encadrement réel enfants/animateurs	10,96 %	11,38%	6,93%		9,96%
Nombre d'encadrement	10,82	10,77	11,23		10,66
Capacité du centre	140	120	140		1210
Enfants présents par jour d'ouverture	123	66	64		794
Enfants présents par jour en 1985	102	59	61		679
Évolution 86/85	+20,59 %	+11, 26 %	+ 4, 92 %		+ 16, 94 %

Taux de fréquentation	97, 86 %	55 %	45,71 %		65, 62 %
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9, tableau de bord de fréquentation : le cas des centres de loisirs sans hébergement CLSH (juin 1986)).					

Deux indicateurs sont retenus dans ce document : la fréquentation des enfants en fonction de l'âge, et les taux d'encadrement des animateurs. Des graphiques complètent cette présentation en les comparant sur les années antérieures, surtout en fonction des taux de fréquentation par mois respectif (périodes scolaires et périodes de vacances).
Les tableaux de bord sont donc mis en place préalablement à la comptabilité analytique. L'objectif est que les premiers alimentent la seconde.

Section 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique.

Ce travail préparatoire, fruit de l'analyse et de la réflexion du conseiller de gestion et impulsé par le secrétaire général des services, donne ainsi naissance à un outillage analytique, composé de deux éléments : les tableaux de bord et la comptabilité analytique. Les premiers constituent, nous l'avons vu, un préalable pour implanter le second. Celui-ci est ainsi défini de manière précise et son architecture est déployée dans l'organisation (§1). Comme tout nouvel outil, la trajectoire de la comptabilité analytique au sein de la ville d'Angers ne se fait pas de façon linéaire et des opérations de tests et d'ajustements viennent stabiliser l'édifice analytique (§2). Ce dernier s'enrichit d'un troisième élément, les RBO (réunions de bilans objectifs) qui permettent d'animer l'ensemble du système.

§1. Schéma directeur du cadre et principes de la comptabilité analytique

Décrire précisément l'architecture analytique adoptée à la ville d'Angers nous semble primordial pour comprendre les enjeux d'un tel outil pour la commune. Cette description passe par l'analyse des sections et unités analytiques, fondements du système ce qui permet de bien comprendre le processus de calcul du coût de revient. Ce système de coûts nécessite également l'adoption de règles de gestion qu'il convient d'analyser.

1. L'architecture des sections et unités analytiques

Suite à sa note du 13 décembre citée précédemment, le conseiller de gestion propose de réorganiser certains services municipaux en fonction de leur proximité vis-à-vis des produits offerts. Ce principe a pour objectif de déterminer le coût d'un service (exemple: l'état civil), un équipement (exemple: le théâtre), un évènement (exemple: le salon d'automne), une

opération (exemple : la rénovation du quartier X), un produit (exemple : la location de salles[180]). Il organise ainsi l'ensemble des services municipaux autour de la notion d'unités et de centres d'analyse pour déterminer des centres de coût. Cette approche est donc différente de celle de la comptabilité budgétaire.

Cinq catégories de services municipaux ont été définies en fonction de leurs missions et de leur proximité vis-à-vis des produits finaux:

- Les sections de « direction » elles-mêmes divisées en deux unités intermédiaires. Une unité intermédiaire « structure siège » qui enregistre les frais à caractère de« direction générale », les dépenses des services d'assistance logistique (bureau du conseil, programmation, organisation et méthodes…) ainsi que les services à caractère « services généraux » (comme les chauffeurs, l'accueil…). La deuxième unité intermédiaire est dénommée « structure personnel »qui comprend les services du personnel et ceux qui s'y rattachent : le médical, le social, la formation et les agents en charge de la gestion de la mutuelle.

- Les sections « logistiques ou d'assistance ». Ces dernières s'adressent à l'ensemble des autres services municipaux (informatique, finances, personnel, accueil, standard…) ou, au contraire, sont spécifiques à un service (bureau d'études…). Leurs interventions peuvent être facilement valorisées (informatique par exemple) ou, au contraire, nécessitent le recours à des clés de répartition pour les ventiler.

- Les sections dites « gestionnaires ». Il s'agit des services communs, comme les antennes administratives, qui assurent la direction et la gestion administrative d'un service.

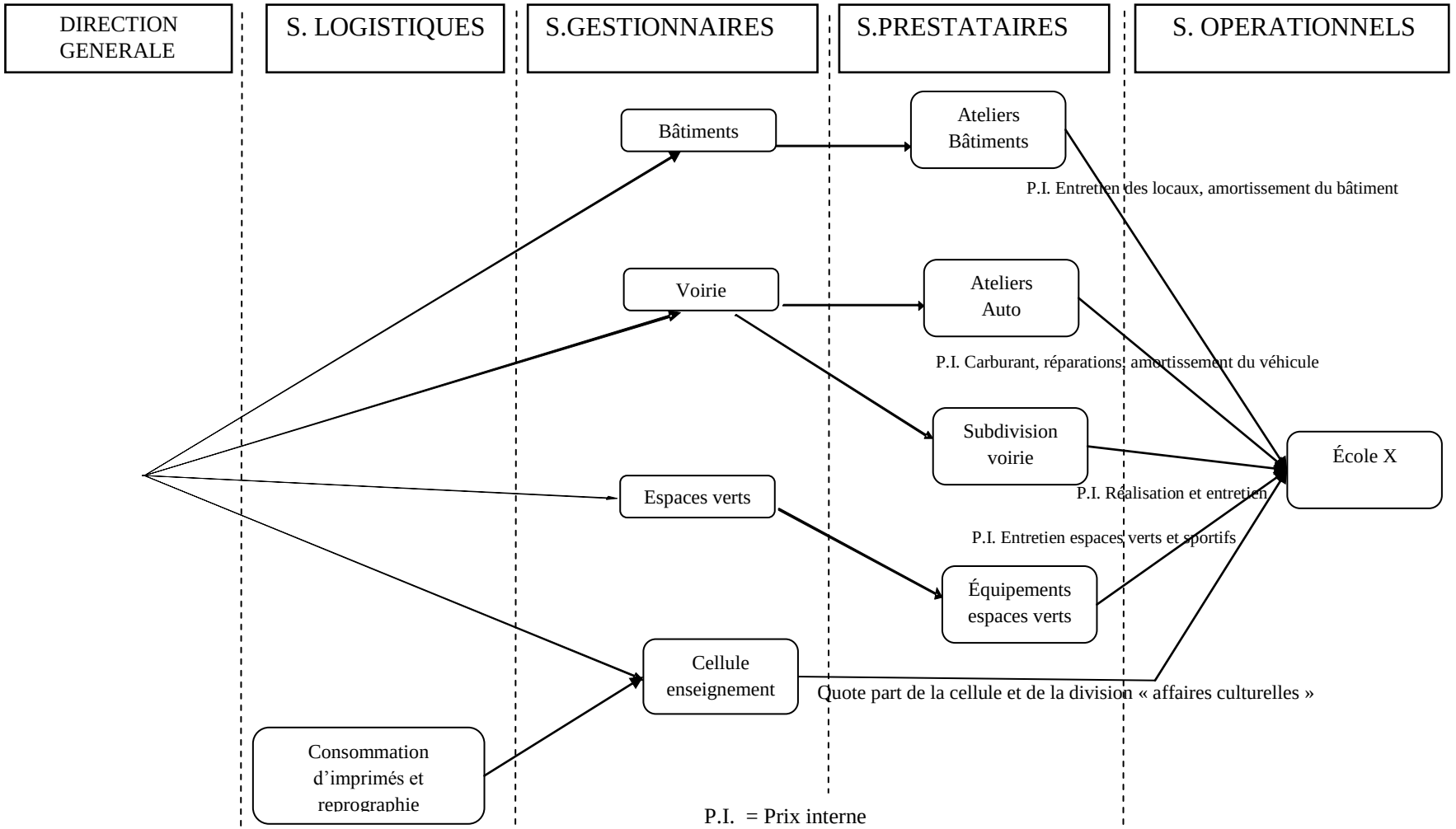
- Les sections « prestataires » qui fournissent des prestations. Selon les cas, le bénéficiaire de leurs interventions appartient ou non à leur service (atelier des bâtiments, atelier auto, équipes d'intervention des espaces verts-jardins, des sports, des subdivisions, voirie, de l'éclairage public…)

- Enfin les unités « opérationnelles » qui sont des objets de coûts et s'identifient à un équipement spécifique, un service rendu, un « produit ». La notion de « produit » est identifiée comme un service rendu à la population qu'il soit payant ou non. La piscine, la crèche, l'école maternelle ou primaire, le jardin public ou le théâtre municipal en sont quelques exemples. L'unité opérationnelle est une unité en bout de chaîne, c'est-à-dire qui « *fournit, commercialise les produits municipaux*[181] » destinés à la population, au public ou aux usagers.

[180] La mairie ne fabrique pas de produits en tant que tels mais délivre des services qu'elle appelle « produits ».
[181] Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *schéma directeur cadre et principe de comptabilité analytique*, service organisation et méthodes août 1984.

La figure 4.03, adaptée, donne une représentation du schéma du cadre de comptabilité analytique.

Figure 4.03 Schéma du cadre de comptabilité analytique, exemple d'une école



Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9, Essai d'un modèle de compte d'exploitation analytique, Note du secrétaire général à mesdames et messieurs les chefs de service, le 15 mars 1984

Le conseiller de gestion a établi un tableau général de dénombrement des sections et unités analytiques pour l'ensemble des services de la mairie, tableau 4.03 reproduit ci-après. Il permet de chiffrer les sections et unités analytiques dépendant de chaque service municipal et d'apprécier l'articulation entre ces sections. Il permet aussi de montrer les types de sections ou d'unités analytiques définis en fonction de leur proximité vis-à-vis des services rendus au public ou aux usagers.

Tableau 4.03 Dénombrements des sections et unités de comptabilité analytique (1984)[182]

Désignation de l'unité	Sections			Unités intermédiaires		Unités finales	Centres de consolidation		**Totaux**
	Logisti-ques	Gestion-naires	Prestatai-res	Désignation	quantité		Désignation	quantité	
Elus et cabinet	4	-	2	Structure siège / CFI Hôtel de ville	2	26		-	34
Secrétariat général	5	1	5		-	4		-	15
Secrétariat Gen. Adjoint 1	6	1	4	Structure personnel	1	1		-	13
Secrétariat Gen. Adjoint 2	1	-	1		-	2		-	4
1° division admin générale	-	1	4	Ensemble Abattoirs-Entrepôts Frigorifiques	1	13		-	19
2° division affaires culturelles	-	7	6	GS maternelle + Primaire GS +CLM GS+CLSM+CLM Fonctionnement théâtre Fonctionnement Beaurepaire Fonctionnement Maison des Arts	35 10 2 1 1 1	186	Centre Intégré Jean-Vilar Ensemble des Haras	1 1	251
Service de la voirie	-	5	23	Ateliers Bd Bon Pasteur Ateliers Bd Ramon Ateliers de St-Barthélémy	1 1 1	69	Synthèse dépense/quartier	20	120
Service architecture	-	1	1		-	1		-	3
Service des espaces verts	-	4	23	Ateliers BD Doyenné et Tardat	2	481	Synthèse coûts des équipements	191	701
Service des bâtiments	-	6	12	Ateliers Montrejean	1	-		-	19
5° Div. Sports et loisirs	-	4	-		-	57	Ensemble Jean Bouin Parc de loisirs du Lac de Maine	1 1	63
6° Div Environnement- Hygiène	-	3	3	Ateliers La Bruyère	1	7	Nettoiement des voies publiques Collecte des OM sur Angers	1 1	16
7° Div. Urbanisme et Patrimoine	-	2	1		-	6		-	9
Totaux	**16**	**35**	**85**		**61**	**853**		**217**	**1267**

[182] *Ibid*

Le conseiller de gestion a ainsi créé seize unités auxiliaires logistiques, trente-cinq unités auxiliaires gestionnaires et quatre-vingt cinq unités auxiliaires prestataires (tableau 4.03). Plus globalement les huit cent cinquante trois unités finales, correspondant à des centres de coûts et déterminées au démarrage du processus analytique, proviennent des onze domaines d'intervention municipale identifiés par le secrétaire général (classement ne correspondant pas aux têtes de chapitres budgétaires, ni au découpage des services ou des délégations). Nous reproduisons dans le tableau ci-après la liste des onze domaines d'intervention définis et classés par le coût net décroissant.

Domaines d'intervention municipale en 1986

- Culture et animation
- Enseignement
- Social et santé
- Environnement
- Voirie, circulation et stationnement
- Sports
- Enfance et jeunesse
- Communication, relations publiques et jumelages
- Économie
- Urbanisme et logement
- Sécurité et autres services

Chaque domaine est ensuite décliné en sous-domaines du secteur (présenté par le total des charges, des produits et coût net) et comparé par année, le principe étant que toute dépense ou recette enregistrée en comptabilité budgétaire l'est obligatoirement en comptabilité analytique (exception faite des annuités d'emprunts antérieurs à 1986[183]). L'objectif *in fine* de la commune est de connaître le coût de chacun de ces domaines et, pour chaque domaine, le coût unitaire.

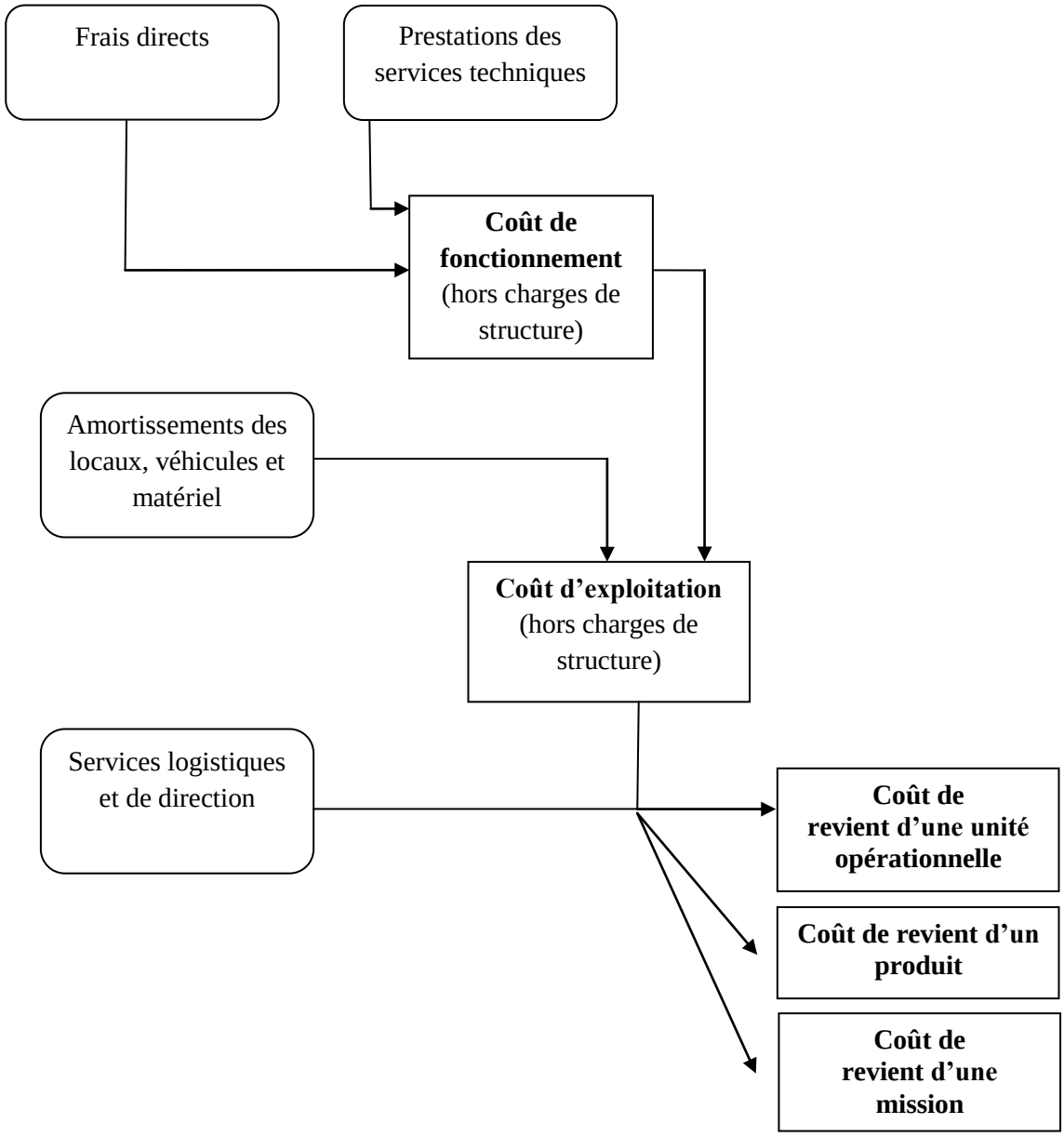
2. Un calcul de coût de revient par étapes progressives…

Ce cadre de la comptabilité analytique permet au conseiller de gestion de formaliser le processus de calcul du coût complet de chaque unité opérationnelle en intégrant la totalité des frais directs (y compris les dépenses du personnel), les prestations reçues des services, les charges supplétives (les amortissements, en particulier) et les frais de structure. Le conseiller de gestion applique la technique du « déversement » du coût de tous les services

[183] par souci de simplification.

intermédiaires vers les unités opérationnelles comme analysé précédemment. Il procède par étapes graduelles pour construire son projet de coût analytique (figure 4.04).

Figure 4.04 Calcul du coût de revient par étapes



La première étape permet d'obtenir le coût du fonctionnement hors charges de structure. Il correspond au « petit équilibre » et il comprend les frais directs et les prestations fournies par les services techniques : bâtiments, atelier automobile, espaces verts et voirie. Ce premier coût pourra répondre pour le conseiller de gestion aux besoins de certains services pour déterminer des tarifs.

La deuxième étape permet de déterminer le coût d'exploitation hors frais de structure. Il suffit pour cela d'ajouter au précédent coût, les amortissements des locaux, des véhicules et du matériel, frais financiers compris.

Enfin la troisième étape permet d'intégrer les frais des services logistiques et de direction, en procédant, dans un premier temps, à l'intégration des actions de direction et d'appui internes aux services (bureau d'études, surveillants de travaux…). Puis, dans un deuxième temps, les prestations quantifiables des services logistiques (architecture, imprimerie, informatique…), les frais d'affranchissement, de téléphone, de reprographie sont intégrés. Enfin on procède à la ventilation des frais de direction générale sur la base de clés de répartition.

Ce système permet de déterminer :

- le coût de chaque unité opérationnelle (par exemple le compte d'exploitation d'une école) ;
- le coût de chaque « produit » (exemple : le coût d'une place d'élève) et de récapituler ses coûts ;
- le coût d'une mission municipale (exemple : l'enseignement primaire) ;
- le coût par nature (exemple : les coûts relatifs aux bâtiments par récapitulation des rubriques locaux de tous les équipements). Pour la direction générale, il s'agit du résultat du compte d'exploitation.

L'objectif du conseiller de gestion est d'harmoniser la pratique du calcul des coûts de revient et de faciliter par là-même l'analyse, à partir d'un système d'information de calcul de coûts analytique identique et reconnu par tous. Enfin cela met un terme selon le conseiller de gestion, aux comptabilités parallèles tenues par certains services.

3…qui nécessite la mise en place de règles de gestion

Le conseiller de gestion définit quatre règles de gestion pour mettre en mouvement la comptabilité analytique.

Une première qu'il nomme « *règle de gestion de comptabilité analytique*[184] » reprend la notion déjà évoquée précédemment, celle d'unités et de sections. Pour les alimenter, la notion de dépenses et recettes directes, lors de l'enregistrement aux services finances (mandatement ou titres de recettes) est développée, ainsi que l'introduction de nouvelles informations : période de facturation et quantités facturées afin d' « alimenter » simultanément les tableaux de bord de fréquentation ou d'activité et les comptes d'exploitation analytique, à partir, par exemple, d'un titre de recettes. La création de la facturation des prestations internes par

[184] *ibid*

virement de comptes d'exploitation analytique à comptes d'exploitation analytique, sans édition de documents intermédiaires (factures pro-forma[185]) est également au centre du dispositif. Les unités et sections facturent toutes les interventions pouvant être aisément isolées et valorisées (informatique, téléphone, photocopies)…Cela a l'avantage de limiter la répartition de dépenses indirectes et parallèlement de la masse des frais d'administration générale, réparties à l'aide de clés. Enfin la création de la notion d'amortissement des bâtiments, véhicules et matériels est systématique.

La deuxième est une « *règle de gestion des services directs*[186] **».** Tous les services directs doivent enregistrer une demande via la notion de commande, qui doit ensuite faire l'objet d'émission de factures réelles ou pro-forma.

La troisième règle est intitulée « *règles de gestion des prestations*[187]**».**Toutes les prestations internes et externes sont affectées à des comptes d'exploitation analytique. Les prestations fournies gratuitement à des organisations extérieures sont isolées en comptabilité analytique et font l'objet de l'édition de factures pro-forma destinées à celui qui accordera la gratuité. Enfin les coûts de facturation de la main-d'œuvre sont déterminés pour chaque unité prestataire selon la règle suivante : le coût horaire de main-d'œuvre est égal au total de la rubrique « personnel » du compte d'exploitation analytique annuel prévisionnel de l'unité y compris le personnel d'encadrement, divisé par le nombre théorique d'heures travaillées par le personnel d'exécution. Les autres éléments d'une prestation (consommation de fournitures et utilisation de véhicules ou d'engins) sont à facturer distinctement. Toutefois, pour les services qui mettent en œuvre peu de matériel ou de fournitures (moins de 20% du coût total), des éléments peuvent être incorporés forfaitairement dans le coût horaire de main-d'œuvre.

Enfin la quatrième règle concerne « les *règles de gestion des stocks*[188] **»** déjà évoquée et est destinée aux secteurs concernés comme l'économat, les services généraux, les espaces verts ou les ateliers. Les fiches de stocks permettent la valorisation plus fine des fournitures mises en œuvre lors des interventions des différents ateliers, mais aussi un meilleur contrôle des sorties.

[185] Document extra-comptable qui permet une évaluation.
[186] *ibid*
[187] Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *schéma directeur cadre et principe de comptabilité analytique*, service organisation et méthodes août 1984.
[188] *ibid*

4. Le compte d'exploitation analytique, pivot du calcul du coût analytique

Le compte d'exploitation analytique vient logiquement dans la continuité des tableaux de bord afin de déterminer le rapport coûts/unités (annexe 4.06). Le compte d'exploitation analytique est un document où sont enregistrés les mouvements de charges et produits concernant l'unité (tableau 4.04). Le principe adopté est de classer les dépenses dans un ordre plus analytique que celui des numéros d'article défini par la M12. La différence fondamentale du compte d'exploitation par rapport au sous-chapitre budgétaire peut se résumer de la façon suivante.

Le budget défini dans le cadre de la M12 est un amalgame de dépenses et de recettes classées soit par nature des frais (les dépenses relatives aux bâtiments au 932 par exemple), soit par destination (les dépenses d'une piscine par exemple). Pour connaître le coût complet d'un équipement ou d'un service, il faut donc procéder à une répartition des dépenses indirectes qui représentent à la ville d'Angers plus de 70% des dépenses totales. À l'inverse, le compte d'exploitation procède d'un raisonnement différent. Peu importe le gestionnaire du crédit, il faut affecter directement à toute unité opérationnelle la totalité des dépenses et des recettes qui peuvent être attribuées avec certitude. En conséquence, le compte d'exploitation est composé de frais directs dont la définition est moins restrictive que celle des dépenses budgétaires directes. Sont considérées comme frais directs les dépenses de personnel et les factures pouvant être individualisées (annexe 4.07)À ces frais directs, il faut ajouter les prestations internes, c'est-à-dire les travaux réalisés par une section au bénéfice d'une autre. Les principales prestations concernent l'entretien des bâtiments, la réparation des véhicules, les interventions de la voirie ou des espaces verts à l'intérieur d'un équipement (une école par exemple)…. Sont également à considérer comme prestations internes des dépenses actuellement globalisées au chapitre 934 mais qui peuvent être précisément ventilées par service : les travaux d'imprimerie, les consommations de photocopies, les fournitures de bureau, les frais de téléphone, les prestations informatiques…Ensuite il faut prendre en compte l'amortissement des bâtiments, des véhicules et du matériel (annexe 4.08). Cet amortissement est à calculer sur la base de la valeur d'acquisition, augmentée d'une quote-part de frais financiers calculée forfaitairement.

Il convient de s'assurer, en amont lors de la saisie, de la bonne imputation des factures aux sections correspondantes, à l'aide d'une codification. Cette imputation permet d'attribuer directement les charges aux sections concernées, ce qui limite le montant des charges non

attribuées. Enfin il est procédé à une répartition des frais d'administration générale selon des clés de répartition

Le tableau4.04 présente la maquette du compte d'exploitation analytique défini par le conseiller de gestion

COMPTE D'EXPLOITATION ANALYTIQUE TYPE[189]						
CHARGES				**RESSOURCES**		
F.D.(1)	**P.I.(2)**	**C.S(3)**	**INTITULE DE L'ARTICLE**	**R(4)**	**P.I.(5)**	**INTITULE DE L'ARTICLE**
			MOYENS			**PRODUITS D'EXPLOITATION**
			Personnel			
61			Salaires et charges du personnel affecté. Dépenses liées au personnel	70		Droits d'entrée
				71		Droits de voirie
600			Produits pharmaceutiques			**RECOUVREMENTS / SUBV. / PARTICIP.**
602			Habillement			
643			Frais de séjour et de stage	733		Recouvrements (spécifiques)
661			Frais de déplacement et transport	736		Subventions (spécifiques)
			Frais de mission	737		Participations (spécifiques)
667			…			…
	X		Déplacements de main d'œuvre			
			TERRAINS ET INFRASTRUCTURES			PRODUITS D'IMMOBILISATION
			Entretien des terrains			
6310			Entretien des bois et forêts		X	PRESTATIONS INTERNES FOURNIES
6311			Entretien de voirie			
6313			…			
			Impôts fonciers et taxes foncières			
621			Assurances			
			PI Voirie (circulations…)			
638			PI. Espaces Verts (E.V intégrés)			
	X					
			LOCAUX			
			…			
			Loyers et charges locatives			
630			Entretien des bâtiments			
6312			…			
			Electricité			
630			Eau			
6341			Gaz			
6342			…			
			Assurances			
6338			P.I. reçues des ateliers Bât.			
	X		Amortissement des Bâtiments			
		X				
			VEHICULES			
			Carburant			

[189] *ibid*

			Impôts et taxes s/ véhicules			
603			Assurances			
623			P.I. atelier auto-carburant			
638	X		P.I. atelier auto-entretien et réparation			
	X		Amortissement des véhicules			
		X				

(1) frais directs (2) prestations internes reçues (3) charges supplétives

(4) recettes (5) prestations internes facturées.

COMPTE D'EXPLOITATION TYPE (suite)						
CHARGES				**RESSOURCES**		
F.D.(1)	**P.I.(2)**	**C.S(3)**	**INTITULE DE L'ARTICLE**	**R(4)**	**P.I.(5)**	**INTITULE DE L'ARTICLE**
			MATERIEL			
6314			Entretien du matériel, outillage, mobilier			
633			Acquisition de petit matériel			
	X		P.I réparations (ex : atelier mécanique des EV pour interv. Sur parc engins)			
		X	amortissement du gros matériel			
			FOURNITURES ET FRAIS SPECIFIQUES			
			Fournitures scolaires			
607			Fêtes et cérémonies			
660			P.I Fêtes et manifestations			
	X					
			FRAIS POSTAUX			
			Affranchissement			
6640			Téléphone			
6643						
			AUTRES FRAIS ADMINISTRATIFS			
			Fournitures de bureau			
608			…			
…			Impressions, reliures, autres prestations			
662			Documentation			
			Frais d'actes et de contentieux,			
663			P.I reprographie, imprimerie			
664						
	X		Amortissement informatique			
		X	**DEPENSES AU PROFIT DE TIERS**			
			Travaux pour le compte de tiers			
637			Participations et prestations			
64			Allocations et subventions			
65						

Prenons l'exemple d'une piscine qui a fait l'objet d'un compte de résultat en 1984 (tableau 4.05).

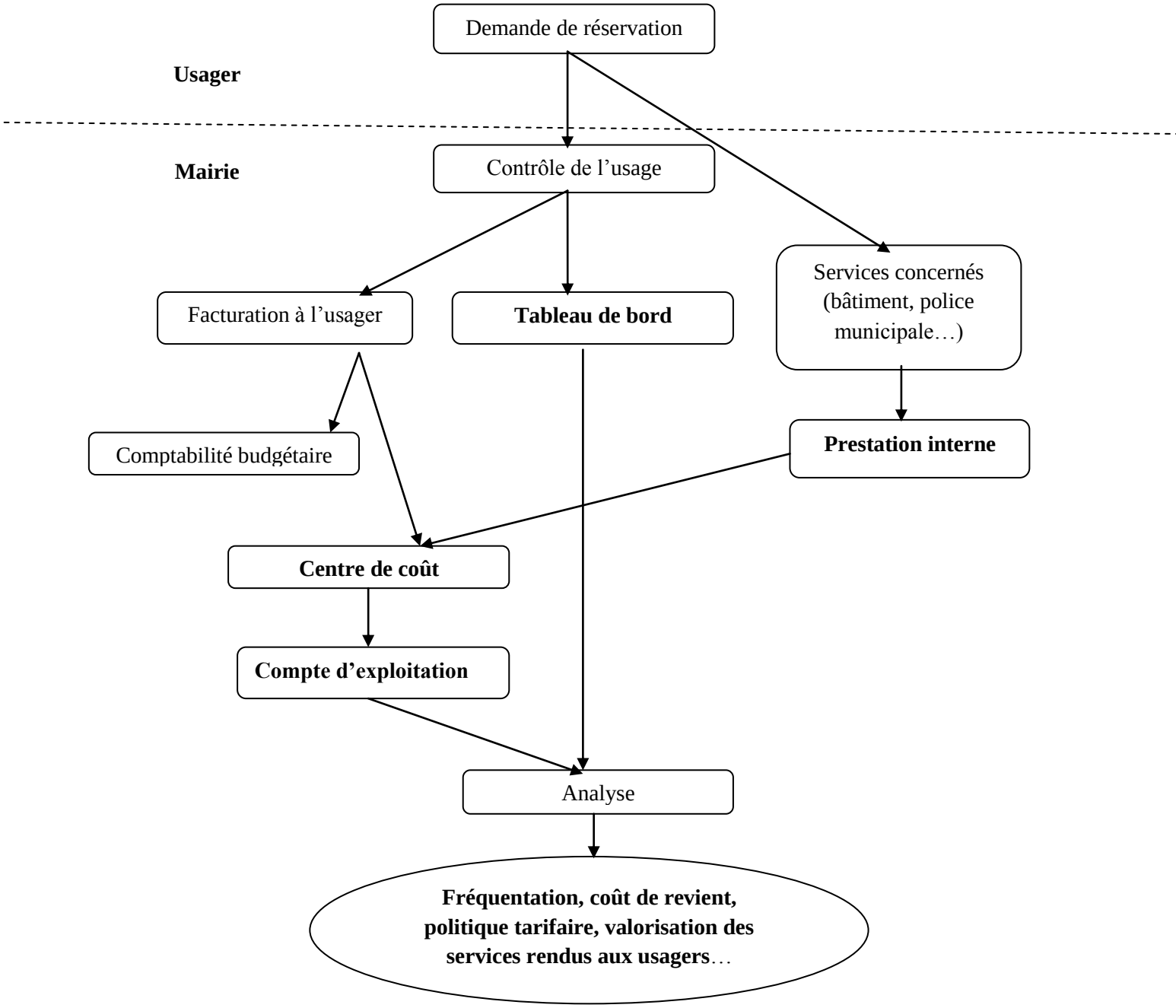
Tableau 4.05 Compte de résultat d'une piscine, 1984

Charges		**Francs**	**Produits**		**Francs**
01	Personnel	1 400 000	01	Facturation usagers	870 000
02	Terrains	0	02	Facturation demandeurs	0
03	Voies et Réseaux	0	03	Recouvrement de charges	0
04	Locaux	360 000	04	Taxes et redevances	0
05	Véhicules et engins	10 000	05	Subventions et participations	0
06	Matériel mobilier et informatique	10 000	06	Recettes non encaissées	0
			07	Prestations internes fournies	240 000
07	Consommables	10 000	08	Autres produits directs	5 000
08	Autres charges directes	10 000	09	Structure interne répartie	0
09	Charges de structure interne	370 000			
	Total :	**2 134 000**		**Total :**	**1 115 000**

Le coût unitaire d'un entrée ressort à 26,675 francs sur la base d'une fréquentation de 80 000 entrées (2 134 000/80 000). Le coût net est de 1 019 000 francs (2 134 000 – 1 115 000), soit un taux de couverture de 52.25% (1 115 000/2 134 000). Le coût unitaire net restant à la charge de la collectivité sur le principe de la solidarité est de 12,738 francs, c'est-à-dire 1 019 000/80 000. Ces chiffres permettent d'apprécier et de comparer les coûts par équipement de même nature. Ils servent aussi aux élus dans leur politique de communication face à l'usager citoyen mais aussi contribuable. Le compte d'exploitation analytique se révèle ainsi être pour le conseiller de gestion le document de base central de l'analyse des coûts.

Par exemple, la demande de réservation d'une salle municipale par un usager (Figure 4.05) déclenche un processus de facturation et de calcul analytique. Ce processus conduit à l'output suivant : coût de revient du service rendu à l'usager.

Figure 4.05 Les étapes d'un traitement analytique d'une réservation d'une salle municipale



L'outil analytique permet ainsi d'aboutir à la valorisation en coût complet d'un certain nombre d'objets, tels que des prestations délivrées par la commune : la fréquentation d'une piscine ou la réservation d'une salle en sont des illustrations. Ce système analytique nécessite des phases de tests et d'ajustements afin d'assurer une stabilité au sein de l'organisation.

§2. 1984 Une phase centrale, celle des périodes de tests

Le secrétaire général et le conseiller de gestion centrent également la réussite du projet sur l'étape intermédiaire, celle des périodes de tests pour la création de l'outil. C'est une période centrale car elle est fondée sur l'échange entre les participants au projet, les chefs de service acteurs de terrain, le conseiller de gestion et les informaticiens. Deux périodes structurent cette année de rodage des outils de contrôle de gestion.

1. Avril 1984, test sur les comptes d'exploitation analytique

A partir du premier avril 1984 débute une période de tests sur les comptes d'exploitation analytique (annexe 4.09).À cette date, il s'agit de vérifier que l'imputation des factures aux sections concernées a été correctement réalisée. De même, concernant les titres de recette, le même principe est appliqué ; le service des finances vérifie la bonne imputation des recettes aux sections correspondantes.

Concernant les prestations internes, deux étapes sont envisagées, le relevé des quantités (heures travaillées par les agents, par les engins, kms parcourus,…), ainsi que la valorisation de ces quantités. Pour le relevé des quantités, il est demandé aux services de noter tous les éléments concernant une prestation fournie à une des unités retenues. Concrètement, il s'agit d'isoler des bons d'intervention car ceux-ci sont généralement établis par les contremaîtres et parfois insuffisamment traités.

Nous avons retrouvé, dans les archives, les seize unités opérationnelles, choisies dans les différents services municipaux pour participer aux tests. Par contre, nous n'avons pu identifier les raisons de ces choix. Sont concernés par cet essai :

- Les groupes scolaires la Blancheraie et l'Isoret
- Les crèches collectives Belle Beille et Monplaisir
- Les crèches collectives Centre Ville (rue Hanneloup) et la Roseraie
- Les CLM la Blancheraie (ouvert toute l'année) et l'Isoret (en été seulement)
- Les CLSH la Blancheraie et le Hutreau
- Le Théâtre
- Le CNR
- Le jardin des Plantes, le parc de loisirs du Lac de Maine et le carrefour Chaumin-Churchill
- Le stade du Lac de Maine et celui de l'Arceau

- Le COSEC Montaigne et la salle Jean MERMOZ
- Les piscines Jean Bouin et Monplaisir
- Les cellules droits de place et entretien des fontaines
- Les services nettoiement et répurgation
- Les abattoirs et les entrepôts frigorifiques
- Le service Imprimerie
- Le coût de fonctionnement immobilier du bâtiment administratif de l'Hôtel de Ville

Pour ce dernier compte d'exploitation, il s'agit de relever tous les frais de fonctionnement (énergie, entretien des locaux, des ascenseurs, gardiennage, huissiers…) afin de pouvoir, dans une seconde étape, les affecter aux services occupants, au *prorata* des surfaces privatives par exemple.

Les choix de ces services peuvent être motivés par les raisons suivantes : pour les groupes scolaires, les crèches et les centres de loisirs, la commune souhaite disposer d'informations (notamment les coûts) afin d'effectuer des arbitrages entre faire-faire par le privé ou prendre en charge ces services. La petite enfance représente un coût élevé, nécessitant un personnel important. En fonction de sa politique sociale, la commune souhaite ainsi disposer de données pour faciliter ses arbitrages. En ce qui concerne les activités culturelles, celles-ci sont soumises à des aléas en termes de fréquentation. La programmation, consistant à définir les spectacles à venir, conditionne l'équilibre financier de ce service. L'arbitrage consistant à assumer un déficit (lié à un coût de la programmation élevée compte tenu du nombre insuffisant de spectateurs) ou à rechercher l'équilibre financier, nécessite de disposer d'informations financières de nature analytique. Pour ce qui est des piscines, la commune doit également effectuer des arbitrages entre une délégation de service publique (DSP) et une gestion en régie, compte tenu du coût très élevé d'entretien des piscines.

Par ailleurs, le secrétaire général membre actif au projet insiste sur le rôle central du chef de service. Il le rappelle dans une note préparatoire à la période d'essai :

> « *pendant cette période d'essai, votre collaboration sera indispensable en tant que gestionnaire de service mais aussi, éventuellement, en tant que fournisseur de prestations internes. Ainsi, lorsqu'une équipe de votre service interviendra, en tant que prestataire, au bénéfice d'une des unités retenues pour le test, il vous sera demandé de relever les éléments nécessaires à une facturation interne : au minimum, durée de l'intervention et, si possible, durée d'utilisation d'engins et de véhicules et coût des fournitures*[190] »

Il précise, par là-même, l'importance des échanges entre services, comme celui du service des finances sollicité pour isoler les factures concernant les unités choisies. Il souligne surtout le rôle du conseiller de gestion qui aura seul la responsabilité d'enregistrer régulièrement les différents éléments des factures et prestations internes après les avoir valorisées. Le secrétaire

[190] Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *note à l'attention de mesdames et messieurs les chefs de service, n*ote du secrétaire général 1° mars 1984

général insiste également sur les échanges qui doivent être constants entre les chefs de service et le conseiller de gestion.

2. Novembre 1984, test de valorisation et tableau de bord de calcul des coûts horaires

A. Présentation du calcul détaillé du coût horaire de main-d'œuvre

Il convient de présenter l'opérationnalisation de l'outil analytique sur les ressources humaines car celle-ci a conduit à des ajustements de l'outil. La note du conseiller de gestion en date du 7 novembre 1984 informe le secrétaire général et les chefs de service des tests nécessaires au contrôle de la valorisation des prestations internes. Il axe son analyse sur le coût horaire car il considère « l'entreprise-mairie » comme une organisation de services dont les coûts salariaux sont le premier poste de dépenses du budget fonctionnel. Souhaitant travailler en collaboration avec les chefs de service sur ce test il précise au secrétaire général dans sa note : « *Je suis à votre disposition pour analyser ensemble plus à fond ces résultats. Je vous propose, par ailleurs, de soumettre ces chiffres, même imparfaits, aux chefs de service afin de recueillir leurs remarques et réactions*[191] ». On y apprend que le coût horaire direct est le rapport entre les frais de personnel directs y compris de structure du service par les heures travaillées par les agents des sections opérationnelles. Dans un souci de transparence, le conseiller de gestion détaille le calcul des coûts horaires des sections opérationnelles. Nous avons retrouvé ce détail :

Au numérateur :

(Salaires bruts + charges patronales + les primes semestrielles) pour les agents opérationnels + une quote-part[192] de frais de personnel de structure multiplié par l'effectif des agents opérationnels + la quote-part de frais de structure est obtenue grâce à la comptabilité analytique.

Au dénominateur :

Effectif des agents opérationnels multiplié par le nombre de jours ouvrés (253) moins le nombre de jours d'absence[193] de l'année multiplié par l'horaire moyen journalier (7h35 minutes) plus le nombre d'heures supplémentaires par jour travaillé.

[191]Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *coût horaire des sections opérationnelles*, note à l'attention de monsieur le secrétaire général le 7 novembre 1984

[192]La quote-part est variable et est issue du système de comptabilité analytique.

[193]Les absences sont composées des congés légaux, des congés maladie, maternité et accidents de travail, des congés familiaux, de formation et syndicaux

Pour plus de transparence le conseiller de gestion précise deux points pour analyser son ratio. Tout d'abord, il ne s'agit que de calculs approchés, faute d'éléments dans certains domaines. Au numérateur ne sont pas pris en compte les avantages et compléments versés par le comité d'action sociale, à l'exception de la prime semestrielle qui a été incorporée, ainsi que les frais de formation. Au dénominateur, le nombre de jours payés a été calculé sur la base de l'effectif au 31/12/83. Pour le conseiller de gestion il aurait été préférable de retenir l'effectif moyen de l'année 1983. En effet, en 1983 nous sommes au début de la décentralisation, la commune connaît alors une croissance de ses effectifs au 31/12/83 (pour répondre aux transferts de compétence) par rapport au début de l'année, ce qui conduit à fausser quelque peu le résultat du calcul. D'où la préférence du conseiller de gestion pour l'effectif moyen comme base de calcul. Ensuite, il s'agit de coûts horaires directs et non de coûts de revient. En effet, pour lui, si l'on considère le coût de revient comme un coût qui doit permettre l'équilibre d'exploitation, il conviendrait d'augmenter le numérateur des frais d'amortissement et de fonctionnement des locaux, des frais d'amortissement et de fonctionnement du matériel et de l'outillage, des frais d'amortissement et de fonctionnement des véhicules et des engins (s'ils ne sont pas facturés par ailleurs), des matières consommées et des frais généraux (structure siège).Il conviendrait en outre de diminuer le dénominateur des heures de déplacement et de maintenance de l'outil de travail non facturées.

En ce qui concerne les frais généraux, le coût horaire présenté comprend une quote-part de frais de personnel de structure-siège. Calculés en pourcentage de la masse salariale globale, ils représentent 8.64%. Ils comprennent les indemnités des élus et les salaires et charges du secrétariat général, de la direction générale des services ainsi que ceux des services logistiques (personnel, finances, informatique…). Les autres frais de fonctionnement sont à inclure dans ce calcul global (frais de maintenance des locaux, du matériel informatique…).

Le tableau 4.06, reproduit ci-après, présente un exemple d'analyse des coûts horaires directs pour les sections opérationnelles, celui de la voirie. L'objectif vise à décomposer les coûts des différents services afin d'en analyser les composantes avec les chefs de service.

Tableau 4.06 Analyse des coûts horaires directs de la section opérationnelle « voirie »[194]

		(A)	(B)	(A)-(B)/ (A)	(C)	(D)	(D)/ (C)	(E)	(E)/ (D)
Subdivision Nord	V	65 539F	52 980F	19.2%	51.58F	69.39F	+34,5%	85.84F	+23,7%
	I				100	135		166	
Subdivision Sud	V	66 142F	54 704F	17.3%	51F	70.35F	+37.9%	85.05F	
	I				100	138		167	+20.9%
Subdivision éclairage	V	29 318F	20 540F	29.9%	51.09F	59.84F	+17.1%	85.41F	
	I				100	117		167	+42.7%
Ateliers auto	V	44 389F	35 656F	19.7%	54.43F	78.40F	+44.0%	97.57F	+24.5%
	I				100	144		179	
TOTAL voirie	V	205 388F	163880F	20.2%	51.94F	70.20F	+35.3%	88.07F	+23.3%
	T				100	135		170	

(A) heures payées (y compris heures supplémentaires)
(B) heures travaillées
(A)-(B)/(A) = le taux d'absence
(C) Coût horaire payé = (salaires+charges) hors coût de structure / horaire payé
(D) Coût horaire payé, y compris le coût de structure
(E) Coût horaire travaillé, y compris coût de structure

Pour le tableau de la « voirie », après échange avec les chefs de service les corrections suivantes ont été apportées :

> « - *L'encadrement « travaux en régie » et « ouvrage » des subdivisions Nord et Sud a été considéré comme non opérationnel*
> - *Les surveillants du domaine public et ceux des travaux confiés à l'entreprise n'ont pas été répartis sur les sections opérationnelles des subdivisions territoriales*
> - *De même pour la cellule études et travaux en subdivision éclairage et signalisation*
> - *Aux ateliers auto, le magasin a été réparti sur les sections opérationnelles, pas le magasin central de la Voirie*
> - *Le bureau d'études n'a pas été imputé forfaitairement aux sections opérationnelles, considérant que son activité n'est pas uniquement tournée vers les subdivisions pour des travaux en régie*[195]*…* »
> (exemple de clé de répartition des charges de structure, annexe 4.10).

[194] Archives de la ville d'Angers, 1300 W 9, *coût horaire des sections opérationnelles*, note à l'attention de monsieur le secrétaire général le 7 novembre 1984
[195] *ibid*

B. Analyse des résultats et mise en évidence des coûts horaires différentiels

Le conseiller de gestion analyse les écarts de coûts d'un service à l'autre essentiellement par des différences :

- « *Sur le coût horaire de base, c'est-à-dire, le coût de l'heure payée*
- *Sur le taux d'encadrement ou de structure*
- *Sur le taux d'absentéisme*[196] »

Ce coût salarial est aussi fonction du niveau de qualification du personnel, de son ancienneté, du supplément familial perçu. L'ensemble de ces différences sont reprises dans un tableau d'indice. D'après l'analyse des archives, nous avons relevé une différence de coûts entre 42F85 et 54F43, soit entre 100 et 127 en indice reproduit dans le tableau ci-après pour les services voiries.

SERVICES[197]	INDICES
1 Nettoiement	100
2 Subdivision espaces verts- sports, cimetières et camping	106
3 Subdivision Espaces verts- parcs et jardins	115
4 Ateliers de Montrejeau	116
5 Services généraux Espaces verts	118
6 Subdivision Voirie Sud	119
7 Subdivision Voirie- éclairage et signalisation	119
8 Subdivision Voirie Nord	120
9 Répurgation	122
10 Ateliers auto	127

En estimant les charges patronales à 30% du salaire brut, le conseiller de gestion a défini les différents niveaux de salaires moyens mensuels pour l'année 1984, toujours pour les services « voiries » que nous regroupons dans le tableau également ci-après.

SERVICES[198]	Salaire (*) mensuel en F
1 Nettoiement	5 070F
2 Subdivision Espaces verts- Sports, cimetières et camping	5 380F
3 Subdivision Espaces verts- Parcs et jardins	5 820F
4 Ateliers de Montrejeau	5 900F
5 Services généraux Espaces verts	5 930F
6 Subdivision Voirie Sud	6 080F
7 Subdivision Voirie- éclairage et signalisation	6 120F
8 Subdivision Voirie Nord	6 290F
9 Répurgation	6 230F

[196] *ibid*
[197] Archives de la ville d'Angers 1870 W1 tableau adapté.
[198] *ibid*

10 Ateliers auto	6 370F

(*) hors prime semestrielle CAS et autres avantages, et compte tenu des heures supplémentaires

Concernant le taux d'encadrement ou taux de charges de structure, ce taux varie de 11% pour les espaces verts et de 35% pour la voirie (annexe 4.10). Cette différence provient du fait que la voirie dispose de quarante-cinq agents de structure pour cent soixante douze agents opérationnels ou d'études (environ 1 pour 4), soit un coût moyen par agent opérationnel de 36 000F. Pour les espaces verts nous retrouvons ce même coût moyen. Pour les bâtiments le coût relevé par agent est de 26 500F. Enfin pour la 6ème division, ce coût moyen par agent nettoiement et répurgation est de 20 800F.

Cet exemple illustre l'identification d'écarts de taux d'encadrement. Le conseiller de gestion analyse ces écarts en justifiant « *des travaux administratifs et/ ou comptables plus ou moins importants, une gestion complexe du personnel qui nécessite la tenue de plannings…,un besoin de personnel d'encadrement (au sens premier du terme) ou de conseil en fonction de la technicité des travaux*[199]*…* ».

L'analyse du coût de l'absentéisme répond à la commande du secrétaire général des services de dépasser le simple calcul de coût analytique en mettant en évidence les raisons explicatives de certaines dérives. En se reportant au tableau 4.06 ci-avant, la 3ème colonne (% (A)- (B)/ (A)) nous donne le taux d'absentéisme et la 8ème colonne (% (E)/(D)) indique le pourcentage d'écart entre le coût, et charges de structure comprises, de l'heure travaillée et de l'heure payée : c'est-à-dire, mathématiquement, ce que représentent les heures d'absentéisme par rapport aux heures travaillées. La troisième colonne constate donc l'importance de l'absentéisme : les congés légaux représentent environ 12% des jours ouvrés, la différence provient des autres motifs d'absence : maladies, accidents de travail…On peut analyser chacune des sections opérationnelles étudiées en mettant en évidence celles dont le taux est le plus élevé. La 8ème colonne souligne le poids de l'absentéisme dans le coût horaire. Il s'agit du taux de majoration qui doit être appliqué sur le coût de l'heure payée pour couvrir l'absentéisme et ainsi compenser le déficit en heures de travail. La comparaison de cette colonne avec la 8ème (% (D)/ (C)) permet de constater en particulier que, pour la « voirie », le poids de l'absentéisme dans le coût de l'heure travaillée est inférieur à celui des charges de structure (sauf pour la subdivision éclairage). On peut procéder ainsi pour les autres sections

[199] *ibid*

opérationnelles. Nous retrouvons dans les archives ces commentaires qui semblent montrer tout l'intérêt pour le management d'une connaissance fine de ces chiffres.

Le conseiller de gestion poursuit son analyse par un exposé du coût de l'heure travaillée. Il estime notamment que « *les charges de structure sont à l'origine des écarts les plus importants entre services. Le coût de l'heure travaillée obtenu est partiel et donc inférieur au coût de revient. Malgré cela, il est tout de même supérieur, pour la plupart des services, au prix de l'heure de main-d'œuvre actuellement facturé aux tiers bénéficiaires : 72 F en 1984*[200] ». L'objectif des tableaux de bord analytiques est d'apprécier les coûts obtenus en les comparant :

- dans le temps, d'un service ou d'un équipement à l'autre, ce qui est gage de cohérence dans la prise de décisions de la gestion de ces dits-équipements ;
- à des standards et/ou des objectifs ;
- aux prix pratiqués à l'extérieur (entreprise, ville).

Cet impératif de comparaison sert ainsi non seulement à une maîtrise dans la gestion des composantes des coûts, à la révision des tarifs des prestations mais aussi aux choix de nouveaux investissements ainsi qu'à l'arbitrage entre délégation et intervention en régie. Si le développement d'un tel outil a été possible, c'est que plus généralement a été mis en place par le conseiller de gestion« *un système de sanctions récompenses, pour ne pas tuer dans l'œuf l'initiative. En clair, ceux qui jouaient le jeu de la transparence n'étaient pas punis* » Si cet outil a été mis en place c'est pour servir à la négociation avec les services pour la question des moyens alloués.

Le secrétaire général des services décide de généraliser le réseau analytique à l'ensemble des services après cette phase de test, pour lui, satisfaisante. Plusieurs arguments en faveur de cette position sont énoncés par le conseiller de gestion. Dans un premier temps, il considère qu'« *il n'y a pas de services exonérés de recherche d'économies, de zones protégées où il n'y aurait pas de réflexions à mener, de remises en cause à faire* ». Sa volonté est de faire du conseil de gestion (à travers l'outil de comptabilité analytique), un projet partagé. Dans un second temps, une telle approche se justifie sur la base d'un constat simple : « *car même s'il existe a priori de grosses mines d'or dans certains services, pourquoi se priver des petits gisements* ?» en sous-entendant que la connaissance des coûts doit être faite à tous les échelons, ce qui fédèrera les agents au projet. Et le conseiller de gestion de conclure : « *tout le monde doit se sentir concerné, les relations clients-fournisseurs existent partout. Un des*

[200] *ibid*

adversaires les plus farouches à la mise en place du contrôle de gestion a atténué sa position lorsqu'il a su qu'en comptabilité analytique, il pourrait montrer au maire combien coûtent les manifestations sur la voie publique ou le fonctionnement de chaque fontaine alors qu'il s'agit de secteurs en dehors des missions de base de son service ». L'année 1985 est mise à profit pour finaliser l'outil et le généraliser tout en développant une réflexion à l'innovation et ce, à travers le « contrat d'innovation » présenté dans le point suivant. Au 1er janvier 1986, la comptabilité analytique est officiellement opérationnelle. On constate ainsi que l'outil répond à l'un des objectifs fixés au départ par le secrétaire général des services : maîtriser l'organisation**.** Mais l'outil n'est pas le seul à être développé. Citons également les « contrats d'innovation ».

§3. 1986, création des « contrats d'innovation »

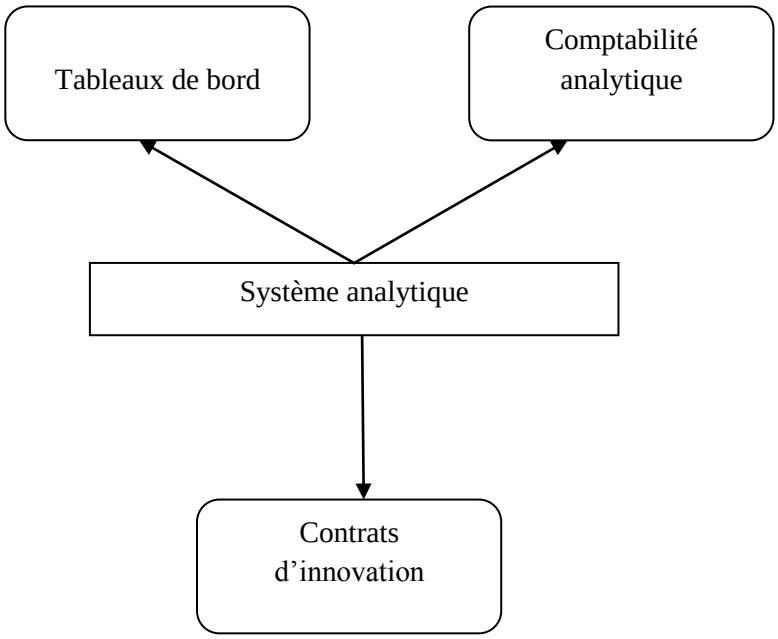
S'inspirant des « groupes d'expression » instaurés par les lois Auroux[201], des « conseils d'ateliers » préconisés par la loi sur la décentralisation du secteur public et en partenariat avec le groupe de travail spécifique consacré à la fonction publique, mis en place en septembre 1985 au sein de l'AFCERQ[202], la ville d'Angers crée le « contrat d'innovation » (annexe 4.12). Ce dernier, établi en septembre 1986, est perçu comme une opportunité offerte aux services d'obtenir des crédits particuliers pour financer des projets d'amélioration. Ce projet s'inscrit dans la volonté de la ville d'Angers de développer des cercles de qualité. Même si l'expérience de ces derniers est éphémère à la ville d'Angers, ce « contrat d'innovation » est souhaité par le conseiller de gestion mais aussi par la nouvelle cellule « communication interne », créée pour « *animer les expériences de cercle de qualité à la ville d'Angers et trouver des voies de motivation des personnels et d'amélioration de la performance en termes*

[201]Les « lois Auroux » se déclinent en quatre lois. La première loi relative aux libertés des travailleurs dans l'entreprise en date du 4 août 1982 est particulièrement consacrée au règlement intérieur. La deuxième, celle du 28 octobre 1982, est la loi relative au développement des institutions représentatives du personnel. La troisième loi, celle du 13 novembre 1982, remanie considérablement le droit des conventions collectives qu'elle étend explicitement aux accords collectifs et fait preuve d'une grande innovation en imposant de véritables obligations de négocier. Enfin, la quatrième, la loi du 23 décembre met en place le comité d'hygiène, de sécurité et des conditions de travail, (CHSCT).

[202]En 1976, Guy Imbert fondait la société « Forhom » spécialisée dans la mise en place des cercles de qualité à travers ses « ateliers et groupes opérationnels de recherche et d'améliorations AGORA ». La fin des années soixante-dix marque en effet le début de la mise en œuvre des cercles de qualité dans des entreprises industrielles européennes. Il faut attendre 1980 pour tenter d'institutionnaliser cette pratique à travers la création de l'Association Française des Cercles de Qualité. Cette méthode censée analyser et améliorer la qualité dans le processus de production est apparue historiquement au Japon dans les années soixante, aux États-Unis dans les années soixante-dix et en Europe dans les années quatre-vingts. L'idée est ainsi de faire travailler les acteurs les plus proches de la question soulevée. De manière plus large, la philosophie de cette méthode est de faire de la base opérationnelle un réservoir à idées pour améliorer la qualité du process de production.

de service public[203] ». Ainsi au système analytique précédent vient se greffer un troisième outil, les contrats d'innovation (figure 4.06)

Figure 4.06 1985, les trois outils du système analytique



L'outil analytique, qui a fait l'objet d'une définition claire et précise de ses principes par le conseiller de gestion après des tests jugés favorables par ce dernier, s'enrichit d'un troisième axe, les contrats d'innovation. Il semble poursuive une trajectoire qui s'inscrive dans la durée. Dans une approche historique, l'analyse des conditions de cette durabilité est donc déterminante pour appréhender ce cheminement. Pour le conseiller de gestion, le domaine privilégié des contrats d'innovation est celui de la gestion courante qui, par rapport aux investissements et aux équipements nouveaux, bénéficie généralement de moins d'attention. Il peut s'agir d'améliorations portant sur le fonctionnement des services, comme sur les prestations fournies aux angevins. Sont retenues, en priorité, les actions qui présentent un caractère innovant et dont l'impact est significatif. Toutefois ces « contrats d'innovation » se heurtent rapidement au champ de compétences des comités techniques paritaires (CTP). Par exemple, si un « contrat d'innovation » décide de travailler sur le réaménagement d'un service, domaine dans lequel le comité technique est compétent, comment va se faire la cohabitation ? Faut-il que le « contrat d'innovation » fasse une proposition qui sera ensuite transmise au CTP? La question n'a pas été tranchée à la ville d'Angers. Comme l'expérience des cercles de qualité ne sera pas pérennisée dans les services municipaux angevins, le

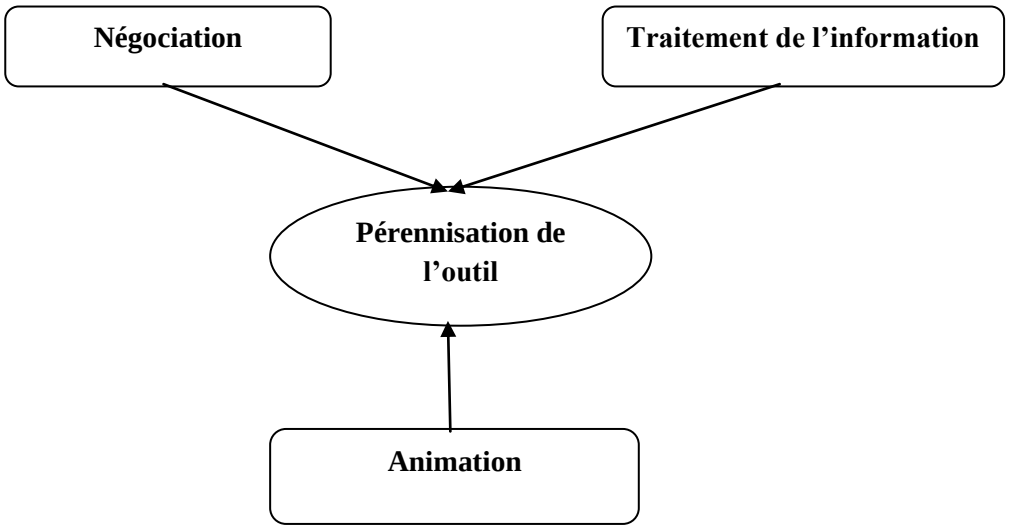
[203] Dix ans de management, *Gazette des Communes, des départements et des régions* , novembre 1986.

« contrat d'innovation » ne sera pas prolongé au-delà du début des années quatre vingt dix. Toutefois cette expérience sera, de l'avis du conseiller de gestion, riche d'enseignements car ellea pu faire « *émerger une culture de responsabilité dans les services* ». Nous n'avons pas trouvé trace, dans l'ensemble des versements faits par le conseil de gestion aux archives de la ville, de documents relatifs à une pérennisation des « contrats d'innovation ».

Section3. Les conditions d'un modèle durable

Pour Pariente (1996), le dispositif de contrôle de gestion de la ville d'Angers et *a fortiori* son outil de comptabilité analytique font figure de référence, en raison de leur longévité. La forme prise par la démarche contribue aussi, nous semble-t-il, à sa singularité. Cette dernière s'expliquerait par la capacité à faire accepter le changement (§1), le rôle joué par l'informatique comme fonction centrale (§2), et par l'animation de la comptabilité analytique (§3).

Figure 4.07 les facteurs de durabilité de l'outil



§1. Négocier la comptabilité analytique

Dans la continuité des contrats d'innovation qui ont permis « *cette émergence de culture de responsabilité des services* » selon l'expression du conseiller de gestion, la levée du visa des finances et la décentralisation des responsabilités participent au nécessaire changement de comportements d'acteurs. S'il est admis que le développement d'un outil de comptabilité analytique, au sein d'une organisation aux structures de fonctionnement rigides à l'instar des collectivités territoriales, ne va ainsi pas de soi, ces dernières feraient preuve d'inertie, en rendant difficile leur renouvellement (Dupuis, 1991).

1. La levée du visa des finances

Le visa imposé par la direction des finances, avant tout engagement budgétaire des services, est à ce moment-là vécu comme une contrainte importante dans leur gestion quotidienne. Le secrétaire général des services réussit à faire accepter par le maire et par l'adjoint aux finances la levée de l'obtention du visa dès lors que, pour une opération donnée, les services ont un budget inscrit, qu'une ligne globale est disponible et que par conséquent ils respectent leur budget. La mesure est d'importance et explique pour quelle raison au départ elle suscite une certaine suspicion. Pour le conseiller de gestion « *le service des finances pensait que l'on allait marcher sur ses plates-bandes* ».

Le secrétaire général des services rattache l'obtention de cette mesure à l'accord d'une collaboration étroite des services notamment dans la définition des indicateurs d'activité. Avec la levée du visa des finances, les services y trouvent un intérêt, par la connaissance de leurs données d'activité, en termes de coûts et de fréquentation. Cette situation d'intéressement est capitale. Elle permet par la suite la phase d'enrôlement des alliés. Cette dernière correspond à la situation par laquelle les acteurs concernés se saisissent du rôle qu'ils ont eux-mêmes contribué à définir (Amblard *et al.*, 1996). En précisant leurs intérêts vis-à-vis de l'outil de gestion et la finalité qu'ils lui assignent, les alliés contribuent ainsi à solidifier l'outil (Oiry, 2012). Ainsi cette étape dépend fortement de l'intéressement dans la définition et la coordination des rôles (Callon, 1986).

Ce point permet de poser la base d'une négociation entre les services et le conseiller de gestion. Le conseiller de gestion fait dépendre une dotation, en outils de traitement (micro-ordinateurs) et en progiciels sur mesure, d'une demande d'informations sur les coûts effectifs de l'activité des services. À charge pour les chefs de service de s'y appuyer pour alimenter le dispositif de pilotage de coûts à travers la facturation interne. En clair, la procédure budgétaire est revue : la responsabilisation couplée à l'informatisation de l'exécution budgétaire par les services leur permet de réinvestir le gain de temps obtenu dans l'alimentation du système de pilotage des coûts. *De facto*, pour le conseiller de gestion « *les budgets ne sont que la conséquence des projets d'activité et de fréquentation* ».

De plus, la décentralisation financière est permise dans chaque service. Ces derniers deviennent des centres de responsabilité en se voyant attribuer un budget, qu'ils sont chargés de consommer en ayant la responsabilité de l'engagement et de la liquidation des dépenses et recettes.

Ainsi l'objectif de transparence, en ventilant les charges de la comptabilité budgétaire en comptabilité analytique, est atteint par des dotations sur mesure des services en applicatifs-métiers[204]. Le conseiller de gestion, applique donc la consigne, imposée dès le départ par le secrétaire général, celle de connaître les services.

L'articulation de la comptabilité analytique avec les demandes budgétaires est fondamentale en demandant aux chefs de service de remplir leur fiche de contexte budgétaire. Ainsi pour le conseiller de gestion « *s'il n'y pas d'articulation avec la préparation budgétaire, les systèmes tournent à vide* ». La gestion des temps et de l'activité par des tableaux de bord permet pour lui *« de planter le décor en termes de coûts et de niveau d'activité avant toute demande de budget supplémentaire* ». Ces éléments sont de nature à quantifier le niveau d'activités des services, objectif principal de la direction générale. Ce but est bien analysé par Dupuis (2012a) pour lequel « *le responsable d'un service, d'une direction, d'une organisation a besoin, à un moment ou à un autre, de savoir ce qui se passe vraiment au sein de son unité* ». De fait « o*n renverse la charge de la preuve* » pour le conseiller de gestion en faisant justifier toute demande d'augmentation de dotation du budget de fonctionnement, ou proposition d'investissements, ou bien de promotion du personnel.

Pour le conseiller de gestion ce travail s'est fait en concertation avec les organisations syndicales, « *on avait des syndicats à qui on avait des choses à dire»* si bien qu'on a facilement réorienté des services et supprimé des postes. On comprend mieux la mission donnée par le secrétaire général au conseiller de gestion à son arrivée : connaître le niveau d'activité et son coût. Face aux acteurs d'une organisation disposant d'une capacité de résistance et d'opposition à un changement que l'on cherche à leur imposer, la direction n'a pas d'autres choix que de mettre en œuvre un processus de négociation de ce changement (Morin, 1988). La négociation de la direction générale permet de contourner les obstacles d'une confrontation directe avec les services.

2. La décentralisation des responsabilités

Le choix de décentraliser[205] l'alimentation de la comptabilité analytique constitue également un facteur explicatif à l'acceptation de la démarche. L'importance accordée à la décentralisation est indiquée par Meyssonnier (1993, p. 197) : « *Mais un tel système ne peut*

[204] Les applicatifs métiers sont des logiciels spécifiques aux domaines de responsabilité des services (ex : logiciel d'arrêtés de voirie, logiciel de réservation des salles, etc…).

[205] Il s'agit en réalité d'une déconcentration car les acteurs disposent, certes, d'une marge de manœuvre mais ils n'ont pas la possibilité de modifier le système analytique lui-même, le secrétaire général gardant la maîtrise du système. Nous utiliserons néanmoins, dans les développements qui suivent, le terme de décentralisation.

durablement fonctionner s'il n'est pas accompagné d'une décentralisation des responsabilités, d'une diffusion des méthodes et des actions dans l'organisation ». La décentralisation, pour Cordiner (1965), se caractérise par une forte délégation de responsabilité et d'autorité dans le mécanisme de prise de décision et d'anticipation. Cette mesure permet de favoriser la responsabilisation et l'appropriation par les cadres intermédiaires, les chefs de service comme le personnel de contact. La décentralisation de la saisie des données d'activité s'effectue « *en demandant aux chefs de services de participer à la définition de leurs propres centres de coûts* » […] *obtenir les informations est une chose, il faut ensuite que quelqu'un les analyse. Là Angers a misé sur la participation et l'intéressement des chefs de service qui sont à la base du découpage en centres de coûts. Ce sont eux qui choisissent aussi les indicateurs du tableau de bord* » (Le Lamer, 1991, p. 210).

Ainsi les tableaux de bord sont construits sur la base d'une collaboration des chefs de service avec le conseiller de gestion. Il s'agit de bénéficier de la place privilégiée des directeurs et de l'encadrement de terrain dans l'analyse des résultats. Pour le secrétaire général des services « *l'avantage de cette association résulte de la connaissance du terrain que possèdent les responsables de services car en plus de la spécificité de chacun d'entre eux, il ne faut pas oublier que la diversité des services est très grande dans une collectivité locale* ».

Pour l'alimentation des tableaux de bord le principe de la décentralisation de la saisie au niveau des chefs de service a été la règle. L'objectif étant pour le secrétaire général de « *décentraliser les moyens de gestion et de pilotage (terminaux, postes multi-fonctions, minitels, progiciels…) ainsi que la consultation et la saisie* ».Cette volonté d'intégrer réellement les responsables de service tranche largement avec la posture qui prévaut alors avec les projets d'instrumentation de gestion à l'œuvre dans les collectivités territoriales. Ces derniers suivent majoritairement une inclinaison descendante, « top down », sans réelle discussion des objectifs et des moyens avec l'encadrement intermédiaire. La tendance des expériences de développement du contrôle de gestion à cette époque-là débute par la formalisation des objectifs politiques que l'on décline ensuite à chaque strate et niveau d'analyse (par équipe, par secteur…).

Une des forces de la démarche du conseiller de gestion est de considérer les chefs de service comme des acteurs-relais. C'est pourquoi le conseiller de gestion les intègre dès le départ dans la définition du cadre analytique. En témoigne la note du 7 novembre 1984 dans laquelle ce dernier propose au secrétaire général des services de leur soumettre l'intégralité des documents-supports de la détermination du coût horaire des sections opérationnelles des services, afin de recueillir leurs avis et commentaires. Leur concours est continûment sollicité,

surtout dans le test des comptes d'exploitation analytiques. « *Durant cette période d'essai, votre collaboration sera indispensable en tant que gestionnaire de service mais aussi éventuellement en tant que fournisseur de prestations internes*[206] ». Le conseil de gestion accorde aux « *référents comptabilité analytique* » le rôle d'allié, au sens de Callon et Latour (1988). Ces derniers présents dans chaque direction permettent de fiabiliser les données saisies et aident à la clôture au plus tôt des résultats d'exercice. Le conseil de gestion effectue une partie des alimentations et contrôle la mise à jour régulière des informations.

Enfin, si un système décentralisé est choisi, c'est aussi parce que ce mode de structuration se révèle financièrement moins coûteux en charges de personnel qu'un système centralisé. La décentralisation de l'alimentation de l'outil concerne les agents comptables pour les mouvements directs mais aussi les agents des services prestataires qui saisissent leur activité pour la facturer en prestation interne. Le conseiller de gestion analyse sa propre démarche comme un contrôle assumé et partagé. C'est à lui qu'incombe la charge d'enregistrer de manière régulière les factures et les prestations internes après les avoir valorisées. Pour ce faire, il sollicite le concours des chefs de service pour la détermination des coûts standards. Cette volonté d'associer les chefs de service est récurrente et souvent rappelée lors de la définition du cadre analytique et du test des comptes d'exploitation analytiques. Pour preuve, « *bien évidemment, toutes vos remarques ou propositions seront prises en compte afin d'enrichir cette expérience. À l'avenir, les comptes d'exploitation sont appelés à occuper une place importante dans les processus de fonctionnement et de décision et, à ce titre, vous en serez les principaux utilisateurs*[207]. ».

Cette décentralisation s'explique également par une volonté de la direction générale de contrôler d'un point de vue hiérarchique l'organisation. Cette stratégie rejoint l'idée d'Hopwood (1987) pour lequel le fait de déléguer l'autorité constitue un moyen efficace de contrôler une organisation complexe. Amintas (2000) le montre bien en soulignant que la décentralisation n'est pas seulement un moyen de relâchement de la pression hiérarchique, mais permet également d'introduire une obligation de résultat auprès des équipes opérationnelles, ce qui est plus contraignant qu'une simple obligation de moyens. Hage (1998, p. 127) considère quant à lui à juste titre que « *le problème de la décentralisation est un problème de pouvoir ou de contrôle* ». C'est d'ailleurs ce que n'hésite pas à affirmer le secrétaire général des services. Pour ce dernier, le système de négociation établi entre le

[206] Archives de la ville d'Angers, 1300W9, *mise en place comptabilité analytique* extrait de note du secrétaire général date non précisée
[207] *ibid*

conseiller de gestion et les chefs de service a été d'autant plus accepté que ces derniers ont compris le pouvoir qu'ils pouvaient en retirer dans leurs relations avec leur direction. En connaissant le coût de leurs interventions et de leur activité, les chefs de service optimisent le pilotage de leurs activités.

Cette décentralisation des responsabilités sur le terrain, s'accompagne d'un soutien important du sommet. La mise en place et l'animation de la comptabilité analytique bénéficient du soutien de la direction générale, et du maire ; en témoigne l'attribution de postes au service « conseil en gestion ». De deux personnes en mars 1984, le service s'étoffe peu à peu pour arriver finalement à neuf collaborateurs en 2013.

Si cette décentralisation a été prépondérante dans la durabilité de l'outil, le système d'information a permis également de consolider l'outillage.

§2. L'informatique comme fonction support.

Pour le conseiller de gestion les possibilités offertes par l'utilisation de l'informatique de gestion sont des facilitateurs pour l'implantation des tableaux de bord et d'une comptabilité analytique au sein des services. Parallèlement, le secrétaire général des services a imposé aux services l'obligation d'utiliser les applicatifs métiers et les micro-ordinateurs pour justifier leurs demandes de crédits supplémentaires. Cela a le mérite d'enrichir les bases de données par l'agrégation des informations via, entre autres, les applicatifs métiers.

Pour le conseiller de gestion, « *les nostalgiques de la comptabilité par décalque*[208] *n'ont pas compris que les moyens informatiques permettent toutes les agrégations possibles si le système d'information est bien conçu ;on a eu la chance de commencer en 1983 car c'était le début de la micro-informatique*[209] » ; en donnant aux managers opérationnels des outils de traitement facilement appropriables, le conseiller de gestion parle même de pari technologique gagné. Ceci explique son désir de lien fort et de nécessaire collaboration entre le service « système d'information » et la cellule « organisation et méthodes » au début du projet et

[208]Si l'histoire de la comptabilité par décalque débute en 1905, par l'invention de l'allemand Bach qui le premier utilise « *le papier « chimique » pour effectuer les reports de la comptabilité classique* […] *c'est en fait, le suisse Alphonse Ruf qui, en 1917, réalisa la première organisation de comptabilité par décalque » (*Blet, 1956 p.6). Cette nouvelle organisation met en avant le compte au détriment du journal qui « *n'est plus qu'un instrument de contrôle et de vérification* ». Divers procédés de comptabilité par décalque sont utilisés (manuscrites, puis utilisation de machines à écrire avec un dispositif d'enroulement du journal sur un cylindre avec une feuille de carbone puis le compte par devant.

[209] Archives de la ville d'Angers 1870 W20 séminaire *conception et mise en œuvre des tableaux de bord de gestion des villes* synthèse de l'intervention du conseiller en gestion sur la journée de formation, organisé par l'association des ingénieurs des villes de France en collaboration avec l'ENACT Pierre Tabanou à Montpellier, 4 et 5 juin 1992.

ensuite avec le service « conseil de gestion » pour permettre la saisie, le traitement et la diffusion des informations.

1.1985-1987 : le premier schéma directeur informatique

En appui du développement de l'outil de comptabilité analytique, un premier schéma directeur informatique[210] est établi pour la période 1985-1987. Le conseiller de gestion co-anime la mise sur pied de ce premier schéma directeur informatique en 1984 avec l'aide du prestataire CGI[211]. L'objectif est de « *pouvoir assurer les nombreuses demandes des utilisateurs, en définissant un cadre global et une planification des solutions. Le développement du réseau analytique qui s'appuie sur un principe de décentralisation impose par là-même une décentralisation des moyens de gestion et de pilotage par la mise en place de moyens de traitement et de transport de l'information*[212] ». Si l'informatisation de la comptabilité budgétaire est effective en 1985, l'informatisation de l'exploitation de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique est réalisée début 1986 pour « *une plus grande décentralisation au niveau des services et pour permettre une plus grande responsabilité des utilisateurs*.[213] » Cette période correspond à la généralisation de la comptabilité analytique à l'ensemble des services de la mairie. La solution a consisté à équiper les services en terminaux et micro-ordinateurs, comme dit précédemment. Début 1986, le parc informatique déployé dans les services se composait de trente terminaux, soixante micro-ordinateurs PC compatibles. La figure 4.08 reproduite ci-après, dresse la configuration du 1[er]schéma informatique. Deux grandes applications « mairie »sont référencées, la gestion financière et la comptabilité analytique, elle-même répartie en quatre sous-applications (comptabilité analytique, bons de travaux, facturation interne et tableaux de bord).

Une troisième application s'étoffe avec le progiciel de gestion[214] du personnel (GIP) et permet de développer une des composantes devenue essentielle au système de contrôle de gestion à la ville d'Angers **:** le système d'information des ressources humaines (SIRH). Cet outil de pilotage social constitue une interface en matière technologique par sa capacité à être

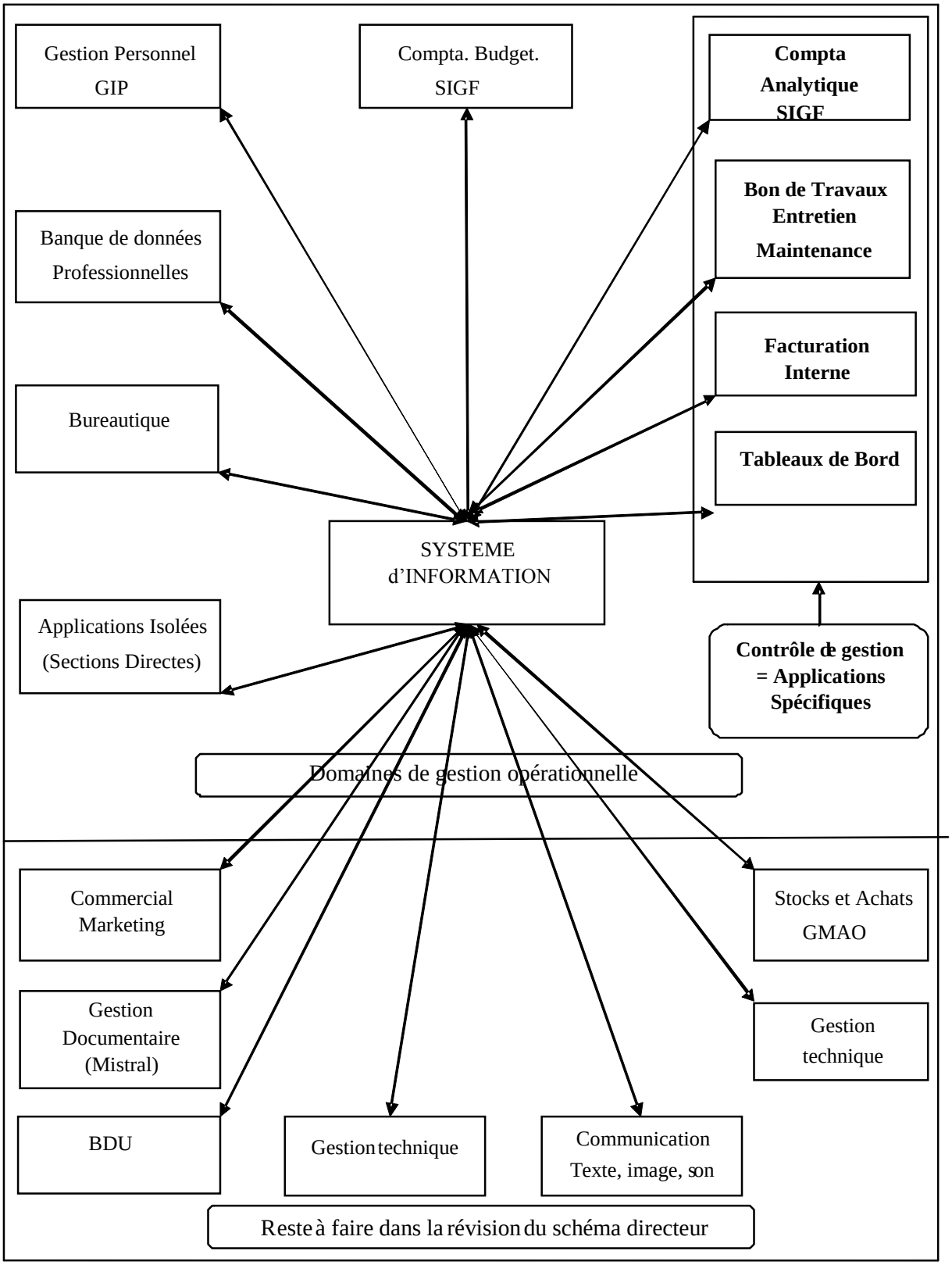
[210] Le schéma directeur informatique désigne un plan stratégique d'architecture du système d'information, spécifiant les besoins et définissant les orientations à travers une programmation des investissements.
[211] La SSII Compagnie Générale d'informatique est par la suite rachetée par IBM et intégrée à IBM Global Services.
[212]Archives de la ville d'Angers, 1300W9, dossier *premier schéma directeur informatique*1985-1987
[213]*ibid*
[214] Un progiciel de gestion intégré désigne une solution logicielle couvrant les principales composantes fonctions de l'organisation : gestion de production, gestion commerciale…Ce système unifié permet aux utilisateurs de métiers de disposer d'un environnement technique unique, reposant sur une base de données unique.

prestataire pour les grandes directions, en matière de préparation de budgets, des consommations de crédits (de ressources humaines) et l'édition de tableaux de bord mensuels. Si la comptabilité analytique, fonctionne, c'est ainsi en grande partie en raison de l'existence du système d'information des ressources humaines qui alimente le système d'information. Le SIRH s'appuie sur un progiciel de gestion intégrée RH appelé GIP (comme rappelé peu avant) puis AGIRH, acquis dès 1981 à la Compagnie Générale de l'Informatique. L'outil a été depuis largement remanié par l'équipe du SIRH en fonction des demandes du conseil de gestion, de la direction générale et de la direction des ressources humaines, le progiciel étant complètement ouvert et paramétrable. En effet pour le responsable du SIRH, « *on rajoute ce qu'on veut, on enlève ce qu'on veut* ». Si l'outil a été complètement remanié, c'est qu'il se basait à l'origine sur la convention de la métallurgie.

Pour le responsable du SIRH d'aujourd'hui « *intégrer un système d'information aussi fin que le nôtre au niveau d'une direction des ressources humaines dans les années quatre-vingts, c'était très novateur* ». Les deux projets de comptabilité analytique et de Système d'Informations des Ressources Humaines baignent dès leur origine dans un contexte identique, celui d'une gestion sous contrainte tout en cherchant à améliorer la capacité d'autofinancement de la commune. D'ailleurs, ce progiciel pour le secrétaire général «*ça a même été un peu un miracle. Notre crainte, c'était de saisir les données plusieurs fois. Au niveau du contremaître puis ressaisir au niveau du directeur* ». Les objectifs depuis 1981 sont restés identiques, pour le responsable du système d'information des ressources humaines, à savoir « *donner des éléments de pilotages aux Élus et à la DG., responsabiliser les managers dans la gestion de leurs secteurs, rendre visibles les choix de gestion et les effets des politiques publiques, être capable de prendre compte des décisions et de rendre compte et développer une culture de gestion, de résultats et de performance* ». Le SIRH permet surtout de valoriser les interventions des services en déterminant leur coût horaire et assure le suivi et la comparaison des heures de main-d'œuvre facturables avec celles facturées[215].

[215] Voir annexe 4.18 comparaison des heures travaillées sous le progiciel GIP (1986).

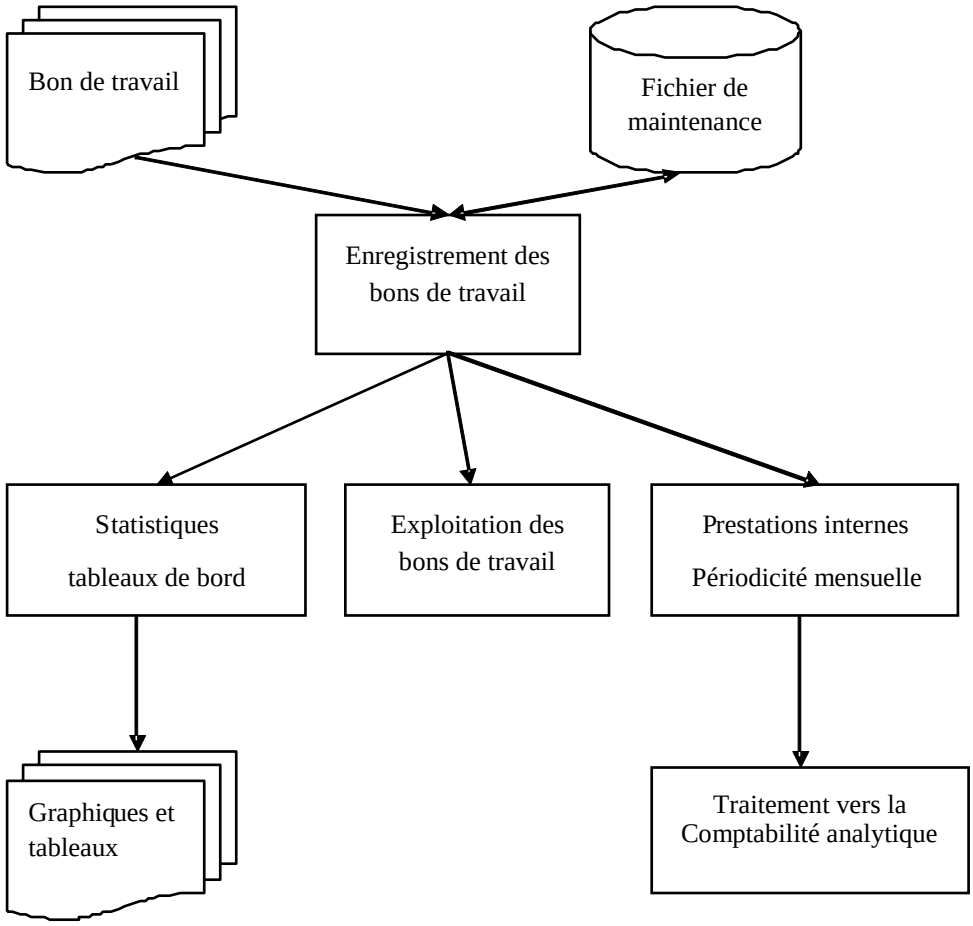
Figure 4.08 1er schéma directeur informatique (1985 - 1987)



L'intérêt de ce premier schéma directeur informatique est de permettre d'informatiser le *reporting* des services à partir du bon de travail, document de base pour l'analyse des coûts. Pour le conseiller de gestion, « *le bon de travail qui récapitule les interventions de la journée est rédigé actuellement par un agent de l'équipe. Il faut une heure pour rédiger un document qui comporte une dizaine d'interventions. L'équipe doit donc rentrer une heure plus tôt. Pour rédiger le document, il faut en parallèle des informations (les codes)* ».L'obligation faite aux agents par le conseil de gestion est d'établir une fiche de relevé journalière d'activité (annexe 4.13).

La figure 4.09 ci-après schématise le processus d'informatisation de la gestion des bons de maintenance. Les bons de travail papier sont saisis dans un fichier de maintenance et servent à alimenter les états statistiques et les tableaux de bord ainsi que la comptabilité analytique en valorisant les prestations internes. Ils servent par là-même de support à la comptabilité-temps.

Figure 4.09L'informatisation de la gestion des bons de maintenance[216]



La redéfinition de l'offre d'équipements et d'applicatifs[217] permet alors de répondre efficacement au besoin des capacités de traitement que nécessite la procédure analytique. La presse professionnelle se fait le relais du binôme outil de comptabilité analytique et informatique : « *la comptabilité analytique, instrument de mesure, permet d'établir des comparaisons d'un exercice sur l'autre et d'éviter ainsi des dérapages budgétaires. Cette démarche s'accompagne par la mise en place d'outils informatiques capables de traiter la totalité des informations recueillies*[218]. Mais l'offre informatique freine quelque peu cette dynamique.

[216]Archives de la ville d'Angers, 1300W9, dossier *premier schéma directeur informatique*1985-1987.
[217] Les applicatifs métiers désignent les logiciels gérant les besoins spécifiques de chaque service (ex : gestion des cimetières, gestion de l'État-civil…).
[218]*Gestion des coûts : le juste prix*, *Gazette des Communes, des départements et des régions*, 1-15 mars 1989.

2. Une offre de progiciels, orientée comptabilité analytique communale, limitée

Peu de progiciels de gestion analytique orientés collectivités territoriales existent dans les catalogues des principales sociétés d'informatique, au début des années quatre-vingts. Le développement du système d'information est alors « *freiné par l'absence de logiciels de gestion spécifiquement municipaux*[219] ». Seuls deux[220] sont spécifiquement destinés aux communes selon le catalogue des progiciels de 1986, édité par la Documentation Française à partir des travaux de la section Informatique et Communication de la direction générale des collectivités locales (soit 0,006 % du total). Il semble que les ingénieurs en organisation ne connaissaient pas l'existence des deux progiciels dédiés au secteur public. Le choix de GIP explique pourquoi ce progiciel est complété par un module analytique : SIGF[221], adaptation nécessitant le travail à temps plein de deux analystes programmeurs de 1986 à 1988.

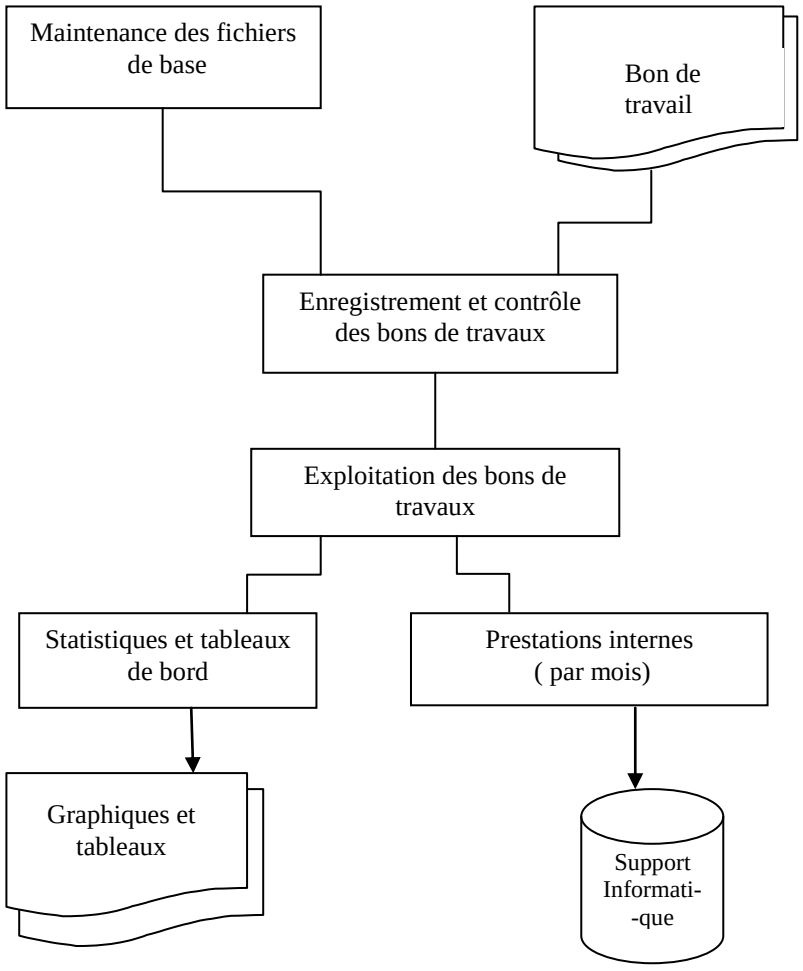
Dès 1985 le module SIGF « comptabilité budgétaire » permet une informatisation complète des engagements, des liquidations et de la ventilation analytique. Le module SIGF « comptabilité analytique » réalisé sur l'année 1986 permet tout à la fois le calcul des prestations internes, les ventilations indirectes, la gestion des amortissements et le calcul des comptes d'exploitation analytiques. Un module complémentaire SIGD « gestion de la dette » complète l'ensemble. Amendé au fur et à mesure de son exploitation, l'outil permet notamment de ne saisir qu'une fois les écritures budgétaires, pour une ventilation en comptabilité analytique sur l'architecture des centres de coûts. SIGF ne permet l'imputation que sur un seul axe. On parle alors de système mono-axe. Toutefois il remplit complètement sa mission d'informatisation du déroulé de l'application comptabilité analytique pour le secrétaire général des services. Ce dernier souligne à plusieurs reprises dans son interview du 19 mars 2013 l'étroite collaboration entre les informaticiens et le conseiller de gestion « *c'est la collaboration étroite entre les divers acteurs du projet les informaticiens, les chefs de service, et le contrôleur de gestion qui ont permis de mener à bien cette aventure* ».

Dès la fin du processus de mise en place de l'outil analytique, une impulsion nouvelle est donnée début 1987 à l'automatisation des bons de travaux (figure 4.10), très consommateurs de temps en termes de saisie. L'informatisation de la saisie des relevés d'activité permettra l'édition des tableaux de bord et l'alimentation de la comptabilité analytique. Le document de base actuel est le « bon de travail ». Rédigé manuellement par un agent de l'équipe en fin de journée, pour le conseiller de gestion**.** Pour rédiger ce « bon de travail », il faut reproduire

[219] *La bureautique dans la commune*, Gazette des communes et Action municipale, 7-20 septembre 1981.
[220] Alfa Social Comptabilité et Alliance CBA.
[221] Synthèse des Indicateurs de Gestion Financière. Outil développé par l'ex-G-cam, devenu Scetorg.

certaines informations sur d'autres documents, comme le document de « demande d'intervention ». De surcroît l'agent doit avoir à sa disposition le « catalogue des codes d'informations » pour ressaisir les codes appropriés nécessaires à la valorisation. Pour le conseiller de gestion une plus grande automatisation du processus de traitement de saisie déchargera l'agent de tâches qualifiées de fastidieuses. Ainsi l'alimentation du système analytique génère lui-même un coût (en termes de temps), souligné par les acteurs eux-mêmes.

Figure 4.10 Automatisation des bons de travail



Le deuxième schéma directeur informatique (1988-1993) conforte la place centrale accordée aux logiciels et progiciels d'outils de contrôle de gestion. Mais sa réalisation est plus laborieuse, avec un certain retard dû à la difficulté du fournisseur CGI de mise au point de son progiciel. C'est en 1999 avec le changement de progiciel CIVITAS, (annexes 4.14 et4.15), que le logiciel de comptabilité analytique CANAL 4 évolue vers une approche multi-axes. En

l'occurrence quatre axes ou quatre plans de comptes analytiques : un plan de compte quartier géographique, un plan de compte opération, un plan de compte analytique et un plan de compte thématique. Le progiciel est par la suite couplé et interfacé aux applicatifs métiers donnant ainsi à la comptabilité analytique une approche plus globale.

§3. L'outil d'animation : la « réunion bilan objectifs »

Une instrumentation opérationnelle ne vaut bien souvent que grâce à la qualité de son animation, surtout pour les outils lourds comme l'est la comptabilité analytique. C'est ce que nous montrons avec les « réunions bilans objectifs ». C'est en septembre 1990 que débute la première animation de la « réunion bilan objectif » (RBO, annexes 4.16 et 4.17). La singularité de la mise en place de la comptabilité analytique à Angers repose sur une démarche d'animation et d'articulation avec la préparation budgétaire. Deux parties composent ce dispositif d'animation qui dure une journée en moyenne pour les directions importantes de la ville :

- la partie dite « bilan » : il s'agit de faire le point avec l'ensemble des chefs de service de la direction sur les principaux indicateurs de l'année écoulée en matière de gestion de ressources (humaines, d'activités ou de fréquentation) sans oublier la qualité du service. Ces réunions débutent par l'étude des données sociales, « *un petit bilan social par service* » pour reprendre l'expression du conseiller de gestion; puis par les données d'activité des tableaux de bord avant l'analyse des données de coût. C'est aussi lors de cette journée qu'on analyse l'évolution des différents coûts par rapport aux objectifs fixés l'année précédente.
- la partie dite « objectifs » : on fixe des objectifs d'amélioration pour l'année à venir, et on se questionne à partir de chiffres sur les missions du service, le management, mais aussi sur les coûts, la satisfaction des usagers et la stratégie à mener.

L'exploitation des résultats de la comptabilité analytique se fait en lien avec les tableaux de bord. Cette analyse croisée constitue une aide à la décision des élus et de la direction générale. Au-delà du simple aspect financier, les résultats permettent de fixer des objectifs. La performance des services peut être ainsi mesurée, en fonction des écarts entre le prévisionnel et le réalisé, en termes d'activité et de coût.

Pour appréhender l'intérêt de ces RBO, il convient d'en présenter le principe de fonctionnement, puis d'illustrer ce dernier par le cas de l'éducation enfance.

1. Principe de fonctionnement

La mise en place d'une comptabilité analytique est par définition un projet lourd nécessitant la mobilisation de moyens pluriels sur des périodes longues. C'est pourquoi une démarche d'animation centrée sur des outils *ad hoc* s'avère indispensable en renforçant l'acceptation d'un tel projet. Ce point est souligné par Meyssonnier (1993 ; p. 204) pour lequel « *une direction de collectivité locale qui mettrait en place un système de gestion conséquent doit savoir qu'elle s'engage implicitement à le faire vivre, l'animer ... et à tenir compte des informations ainsi réunies* ». Fortes de cette réalité, les « réunions bilan objectifs » visent pour le conseiller de gestion à « *stimuler les services* ». L'objectif pour le secrétaire général est de « *favoriser le pilotage par le sens en s'appuyant sur des objectifs clairs en vue d'améliorer la performance économique et qualitative* ».

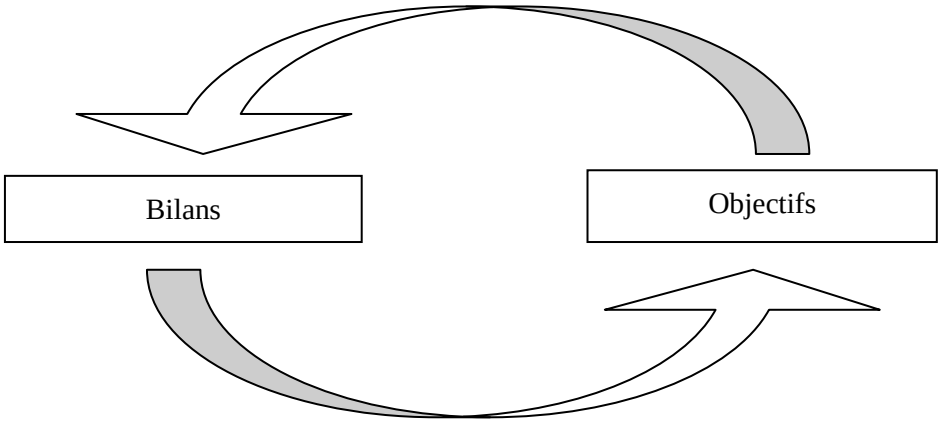
De l'aveu même de ce dernier, la procédure est d'autant plus lourde dans la mobilisation des moyens qu'elle est indispensable à la maîtrise de la comptabilité analytique. Par sa finalité, la « réunion bilan objectifs »permet pour le secrétaire général des services « *de passer d'une logique de contrôle des moyens à une culture de résultat* ». La « réunion bilan objectifs »s'impose surtout comme un moment de concertation et d'échange privilégié entre les services et la direction générale sur la base d'indicateurs pertinents du conseil de gestion.

Une réunion-bilan-objectifs fonctionne sur deux années. Lors de l'année N, il s'agit de formaliser les objectifs quantitatifs et qualitatifs ainsi que les indicateurs de contexte avant de les prioriser. Ensuite il convient de faire ressortir les évolutions significatives en termes de coûts et d'identifier les objectifs de gestion pour ensuite vérifier l'adéquation entre les objectifs et les moyens mis en œuvre. Enfin les problématiques d'étude pour l'année N+1 sont identifiées. Lors de l'année N+1, l'étape de l'année précédente est reconduite tandis que l'on restitue le diagnostic et que les préconisations sur les problématiques sont identifiées. La « réunion bilan objectifs » se fonde également sur le rapport du conseil de gestion transmis au service quelques jours avant. Enfin elle s'établit surtout sur la base d'une discussion contradictoire visant à expliquer les écarts et les phénomènes constatés.

Un questionnaire de satisfaction sous forme de grille incluant des questions à choix multiples, fermées et ouvertes est ensuite distribué aux responsables de service. Sont par ailleurs conviés l'élu en charge du secteur, le responsable du système d'information des ressources humaines, le secrétaire général des services, le directeur de service et ses proches collaborateurs, le directeur général chargé du secteur, les conseillers de gestion et suivant les services, le directeur des finances ou le directeur des ressources humaines. Les « réunions bilan

objectifs » donnent lieu pour le secrétaire général à « *un compte-rendu écrit, un bilan écrit des conclusions de la réunion qui était rédigé par le conseiller de gestion, proposé à la signature du directeur de service, à ma signature et à la signature de l'adjoint. L'année d'après on partait de ce document* ». Par la suite une synthèse de ces comptes-rendus est faite pour être présentée en séance exceptionnelle au bureau exécutif de la municipalité durant laquelle les décisions d'orientation des politiques publiques sont prises. Ce moment est primordial : ce n'est qu'à l'issue de la tenue de la réunion bilans objectifs que se tient ensuite en novembre la négociation budgétaire. Cette dernière permet de « planter » le décor à travers l'évolution prévisible de l'activité, la pose des objectifs qualitatifs d'amélioration et l'évolution de la productivité des services. Ainsi ces éléments permettent de justifier les demandes budgétaires dans la mesure où, à toute hausse de crédits, doivent correspondre une augmentation de l'activité, une amélioration qualitative du service rendu ou une opération exceptionnelle. Les arbitrages en sont facilités, chacun des interlocuteurs connaissant la règle du jeu. La figure 4.11 montre la dynamique cyclique d'une « réunions bilan objectifs »: un bilan à l'état N permet la fixation des objectifs, analysés dans le bilan en N+1.

Figure 4.11 La dynamique des réunions bilans objectifs.



2. Un cas : la « réunion bilan objectifs », « Éducation Enfance » (Petite Enfance) 2010

Si, parmi les réunions-bilan-objectifs qu'il nous a été permis d'observer, celle concernant la direction de l'éducation enfance a retenu notre attention (annexe 4.18), c'est parce que la détermination des coûts d'exploitation des centres de loisirs et des haltes garderies est primordiale à leur financement au travers du contrat enfance jeunesse. En effet ce dernier

désigne un engagement réciproque de co-financement signé entre la caisse d'allocations familiales et une commune ou un groupement de communes. Il fixe des objectifs de développement des modes d'accueil et de loisirs des enfants et des jeunes sur un territoire considéré pour une période de quatre ans. Il vise à mettre en œuvre et à développer une politique globale en faveur de l'accueil de la petite enfance, des loisirs des enfants et des jeunes jusqu'à 17 ans. Son but est d'accompagner tant sur le plan qualitatif que quantitatif, l'accueil des jeunes enfants et des adolescents. L'élaboration d'un contrat enfance jeunesse permet de réunir l'ensemble des partenaires d'un territoire donné qu'ils soient institutionnels ou associatifs, en soutenant les moins bien servis. Ce contrat d'objectif et de co-financement est complémentaire des prestations de service délivrées par la mairie. Un bilan annuel et en fin de contrat est d'ailleurs imposé. L'objectif du contrat enfance jeunesse est ainsi de favoriser le développement et d'optimiser l'offre d'accueil par un soutien ciblé sur les territoires les moins bien servis au regard des besoins repérés. L'élaboration du contrat enfance jeunesse s'articule en deux temps. En premier lieu intervient le diagnostic sur le territoire de la caisse d'allocations familiales. Ce diagnostic contient obligatoirement :

- « *les éléments relatifs à la nature et l'ampleur de l'offre supplémentaire au regard de la demande et de l'offre existantes et de l'utilisation qui en est faite, en s'assurant que l'offre prévue correspond à des besoins considérés comme prioritaires*
- *La richesse du territoire*
- *La proportion de familles potentiellement vulnérables*[222] »

En second lieu intervient le diagnostic sur le territoire contractuel : « *L'état des lieux intègre le recueil et l'analyse des principaux éléments concernés par le développement des actions. Elles feront l'objet d'une évaluation. Le diagnostic portera sur la population couverte, l'analyse de l'offre de service existante, l'écart entre l'offre et la demande, l'évolution du contexte local et des besoins ainsi que le service rendu en vérifiant le niveau de satisfaction des parents et le cas échéant des jeunes*[223] ».

En l'espèce, l'objectif de la « réunion bilans objectifs »de 2011 était de réussir le contrat enfance et jeunesse volet « petite enfance » (CEJ). Pour cela, deux objectifs avaient été fixés : l'harmonisation des méthodes avec l'optimisation du financement ainsi que la gestion du conventionnement. Le premier point correspondait à la mise en place d'un groupe de travail « référentiel commun » visant à repenser le découpage des équipements selon leur niveau de fréquentation et leur coût de revient associé. Il s'agissait également de fiabiliser les données

[222] Extrait document générale sur la « réunion bilan objectif » petite enfance.
[223] *ibid*

statistiques en interne en intégrant notamment la hausse du plafond de financement de 235 k€. Quant à l'objectif de conventionnement, il passait par une simulation des calculs pour la prise en charge des écarts de la caisse d'allocations familiales par la ville. En effet pour la chef de service à la direction « éducation enfance », la« *caisse d'allocations familiales participe au financement des structures à travers le contrat enfance et jeunesse en prenant en charge 68,6 % du coût de revient de la structure* ». Les résultats de la comptabilité analytique permettent ainsi de justifier les demandes de financement auprès de partenaires pour la contractualisation des prix cibles. Il faut donc au préalable déterminer ce coût. Pour les crèches collectives et halte-garderies, le prix plafond fixe est fixé à 7,22€ et à 4[224]€ pour les accueils de loisirs (un prix de revient maximum servant de référence aux calculs des prises en charge). Enfin il s'agissait de transmettre les résultats 2011 selon les échéances fixées. Un des principaux objectifs d'une réunion bilans objectifs est de donner à la direction générale et à l'élu de référence des données de synthèse, utiles à la prise de décision (tableau 4.07). C'est pourquoi dans le cas présent, le conseil de gestion fait ressortir le coût net pour la ville du CEJ après avoir intégré le désengagement de la CAF. Concrètement, la « réunion bilans objectifs » relative à l'éducation Enfance « petite enfance » prend la forme d'un diaporama de 44 pages dont la présentation prend une demi-journée à l'issue de laquelle a lieu une phase de questions-réponses[225].

Tableau 4.07 Plan de la « réunions bilan objectifs ». Éducation Enfance « Petite enfance » septembre 2011

1/ Comptes d'exploitation

Charges et produits Petite Enfance

Zoom sur les R.H.

2/ Temps de la Petite Enfance

Fréquentation

Nouveau système d'information

Résultats et activité 2009-2010

Processus d'attribution des places et guichet unique

3/ Coût de revient et prix cible

Résultats et détails 2009

Prix cibles C.E.J. : résultats attendus et méthode

Les comptes d'exploitation font ressortir le coût d'activité pour la ville du contrat enfance jeunesse. La part de financement qu'elle reçoit de la caisse d'allocations familiales est visualisée par un histogramme détaillant les principaux bénéficiaires (ville, allocation

[224] Nous avons été autorisé à publier ces seules données

[225] Voir annexe 4.18 évaluation de la réunion Objectif 2010 de la direction petite enfance, annexe 4.46 évaluation de la réunion Objectifs 2010 de la direction petite enfance (suite).

parentale d'éducation, mutualité, autres gestionnaires) de 2010 à 2015. Or entre ces deux périodes, la contribution pour la ville baissera de 50 %. La majeure partie des commentaires des conseillers de gestion se fonde sur une présentation du niveau des charges directes du service (personnel, subventions, participations et prestations de nature, locaux et fluides[226], matériel et consommables…),de même que des produits directs encaissés (facturation aux familles, subventions, participations, autres).

L'analyse des données sociales de « réunion bilans objectifs » éducation enfance, petite enfance expose une présentation de la masse salariale et des équivalents temps plein sur la période 2006-2010. Elle s'accompagne d'une analyse de l'effectif permanent mensuel ainsi que de la pyramide des âges, conformément au petit bilan social indiqué précédemment. Ensuite le conseil de gestion se livre à la présentation du temps de travail par statut du travailleur (agents à temps non complet[227], agents à temps partiel, agents à temps complet). Tandis que les effectifs du premier et deuxième groupe d'agents diminuent respectivement de 15 % (5 agents) et 14 % (7 agents), celui du troisième augmente de 31 % (16 agents). L'analyse des données sociales se complète par l'étude de l'absentéisme et de la formation. Pour chaque cause (accidents, longue maladie, maladie ordinaire, maladie professionnelle), le taux d'absentéisme par catégorie socioprofessionnelle est calculé de même que le pourcentage d'agents absents au moins une fois durant l'année. Cette dernière analyse semble être une constante dans l'ensemble des « réunions bilans objectifs » auxquelles nous avons été conviés. De même les différents services présentent de façon constante leur tableau de bord.

L'analyse de la fréquentation fait suite à celle des comptes d'exploitation. On calcule deux taux de fréquentation : un relatif à l'heure de présence et l'autre relatif à l'heure facturée. Cette dichotomie se décline en histogramme global puis décomposé par établissement (crèche collective, halte-garderie). Il est ensuite dégagé un coût de revient selon les types d'établissements. L'analyse est poussée plus en avant en établissant un coût de revient par heure-enfant, pour les deux types d'équipements (crèche collective, halte-garderie).

Enfin les « réunions bilans objectifs » constituent des temps de réflexion et d'échange qui dépassent le simple cadre comptable, pour déboucher sur des perspectives visant à alimenter la réflexion des élus. Des exemples d'informations destinées aux élus et issues des RBO relatives aux manifestations culturelles, à la gestion des déchets et au centre auto figurent

[226] Eau, gaz, électricité.

[227] Les fonctionnaires à temps non complet sont des agents nommés dans des emplois permanents à temps non complet dont la durée est fixée par l'assemblée délibérante en fonction des besoins de la collectivité. Les agents à temps partiel sont des fonctionnaires nommés à temps complet et autorisés à travailler en temps partiel, de droit ou en fonction des nécessités du service.

respectivement en annexes 4.19, 4.20 et 4.21. Ces réunions fournissent une dimension humaine à l'outil en permettant ce temps d'échange et d'explication, faisant de celui-ci une « matière vivante ».Dans notre cas étudié, cette réunion s'est poursuivie sur le thème « comment accompagner la dynamique de l'offre « petite enfance » hors contrat enfance jeunesse », quels rôles des assistantes maternelles indépendantes ? Que peut apporter le regroupement en maison d'assistants maternels (MAM). Comment impliquer et intégrer les entreprises dans la réservation de places de crèches ? Quels sont les projets de micro crèches… ? Les RBO alimentent ainsi la réflexion en faisant notamment remonter des informations du terrain : dans la mesure où la petite enfance est imprégnée par la sphère marchande (crèches privées ou d'entreprise) et où des solutions adaptées se développent (micro-crèches), il s'agit de savoir si la commune doit prendre en charge l'ensemble de ce service ou si elle doit développer un mix avec ces autres formes de gestion de la petite enfance, sur la base de relations partenariales par exemple. En outre, dans une logique de marketing territorial, le maillage du territoire en termes d'accueil de la petite enfance constitue un facteur d'attractivité des entreprises et de leur personnel sur le territoire communal. L'analyse des données analytiques et leur mise en perspective permise par les RBO fournit des éléments de positionnement pour les élus.

Synthèse du chapitre 4

L'objectif du chapitre était de comprendre la trajectoire de la comptabilité analytique de la ville d'Angers en analysant les raisons de sa durabilité, alors que les expériences similaires dans d'autres villes se révèlent difficiles comme celles de d'Orléans et Suresnes. Pour cela, la première section pose les origines et les objectifs de la démarche. On y montre une organisation sous-dotée en outils de gestion. C'est sur ce constat-là que le secrétaire général des services se fonde pour développer un contrôle de gestion autour d'une comptabilité analytique en coût complet par les centres d'analyse, à réseau généralisé. La deuxième section s'attache à disséquer l'outil afin d'en comprendre le fonctionnement et les enjeux. La troisième section se consacre ensuite à l'étude des conditions de durabilité d'un tel outil. Ce dernier a été avant tout négocié entre le contrôleur de gestion et les chefs de service. Le contrôleur de gestion répond aux demandes d'information des services sur le coût et le volume de leur niveau d'activité en leur mettant à disposition des applicatifs métiers « sur mesure » et des micro-ordinateurs. À charge pour ces services de les utiliser au profit du contrôleur de gestion. Cette négociation est facilitée par la levée du visa des finances sur les engagements des services, demandée par le contrôleur de gestion. Surtout ce dernier impose aux services un « renversement de la charge de la preuve » en liant toute demande budgétaire à l'argumentation de l'évolution de leur niveau d'activité. Cette dernière information est capitale : si une comptabilité analytique est développée, c'est avant tout pour satisfaire la demande d'évaluation du secrétaire général des services sur le coût de fonctionnement de ses services. Ainsi le recours à un tel outil s'explique bien plus comme un outil de maîtrise de l'organisation plutôt que comme un outil de rationalisation du fonctionnement de la commune. La démarche initiée à Angers tranche avec celles menées dans d'autres collectivités, comme celle de la Roche-sur-Yon.

Chapitre 5. Retour sur un abandon : le cas de La Roche-sur-Yon de 1988 à 1998

Si le premier terrain de l'analyse empirique concerne l'étude d'une comptabilité analytique durable avec Angers, ce présent chapitre traite de l'abandon de l'outil à travers le cas de La Roche-sur-Yon, sujet moins développé que les « succès » dans la littérature. Il s'agit de compléter de cette manière l'analyse des trajectoires de la comptabilité analytique. L'expérience de l'outil dure dix ans, de février 1988 jusqu'au début de l'année 1998. Mais des erreurs, incohérences et retards apparaissent dès la fin de l'année 1990 tandis que le contrat du contrôleur de gestion n'est pas reconduit en août 1993. Par la suite, l'outil n'est que peu utilisé dans sa version prévue et se limite à des applications de tableaux de bord et de quelques calculs de coûts. Il faut finalement attendre le changement de système d'information comptable en 1998 pour mettre un terme au module de la comptabilité analytique, ce dernier n'apparaissant plus dans le nouveau progiciel comptable.

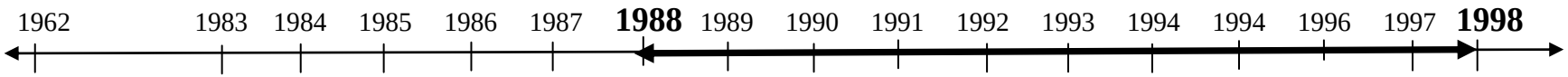
Une telle analyse nécessite trois sections. La première section décrit le projet, de ses origines à l'élaboration de l'outil. Il s'agit de présenter le cadre et la réalité matérielle du projet en posant d'abord les enjeux de La Roche-sur-Yon comme ceux d'une ville-centre[228], moderne et moyenne. Le cadre opérationnel du projet est également présenté au travers de ses objectifs, de son animation et de ses moyens, une fois montrée sa quadruple origine (les préconisations d'un rapport de consultants, les expériences antérieures dans les services techniques, une dégradation du poids des charges de personnel et un cadre fiscal volontairement incitatif). L'architecture analytique est analysée afin de mieux appréhender le modèle mis en place. Ce modèle nécessite l'utilisation de ressources. La section deux décrit ainsi l'outil et les moyens qu'il nécessite.

La troisième section met en évidence les difficultés de mise en œuvre de l'outil conduisant à une tentative de réactivation du projet puis finalement à son abandon. Il s'agit alors d'analyser les facteurs ayant conduit à celui-ci. Quatre explications émergent : le manque de repères pour des acteurs aux profils surestimés ; le désintérêt et la résistance de la direction générale, des services administratifs et du maire ; la perception autoritaire du contrôle de gestion et la complexité technique de l'outil.

[228] Une ville-centre d'une unité urbaine multi-communale est définie comme ville-centre si la commune abrite plus de 50 % de la population de l'unité urbaine, selon définition de l'INSEE.

La figure 5.01 présente la chronologie de l'abandon de l'outil à La Roche-sur-Yon. Ce schéma temporel permet au lecteur d'avoir une vision historique globale du processus en œuvre au sein de cette commune, en mettant en évidence un certain nombre de dates clés.

Figure 5.01 Chronologie d'un abandon



- Décennies soixante, soixante-dix et quatre-vingts : urbanisation croissante et développement des équipements collectifs.
- 1987 :réorganisation des services suite aux conclusions du rapport « Michelet consultant » : préconisation du recours à une comptabilité analytique.
- 21 janvier 1988 : mise en place d'un groupe de pilotage du projet de comptabilité analytique.
- Début janvier 1989 : début du projet (phase 1 : étude)
- 1989 : formation du personnel communal à la découverte de la comptabilité analytique et conception du modèle de comptabilité analytique par le cabinet de conseil.
- Août 1990 : recrutement du contrôleur de gestion, après une première tentative en 1989 sans succès.
- 20 septembre 1990 : réunion du groupe de pilotage pour faire le point sur les difficultés de mise en place.
- 20 janvier 1991 : sous l'impulsion du nouveau directeur général des services, le projet est relancé.
- le 4 avril 1991 : constat d'échec de la première mise en place, coût financier important à cause des dérapages budgétaires.
- 1992 : colloque « le contrôle de gestion dans les villes moyennes » les 11 et 12 juin.
- 1993 : le maire acte la rupture de la collaboration avec les consultants chargés de mettre en œuvre l'outil. Le contrat du contrôleur de gestion n'est pas renouvelé.
- 1998 : abandon du module comptabilité analytique dans le nouveau système d'information comptable.
- de 1998 à aujourd'hui : le service conseil de gestion continue toutefois à apparaître sur l'organigramme de la ville et l'agent en charge du service « conseil en gestion », après le non-renouvellement du contrat du contrôleur de gestion, poursuit sa mission d'animation du service.

Section 1 Les origines du projet

L'analyse de l'abandon de la comptabilité analytique ne peut se faire sans poser le cadre du projet. Ce dernier est né à la suite d'un certain nombre de facteurs propices à la mise en place de cet outil. Les besoins croissants liés au développement urbain de la ville conduisent en effet à commander une étude auprès d'un cabinet de conseil. Celui-ci recommande, entre autres, l'implantation d'une comptabilité analytique. La mairie décide de suivre cette recommandation. S'ensuit alors une importante phase de préparation. Il convient ici de définir les contours de l'outil analytique afin d'une part d'appréhender la phase opérationnelle du projet au sein de la commune et d'autre part de saisir le processus du cheminement historique de l'outil. Ainsi les spécificités du contexte démographique, économique et politique de la ville de La Roche-sur-Yon sont rappelées (§1) afin de saisir les enjeux des préconisations émanant d'un cabinet quant au projet de comptabilité analytique (§2). Exposer ses objectifs et ses moyens permet alors de mieux saisir le travail préparatoire (§3).

§1. La gestion d'une ville-centre, moderne et moyenne, poussée à la maîtrise des coûts de gestion

Si le besoin en matière d'outillage gestionnaire se fait sentir au sein de la mairie, c'est parce que la ville se métamorphose à partir des années soixante sous la pression démographique et urbaine, à l'instar de la majorité des villes moyennes françaises.

1. De 1962 à 1975, l'émergence d'un tissu industriel et une croissance démographique

L'essor économique des années soixante et soixante-dix se caractérise par une modification en profondeur de la segmentation professionnelle de la population active de La Roche-sur-Yon : dès 1962, en Vendée, le nombre d'actifs industriels dépasse celui des actifs employés dans l'agriculture. Initialement spécialisé dans la chaussure et la confection, le secteur industriel se spécialise par la suite dans l'ameublement et la mécanique. L'essor industriel qui en résulte multiplie par six le nombre d'établissements entre 1960 et 1990. D'ailleurs sur la période 1970-1975 trois unités de production d'envergure « *employant plus de 500 employés s'installent dans le chef-lieu vendéen, à savoir une usine de confection dénommée Big-Chief-Biderman (en 1974), une autre d'électroménager du groupe Thomson*[229] *et enfin une unité de production de Michelin (en 1972)* » (Couturier et Madoré, 1996, p. 504). Le recensement de

[229] Sur la base d'une usine de la compagnie Esswein fabriquant des lave-linges depuis 1955. La compagnie est par la suite rattachée au groupe Thomson en1969.

1982 fait apparaître une population de 48 156 habitants à La Roche-sur-Yon. Après une forte période de croissance démographique de 24 % sur la période 1964-1975, l'évolution reste légèrement positive +0.9% pour la période 1968-1975.À partir de l'année électorale 1977, la progression démographique et économique de La Roche-sur-Yon ralentit fortement, tandis que les vingt-quatre communes péri-urbaines prennent le relais de l'essor démographique du territoire vendéen.

Pour Couturier et Madoré, (1996, p. 497) « *la croissance urbaine des Trente Glorieuses à La Roche-sur-Yon y a été plus forte que dans la moyenne des agglomérations* ». Cette croissance démographique et économique implique de satisfaire aux besoins d'hébergement des nouveaux citadins, en grande majorité issus des zones rurales proches. Il faut alors construire. De nouveaux quartiers apparaissent (celui de la Liberté dans les années cinquante, ceux des Forges, de Jean Yole, des Pyramides puis, plus tard dans les années soixante-dix, celui de la Généraudière) par étalement de la ville sur la campagne proche. L'urbanisme collectif fait cohabiter immeubles collectifs pour des logements sociaux et lotissements de maisons individuelles par accession à la propriété pour des primo-accédants.

Cet essor démographique confère alors à la ville La Roche-sur-Yon un statut privilégié dans la politique d'aménagement du territoire[230]. Le fait que le chef-lieu vendéen « *s'engage alors au sein de l'opération plus vaste dite des « Villes Moyennes » placée sous l'égide du « retour à la ville » et patronnée par le ministère de l'Aménagement du Territoire* » (Violeau, 2011, p.42) se comprend ainsi plus aisément. Sur la période 1975-1982 en associant le dynamisme démographique des communes périphériques à la faible croissance de la ville moyenne[231], ce sont près de cent mille personnes qui résident à La Roche-sur-Yon. Il en résulte un besoin d'infrastructures.

2. De 1977 à 1988, un besoin en équipements collectifs et en infrastructures...

De 1977 à 1988, le patrimoine de la commune connaît un fort développement et ce, pour permettre à une population jeune de trouver des équipements collectifs de proximité. Or la conduite d'une telle politique a un coût. Pour financer ces dépenses d'infrastructure, la commune de La Roche-sur-Yon s'endette fortement. A titre d'exemple, l'endettement net est

[230]La Délégation à l'Aménagement du Territoire et à l'Action Régionale est créée dans le cadre d'un vaste programme de réforme administrative sur la question de l'aménagement territorial. Treize décrets et six arrêtés en date du 14 février 1963 en constituent la traduction politique (Bodiguel, 2006).

[231]La Fédération des Villes Moyennes établit son critère sur une population comprise entre 20 000 et 100 000 habitants.

passé de 12 174 376 F à 30 080 431 F entre 1977 et 1982 et l'investissement de 35 335 533 F à 63 868 621 F[232].

Parallèlement à cet effort d'investissement, la commune cherche à se développer économiquement pour densifier l'emploi et bénéficier à terme de ressources fiscales nouvelles via l'augmentation du montant de taxe professionnelle. Si la volonté de développer le secteur industriel est forte, c'est aussi parce que le poids de ce dernier reste faible dans la répartition des activités économiques, La Roche-sur-Yon restant profondément attachée à ses racines agricoles. Aussi au début des années quatre-vingt-dix, la commune de La Roche-sur-Yon et le conseil général décident la création de cinq technopoles : les Vendéopôles. Deux Vendéopôles sont créées à proximité immédiate de la ville de La Roche-sur-Yon (Actipôle 85 et Beaupuy).

Les pouvoirs publics s'attachent également à densifier le réseau de voies de circulation rapide et le réseau ferroviaire. La Roche-sur-Yon devient ainsi un centre gravitationnel pour les communes proches. En tant que ville-centre, La Roche-sur-Yon fait bénéficier de ses équipements collectifs les usagers des communes péri-urbaines sans que ces dernières ne participent à leur financement et aux frais de fonctionnement, en l'absence de coopération et de fiscalité intercommunale (Violeau, 2011).

Ce statut de ville-centre implique donc pour cette dernière d'assumer les charges de centralité. Consciente du poids des équipements collectifs et des charges de fonctionnement pesant sur son budget, la direction générale des services rédige un document récapitulatif des équipements collectifs de la ville (tableau 5.01). Ce document sera adressé au futur cabinet de conseil qui sera en charge de la mise en place de la comptabilité analytique, avec comme objectif de connaître entre autres le coût de fonctionnement des équipements et d'établir une tarification sous contraintes de choix politiques et sociaux.

[232]Archives de La Roche-sur-Yon 108 W18/1 et 2 à 108 W19 comptes administratifs de 1977 et 1982

Tableau 5.01. Liste des équipements de la municipalité de La Roche-sur-Yon (1988)	
Équipements sociaux	Une crèche collective, deux crèches familiales, quatre mini-crèches et trois haltes garderies. Des services de maintien à domicile des personnes âgées (aides ménagères, portage des repas, entretien et dépannage.
Équipements culturels	Un musée, un théâtre, une bibliothèque centrale, trois bibliothèques annexes, une école d'art (130 élèves), un conservatoire national de musique (850 élèves), une agence technique d'action culturelle (délivrant des prestations à 300 associations), cinq maisons de quartier.
Équipements sportifs	Six salles de sport, une salle omnisports, une salle de gymnastique, un dojo, six stades, un complexe sportif avec 20 courts de tennis et une carrière hippique, un complexe patinoire et une piscine, une école de voile, un terrain de moto-cross, un terrain de bi-cross, 1 boulodrome, 1 centre médico-sportif.
(Source : Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 37W15, *document de présentation de la ville*, 19 février 1988.)	

3. ...qui impose un renforcement de la fiscalité locale et une maîtrise des coûts de 1977 à 1983.

Durant le premier mandat du maire[233] (1977-1983), les élus décident d'augmenter le niveau général des taux d'imposition malgré l'inquiétude et les réticences de l'adjoint aux finances[234]. Ce dernier estime que la fiscalité locale va peser lourdement sur les ménages les plus modestes. Il suggère de trouver une adéquation entre les besoins exprimés par la population et les possibilités financières de la collectivité locale. Ce premier désaccord avec la politique municipale sera suivi de plusieurs autres et conduira le maire à lui retirer sa délégation d'adjoint en 1986, lors du second mandat.

Mais la seconde mandature du maire (1983-1989) se caractérise par un désir d'un *statu quo* fiscal conformément à son programme politique, créant *de facto* un cadre incitatif à la maîtrise budgétaire. En effet « *nous savions, en décidant de bloquer les taux d'imposition que nous nous lancions à nous-mêmes un défi, celui de faire plus, et si possible mieux à moyens constants. C'est donc au sein même de l'organisation municipale qu'il faut chercher des ressources nouvelles, pour améliorer notre gestion par l'introduction d'une comptabilité analytique*[235] ». La situation financière difficile s'explique également par une décision : « *les agents de la Ville ont bénéficié dès 1984 d'une réduction du temps de travail dans le cadre*

[233]Maire de (1977-2004) ; conseiller municipal délégué (2004-) ; conseiller général de Vendée (1979-1985) ; conseiller régional des Pays de la Loire (1979-2004) ; Président du Conseil Régional des Pays de la Loire depuis 2004. Formation et activité professionnelle : DES de mathématiques et enseignant de mathématiques en lycée (1964-1977) ; censeur (1978-1982) puis proviseur (1983-1998) du lycée Pierre Mendès-France de la Roche-sur-Yon.

[234]Adjoint aux finances (de 1977 à 1988) ; conseiller général (1983-1986) ; député de la Vendée (1986-1988) ; conseiller régional des Pays de la Loire (1984-1986) Agent de maîtrise d'EDF Décédé.

[235]« Le mot du maire» *Service public*, mars 1989, n°15, p. 7. Service public est le journal d'information interne du personnel communal de la Roche-sur-Yon qui développe dans ce numéro un dossier spécial « analyser pour mieux gérer: 1989, année de la comptabilité analytique».

d'un contrat local de solidarité qui ramenait la durée hebdomadaire du temps de travail à 35 heures[236]*[…] et permettait le recrutement d'une centaine d'agents municipaux*[237] ». Ce recrutement massif a pour effet d'alourdir fortement la part des charges de personnel dans le budget de fonctionnement (tableau 5.02).

Tableau 5.02. Évolution des dépenses de fonctionnement de la ville de La Roche-sur-Yon (1977-1986) (mouvements réels en millions de francs)

Année	Budget de fonctionnement (1)	Poids du poste personnel		Intérêts	Autres dépenses
		Dépenses de personnel (2)	(2)/(1) (%)		
1977	55,783	22,180	39,76	7,952	25,651
1978	66,553	29,013	43,61	9,928	27,612
1979	81,612	36,119	44,25	12,141	33,352
1980	95,887	45,300	47,24	14,794	35,793
1981	114,494	54,654	47,74	17,793	42,047
1982	144,561	67,722	46,84	20,304	56,535
1983	174,208	82,184	47,18	25,815	66,209
1984	203,059	97,142	47,84	30,539	75,108
1985	222,050	105,432	47,48	33,639	82,979
1986	239,809	112,941	47,1	37,407	89,461

(Source : adapté, archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 37W15, *dossier de présentation de la commune de La Roche-sur-Yon*, 19 février 1988).

Le maire conscient de la situation charge alors le secrétaire général adjoint 1[238] de réfléchir aux outils de gestion susceptibles d'être utilisés. La situation financière détériorée apparaît d'ailleurs, pour la première fois, dans le rapport Michelet Consultants[239] : « *la situation*

[236] Ce contrat de solidarité sur la réduction s'appuie sur le principe du contrat de solidarité, mis en place le 17 octobre 1981entre la ville de Lille et l'État, qui prévoit entre autres la possibilité d'une réduction du temps de travail hebdomadaire à 35 h dans les communes signataires du contrat et repris à la ville de La Roche-sur-Yon.

[237] Procès-verbal du conseil municipal de la ville de la Roche-sur-Yon du 13 décembre 2000, page 7.

[238]Nous avons interviewé deux secrétaires généraux ; pour les différencier, nous les appelons respectivement secrétaire général adjoint 1 et secrétaire général adjoint 2. Le secrétaire général adjoint 1 (1986-1988) intègre initialement la collectivité comme chargé de mission, sur une mission d'optimisation budgétaire, liée au niveau d'endettement de la commune, ainsi que sur les mesures ré-organisationnelles des services dans le prolongement du rapport Michelet. Sa mission durera deux ans de (1986-1988).Formation et activité professionnelle : maîtrise (sciences-po Paris) ; diplôme d'études appliquées (DEA) en sociologie (centre de sociologie des organisations), ancien directeur de cabinet du rapporteur général au budget à la Commission des Finances de l'assemblée nationale, actuellement maître de conférence et consultant.

[239]Le cabinet « Michelet Consultants », établi à Nantes, intervient à la demande du maire de la Roche-sur-Yon pour y mener un diagnostic sur le fonctionnement et l'organisation des services de la commune. Deux missions sont commandées. La première mission qui débute fin mars 1986 consiste en des entretiens que le consultant mène avec le personnel et par une enquête par questionnaire. La deuxième mission décidée le 30 septembre 1986 vise à recueillir les attentes des services à travers 111 entretiens. L'étude conclut à une nécessaire réorganisation des services ainsi que le recours à une comptabilité analytique.

financière de la commune sera vraisemblablement de plus en plus délicate. L'effort devra être orienté dans le sens d'une gestion rigoureuse dans tous les domaines d'une rationalisation des coûts[240] », ceci devra passer par la mise en place d'outils de gestion plus sophistiqués,
« *on parle notamment de comptabilité analytique, de contrôle de gestion, de programmation et de planification*[241] ».

L'analyse des tableaux des effectifs montre une progression entre 1977 et 1986 de l'effectif de la ville (hors centre communal d'action sociale et abattoir) qui passe de 525 à 924 agents si bien que pour l'année 1986, la part des charges de personnel s'élève à 47.10 % du budget de fonctionnement. La forte culture de régie de la municipalité, défendue par le maire au regard de ses aspirations sociales, pèse sur les charges fixes. La régie directe est en effet prédominante, de la maintenance à la voirie en passant par l'enseignement artistique ou les activités sportives. L'abattoir municipal est pour sa part géré en régie avec autonomie financière. Les services concédés concernent seulement la production, la distribution d'eau potable, le service des pompes funèbres, le ramassage et la destruction des ordures ménagères. Le seul service d'importance qui soit affermé concerne le service de l'assainissement des eaux usées. Enfin trois sociétés d'économie mixte existent : la STY (Société d'Économie Mixte de Transports Urbains), la SEMYON (Société d'Économie Mixte de Construction) et Roche Développement (Société d'Économie Mixte chargée du développement économique).

Si le projet de mettre en place des outils de gestion émerge, c'est qu'il bénéficie d'expériences préalables menées au sein des ateliers de la ville. Le projet débute ainsi indirectement dès 1983 dans les services techniques. Cette année-là, les ateliers municipaux se dotent d'une comptabilité rudimentaire des stocks. L'année suivante, ces ateliers et le service des parcs s'équipent d'un logiciel de gestion leur permettant d'identifier les charges et de calculer les coûts des prestations par affectation. Cette application appelée « suivi de chantier » permet également de calculer des coûts directs de main d'œuvre et de matériaux par corps d'état et par type de chantier. Cette « *comptabilité analytique d'exploitation*[242] » n'est d'ailleurs réellement opérationnelle qu'en 1985 dans le service bâtiments et en 1986 pour les services voiries, circulation-éclairage-public, espaces verts et ateliers mécaniques. Ainsi c'est réellement à partir de l'année 1987 que le « suivi de chantier » permet « *de calculer tous les*

[240] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W29 *Dossier Michelet Consultants réorganisation des services*, 1986.
[241] *Ibid.*
[242] Terme employé par les services pour définir un simple calcul de coûts directs.

coûts directs de main d'œuvre, de matériaux et de matières[243] » par corps d'état et par type de chantier.

§ 2. Des préconisations émergent

L'évolution de ces besoins pousse la mairie à commander une étude auprès du cabinet de conseil Michelet. Ce dernier n'est pas sans influence dans la mise en œuvre du projet de comptabilité analytique.

1. Le rôle-clé du rapport Michelet Consultants

Cette « *culture du coût d'un chantier* » pour l'actuel responsable[244] du service « conseil de gestion », déjà présente au début de l'expérience, est rappelée dans le rapport du cabinet « Michelet Consultants ». Le secrétaire général des services[245], en accord avec le maire, décide de confier fin mars 1986 au prestataire une première étude visant à « *dégager les points forts, les points faibles et surtout les améliorations à apporter dans notre organisation*[246] ». La mission s'organise en deux temps. À une première étude, menée avec des responsables de service fin mars 1986, succède une étude complémentaire, sous forme d'enquête sur le fonctionnement des services, auprès des agents municipaux des catégories B, C ou D[247] décidée le 30 septembre. Il s'agit selon le secrétaire général des services, de s'appuyer sur ces premiers entretiens pour bâtir le questionnaire de l'enquête. L'objectif *in fine* de la mission est de réaliser « *le diagnostic sur l'organisation, diagnostic qui serait accompagné de propositions visant à optimiser le fonctionnement global des services municipaux*[248] ».

Durant la première phase de l'étude (annexe 5.01), les agents se voient soumettre un questionnaire reprenant la structure des entretiens effectués auprès des responsables de service. Cette première mission s'effectue sur la base d'entretiens semi-directifs auprès d'un

[243] *Op.cit.*

[244] Agent administratif au centre technique municipal en 1988, formateur interne pour la mise en place de la comptabilité analytique à la ville de la Roche-sur-Yon. Formation et activité professionnelle : école de commerce, formation continue au Conservatoire national des arts et métiers (CNAM) en premier cycle de gestion ; responsable de la mission contrôle et conseil de gestion à la mairie de la Roche-sur-Yon depuis 1994.

[245] Décédé.

[246] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W29, *Dossier Michelet Consultants - Diagnostic*, 1986.

[247] Il s'agit des catégories hiérarchiques d'emplois au sein de la fonction publique territoriale, fonction du niveau hiérarchique et du diplôme. La catégorie A (niveau Bac+2) renvoie à des postes d'encadrement, de direction, d'expertise et de conception tandis que la catégorie B (niveau Bac) correspond à des postes d'application et de maîtrise (encadrement intermédiaire). La catégorie C (niveau CAP, Brevet des Collèges) concerne les fonctions d'exécution. Enfin la catégorie D (niveau Certificat d'Études) renvoie à des postes « *d'agents de bureau* » pour la filière administrative selon la terminologie du statut général des fonctionnaires de 1946.

[248] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W29*Dossier Michelet Consultants réorganisation des services*, 1986.

échantillon de « *54 responsables d'unités, directions et services et sociétés d'économie mixte auxquels se sont ajoutés une dizaine de collaborateurs, deux entretiens s'étant tenus en groupe »*[249].Déjà une certaine forme de résistance de la part du personnel, quant à la finalité de l'étude, se manifeste. En témoigne le commentaire du consultant : « *combien de fois avons-nous entendu prononcer au cours de l'étude et par de nombreux interlocuteurs le mot audit alors que notre mission est d'effectuer un diagnostic des services municipaux de La Roche-sur-Yon !*[250] ». Cette confusion oblige le consultant à des efforts de clarification sur le sens accordé à sa démarche tout au long de la mission, rappelant ainsi que, si l'audit se caractérise par une évaluation de la performance de la gestion des ressources de l'organisation, le diagnostic consiste avant tout « *à déterminer, à partir d'un état de l'existant, les points forts et les faiblesses en termes d'organisation et de fonctionnement*[251] ». Selon le consultant, il ne « *cherche pas à vérifier si les procédures établies sont respectées ou non*[252] *»*.

La seconde phase de l'étude qui intervient entre le 9 et le 30 octobre 1986définit « *les attentes et les suggestions des agents sur le plan de l'organisation et du fonctionnement*[253] ». L'enquête donne lieu à cent onze entretiens. Mais alors que « *la cabinet Michelet Consultants dispose de toutes les informations qui lui permettront de constituer librement un échantillon représentatif des agents municipaux en fonction des catégories, des âges et des sexes*[254] », l'enquête est menée quasi intégralement auprès des agents de catégorie C (avec 90 % du panel contre 8,2 % pour ceux de la catégorie B et 1,8 % pour ceux de la catégorie hors-C[255]).

Après cette phase de collecte de données qui s'est faite en deux temps, le cabinet met en œuvre une phase d'analyse et de recommandations. Vingt-sept mesures sont préconisées et articulées en trois axes : « *les améliorations de fonctionnement des services existants, l'aménagement et la création de nouvelles structures, le management des hommes et des structures*[256] ». Le constat du cloisonnement (tableau 5.03) des services s'impose comme la préoccupation principale des services en recueillant l'item *« plutôt d'accord »* le plus important.

---

[249] *Ibid*
[250] *Ibid*
[251] *Ibid*
[252] *Ibid*
[253] *Ibid*
[254] *Ibid*
[255] Ancienne catégorie D en voie d'intégration par promotion interne à la catégorie C
[256] *Op. cit*

Tableau 5.03 Le constat du cloisonnement des services par les services		
Item	Invalidation (%)	validation (%)
Frein de la dispersion géographique des bâtiments	24,3	75,7
Longueur et complexité des circuits administratifs	25,2	72,1
Méconnaissance inter-services des missions	23,4	71,2
Lourdeur de la chaîne de prise de décision (nombre d'intermédiaires)	29,7	69,4
Faiblesse de comptes-rendus des réunions	27	68,5
Formation insuffisante du personnel	27,9	64,9
Sentiment de non-prise en compte du personnel	31,5	63,1
Logique individualiste dans l'exécution de sa mission	30,6	61,3
Manque de visibilité de la ligne hiérarchique	36	64
(Source : adapté, Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 37 W29 *Dossier Michelet-Diagnostic*, 1986)		

Cette situation d'« *organisation hyper-cloisonnée et hétérogène*[257] » amène à un déséquilibre dans la répartition des responsabilités, notamment en termes d'encadrement intermédiaire dans les services administratifs. Le cas est particulièrement probant avec le secrétaire général adjoint 2 des services administratifs. Ce dernier dispose en effet de onze interlocuteurs chefs de service sous ses ordres contre seulement quatre pour le directeur des services techniques.

Pour répondre à ces problèmes, trois recommandations principales se dégagent parmi les vingt-sept : la réorganisation des services, la meilleure formation du personnel mais surtout « *la création d'une véritable comptabilité analytique pour tous les travaux effectués par l'ensemble des ateliers*[258] ». Il est constaté une « *absence de comptabilité analytique comprenant une analyse en coût direct et indirect en coûts opérationnels, coûts de structure spécifiques et coûts de structure communs, et ceci pour tout type de travaux*[259] […] *hormis quelques utilisations embryonnaires dans les services Bâtiments et CTM, on constate l'absence de comptabilité analytique*[260] ».

Le rapport va même jusqu'à préconiser la mise en place d'un véritable contrôle de gestion à la suite de l'implantation de la comptabilité analytique. La direction générale accepte de suivre ces recommandations en élargissant le cadre d'application pour la comptabilité analytique à l'ensemble des services. Cette posture est largement favorisée par l'existence d'un consensus. Pour le secrétaire général adjoint 2[261] *« nous étions d'accord sur les méthodes de gestion. On*

[257]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W 29 *Dossier Michelet- recommandations*, p. 4 novembre 1986.
[258]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W 29*Dossier Michelet-recommandations*, novembre 1986.
[259]*Ibid.*
[260]*Ibid*.
[261]Étude de droit, actuellement retraité de la fonction publique territoriale.

était plusieurs à avoir fait Fontainebleau[262] ». La direction générale suit également les préconisations du rapport Michelet avec une réorganisation des services. Nous retrouvons, en date du 16 décembre 1986 les recommandations, issues de l'analyse des services municipaux par le cabinet Michelet et reprises lors de la réunion de direction. Elles s'organisent en trois groupes « *celles concernant les améliorations de fonctionnement des services existants : relations élus-services, informatique, mesure de l'activité (comptabilité analytique). Celles visant à la création de nouvelles structures : centre technique municipal, atelier d'urbanisme, organisation relations humaines, services généraux, communication, services administratifs. Enfin celles concernant le management des hommes et des structures : planification, relations humaines et communication*[263] » (annexes 5.02, 5.03, 5.04).

2. La mise en œuvre des recommandations

La direction générale décide ainsi de mettre en œuvre cette réorganisation, qui intervient de mai à novembre 1987 et semble être menée sans résistances particulières pour l'ancien secrétaire général adjoint 1 dans la mesure où « *cela avait déjà été évoqué avant, ça n'a pas bouleversé les esprits* […] *naturellement derrière, c'est l'occasion aussi d'assurer des outils de suivi et donc des outils analytiques* ». C'est à ce dernier que le maire confie le soin de s'appuyer sur le diagnostic pour améliorer le fonctionnement de l'organisation administrative et technique. Pour la direction générale, la création d'un centre technique municipal répond aux attentes des services techniques tout en rattachant cette direction technique à un secrétaire général adjoint. La note en date du 9 février 1987 de la direction technique précise :« *le Centre Technique Municipal constitue la pièce maîtresse de l'évolution des structures*[264] » (annexes 5.05, 5.06, 5.07)tout en rappelant « *le rattachement de la structure CTM à un directeur adjoint, plus spécialement chargé de faire le lien de celle-ci avec les services des infrastructures où les problèmes de coordination sont les plus importants*[265] »

[262] Depuis 1984, le Centre supérieur de gestion de Fontainebleau, dépendant du Centre National de la Fonction Publique Territoriale « *offre un programme de formation professionnelle continue aux cadres dirigeants des collectivités territoriales destiné principalement à l'origine aux secrétaires généraux des services et secrétaires généraux adjoints en poste dans des villes de plus de 20 000 habitants* » (Thoenig, 1994). Il prend en 1994 le nom d'Institut des Études Supérieures de la Fonction Publique Territoriale (IESFPT). Depuis 1997, l'Institut National des Études Territoriales assure la formation initiale et continue des cadres supérieurs territoriaux.

[263] Archive de la ville de la Roche-sur-Yon 37 W 29*compte-rendu de la réunion de présentation des recommandations relatives à l'organisation des services généraux*, secrétariat général le 18 décembre 1986

[264] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W 29*création d'un centre technique municipal, étude sommaire de mise en place*, note de la direction générale des services en date du 9 février 1987.

[265]*Ibid* p. 2

Pour le secrétaire général adjoint 1, l'objectif est de « *donner de la cohérence, de mieux répartir la charge de travail et de favoriser la mobilité interne* […] *on n'utilisait pas à l'époque le terme de mutualisation mais on n'en était pas très loin* »

L'ensemble des mesures de réorganisation administratives et techniques se met en place entre mai et octobre 1987 pour être finalisées en novembre. Cette réorganisation donne lieu à cinq directions administratives, cinq directions techniques et deux services extérieurs (tableau 5.04).

Tableau 5.04. Organisation des services de la municipalité de La Roche-sur-Yon au1er janvier 1988 (hors CCAS[266] et abattoir)

Services administratifs (648 agents)	**Services techniques (345 agents)**
Secrétariat général et animation urbaine (206) - Secrétariat Général - Affaires culturelles et coordination des équipements culturels - École nationale de musique - Bibliothèques - Vie associative - Jeunesse - Affaires sportives	**Direction générale (9)**
Systèmes d'Information (26) - Informatique - Télématique - Bureautique[267] - Reprographie - Information - Documentation et archives - Accueil et standard	**Bâtiments (16)** - Études - Entretien - Travaux neufs - Gestion des bâtiments communaux
Ressources Humaines (18) - Gestion administrative du personnel - Formation et plans de carrière - Recrutement - Médecine du travail	**Voirie et Réseaux (41)** - Études - Entretien - Travaux neufs - Gestion de la voirie, des réseaux, de l'éclairage public, de la circulation et du stationnement
Services financiers (16) - Budget et planification - Comptabilité et dépenses - Recettes - Marchés publics - Régies	**Centre Technique Municipal et espaces verts (261)** - Prestations de services pour l'ensemble des services municipaux - Voirie et bâtiment : gestion et maintenance - Espaces verts : études, travaux neufs, entretien et gestion
Action sociale (143) - Affaires sociales	**Urbanisme (18)** - Urbanisme opérationnel

[266] Le centre communal d'action sociale désigne un établissement public à caractère administratif communal ou intercommunal, rattaché à une collectivité territoriale. Il intervient dans trois domaines : l'aide sociale légale, l'aide sociale facultative et l'action sociale ainsi que l'animation des activités sociales.

[267] Le terme de bureautique est introduit en France en 1977 comme traduction du terme anglo-saxon « office automation systems » pour marquer l'idée d'une « *automatisation au niveau du bureau centrée sur les besoins de l'utilisateur et non plus sur les contraintes de l'ordinateur* » selon le rapport d'Anne-Marie Alquier-Blanc.

- Retraités, personnes âgées - Petite enfance	- Urbanisme prévisionnel - Service Foncier - Missions de conseil et d'information
Affaires scolaires (226) - Enseignement - Restauration scolaire - Centre de loisirs	
Administration Générale (13) - État civil et vaccinations - Règlementation, contentieux - Assurances - Élections	
(Services extérieurs) Bureau tourisme municipal Agents affectés au cabinet et aux groupes politiques	
(Source : Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 37W15, *document de présentation de la ville*, 19 février 1988).	

La réorganisation des services vise à apporter plus de clarté et de cohérence dans l'utilisation des moyens. Elle légitime la mise en place d'un outil d'évaluation de l'utilisation de ces moyens : la comptabilité analytique.

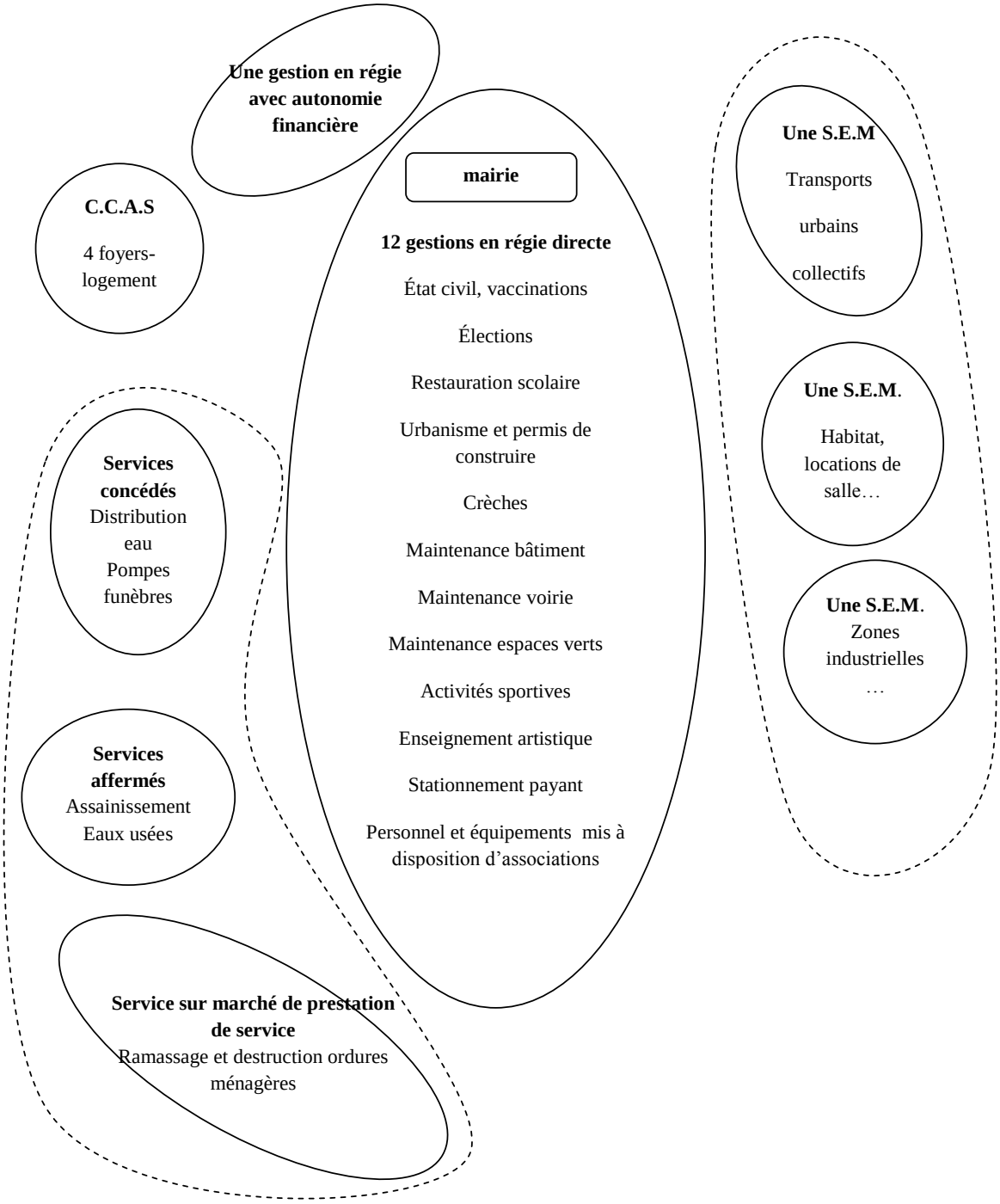
§3. 1988 : étape préparatoire à l'implantation de la comptabilité analytique.

Cette phase de réorganisation laisse place à l'étape suivante préconisée par le rapport Michelet : la mise en œuvre de l'outil. Celle-ci requiert un travail préparatoire conséquent, au vu des spécificités d'une commune. En outre la Roche-sur-Yon profite de ce projet pour affirmer les objectifs qu'elle souhaite voir mis en œuvre : la comptabilité analytique doit en effet être un outil de gestion mais également de communication et de pilotage.

1. L'expression des besoins conduisant à la constitution d'un groupe de travail

La ville de La Roche-sur-Yon veut se doter d'un outil de gestion de comptabilité analytique pour lui permettre de calculer le coût des prestations offertes aux usagers qu'elles soient payantes ou gratuites et que l'usager soit un individu, une association ou un satellite de la ville. L'outil doit ainsi intégrer l'ensemble du périmètre de la ville (figure 5.02).

Figure 5.02 Périmètre de la mairie de la Roche-sur-Yon en 1988



La comptabilité analytique doit aussi valoriser les activités des services qui ne sont pas directement en contact avec l'usager. En 1988 la gestion de services aux usagers concerne douze gestions en régie directe (activités sportives, crèches, restauration scolaire, maintenance bâtiment, maintenance voirie, maintenance espaces verts, urbanisme et permis de construire, état-civil vaccinations, élections, enseignement artistique, stationnement payant, personnels et équipements mis à disposition d'associations). S'y ajoute une gestion en régie avec autonomie

financière (l'abattoir municipal qui réalise un chiffre d'affaires de 12 110 000 F pour l'année 1987). Le CCAS gère quant à lui quatre foyers-logements. Trois sociétés d'économie mixte, comme déjà citées précédemment, sont également répertoriées. Enfin la gestion par des tiers concerne: les services concédés (production et distribution d'eau potable, services des pompes funèbres), des services affermés (service de l'assainissement des eaux usées) et un service sur marché de prestation de service (ramassage et destruction des ordures ménagères).

Pour le secrétaire général, la connaissance d'un simple coût d'une prestation n'est pas toujours suffisante pour avoir une action efficace sur la gestion. Une connaissance du coût des centres de responsabilité est tout aussi indispensable pour une amélioration de l'efficience de l'ensemble des moyens, d'où la nécessité de la mise en place de la comptabilité analytique. Cette dernière devra répondre à quatre principes généraux (reflet de l'organisation, outil de gestion, élément du contrôle de gestion, enfin outil de communication interne et externe de la ville) dans la mesure où l'outil « *doit s'intégrer dans une stratégie de communication et d'image*[268]». En outre la mise en place de la comptabilité analytique devra permettre le développement d'autres outils, comme l'introduction de tableaux de bord aux différents niveaux de responsabilités. Elle devra servir aussi à la planification, la programmation et l'évaluation des politiques et à développer une culture d'entreprise.

Le maire charge le secrétaire général adjoint 2 du pilotage de la mise en place d'une comptabilité analytique. Ce dernier débute son action en constituant un groupe de travail à vocation technique le 21 janvier 1988, *« chargé de définir les objectifs recherchés, de réaliser le dossier de consultation des entreprises*[269] *ainsi que la création d'un comité de pilotage*[270]*, chargé du suivi de l'étude et de sa mise en œuvre*[271] *»*.Le groupe de travail se réunit à quatre reprises au cours du 1er semestre 1988. L'effectif du groupe de pilotage, volontairement réduit et choisi par le maire sur proposition du secrétaire général adjoint 2, s'explique par une volonté de garantir une prise de décision rapide. Néanmoins la difficile cohérence du statut du groupe, qui plus est limité au niveau de ses membres, « *tout en étant représentatif de*

[268]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général et à destination du maire*, 24 août 1988.

[269] Terme juridique qui désigne « *l'ensemble des documents et informations préparés par le pouvoir adjudicateur pour définir l'objet, les caractéristiques et les conditions d'exécution du marché ou de l'accord-cadre* » (article 41 du Code des marchés publics).Il comprend principalement le cahier des clauses administratives particulières, le cahier des clauses techniques particulières, l'acte d'engagement à remplir par le candidat et les annexes.

[270] Le terme utilisé sera groupe de pilotage puis de nouveau comité de pilotage.

[271]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général adjoint au groupe de travail de la comptabilité analytique*, 5 avril 1988.

l'ensemble des activités de la Ville[272] », pose dès le départ la question de sa légitimité vis-à-vis du personnel. Seuls cinq responsables de direction sont nommés. Or cette question du choix des acteurs est bien reconnue comme primordiale : leurs places et leurs fonctions sont confirmées comme un élément de « *la réussite de l'introduction de la comptabilité analytique* […] *ceux-ci devront être très motivés quant à leur rôle*[273] ».

Le cahier des charges de novembre 1988, provenant du groupe de travail mis en place pour dégager les caractéristiques attendues, montre les attentes du groupe sur la nécessité d'associer étroitement l'ensemble du personnel[274] à la réflexion et à la démarche. Cette sensibilisation de l'ensemble du personnel est posée comme une des conditions nécessaires à la réussite de l'introduction de la comptabilité analytique dans les services municipaux et passera par des actions de formation. L'intégration de la comptabilité analytique et de la comptabilité budgétaire est nécessaire pour éviter une double saisie en reprenant si possible la codification par destination existante.

Quatre thématiques associées au projet de comptabilité analytique sont définies à l'occasion de la réunion du groupe de travail du 9 février 1988. Chacune de ces quatre approches est confiée à des membres du groupe de pilotage (tableau 5.05), ces derniers ayant pour mission de les approfondir. Ces quatre thématiques sont reprises dans le dossier de consultation des entreprises.

Tableau 5.05 Répartition du domaine de compétences du projet

Acteurs et fonction	Thématique en responsabilité
Directeur du Système d'information et de la Communication	« Comptabilité analytique et communication »
Directrice du service Éducation et Directeur du Centre Technique Municipal	« Comptabilité analytique et gestion »
Chef du service Budget-Dépenses et Directeur des Finances	« Comptabilité analytique et contrôle de gestion »
Secrétaire Général Adjoint	« Comptabilité analytique et organisation »

(Source : adapté, Archives de La Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu de la 2ème réunion du 9 février 1988*, 19 février 1988).

[272]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu du secrétaire général adjoint de la 2ème réunion du groupe de travail du 9 février 1988*, 19 février 1988.

[273]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances*, 24 août 1988.

[274] En 1988, 1204 personnes sont employées (918 titulaires, 76 titulaires à temps non complet, 33contractuels, et 177 auxiliaires mensuels et horaires. Ces personnes se répartissent en différentes catégories et statuts, 84 en catégorie A, 88 en catégorie B, 836 en catégorie C et 16 en catégorie D).

La première thématique « comptabilité analytique et communication » s'explique par le fait que la communication est un objectif fixé dans le projet de comptabilité analytique et résulte d'une volonté politique. Les deuxième et troisième thématiques (« comptabilité analytique et gestion » et « comptabilité analytique et contrôle de gestion ») sont liées à l'outil lui-même, voulu comme un système de coûts et de rationalisation économique. Enfin, la dernière thématique s'explique par la réorganisation récente des services, (« comptabilité analytique et organisation »).

Dans le cadre de ce découpage en thématiques, le groupe de pilotage doit assister les consultants pendant toute la durée de l'étude de conception et de la mise en œuvre technique de l'outil. Sa mission principale est triple, assurer simultanément un rôle d'encadrement, de contrôle et de décision. Il s'agit pour le groupe de pilotage de « *faciliter le rôle des intervenants, de veiller au respect de la cohérence du projet avec les objectif initiaux, d'assurer la prise des décisions nécessaires aux différents stades de l'étude puis de sa mise en œuvre*[275] ».

2. Deuxième semestre 1988, choix du cabinet et programme de travail.

La décision est ensuite prise par le groupe de pilotage en accord avec le maire de confier à un cabinet spécialisé « *la réalisation de l'étude et la mise en œuvre pour tout ou partie des services* », tout en exerçant « *un suivi permanent de toutes les phases d'étude et de mise en œuvre des travaux de la société retenue par un groupe de pilotage*[276] ». Le document de consultation des entreprises, rédigé par le secrétaire général adjoint 2, établit les contraintes techniques et organisationnelles de la commande.

Validé par le maire et l'adjoint aux finances, examiné par la commission des Finances le 12 septembre 1988, le dossier de consultation des entreprises est ensuite adopté par le conseil municipal du 21 septembre qui retient le mode de l'appel d'offre restreint. La sélection des candidatures est effectuée le 20 octobre, l'ouverture des plis le 1er décembre pour un choix du cabinet conseil le 9. Le cabinet Touche Ross[277] est alors retenu, semblant satisfaire aux conditions requises : « *importance du cabinet, nombre d'agents, type d'études déjà effectué notamment dans les secteurs publics et parapublics*[278] ». Les élus veulent en effet collaborer avec des « *cabinets qui ont une expérience des collectivités locales et notamment des*

[275] *Ibid.*
[276] *Ibid.*
[277] Les cabinets Touche Ross (International) & Co et Deloitte Haskins & Sells Samson Bélair fusionnent le 13 août 1989 pour constituer le groupe Deloitte et Touche. Nous conservons le nom Touche Ross par souci de cohérence.
[278] *Ibid*.

communes (liste de références), une taille suffisante pour disposer de l'ensemble des compétences nécessaires à la mise en œuvre et des moyens nécessaires à une étude relativement courte dans le temps[279] ». Les critères de l'appel d'offre restreint à travers le cahier des clauses administratives particulières précisent que « *le groupe de travail a souhaité dans sa réflexion préalable que le cabinet de conseil retenu soit suffisamment important et structuré pour permettre de conduire l'étude dans des délais relativement rapides*[280] ». Or Touche Ross International, réseau international, est « *un des plus importants cabinets d'audit et de conseil sur le plan national*[281] », totalisant un effectif de six cents salariés principalement répartis sur Paris, Bordeaux et Lyon. Les activités de conseil regroupent alors près de soixante-dix collaborateurs en 1989. Le délai global du marché est initialement fixé à dix-huit mois à partir de l'étude de conception de l'outil, soit du 1er janvier 1989 au 30 juin 1990 (tableau 5.06). Le projet de comptabilité analytique débute ainsi en janvier 1989, après la phase de consultation de septembre à novembre 1988.

La mise en œuvre commence dans trois directions-tests (direction du secrétariat général et de l'animation urbaine, direction des affaires scolaires, et direction du centre technique municipal). Le cabinet Touche Ross s'engage sur cinq phases. Une phase d'étude du 1er janvier au 31 mars 1989, pendant laquelle le périmètre du réseau sera défini, les centres de coût déterminés, ainsi que le choix des unités d'œuvre. Les identifications des prestations seront validées et la notion de facturation interne pour les prestations internes établie en échange constant avec le personnel. Une deuxième phase, celle de sensibilisation du personnel et d'information sera faite sur la période du 1er mars au 31 mars.

La troisième phase, celle de première réalisation s'échelonnera du 1er avril au 30 juin 1989. Durant cette phase d'introduction dans les trois directions-tests précédemment mentionnées, les fiches de saisie d'information seront créées ainsi que les tableaux de bord. Dans une quatrième phase de réalisation du 1er septembre au 31 mars 1990, la comptabilité analytique sera étendue à l'ensemble des services, des ajustements seront réalisés et l'ensemble des tableaux de bord sera réalisé ainsi que les fiches de saisie. Enfin une cinquième phase de suivi et d'accompagnement est prévue du 1er avril au 30 juin 1990.

Chacune de ces phases donnera lieu à un rapport soumis au groupe de pilotage pour approbation et poursuite de la démarche. En effet « *les 2ème, 3ème et 4ème phases devront faire l'objet d'entente entre le titulaire du marché et la personne responsable du marché pour fixer*

[279] *Ibid*.
[280] *Ibid.*
[281] *Ibid*.

la date d'expiration de chaque phase. Il y aura établissement d'un procès-verbal signé des deux parties à l'issue de chaque phase[282] ».

Tableau adapté 5.06. État prévisionnel des étapes de mise en place de la comptabilité analytique	
9 octobre – 24 novembre 1988	(phase préliminaire) Consultation
1er janvier – 31 mars 1989	**(phase1) Étude *stricto sensu* d'une comptabilité analytique** - Construction du réseau - Fixation des centres de coût et des unités d'œuvre - Identification des prestations - Codification - Liaison comptabilité générale, comptabilité analytique - Facturation des prestations internes **(phase 2)-Information et sensibilisation des personnels**
1er avril – 30 juin 1989	**(phase 3)Introduction de la comptabilité analytique dans les quatre directions-tests : direction du Centre Technique Municipal, du Secrétariat Général, de l'Animation Urbaine et des Affaires Scolaires.** - Mise en œuvre suivant l'étude réalisée - Rédaction des fiches de saisie des informations - Mise en forme des tableaux de bord - Ajustement avec l'étude initiale
1er septembre – 30 mars 1990	**(phase 4) Mise en œuvre de la comptabilité analytique dans l'ensemble des services** -Mise en œuvre en suivant l'étude initiale et les enseignements puisés dans les trois directions-tests - Ajustement - Élaboration des fiches de saisie des informations - Élaboration des tableaux de bord
1er avril – 30 juin 1990	**(phase 5) Mesures de suivi et d'accompagnement** - Faire proposer au titulaire du marché des mesures rectifiant les perturbations à venir pour maîtriser l'outil (réunions, formation, adaptation des formulaires, apprentissage de l'utilisation des tableaux de bord...).
(Source *:* adapté, Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint au maire et à l'adjoint aux finances,* 24 août 1988).	

3. Les objectifs de la comptabilité analytique

L'instrument sert des objectifs multiples en étant à la fois « *le reflet de l'organisation, un outil de gestion, un élément du contrôle de gestion ainsi que de la communication interne et externe*[283] ». Le découpage qui vient reprend celui du dossier de consultation des entreprises.

[282] *Ibid.*
[283] *Ibid.*

A. Un outil de gestion et de contrôle

Deux objectifs sont ciblés par le Secrétaire Général Adjoint 2 :

- celui de responsabiliser les agents par la recherche d'une homogénéité entre les différents centres de coût constitutifs d'un centre de responsabilité, à l'image de celui chargé de la gestion des piscines municipales. Chaque piscine de la commune constituant un centre de coût. L'objectif est que les agents obtiennent les informations nécessaires à la maîtrise de leur gestion.
- celui de développer un dispositif complet de contrôle de gestion.

Si la comptabilité analytique est également conçue comme un outil du contrôle de gestion, c'est parce qu'il est « *envisagé à la fois la création des outils et de la fonction*[284] ». D'ailleurs la mise en œuvre de la comptabilité analytique doit conditionner la mise en place d' « *un contrôle de gestion dynamique accepté et efficace à terme* », à travers la planification, la programmation, le contrôle budgétaire, la fixation d'objectifs par services, par centres de responsabilité et les mesures d'évaluation des politiques publiques.

B. Un outil de communication politique de la gestion de la ville

Le recours à une comptabilité analytique est aussi présenté comme un élément-clé du « *processus de modernisation et d'efficience de la gestion communale*[285] », que le maire promeut. La comptabilité analytique répond alors à un quatrième objectif, celui d'en faire « *un outil d'information et de dialogue pour s'intégrer dans une stratégie de communication et d'images* […] *pour une meilleure compréhension de la ville*[286] ». Cette promotion de l'instrument se veut d'ailleurs aussi bien valorisée en interne pour les agents qu'en externe pour les usagers :

> « *la comptabilité analytique par le type d'informations qu'elle véhicule doit fournir à chacun des éléments objectifs et quantifiés admis par tous. Elle doit permettre en intégrant l'ensemble des coûts non seulement de faire apparaître le véritable « coût de revient » des prestations, mais aussi l'ensemble des interventions concourant à la réalisation et ainsi faire apparaître et valoriser les activités des services qui ne sont pas directement en contact avec l'usager. Ce souci de transparence est un des points forts de la stratégie de communication de la Ville*[287] ».

De même « *on doit être capable, vis-à-vis de l'opinion, du contribuable, de pouvoir présenter non seulement des paramètres mathématiques financiers, mais aussi d'autres éléments sur lesquels on peut travailler comme étant des objectifs mais aussi des éléments que l'on peut*

[284] *Ibid.*
[285] *Ibid.*
[286] *Ibid.*
[287] *Ibid.*

apprécier[288] ». À ce titre, la comptabilité analytique fait l'objet d'une publicité des coûts de revient de certaines prestations dans plusieurs numéros de *Roche Magazine*[289], de 1989 à 1990. Cet objectif de faire de la comptabilité analytique un outil de communication au service d'une légitimation des modes de gestion est précisé en cours de projet : « *il serait indispensable par exemple de mettre au point la facturation des repas et de l'utilisation de la piscine-patinoire, par un exercice de pédagogie intéressant pour des actions significatives. Un effort de communication devra être nécessaire pour le montage des coûts réels par rapport aux coûts facturés*[290] ». La mission est prévue pour durer dix-huit mois, du début de la conception de l'outil jusqu'aux mesures de suivi et d'accompagnement. Pour les agents, l'objectif de pilotage des missions des services par les coûts passe par la mise en œuvre de tableaux de bord en parallèle à la comptabilité analytique.

C. Le besoin de tableaux de bord

Les tableaux de bord alimentés par la comptabilité analytique font partie du marché conclu avec le cabinet de conseil. Il est en effet prévu « *de doter l'ensemble des responsables d'un tableau de bord, ceci dans la perspective du contrôle de gestion*[291] ». Le but est ambitieux en les réalisant par centre de responsabilité, par service, par direction mais également pour la direction générale et le maire. Pour mieux suivre l'activité des centres de coût dépendant d'un même centre de responsabilité, un tableau de bord est créé par centre de responsabilité[292]. Leur conception et leur mise en place reposent sur une déclinaison en sept étapes :

- la fixation des objectifs politiques
- la recherche des indicateurs
- l'initialisation et l'animation des indicateurs
- la fixation des objectifs opérationnels
- le suivi du paramètre observé
- l'analyse des actions

[288] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *intervention du contrôleur de gestion au bureau municipal du 14 décembre 1990*, décembre 1990.

[289] Dès le premier mandat du maire élu en 1977, la politique de communication externe de la ville se développe. « Domaine public » est le nouveau journal communal bimestriel et ce, jusqu'en février 1986. En mars 1986 le numéro 1 du nouveau magazine « La Roche Magazine » est publié jusqu'en octobre 1993. A cette date il est remplacé par le magazine « Roche Mag » aujourd'hui tiré à 32 500 exemplaires. Avant 1977 la publication d'un bulletin d'information municipale édité par le « moniteur municipal » est irrégulière. Dix bulletins sont publiés de janvier 1963 à décembre 1976.

[290] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu de la Direction générale et de l'ancien comité de pilotage de la comptabilité analytique en date des 12 et 15 mars 1991*, 18 mars 1991.

[291] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances*, 24 août 1988.

[292] Archive de la ville de la Roche-sur-Yon, *tableaux de bord et indicateurs, Touche Ross*, date non mentionnée

- la proposition d'actions.

Le maire et ses adjoints fixent régulièrement des objectifs politiques. Les tableaux de bord doivent alors donner aux responsables une connaissance précise sur des niveaux de coûts, en variation, grâce à des indicateurs. Par exemple, faire de La Roche-sur-Yon une ville propre. De la fixation de cet objectif découle la recherche des indicateurs caractérisant le degré d'atteinte de l'objectif souhaité (annexe 5.08). En effet les objectifs politiques se traduisent en actions concrètes. En l'espèce les indicateurs retenus sont : le taux de rues nettoyées par semaine[293], l'indice de satisfaction des habitants de la ville, l'efficacité du balayage (quantité ramassée / temps passé), le respect du budget « nettoyage des rues »… L'initialisation et l'animation des indicateurs permettent ensuite de préciser l'origine des informations alimentant les tableaux de bord. Dans le cas présent, le dispositif de gestion de production en place au sein de la municipalité participe avec la comptabilité analytique à l'alimentation des tableaux de bord en indicateurs (surtout des indicateurs d'activité) au même titre que les systèmes informatiques et les relevés manuels.

Les règles de gestion et la méthode de calcul viennent ensuite comme préalables à la définition du dispositif de retraitement de l'information. Chaque tableau de bord donne lieu à l'édition d'un document reprenant les indicateurs suivis, les procédures et la fréquence d'analyse ainsi qu'une fiche par indicateur. Deux types de ratios alimentent les tableaux de bord : les ratios communs aux centres de coûts et les ratios particuliers (tableau 5.07).

Tableau 5.07. Exemples de ratios utilisés dans l'animation des tableaux de bord
1/ Ratios par centre de coût
Coût du service ou du centre de coût / nombre d'habitants Coût du service ou du centre de coût / nombre d'utilisateurs
Charges de personnel / coût de revient de la prestation
Coût des matières premières / coût de revient de la prestation
Heures d'utilisation / heures potentielles
2/ Ratios particuliers
21/Animation urbaine : culturel Subventions municipales / coût de fonctionnement Heures d'utilisation / heures potentielles
22/Animation urbaine : socio-culturel Recettes des entrées / coût de fonctionnement
23/Animation urbaine : sport Recettes des entrées / coût de fonctionnement Heures d'utilisation / heures potentielles
24/Actions sociales Subventions municipales / coût de fonctionnement

[293] Il s'agit d'un pourcentage du kilométrage nettoyé sur le kilométrage total des rues.

Subventions départementales / coût de fonctionnement Allocations familiales / coût de fonctionnement Participation population / coût de fonctionnement
25/Affaires scolaires Subventions municipales / coût de fonctionnement Subventions départementales / coût de fonctionnement Participation population / coût de fonctionnement
26/ C.T.M. Coût total du matériel / nombre d'heures d'utilisation Coût d'entretien véhiculé / nombre de kms parcourus Consommation en carburant / nombre de kms parcourus Nombre de véhicules / effectif Tonnage traité d'ordures / nombre d'habitants
(source : Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 35W15, ratios et tableaux, 1990)

Si une typologie des indicateurs (indicateurs de potentialité, indicateurs d'activité, indicateurs d'efficacité, indicateurs de qualité de service et indicateurs budgétaires) est rappelée et précisée dans la méthodologie des consultants, c'est parce que la création des tableaux de bord s'accompagne d'une formation des utilisateurs.

Sur le tableau de bord de chaque centre de responsabilité sont indiquées la dépense globale du mois et, en cumul, celle de chacun des centres de coût concernés, ainsi que le total général. Il s'agit ainsi d'analyser le poids de chacun des centres de coût et l'évolution de leurs dépenses respectives. L'édition de ces tableaux de bord est mensuelle. Chaque indicateur retenu prend la forme d'une fiche d'indicateur. La mise en place de tableaux de bord permet de vérifier des hypothèses de départ, selon lesquelles pour le secrétaire général adjoint 2 « *nous savons qu'un aspect important de chacune des prestations de la Mairie de La Roche-sur-Yon est l'activité humaine* ». Ainsi est-il décidé de suivre, par centre de responsabilité, les frais de personnel de chacun des centres de coût et globalement du centre de responsabilité. De plus toujours pour le secrétaire général adjoint 2 comme « *nous ne connaissons pas encore les autres dépenses prédominantes : nous suivrons donc, pour chaque centre de responsabilité, les deux dépenses montrant les montants les plus élevés, quelle que soit leur nature analytique*[294] ». L'articulation entre les tableaux de bord et la comptabilité analytique n'est pas exclusive : les indicateurs des tableaux de bord sont également alimentés par la gestion de production. La comptabilité analytique permet ainsi d'alimenter les tableaux de bord en indicateurs à l'image du centre de coût chauffeur du secrétariat général (Tableau 5.08). Il est constitué de ratios

[294] Les natures analytiques permettent d'analyser les coûts des centres. On distingue trois types de natures analytiques : les natures analytiques externes (frais de personnel, denrées fournitures…) les natures analytiques internes (personnel mis à disposition, location de bâtiments…) et les natures analytiques économiques (amortissement d'immeubles, de garage…).

financiers mais surtout de ratios de productivité : coût total du service en rapport avec des moyens tels que le nombre de chauffeurs ou le nombre de kilomètres parcourus. Ils permettent de mesurer l'efficience de ce centre de coût.

Tableau 5.08 Maquette de tableau de bord du secrétariat général (centre de coût « chauffeurs »)	
Ratios	Résultats
Ratios financiers	
Coût total service / nombre de chauffeurs	
Coût total service / nombre d'utilisateurs	
Coût total service / nombre de kms parcourus	
Coût total service / charges de personnel	
Coût total service / charges des véhicules	
Autres ratios	
Nombre d'heures d'utilisation / nombre d'heures potentielles	
Coût total carburants / nombre de kms parcourus	
(Source : Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 35W15, ratios et tableaux de bord, 1990)	

L'ensemble des objectifs assignés à la comptabilité analytique conduit à adopter une architecture adaptée.

Section 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique.

La section 1 a permis de comprendre le contexte particulier dans lequel s'insère la comptabilité analytique à La Roche-sur-Yon. La section 2 s'attache à décrire le processus d'élaboration de l'outil. L'outil nécessite en premier lieu de concevoir une architecture qui s'adapte aux spécificités de la commune et qui permette de répondre à l'un des objectifs qui lui est assigné : ne pas perturber le fonctionnement organisationnel de la commune (§1). La comptabilité analytique doit en effet pouvoir se greffer sur la nouvelle organisation de la commune, suite aux recommandations du rapport Michelet. En second lieu, il s'agit d'un projet d'envergure, requérant des moyens humains et financiers non négligeables, notamment en termes de formation afin de sensibiliser les acteurs à la culture du coût (§2).

§1 Une architecture analytique

Afin de bien comprendre les objectifs de la comptabilité analytique il convient de définir l'architecture de cet outil. Le projet est présenté comme une étape dans une démarche plus générale de rationalisation du fonctionnement de la commune. Ainsi « *la stabilisation de l'organisation mise en place ces derniers mois est un préalable* […]. *Ceci devra être donné*

comme une contrainte majeure dans le cahier des charges […]. L*e réseau de comptabilité analytique devra être le reflet aussi fidèle que possible de la restructuration de l'organisation*[295] » d'autant plus que l'outil doit également « *permettre les évolutions inhérentes à toute organisation, à sa structuration et à ses modalités de fonctionnement*[296] ».La comptabilité analytique devra être à même «*d'afficher la vérité des coûts des prestations fournies, en interne et en externe, permettant d'instaurer un dialogue entre les services, avec les usagers, les associations et l'ensemble des partenaires de la ville*[297]».

Pour répondre à cet objectif, l'architecture est établie selon trois axes ; des unités d'œuvre sont alors définies afin de déterminer le coût de revient des prestations de la mairie.

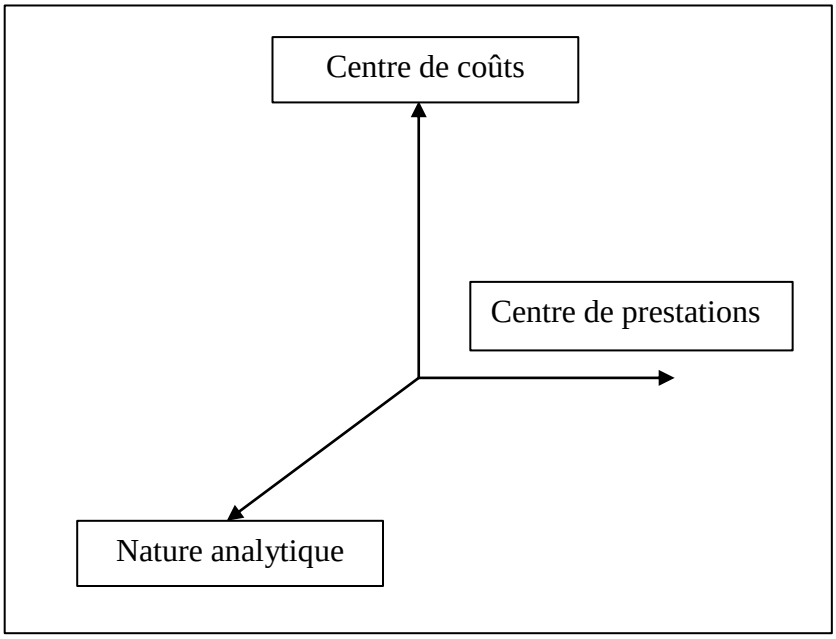
1. Un système bâti sur trois axes

Le principe de construction du réseau tel qu'il est défini par le cabinet Touche Ross est de diviser la mairie selon trois axes permettant de suivre les dépenses et les recettes (figure 5.03) :

- par service consommateur ou producteur de la recette, qui sera alors assimilé à un centre de coût ;
- par produit fourni en interne ou à la population, cela correspondra à la notion de prestation ;
- enfin par type de dépenses et de recettes, nous parlerons alors de natures analytiques.

[295]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de monsieur le secrétaire général à messieurs les secrétaires généraux adjoints et l'ensemble des directeurs* le 02 avril 1990.
[296]*Ibid*.
[297]*Ibid*.

Figure 5.03 Les trois axes de la comptabilité analytique



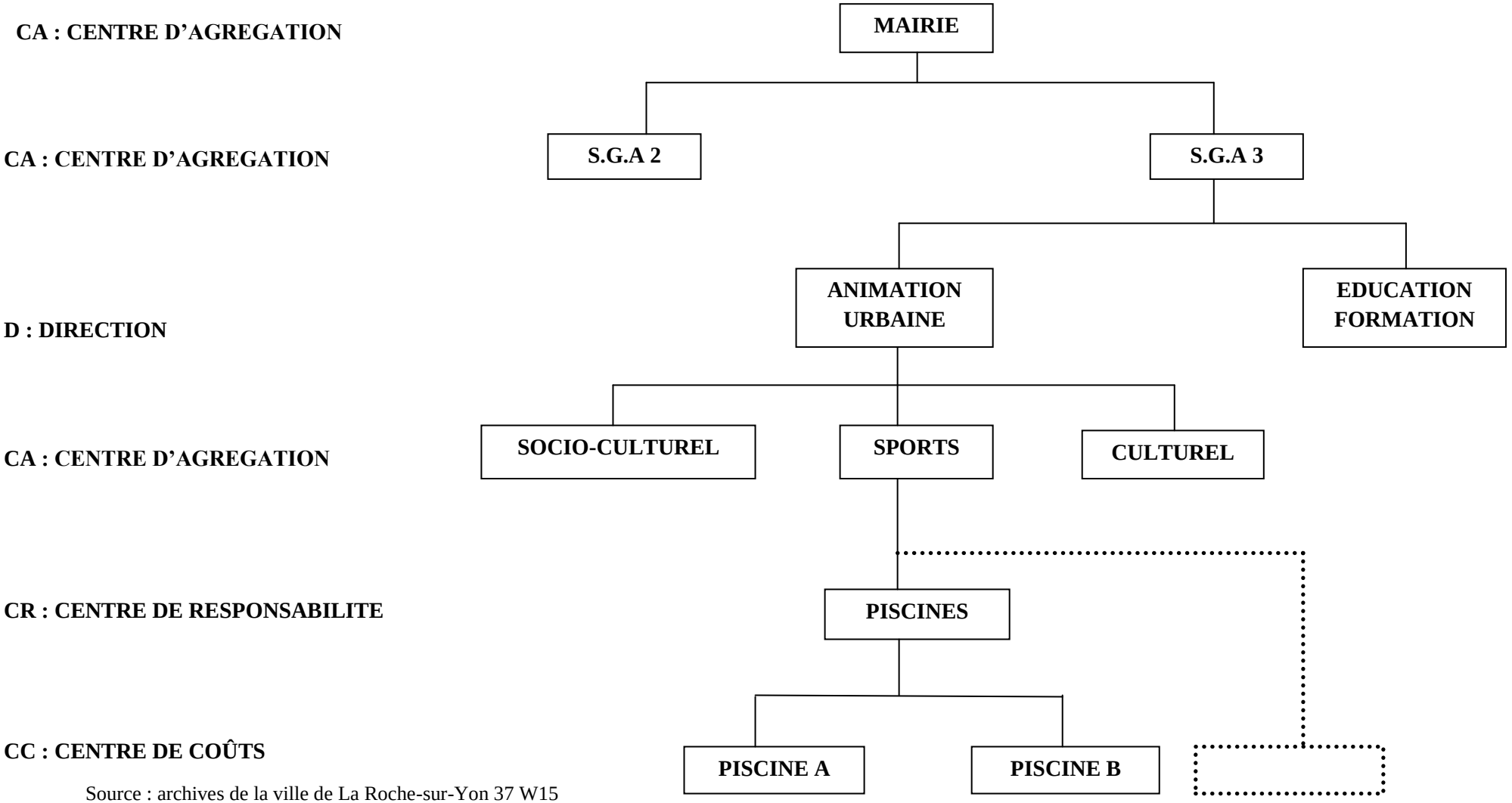
Pour le cabinet, le centre de coût (annexe 5.09) est la plus petite entité organisationnelle sur laquelle viennent s'imputer directement des dépenses de fonctionnement ou des recettes et possédant en propre des investissements permettant la production (bâtiments, outils, matériel de bureau, etc…). La notion de prestation correspond ainsi à l'activité du centre de coûts, c'est-à-dire à la prestation de service rendu (par exemple garde d'enfants dans les crèches) ou au produit fabriqué (par exemple les fleurs produites dans les serres du centre technique municipal). Cette prestation peut être à destination interne affectée à une consommation par centre de coûts de la mairie ou externe, c'est-à-dire fournie à la population ou à des organismes (annexe 5.10).

Un regroupement de plusieurs centres de coûts devient un centre de responsabilité (annexe 5.11). Sa différence s'exprime « *selon qu'il y ait ou non une personne responsable de tout ou partie du budget de fonctionnement et/ou du budget d'investissement du centre*[298] ». Les sous-directions correspondent à des agrégats de centre de responsabilités ; les directions, à des agrégats de sous-directions ; enfin la mairie est l'agrégat des directions. Dans quelques cas particuliers, l'organisation va nécessiter la définition de niveaux d'agrégation supplémentaires, intervenant soit entre les centres de coûts et les centres de responsabilité, soit entre les centres de responsabilités et la direction et entre les directions et la mairie.

[298]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 22, *formation à la comptabilité analytique à la mairie de la Roche-sur-Yon* cabinet Touche Ross juin 1989.

La mise en place de la comptabilité analytique nécessite ainsi un découpage de l'organisation en différents types de centre, afin de faciliter l'architecture globale du calcul de coûts. La figure 5.04 met en évidence l'architecture des coûts.

Figure 5.04 Maquette de l'architecture des coûts



Source : archives de la ville de La Roche-sur-Yon 37 W15

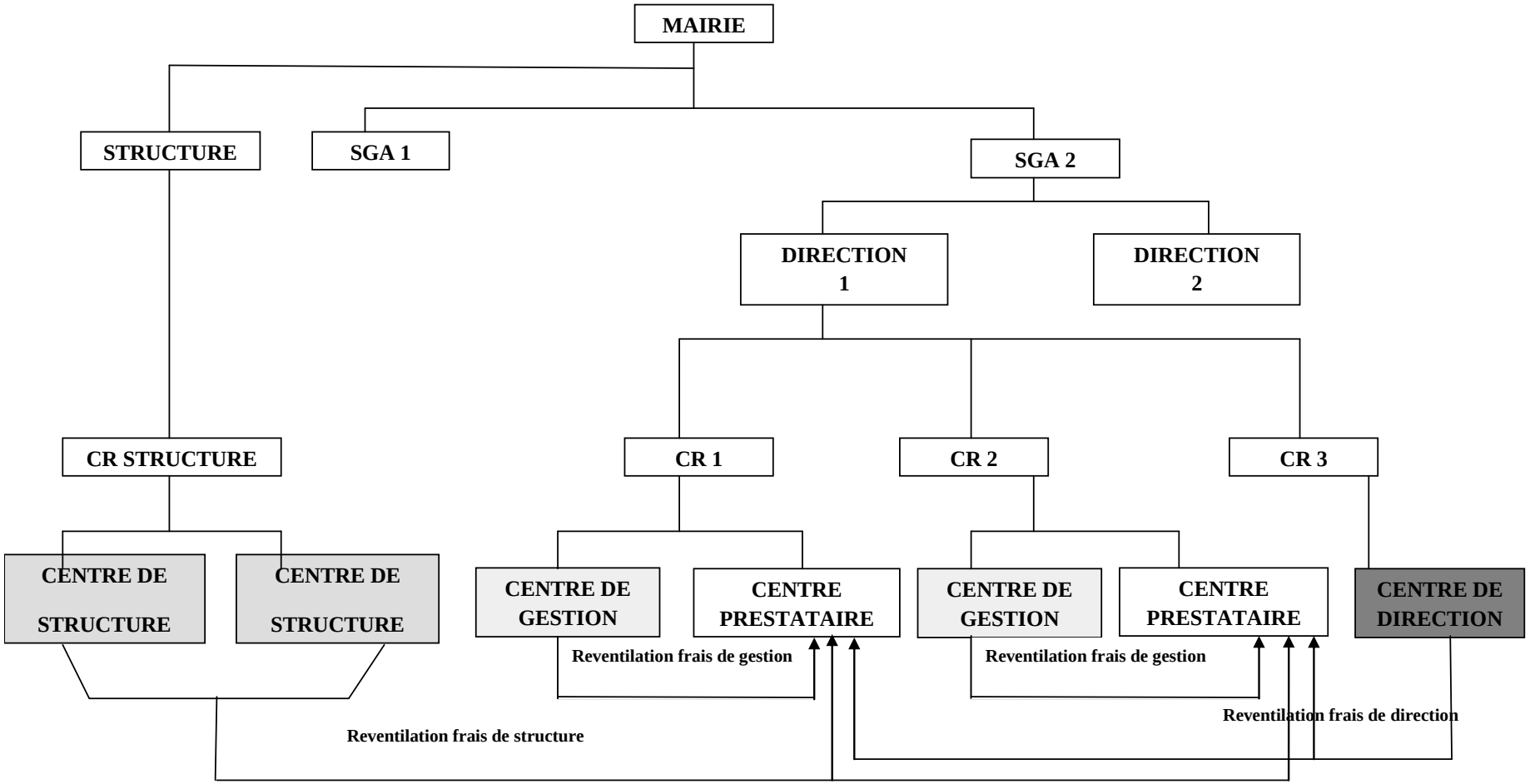
Les centres de coût à La Roche-sur-Yon se divisent en deux catégories : les centres prestataires et les centres non prestataires. Les centres de coûts prestataires produisent des prestations pour le compte de la population ou pour d'autres centres de coûts de la mairie. Les centres non prestataires sont des centres qui regroupent des activités communes à plusieurs centres de coûts prestataires (par exemple le conseil municipal ou la gestion des écoles). Ces derniers exercent une activité de gestion, d'administration ou de direction pour le compte de centres de coûts prestataires.

Trois types de centres de coûts non prestataires ont été identifiés, lors de la mise en place de la comptabilité analytique :

- les centres de direction qui travaillent pour l'ensemble des centres de coûts de la direction (par exemple la direction du centre technique communal) ;
- les centres de gestion qui gèrent les centres de coûts d'un même centre de responsabilité (par exemple la gestion du secteur bâtiments) ;
- enfin les centres de structure qui fonctionnent pour l'ensemble des centres de coûts de la mairie (par exemple le conseil municipal).

Ces trois centres analytiques ont été créés afin d'assurer la reventilation des coûts des centres non prestataires : les frais de direction, les frais de gestion des centres de responsabilité et les frais de structure. La figure 5.05 présente l'architecture des centres de coûts non prestataires.

Figure 5.05 Centre de coûts non prestataires

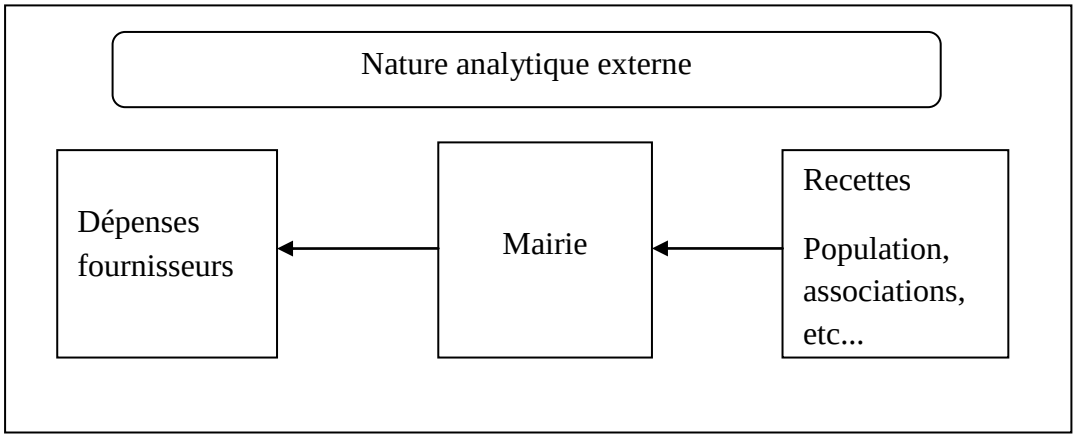


Source : archives de la ville de La Roche-sur-Yon 37 W15

Ainsi ces trois types de frais sont déversés dans les centres de coûts prestataires. Les dépenses et les recettes vont être classées en comptabilité analytique en fonction de leur nature analytique. Les natures analytiques permettent d'analyser les coûts des centres. Quatre types de natures analytiques sont retenus par le cabinet Touche Ross : les natures analytiques externes, internes, économiques de reventilation et d'écarts de gestion. Elles sont analysées afin de bien saisir le cheminement des flux financiers.

La nature analytique externe correspond aux flux financiers échangés par la ville avec les tiers. Elles sont classées par familles homogènes de dépenses et de produits. « *C'est un classement agrégé des natures de recettes et de dépenses de la comptabilité du cadre M12*[299]*»*. Par exemple, s'il est important du point de vue comptable et financier de distinguer les salaires des charges sociales patronales et salariales, la comptabilité analytique se contente de suivre les frais de personnel en globalité. Le schéma ci-après présente le principe de la nature analytique externe[300].

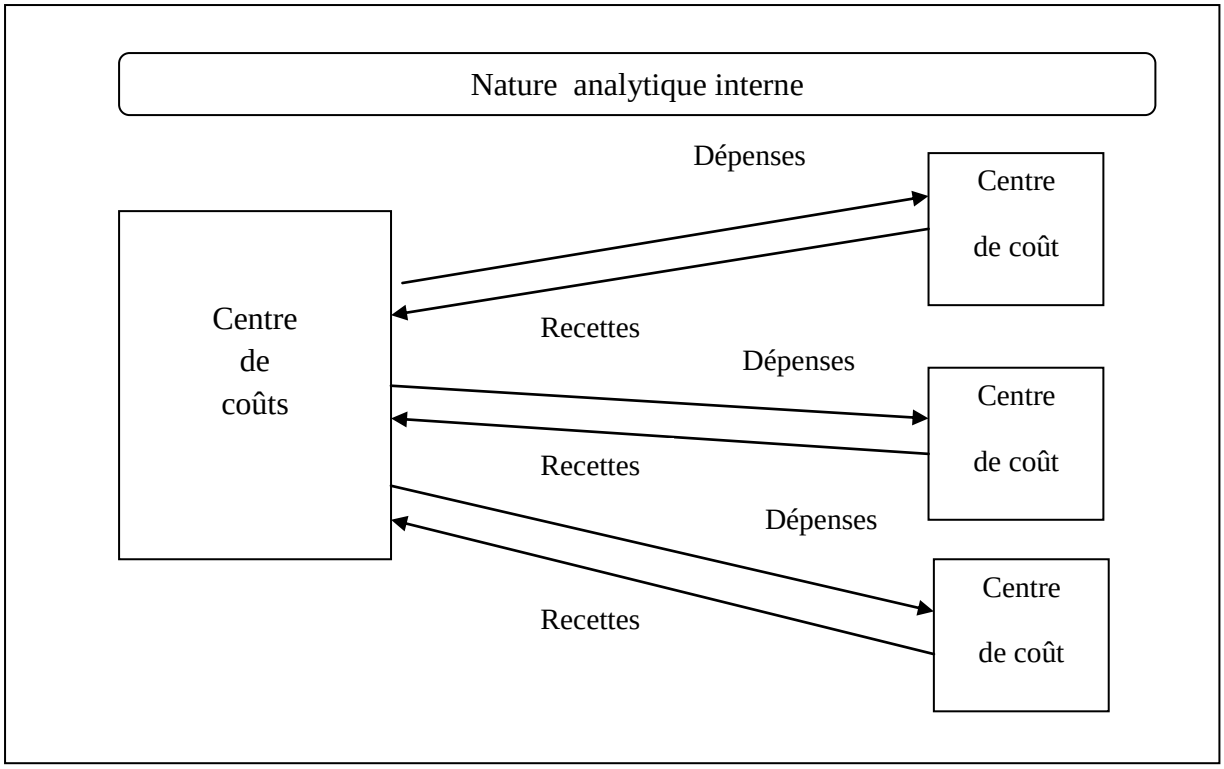
Figure 5.06 Nature analytique externe



Quant à la nature analytique interne (figure 5.07), elle correspond aux dépenses et recettes liées aux prestations et travaux fournis par certains centres de coûts à d'autres centres de coûts. Elle correspond ainsi aux flux de prestations échangées (par exemple lorsque le centre technique municipal effectue des travaux pour le compte des crèches, il enregistre une vente interne de prestation, alors que la crèche concernée enregistre un achat interne).

[299]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 22, *formation à la comptabilité analytique à la mairie de la Roche-sur-Yon* cabinet Touche Ross juin 1989.
[300]*ibid*

Figure 5.07 Nature analytique interne



Les natures analytiques économiques doivent permettre de lisser des à-coups liés principalement aux investissements par la pratique de l'amortissement. Par l'utilisation des variations de stocks, « *alors que la comptabilité du cadre M12 enregistre des dépenses correspondant à des engagements financiers et à des mandatements, la comptabilité analytique enregistre des consommations de fournitures* »[301].

Enfin la quatrième nature analytique concerne les reventilations et l'écart de gestion. Pour la reventilation des coûts de certains centres sur les centres de coûts prestataires, le cabinet Touche Ross a créé trois natures analytiques spécifiques : les frais de direction, les frais de gestion des centres de responsabilités et les frais de structure. Quant aux écarts de gestion, le système de facturation interne génère, à partir du coût standard, des écarts entre les coûts réellement supportés par les centres prestataires internes et la facturation de leurs prestations. Pour obtenir le coût global de chaque prestation externe, on répartit les écarts de gestion de l'ensemble des centres de coût prestataires sur l'ensemble des prestations fournies à l'extérieur. L'évaluation de ces écarts de gestion permet de réévaluer les coûts standards pour les années à venir et doit être faite, une fois par an, par le contrôleur de gestion.

[301] *ibid*

2. Principe du choix de l'unité d'œuvre et calcul du coût de revient.

A. Les unités d'œuvre

Il est nécessaire d'utiliser la notion d'unité d'œuvre qui va permettre les trois étapes de calcul des coûts de revient et l'analyse par unité. Pour faciliter la compréhension, il faut préciser l'utilisation des unités d'œuvre. Celles-ci sont établies à des fins :

- de suivi de l'activité et de facturation ;
- de répartition ;
- de reventilation.

La première catégorie d'unité d'œuvre concerne le suivi d'activité et de facturation. Il est nécessaire de définir au moins une unité d'œuvre pour chaque prestation, unité d'œuvre permettant de rapporter les coûts de la prestation à l'unité représentative de l'activité. Mais une seule de ces unités d'œuvre servira à la facturation interne.

Par ailleurs, un même centre de coûts prestataires contribue généralement à la « production » de plusieurs prestations. Certains coûts supportés par les centres de coûts prestataires sont directement imputés aux prestations. Par exemple, l'achat de carburant pour le centre technique municipal est directement lié à la prestation « mise à distribution de carburant ». D'autres, au contraire, ne peuvent pas être imputés directement aux prestations et constituent à ce titre des coûts communs. Ces derniers sont alors répartis sur les prestations au moyen de clés de répartition calculées à partir d'unités d'œuvre de répartition, qui constituent la seconde catégorie d'unité d'œuvre. Ces prestations sont propres à chacune des natures analytiques de coûts, ce qui suppose l'existence d'une unité d'œuvre par nature analytique. Cependant une unité d'œuvre par défaut peut être définie et c'est elle qui sert à la répartition de l'ensemble des natures de coûts.

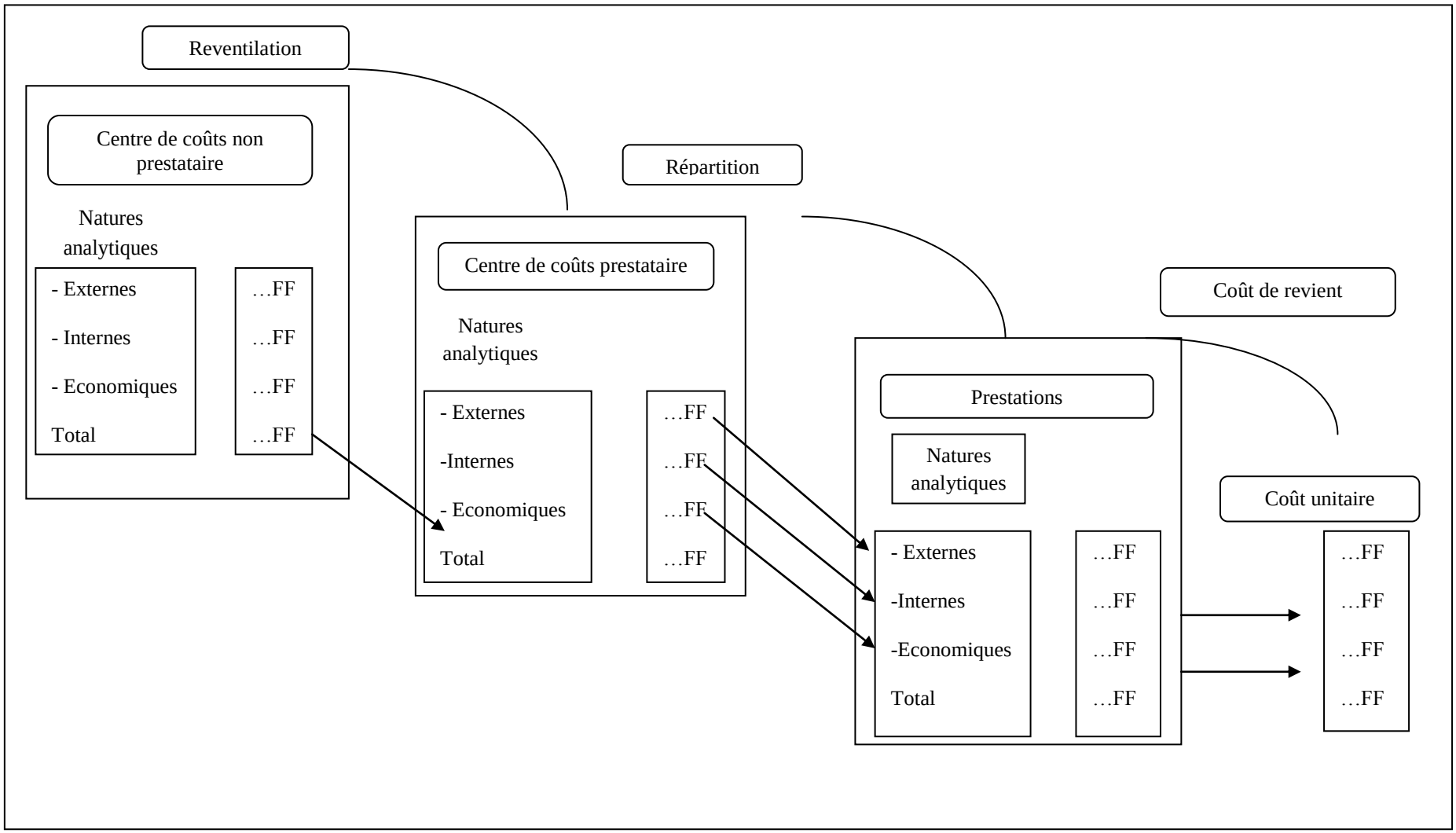
Les unités d'œuvre de reventilation concernent, quant à elles, les centres de coûts qui ne produisent pas directement de prestations. C'est le cas des centres de gestion, des centres de responsabilité, des centres de directions (gestion d'une direction) et des centres de structure (gestion de l'entité mairie). Afin d'obtenir des coûts complets sur les prestations fournies en interne et en externe, les coûts supportés par ces centres doivent être reventilés sur les centres de coûts prestataires. Ces reventilations sont effectuées au moyen de clés de reventilation calculées sur la base d'unités d'œuvre de reventilation. Alors qu'il peut exister plusieurs clés de répartition (une par nature analytique), il n'existe qu'une seule et unique clé de reventilation par centre de coût gestionnaire, la totalité des coûts du centre de coût se reventile donc de la même manière.

En vue d'obtenir un tableau de bord pour chaque responsable des centres de responsabilités, il a été nécessaire d'introduire une quatrième catégorie d'unités d'œuvre afin de mieux suivre l'activité des centres de coûts. Les « unités d'œuvre de suivi » sont donc des unités permettant de suivre l'activité des centres de coûts dépendants d'un même centre de responsabilité.

B. Le calcul du coût de revient

Le calcul du coût unitaire d'une prestation au sein de la mairie résulte de la réalisation de trois étapes : la reventilation des centres de coût non prestataires vers des centres de coûts prestataires, la répartition des centres de coût prestataires vers les prestations et le calcul du coût de revient (figure 5.08), conformément au choix retenu par le cabinet Touche Ross. Celui-ci a livré un outil clés en main, la mairie n'ayant pas forcément les compétences en interne pour ce type de projet. C'est pourquoi elle a validé le cahier des charges défini par le cabinet.

Figure 5.08 Mécanisme général de la comptabilité analytique[302]



[302]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 22, *formation à la comptabilité analytique à la mairie de la Roche-sur-Yon* cabinet Touche Ross mai1989.

Après l'opération d'imputation analysée plus haut (toute recette ou dépense est imputée sur les trois axes), le processus de calcul de coût se poursuit avec l'étape de reventilation. Celle-ci consiste à reventiler les coûts des centres non prestataires sur les centres de coût prestataires. Les coûts de ces derniers sont ensuite imputés sur les prestations. Enfin le coût unitaire de chaque centre est calculé (annexe 5.12).

Examinons ces étapes une à une. La reventilation est liée à l'existence de frais de gestion ou de direction, communs à plusieurs centres de coûts qui peuvent difficilement faire l'objet d'une facturation interne. Il en résulte la nécessité de reventiler les coûts supportés par les centres ne travaillant pas directement à la production d'une prestation.

De même que certains frais et certaines dépenses ne peuvent être directement imputés à des centres de coûts, certains frais supportés par un centre de coûts ne peuvent être directement imputés à une prestation. Les coûts non directement imputés aux prestations fournies par un centre de coûts prestataire (ceux imputés sur la prestation à répartir) doivent être répartis sur les prestations. La répartition s'effectue au moyen de clés de répartition fixes ou variables définies pour chaque nature analytique.

Enfin le calcul du coût de revient des prestations fournies par la mairie à l'extérieur constitue l'un des objectifs de la comptabilité analytique. Après reventilation des coûts des centres non prestataires vers les centres prestataires, il convient de rapporter ces coûts de prestation aux unités représentatives de l'activité. L'autre objectif de la comptabilité analytique est de valoriser les facturations internes, ce qui conduit à mettre en œuvre un certain nombre de règles permettant de réaliser cette valorisation (annexes 5.13, 5.14, 5.15).

Un centre de coûts prestataire peut fournir des prestations à l'extérieur mais également à d'autres centres de coût. La comptabilité analytique enregistre toutes les dépenses liées à la fourniture de ces prestations. Dans un souci d'évaluation de chaque centre de coûts, il est nécessaire de facturer toute prestation interne (annexe 5.16) fournie au centre utilisateur de la prestation. Ainsi la facturation permet au centre de coûts prestataire de connaître sa recette et au centre de coûts destinataire, sa dépense. Dans sa phase d'analyse le cabinet Touche Ross identifie près de 1200 prestations permettant aux services concernés de se refacturer, par le biais de coûts standards complets, chaque service identifiant et définissant le nombre de prestations possibles.

La facture émise par le centre de coûts prestataire comporte le nombre d'unités produites, son coût, les fournitures utilisées et leur valeur. Les prestations fournies sont valorisées au coût standard. Par exemple, si la pose d'une moquette a un coût standard de 50 FF, la prestation est toujours facturée à 50 FF/h. Par contre les fournitures sont facturées au coût d'achat ou au

coût de sortie de stock (au prix unitaire moyen pondéré (PUMP)), augmenté d'un coefficient standard permettant de prendre en charge les coûts de gestion du stock.L'exemple présenté dans le point suivant permet d'illustrer l'ensemble du mécanisme de calcul de coûts.

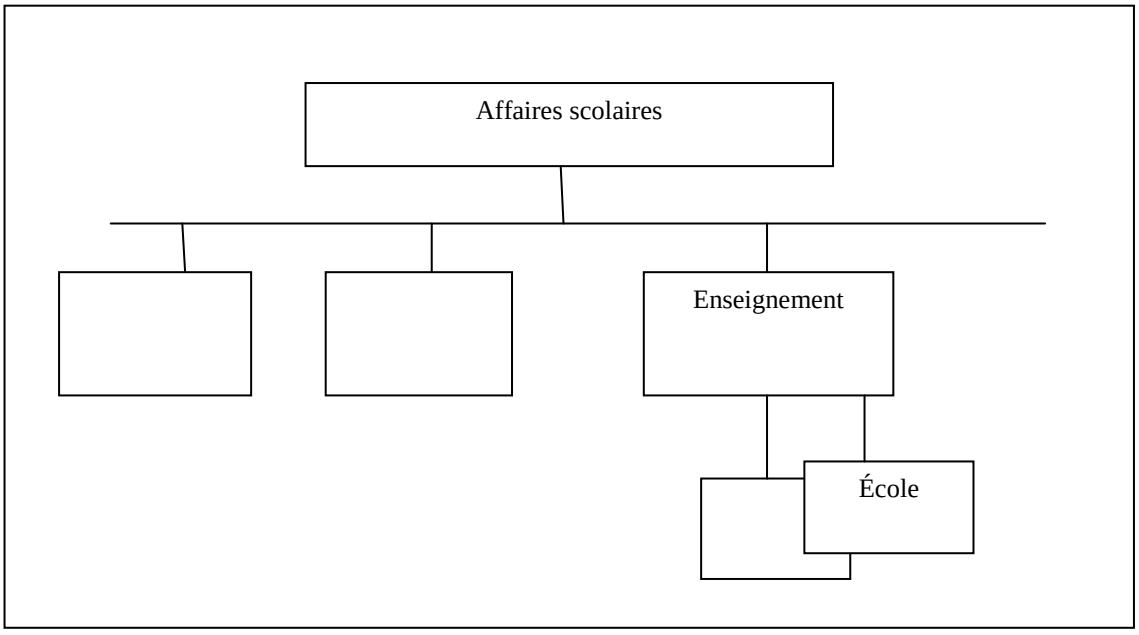
3. Illustration à travers un exemple

Pour comprendre ce processus de calcul de coûts, prenons l'exemple de la prestation suivante : la réparation d'une vitre cassée dans une école. Des archives partielles nous ont permis de traiter cet exemple sans toutefois aller jusqu'au calcul du coût de la prestation. Néanmoins cet exemple est significatif pour illustrer la mécanique analytique.

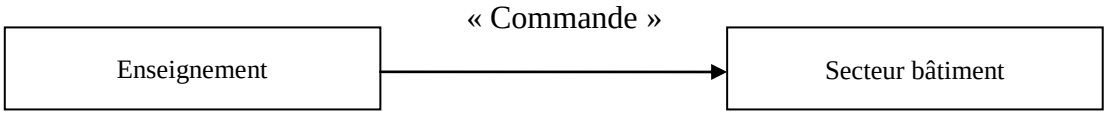
Avant la mise en place de la comptabilité analytique ce type de prestation ne faisait l'objet d'aucune valorisation.

1. Le directeur de l'école a prévenu la direction des affaires scolaires. Le directeur de l'école représente le centre de coûts « école primaire X ». Il dépend du service « enseignement » centre de responsabilité des écoles dans les affaires scolaires (figure 5.09)

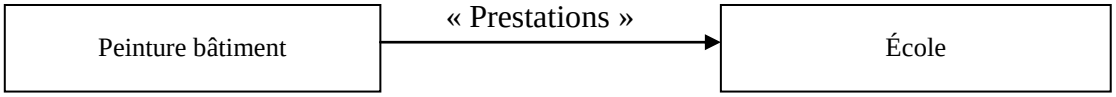
Figure 5.09 Direction Affaires sociales – Centre de responsabilité « Enseignement »



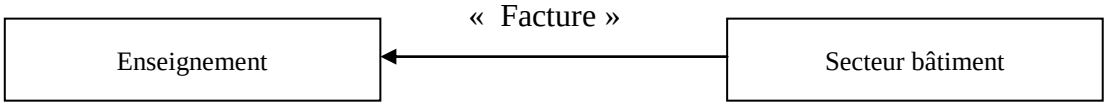
2. Les affaires scolaires préviennent le centre technique municipal et plus particulièrement, le responsable du secteur bâtiment par l'intermédiaire du responsable de l'enseignement. Il s'agit d'une commande de prestations.



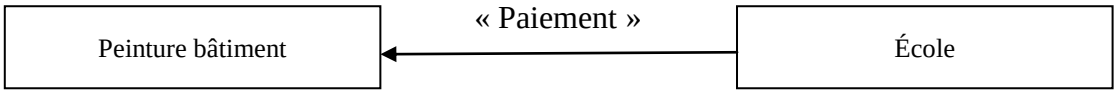
3. L'atelier « peinture en bâtiment » effectue la réparation



4. Le responsable du secteur bâtiment envoie une facture au responsable de l'enseignement

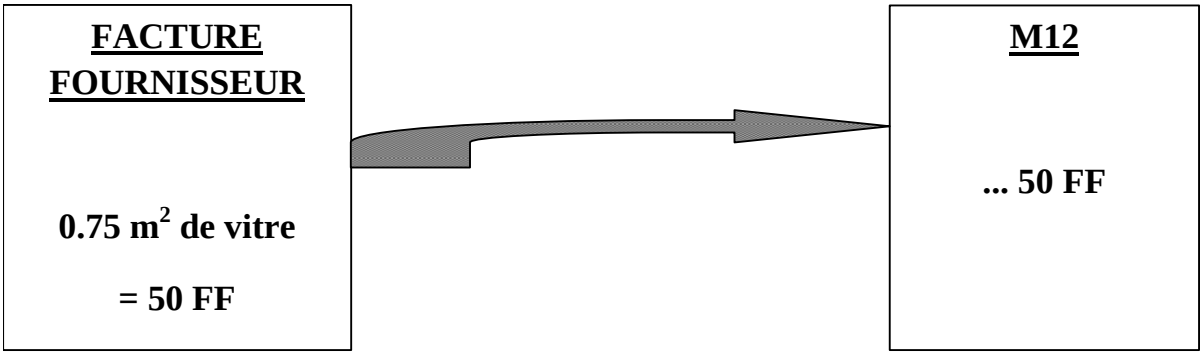


5. L'école paie l'atelier



Dans cette opération sont intervenues deux directions : les affaires scolaires et le centre technique municipal mais aussi les services généraux internes à la mairie (ressources humaines et administration générale) ainsi que les services internes de la mairie (distribution du courrier, magasin du CTM et bureautique). Alors qu'en comptabilité M12, seuls les frais engagés à l'extérieur sont enregistrés (figure 5.10).

Figure 5.10 Mandatement facture fournisseur



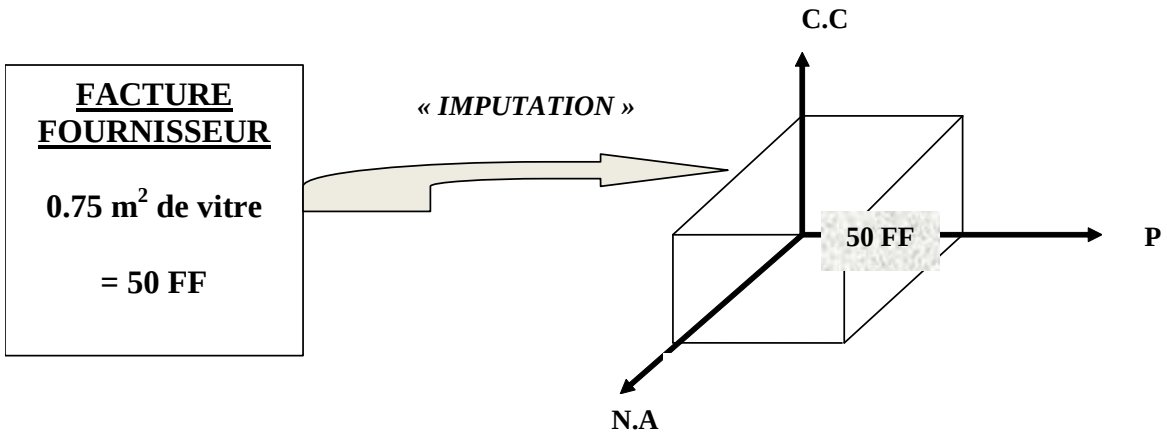
L'imputation se fait sur le service qui a commandé les fournitures (service bâtiment) et non sur celui qui va réellement utiliser les fournitures (école). Les frais engagés pour cette opération dans notre exemple et qui sont repris dans la comptabilité analytique sont les suivants :

- les fournitures : vitre et mastic principalement ;
- les frais de personnel : les agents du centre technique municipal ;
- des moyens : le véhicule, le téléphone, les locaux, les stocks principalement ;
- des frais indirects : les responsables des directions concernées.

Lors de l'enregistrement de la facture en comptabilité analytique, le montant va être imputé sur les trois axes précédemment définis et présentés ci-après (figure 5.11) :

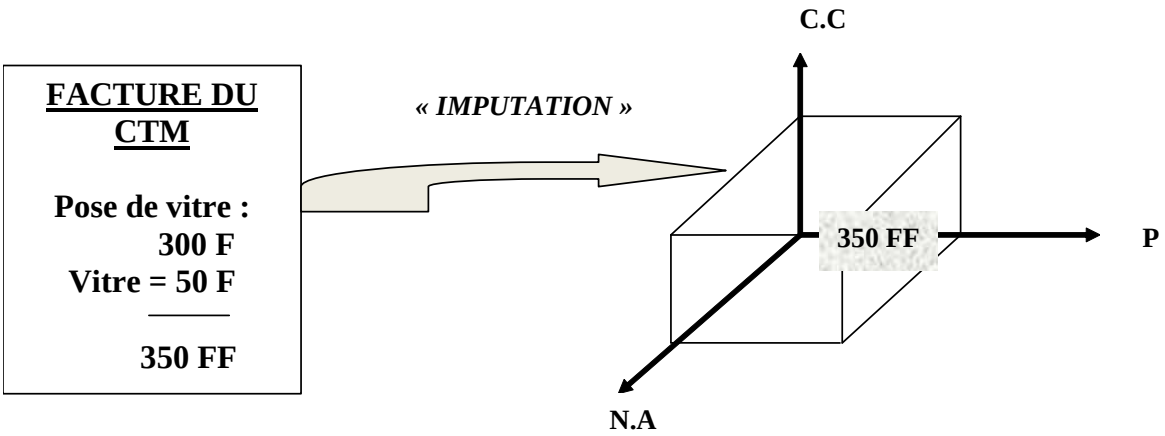
- l'atelier « peinture en bâtiment » a acheté : centre de coûts (CC)
- pour fournir la prestation « pose de vitre » : prestation (P)
- une vitre à un fournisseur extérieur : nature analytique (NA)

Figure 5.11 Enregistrement de la facture fournisseur de la vitre



Cette opération génère des flux internes (figure 5.12). D'un côté, le fournisseur de la prestation, l'atelier « peinture en bâtiment », c'est-à-dire le centre de coûts qui a posé une vitre (la prestation) a obtenu une recette due à la prestation fournie. Il s'agit de la nature analytique. De l'autre côté, le destinataire de la prestation « l'école primaire X » (le centre de coûts), pour assurer la sécurité de l'école (la prestation), a dépensé une somme permettant d'acheter une prestation émanant du centre technique municipal.

Figure 5.12 Facture du centre technique municipal (C.T.M.)



Ensuite la direction des affaires scolaires va reventiler ses frais sur l'ensemble des centres de coûts prestataires de la direction, dont l'école X. De la même façon, en ce qui concerne l'atelier, le centre de gestion « le secteur bâtiment » ou la direction du centre technique municipal va également reventiler leurs frais sur le centre de coûts prestataires « peinture en bâtiment ». Enfin tous les centres de structure reventileront leurs frais sur l'ensemble des centres de coûts prestataires de la mairie.

Le processus de calcul de coûts, décrit précédemment, permet de produire des résultats susceptibles d'analyse pour les gestionnaires : les états de gestion.

4. La production d'états de gestion

Pour permettre une analyse à court terme régulière, il a été décidé d'établir à La Roche-sur-Yon tous les mois les résultats de la comptabilité analytique. Cette dernière permet d'éditer deux types d'états à destination des responsables chargés d'étudier et de suivre les coûts des différents centres et des prestations fournies : un récapitulatif des produits et charges ainsi que des comptes d'exploitation.

Le récapitulatif des produits et des charges est édité pour l'ensemble des directions. Le directeur est destinataire de ce document et doit transmettre ces états aux responsables des centres dépendant de sa direction. Cette édition permet d'avoir une vue générale sur l'ensemble des charges et produits supportés par les prestataires et les centres. Les comptes d'exploitation sont édités à chacun des niveaux du réseau analytique sur l'axe des centres de coûts. Le responsable d'un niveau N est destinataire des comptes d'exploitation qui sont directement sous sa responsabilité (niveau N-1) et du compte d'exploitation qui synthétise tous ces états (le compte d'exploitation de son niveau). Ainsi le responsable d'un centre de

responsabilité est destinataire des comptes d'exploitation de chacun des centres de coûts qui dépendent de lui ainsi que de l'état qui cumule ces informations.

En outre, chacune des prestations fournies en interne ou en externe donne lieu à l'édition d'un état permettant de suivre globalement les coûts engagés pour la fournir, mais également son coût ramené à l'unité pouvant la caractériser, l'unité d'œuvre d'activité.

§ 2… Accompagnée par une formation à l'outil et un engagement financier conséquent

L'architecture de la comptabilité analytique, présentée plus haut, conduit les acteurs de la mairie à réaliser un effort cognitif important dans la mesure où elle met en œuvre de nouveaux mécanismes de calcul. C'est pourquoi la mairie a accompagné les acteurs en mettant en place un plan de formation. Le projet de comptabilité analytique nécessite ainsi la mise en œuvre de moyens financiers**.**

1. La formation au personnel, comme outil de sensibilisation à la comptabilité analytique.

L'objectif de formation est un des éléments importants de la mission, d'autant que la comptabilité analytique constitue un terrain vierge pour le personnel communal. Dans les archives nous retrouvons un certain nombre de documents de vulgarisation sur l'outil de comptabilité analytique. Il convient de souligner que les objectifs de la comptabilité analytique constituent des évidences pour les concepteurs de l'outil. Celui-ci est un objet usuel pour les consultants. Mais, pour les acteurs de la commune, la comptabilité analytique représente un monde totalement inconnu. Face à l'absence de connaissance des principes mêmes d'une comptabilité analytique, les consultants du cabinet en charge de la mise en œuvre de l'outil ont dû faire un effort pédagogique sur les mécanismes d'une comptabilité analytique. Ce préalable explicatif était en effet nécessaire dans un environnement où la culture comptable est peu présente. La maîtrise technique de l'outil passe donc par la formation du personnel utilisateur, « *l'information et la sensibilisation de l'ensemble du personnel municipal sont une des conditions nécessaires de la réussite de l'introduction de la comptabilité analytique dans les Services Municipaux*[303] ».

Cette mission de formation se mène parallèlement à la mission de conception et d'animation de l'outil. Cette mission s'établit à deux niveaux : les consultants assurent la formation des formateurs qui assurent à leur tour celle du reste des agents et des cadres. Les cinq consultants

[303]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances*, 24 août 1988.

détachés du cabinet Touche Ross et mis à la disposition du projet interviennent dans les services du 1er janvier au 31 décembre 1989. Ils restent à disposition du personnel, des bureaux leur ayant été affectés. Chacun d'entre eux a un profil et une mission spécifiques (tableau 5.09).

Tableau 5.09 Profils et responsabilités des consultants

Acteur formation	Responsabilités	Expériences
Administrateur territorial	Direction du groupe (Senior Manager)	Ancien contrôleur de gestionde Villeurbanne puis secrétaire général des services à la Communauté Urbaine de Brest
Ingénieur (systèmes de gestion)	Coordination du groupe et conception du réseau analytique	Consultant interne chez Lafarge
D.E.A. (mathématiques appliquées)	Élaboration du diagnostic et de l'adaptation des outils informatiques	Missions de contrôle de gestion et de Systèmes d'Information bancaires
Diplôme en mathématiques appliquées et sciences sociales[304] ; D.E.S.S. méthodes scientifiques de gestion	Conception et collecte des informations ; mise en place par étapes des procédures d'animation de l'outil	*A priori*, pas d'expérience significative
Universitaire en gestion		Consultant non retrouvé

(Source : adapté, *Service Public*, Mars 1989, N°15, p.7).

Quant aux formateurs agents de la mairie de La Roche-sur-Yon, ils sont choisis sur la base du volontariat, indépendamment de leur connaissance en matière de comptabilité analytique et sont issus de catégories d'emplois différentes. Pour preuve, parmi eux se trouvent notamment un agent au centre technique municipal, aujourd'hui en responsabilité au service contrôle de gestion, le secrétaire général adjoint 2, en charge du suivi du projet de comptabilité analytique, le directeur du centre technique municipal et une aide-comptable du service comptable, actuellement responsable du service des marchés publics à la ville de la Roche-sur-Yon. Ils bénéficient d'une formation initiale en deux temps (juin et octobre 1989) qui leur permet ensuite de transmettre les acquis auprès des agents des services. Soixante-cinq personnes vont ainsi être formées sur l'année 1989. Le cabinet Touche Ross envisage de rédiger un manuel-utilisateur qui sera diffusé comme support de formation. Nous ne trouvons pas trace dans les archives de ce manuel. Nos interviewés n'ont pas souvenir de ce document, par contre nous avons pu consulter certains supports des modules de formation qui ont été mis

[304] L'analyse empirique n'a pas permis de caractériser le diplôme exact.

à disposition du personnel. Ce plan de formation s'accompagne d'un effort budgétaire important.

2. Un effort budgétaire conséquent

Dès le début, la difficulté du projet est de prévoir le montant de la prestation avec le cabinet « *puisqu'il sera en fonction du nombre de jours d'intervention réalisé pour l'introduction de la comptabilité analytique dans les services municipaux. Toutefois lors de l'élaboration du budget primitif 89 son montant sera alors connu. Une somme de 500 000 F me paraît un minimum pour l'exercice 1989. L'étalement aux deux exercices doit permettre de financer cette réalisation sans trop de difficulté budgétaire*[305] ». Finalement le montant réellement facturé est bien supérieur à cette première estimation si bien que le marché est conclu pour une somme de 1 576 787 F TTC selon le cahier des clauses administratives particulières en date de décembre 1986. Mais à cette somme doit être rajouté l'effort de la collectivité pour mise à disposition du personnel et des élus, en termes de temps de réunion, d'échange, formation, de saisie des données pendant la durée du projet. La rémunération du contrôleur de gestion pendant les trois ans de son contrat, et bien évidemment une quote-part de frais généraux, pour utilisation des locaux municipaux pour les consultants et pour l'utilisation des équipements informatiques, sont à prendre aussi en compte. En somme nous évaluons, compte tenu des remarques, précédentes à près de cinq cents mille francs le coût de fonctionnement annuel de ce projet. Ce fort soutien est d'ailleurs rappelé par le maire : « *cela s'est traduit par des décisions budgétaires non négligeables, tant au niveau des équipements informatiques qu'au niveau des études conduites avec le Cabinet Deloitte et Touche, études qui ont été précédées par l'élaboration d'un Cahier des Charges piloté par* (le secrétaire général adjoint 2*), dans une démarche de continuité, avec une affirmation politico-administrative clairement exprimée*[306] ».Ce qui sous-tend une attente forte de la part des élus en termes de retour sur investissement.

3. Des moyens humains pour animer l'outil

Plusieurs acteurs interviennent dans le fonctionnement et l'animation de la comptabilité analytique : un gestionnaire de l'application, des gestionnaires d'inventaire, un groupe de pilotage et un contrôleur de gestion.

[305] Archives de la ville d'Angers 1870W1 note du secrétaire général adjoint du 24 août 1988 au le maire et à l'adjoint aux finances.

[306] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *intervention du contrôleur de gestion au bureau municipal du 14 décembre 1990*, décembre 1990.

Le gestionnaire de l'application de comptabilité analytique est nommé afin de prendre en charge la coordination des tâches d'alimentation de l'outil. Ce dernier a également la responsabilité de paramétrer le logiciel et d'enregistrer l'ensemble des éléments de répartition et de reventilation ainsi que l'ensemble des unités d'œuvre, avant le démarrage officiel de l'outil. Les gestionnaires d'inventaires se chargent, quant à eux, de saisir l'ensemble des immobilisations, notamment afin de permettre de déterminer les amortissements, nécessaires au calcul de coûts.

Le groupe de pilotage, dont on a développé le rôle plus haut, coordonne et valide les options techniques et réoriente les objectifs en cours de projet. Il constitue de fait l'instance décisionnelle d'autant plus qu'il établit, avec les responsables de centres de coûts, les clefs de répartition. Enfin le contrôleur de gestion a la responsabilité du système de contrôle et de régulation par l'analyse et le conseil, à partir des résultats de la comptabilité analytique. Il doit présenter trimestriellement l'analyse de la situation globale de la ville à la direction générale, au maire et à l'adjoint aux finances. Il assiste également les services dans l'établissement et dans l'analyse des résultats mensuels de leurs tableaux de bord. Il prévient les risques de gestion par la mise en place d'indicateurs d'alerte *ad hoc*. Il participe avec le service formation de la direction des ressources humaines au repérage des besoins de formation et à l'élaboration des éventuels supports. Enfin il rédige en collaboration, avec le secrétaire général ou le secrétaire général adjoint, le rapport annuel d'activités.

La comptabilité analytique au sein de la ville a ainsi mobilisé des ressources importantes, notamment sur le plan humain, l'objectif étant de faire adhérer l'ensemble des acteurs et de piloter le projet dans un souci pédagogique, au vu notamment de la densité de l'architecture analytique. Néanmoins, malgré l'importance de ces moyens, le projet rencontre un certain nombre d'obstacles qu'il convient d'analyser pour bien comprendre la trajectoire de l'outil.

Section 3 Du constat de l'abandon à l'analyse de ses causes

Nous avons vu que plusieurs facteurs ont conduit, avec l'appui d'études, à préconiser la mise en place d'une comptabilité analytique au sein de la commune. L'outil a alors fait l'objet d'un cahier des charges précisant le réseau analytique de l'outil et le mécanisme de calcul du coût de revient des prestations réalisées par la ville. Malgré la précision de cette architecture analytique, couplée à l'importance des moyens mis en œuvre et au recours à un cabinet de consultants, l'outil de comptabilité analytique connaît d'importantes difficultés dans la phase de mise en œuvre. Ces difficultés démarrent dès 1989 avec des retards et des tentatives de simplification et de promotion de l'outil. Mais l'outil finit par être abandonné (§1). Les causes

de cet abandon sont alors analysées (§2), des causes qui tiennent aux spécificités des différents acteurs en jeu dans ce projet ainsi qu'à la complexité de l'outil.

§1 Des difficultés, suivies d'une tentative de renaissance, conduisant finalement à un abandon

Dans le cadre d'une analyse historique, la période relative aux difficultés du projet mérite une description précise afin de bien comprendre les causes d'une telle trajectoire. Ces difficultés apparaissent assez tôt dans la mise en œuvre de l'outil, difficultés qui tiennent à des retards importants et à une participation insuffisante des acteurs. Enfin, malgré une tentative de relance, le projet finit par être abandonné**.**

1. Retards, erreurs et tâches non réalisées

A. Des objectifs hors de portée

L'année 1989 constitue une année centrale pour la mise en place de la comptabilité analytique. Mais on peut relever, dès le début de cette même année, un certain nombre d'inquiétudes ressenties par certains acteurs, qui tirent la « sonnette d'alarme ». Ainsi la note en date du 19 février 1989 du directeur du système d'information et de communication alerte sur les perturbations à venir sur la gestion quotidienne des services de la mise en place de la comptabilité analytique. Il est d'autant plus inquiet que le projet de comptabilité analytique fait suite à la réorganisation des services, à l'issue du rapport Michelet consultant « *compte tenu des interventions déjà effectuées par les cabinets Michelet Consultant.* ». Cette réorganisation a déjà entraîné une surcharge de ses services par la multiplication des logiciels métiers pour répondre aux attentes des agents et qu'il a fallu interfacer dans le système central. Le tableau 5.10 présente l'état du système informatique au 1er janvier 1988.

Tableau 5.10 État du système d'information de la municipalité de La Roche-sur-Yon au 1er janvier 1988

Équipements matériels	Équipements logiciels
- Deux systèmes d'unités centrales (1 024 ko de mémoire centrale et 3 disques magnétiques de 128 mo). - 36 terminaux - 13 imprimantes - 8 accès Minitel en interne - 16 accès par Transpac[307] - 17 micro-ordinateurs	- Comptabilité - Simulation financière - Gestion des marchés - Suivi des tarifs - Comptabilité de stocks - Comptabilité analytique d'exploitation[308] - Gestion des carburants

[307] Filiale de l'opérateur de télécommunication France télécom (aujourd'hui Orange) et créé en 1979, Transpac est une société fournisseur d'accès réseaux pour les entreprises. Avec l'arrivée d'internet son activité a évolué fin 1990 vers la fourniture de solutions d'internet protocole (IP), réseaux privés virtuels (VPN) et voix sous IP.

[308] Cette expression renvoie à l'applicatif « suivi de chantier » et non à la mission de comptabilité analytique.

	- Gestion des élections - Gestion des résultats d'élections - Gestion de l'État-civil - Gestion des adresses - Gestion du Conseil Municipal - Gestion de l'annuaire municipal - Gestion du personnel - Gestion des effectifs - Gestion des demandeurs d'emploi - Gestion de la paie - Gestion des restaurants scolaires - Gestion des inscriptions scolaires - Vidéotex Grand Public - Vidéotex Professionnel - Traitements de textes - Tableur - Gestion de graphiques - Gestionnaires de fichiers - Logiciel de composition d'images vidéotex - Logiciel de P.A.O. - Gestion des documents d'urbanisme - Comptabilité du Comité des Œuvres Sociales
(Source : Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 37W15, *document de présentation de la commune de La Roche-sur-Yon*, 19 février 1988).	

Six phases principales ont été définies dans la mise en œuvre de la comptabilité analytique :

- phase de consultation du 9 septembre au 24 novembre 1988 ;
- phase d'études du 1er janvier au 31 mars 1989 ;
- phase de sensibilisation du personnel et d'information du 1er° au 31 mars 1989 ;
- 1ère phase de réalisation du 1° avril au 30 juin 1989 ;
- 2ème phase de réalisation du 1° septembre 1989 au 31 mars 1990 ;
- phase de suivi et mesures d'accompagnement du 1er° avril au 30 juin 1990.

Mais ces différentes phases connaissent d'importants retards. Ainsi la note[309] en date du 27 avril 1989 du secrétaire général au comité technique paritaire est centrée sur le retard dans l'échéancier de la mise en place de la comptabilité analytique. La première phase, qui était une phase d'étude et qui faisait suite à la phase de consultation du projet, aurait dû en principe être totalement terminée au 31 mars pour l'ensemble des services. Seules les trois directions-tests l'ont été (direction du secrétariat général et de l'administration urbaine, direction des affaires scolaires et direction du centre technique municipal, comme cité précédemment). Le 24 avril 1989, les travaux de simulation informatique n'ont toujours pas commencé, alors

[309] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon 40 W 22*retard dans l'échéancier de la mise en place de la comptabilité analytique* note du 27 avril 1989 du secrétaire général des services.

qu'ils étaient programmés pour la 2ème quinzaine de février. En ce qui concerne les autres, la définition des centres de responsabilité et de coûts ainsi que des agrégats n'est simplement pas réalisée. Il est décidé par le cabinet Touche Ross en accord avec le groupe de pilotage, de passer par une étape intermédiaire supplémentaire non prévue dans le cahier des charges : une phase de maquettage pour les trois directions-tests. Cette phase est rendue nécessaire du fait de la densité du système d'information communal conduisant au calcul de coûts analytiques, densité qui interroge les deux informaticiens recrutés par la mairie pour l'année 1989. Cette étape va leur permettre de simuler divers paramètres. De plus cette phase doit permettre de faire fonctionner l'ensemble des types de centres de coûts, d'apprécier les problèmes posés par la facturation interne, de vérifier si la conceptualisation faite au niveau de la phase d'étude est correcte et ce, suite à des interrogations de faisabilité du cabinet. A cet effet, dans chacune des directions-tests un centre de coût a été retenu (centre de coût « électricité- bâtiment » pour la direction CTM, un centre de coût « école primaire du Moulin Rouge » pour la direction de l'éducation et de la formation et le centre de coût « théâtre » pour la direction animations urbaines). Ces différents centres de coût permettront de simuler l'ensemble des natures analytiques et de vérifier sur un modèle « réduit » si tous les points examinés par le Comité de pilotage ont été correctement traités.

Les premiers logiciels informatiques devraient pouvoir être réalisés par le service, fin juin début juillet, et permettre d'étendre l'expérience à d'autres directions, alors que la période prévue est celle de mi février à fin mars.

Mais il faut finalement attendre le compte-rendu de la réunion du 30 août 1990 rassemblant les directions de l'animation urbaine, de l'éducation et formation[310] et de l'administration générale pour que le secrétaire général adjoint 2 formalise les premières difficultés rencontrées et s'en émeuve. Le constat général est alors celui du caractère partiel des réalisations de plusieurs travaux. Par exemple 50 % simplement des coûts standards qui devaient être calculés ont été faits. Les retards liés s'accompagnent d'erreurs techniques et d'incohérences, notamment dans la saisie des données d'activité aboutissant de fait à un manque de fiabilité des informations restituées dans les états de gestion. Par exemple : « *le montant négatif des frais de structure pour certains centres de coût pourrait être expliqué par*

[310]Terme également utilisé pour la direction des Affaires Scolaires.

une erreur de manipulation au service financier[311] *»* si bien que le « *coût complet des prestations s'avère donc faussé pour la majorité des centres prestataires* »»[312].

En outre la création d'outils-supports ne dépasse pas le cadre de l'intention. Après le lancement de la comptabilité analytique, il avait été décidé par le groupe de pilotage de mettre en place certains éléments de confort (ex : logiciel de réservations de salles) destinés à alléger les tâches quotidiennes du personnel. Or *« leur mise en œuvre sera réétudiée à l'occasion de la mise en place des outils de Contrôle de Gestion*[313] *»*. Plusieurs mesures prévues concernant des modifications des règles de gestion ne sont purement et simplement pas réalisées : « *de nombreuses demandes de modifications exprimées par le consultant et concernant le réseau analytique ou les coûts standards utilisés pour la facturation interne et demandées depuis juillet n'ont pas été suivies d'effet par les responsables des centres de responsabilité et/ou par le gestionnaire d'application*[314] *»*. Ceci conduit le cabinet Touch Ross à élaborer un second planning (figure 5.13), validé par le secrétaire général adjoint 2.

Figure 5.13 Nouveau planning actualisé présenté par le cabinet Touch Ross[315]

	Juillet 1989	Août	Septembre	Octobre	Novembre	Décembre	Janvier 1990
1.DÉVELOPPEMENT INFORMATIQUE							
2. MAQUETTE							
3. FORMATION							
4.MISE EN ŒUVRE							
5.DÉMARRAGE							

Ce planning fait démarrer le projet en juillet 1989, au lieu de janvier initialement prévu. Mais ce deuxième planning n'est toujours pas respecté. Les services (hygiène et salubrité, animation personnes âgées) n'effectuent pas les tâches nécessaires à la mise en place de la

[311] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W 15, *compte-rendu du secrétaire général adjoint de la réunion,* 4 septembre 1990.
[312]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu de la Direction générale et de l'ancien comité de pilotage de la comptabilité analytique en date des 12 et 15 mars 1991*, 18 mars 1991.
[313]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général*, 29 octobre 1990.
[314]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport Touche Ross à monsieur le maire*, 10 octobre 1990.
[315]Archive de la ville de la Roche-sur-Yon 40 W 22*retard dans l'échéancier de la mise en place de la comptabilité analytique* note du 27 avril 1989 du secrétaire général des services.

comptabilité analytique. Certains responsables de centres de responsabilité ne fournissent pas les états récapitulant, pour chaque prestation et pour chaque centre de coût, les règles spécifiques utilisées. Or le fait que les chefs de service ne communiquent pas les états de coûts empêche l'exploitation des données, notamment l'analyse des écarts entre les réalisations et des éléments de référence. Au final, « *le principal intérêt de la comptabilité analytique n'est pas obtenu : la comparaison entre les réalisations et une référence*[316] ». Si, d'un côté, des erreurs et des tâches non réalisées freinent la bonne exécution du projet, d'un autre côté, le zèle des services techniques aboutit à un développement inconsidéré du nombre de prestations et parfois de centres de coûts (exemple, sept prestations pour un seul centre de coûts à la direction des services financiers). En plus, ce constat à mi-parcours n'est pas exhaustif : seules cinq directions ont fait l'objet d'un diagnostic en profondeur, ce qui laisse supposer qu'un plus grand nombre de directions sont concernées par ces dysfonctionnements[317].

C'est pourquoi, le 20 septembre 1990, le comité de pilotage fait le constat, dans son compte-rendu, de difficultés dans la mise en place de la comptabilité analytique et commence également à remettre en cause le Cabinet Touch Ross pour sa connaissance insuffisante du monde communal. Le maire constate ainsi, par lettre recommandée avec accusé de réception adressée au cabinet en date du 25 octobre 1990 : « *je suis malheureusement obligé de constater, à la lecture du « plan d'action » proposé, qu'à ce jour l'outil conçu n'est toujours pas opérationnel et qu'un délai très important sera encore nécessaire pour qu'il en soit ainsi*[318] **»**.

Il est possible d'expliquer ces différents retards par le caractère trop ambitieux du prévisionnel défini par le cabinet, sans doute du fait d'un manque de connaissance du milieu communal. En outre, en fournissant un outil clés en main, le cabinet a péché par simplicité face à une organisation complexe telle qu'une commune. L'absence de recul sur des expériences similaires dans d'autres communes est un autre facteur explicatif. De même la difficulté de recruter un contrôleur de gestion (celui-ci n'est recruté qu'en août 1990) et le peu d'échanges entre les services ont sans doute pesé dans les différents retards.

Le second plan d'action proposé par le cabinet Touch Ross en février 1991(annexes 5.17 à 5.19) fait l'objet de vives critiques de la part du service informatique. En effet dans une note du service informatique, en date du 29 mars 1991, adressée au contrôleur de gestion, il est

[316]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général*, 29 octobre 1990.
[317]*ibid*
[318]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15 l*ettre recommandée avec accusé de réception au cabinet Touche Ross* 25octobre 1990

précisé que le plan de charge pour la mise en œuvre d'une comptabilité analytique est irréaliste sur le plan informatique, du fait d'un dimensionnement du service insuffisant pour absorber la charge de travail supplémentaire générée par le projet. Les temps nécessaires au développement de l'application (rédaction du cahier des charges, étude fonctionnelle, analyse organique, programmation et tests, rédaction de la documentation utilisateur et technique) sont estimés à 22 mois pour l'hypothèse basse et à 34 mois pour l'hypothèse haute, ce qui accroît encore le risque de retard. Le service informatique met ainsi en cause la faisabilité technique de l'outil et souligne les difficultés non surmontées pouvant conduire à son échec.

B. Le manque de participation des acteurs

Si ces erreurs techniques, notamment dans le respect des règles d'affectation des mandats, expliquent qu' « *aucune analyse n'a pu être faite*[319] », cet argument n'explique néanmoins pas pourquoi « *les états de gestion ont été regardés rapidement*[320] » ni pourquoi certains chefs de service ne se présentent pas aux réunions. Absents à plusieurs reprises, ces responsables de service ne bénéficient pas de ces moments de concertation et d'analyse avec les consultants puis avec le contrôleur de gestion pour se former et comprendre les erreurs effectuées. À cela s'ajoute le manque de fiabilité de l'alimentation de l'outil par les utilisateurs qui se caractérise par quatre points : de mauvaises affectations du personnel aux centres/prestations, le non-respect de la concordance entre d'un côté l'enregistrement des coûts et de l'autre, l'enregistrement des produits de l'activité à travers la comptabilité d'exploitation et une refacturation non homogène de coûts réels directs par le centre technique municipal. Ces difficultés perturbent les vérifications à mener sur les tâches prévues. C'est le cas de la direction de l'éducation et de la formation pour laquelle « *il faut en effet vérifier que l'inventaire du matériel géré par les bibliothèques (étagères…) a bien fait l'objet d'une mise à jour et surtout que le coût de la mise à disposition qui en découle a bien été revu*[321] ». Une note du directeur de cabinet du maire à l'attention de la responsable des bibliothèques devait d'ailleurs être rédigée à ce sujet mais les réunions suivantes n'abordent pas la suite donnée à ce cas, ce qui laisse supposer qu'elle ne l'a pas été.

La connaissance des retards et des erreurs, par la direction générale et *a fortiori* le comité de pilotage, semble néanmoins antérieure au 30 août 1990. Pourtant à cette date, il est constaté

[319]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général*, 29 octobre 1990.
[320]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport Touche Ross à monsieur le maire*, 10 octobre 1990.
[321]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *règles de gestion et réseau analytique*, date non mentionnée.

que *« le comité de pilotage constate toujours les anomalies suivantes*[322] ». Ces difficultés amènent alors la direction générale à se substituer au comité de pilotage dans le suivi du dossier de comptabilité analytique.

2. L'échec de la relance du projet ou la difficile simplification de la comptabilité analytique

Les demandes d'un système simple sont pour la première fois formalisées dans le *« plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évaluation* », le 22 octobre 1990. Cette préoccupation de simplifier[323] le réseau analytique est un des huit objectifs de ce plan d'action, outre l'exécution des décisions du comité de pilotage, la faible culture comptable des acteurs, la rédaction du manuel-utilisateur, la mise à jour des coûts standards, la comparaison à une référence, la périodicité de l'analyse de gestion et la mise en place de tableaux de bord analytiques. Le nouveau directeur général des services s'attache alors à relancer le projet à son arrivée le 20 janvier 1991 en élargissant le comité de pilotage (ancien groupe de pilotage). Ce dernier comprend désormais le directeur général des services[324], le directeur du cabinet du maire, le contrôleur de gestion[325], le directeur général des services techniques et les quatre directeurs généraux adjoints. En outre, « *l'ancien comité de pilotage (largement représenté au sein du groupe de direction générale), étendu aux intervenants souhaités peut être mis à contribution pour assister le groupe de direction générale chaque fois que la nécessité s'en fait ressentir*[326] ».

Cette volonté de simplifier le fonctionnement de l'outil ne permet pas de surmonter les difficultés qui s'accumulent. Les nouvelles règles du système de prise de décision le rendent d'ailleurs peu efficace. Preuve principale de ce problème, le secrétaire général adjoint 2 des services, coordinateur initial du projet voit son autorité se diluer. Le nouveau directeur général des services partage à partir de juin 1991 la fonction de coordination avec deux autres directeurs généraux adjoints. Ces derniers ont par exemple du mal à imposer les tâches

[322]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de compte-rendu de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre*, 26 septembre 1990.

[323]La simplification de l'outil sera développée dans le chapitre 6.

[324] Les archives montrent un changement de dénomination en cours de projet : le secrétaire général et les secrétaires généraux adjoints deviennent le directeur général des services et directeurs généraux adjoints.

[325]Recruté tardivement en août 1990 après un échec d'une première tentative de recrutement en 1989 pour accompagner le projet de mise en place de la comptabilité analytique. Son contrat du contrôleur de gestion n'est pas renouvelé en août 1993, suite aux dysfonctionnements et à l'abandon de la mise en place de la comptabilité analytique. Après une formation en école de commerce, il est successivement contrôleur de gestion dans plusieurs sociétés.

[326]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 21, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.

d'alimentation dans la charge de travail obligatoire des agents. Les services estiment en effet prioritaires leurs missions courantes.

Cette thématique de simplification du système est largement présente dans les notes de suivi et dans le plan d'action. Les services sont aussi demandeurs d'une simplification des règles d'alimentation de l'outil. Mais simplifier l'outil est dépendant d'autres actions. On apprend que pour le service informatique, « *les actions de simplification du réseau analytique seront quant à elles mises en œuvre dès que les travaux portant sur les tableaux de bord seront suffisamment avancés*[327] ». Or ces derniers travaux restent au point mort, ajournant les actions de simplification. La relance du projet par le nouveau directeur général des services met au jour l'accumulation des dysfonctionnements et force un des directeurs généraux adjoints à demander à la direction générale de se prononcer sur « *sa volonté de voir se mettre en place une comptabilité analytique complète dans tous les services municipaux, avec tout ce que cela implique au niveau des moyens à mettre en œuvre pour que son intégration réelle dans la charge de travail obligatoire de chacun soit effective*[328] ».La formation des utilisateurs aux tableaux de bord est jugée insuffisante par le groupe de pilotage et le service informatique. C'est pourquoi ce dernier juge nécessaire que les acteurs puissent maîtriser au préalable les tableaux de bord avant de simplifier le système analytique**.**

Les constats de difficultés dans le respect des procédures de travail s'accumulent, tant et si bien que le plan d'action montre que toutes les prestations prévues au cahier des charges ne sont pas effectives. Ce document est d'importance : il formalise non seulement le transfert de l'animation opérationnelle de l'outil des consultants au contrôleur de gestion mais il constitue également le « *quitus à la mission du cabinet Touche Ross relative à la fiabilisation du système existant*[329] ». Il est d'ailleurs co-rédigé par les consultants et le contrôleur de gestion.

En 1991, le maire souhaite réactiver l'outil de comptabilité analytique à bout de souffle, notamment en fédérant ses acteurs autour d'un évènement censé les valoriser. Il souhaite *« voir s'organiser à La Roche-sur-Yon un séminaire sur les « collectivités locales et le contrôle de gestion dans le courant du 2ème semestre 1992*[330] *»*. L'idée d'organiser ce colloque, les 11 et 12 juin 1992 sur les expériences innovantes de contrôle de gestion dans les villes moyennes, bénéficie d'un consensus en étant proposée par le cabinet de conseil, acceptée par le maire et organisée parle contrôleur de gestion. Sous l'égide de la *Gazette des*

[327]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 21, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.
[328]*Ibid.*
[329]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 21, *compte-rendu de la réunion du 30 novembre 1991 par le contrôleur de gestion*, 13 décembre 1991.
[330]*ibid.*

Communes, des départements et des régions et du Centre National de la Fonction Publique Territoriale et avec le parrainage de la « fédération des maires des villes moyennes », le colloque sert surtout une logique de communication en faisant des pratiques de gestion à la mairie de La Roche-sur-Yon les éléments d'un management innovant. Il se situe dans la droite ligne du 4ème objectif du dossier de consultation des entreprises (« outil de communication »). Surtout le maire se doit de justifier sa « bonne gestion » pour une ville isolée dans un département à électorat conservateur. Le n°1168/22 de la *Gazette des Communes, des départements et des régions* des communes et du personnel du 1er juin 1992 consacre d'ailleurs sa une au projet de La Roche-sur-Yon. Preuve de l'importance de l'évènement, le comité de pilotage dans sa réunion du 8 octobre 1991 fixe les actions prioritaires pour 1992 pour le contrôleur de gestion en affectant à ce dernier 15 % de son temps ouvré annuel pour l'organisation du colloque (tableau 5.11).

Tableau 5.11 Répartition des missions du contrôleur de gestion par le Comité de pilotage pour l'année 1992

Missions	Temps alloué
Mise en place opérationnelle de la comptabilité analytique (80%)	175 j
Études ponctuelles (2,5%)	5 j
Mise en place de tableaux de bord de gestion (2,5%)	5 j
Colloque (15%)	**35 j**

(Source : Archives de la ville de La Roche-sur-Yon, 40 W21, *rapport d'expertise de l'outil de comptabilité analytique du comité de pilotage*, 1992.)

Les actes du colloque de La Roche-sur-Yon sont du reste édités au second semestre 1993, par les éditions du CNFPT dans un ouvrage dont un certain nombre d'exemplaires sont achetés par la ville pour être offerts aux membres du conseil municipal mais aussi à toute personne ou organisme sollicités par le service communication de la ville.

Le contrôleur de gestion présente durant le colloque un bilan en demi-teinte de la démarche, en insistant sur un besoin de simplification. Il s'agit « *en effet de simplifier le réseau analytique dans le sens d'une stricte conservation des centres et des prestations pertinents et significatifs au point de vue économique*[331] ». Mais à ce moment-là, son discours surévalue les mesures de simplifications menées. Par exemple, il est noté que les services informatiques ont développé des outils dits de confort, destinés à réduire au maximum les opérations de saisie. Or on sait par l'analyse des archives que les outils ne sont pas opérationnels.

[331]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 20, *plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution*, 23 octobre 1992.

3. La fin de l'expérience de comptabilité analytique

A. La fin de mission du cabinet de conseil et le départ du contrôleur de gestion

Par conséquent le maire est amené à « *constater, à la lecture du « plan d'action » proposé, qu'à ce jour l'outil conçu n'est toujours pas opérationnel et qu'un délai très important sera encore nécessaire pour qu'il en soit ainsi*[332] ». Dès lors pour l'élu, les obligations de résultat ne sont pas atteintes, ce qui l'amène à décliner la nouvelle proposition financière du cabinet. Les consultants sont alors conduits à rédiger un rapport de fin de mission même si ces derniers proposent « *des interventions ponctuelles, sans coût supplémentaire pour la mairie qui pourront être effectuées pour assister le contrôleur de gestion dans ses tâches (par exemple : examen avec l'informatique de la charge de travail sous-tendue par les modifications demandées)*[333] ».Ce comportement s'explique d'ailleurs par la volonté du cabinet de conseil de trouver une issue favorable au projet et de conserver une certaine réputation vis-à-vis d'autres communes susceptibles d'être intéressées par une comptabilité analytique. Quant au contrôleur de gestion, son contrat n'est pas reconduit en août 1993 par décision du directeur général des services. Si une telle décision est prise, c'est parce que le directeur général des services estime que les objectifs de la lettre de mission du contrôleur de gestion n'ont pas été atteints.

B. Un outil simplifié puis abandonné

Le plan d'action, censé rendre la comptabilité analytique opérationnelle en cherchant à simplifier son fonctionnement, est un échec**.** L'objectif était de diminuer le nombre de centres de coûts et de conserver un suivi des prestations internes pour la facturation interne pour les services qui le justifiaient véritablement. Cette première phase de simplification ne survit pas au contrôleur de gestion, co-rédacteur du plan d'action avec les consultants. L'utilisation en soi de l'outil se poursuit malgré le départ du contrôleur de gestion dont l'absence freine l'activité d'alimentation du système analytique, le traitement des données et leur synthèse. Le directeur général des services charge alors un des anciens formateurs et agent administratif au centre technique municipal, de poursuivre la démarche de contrôle de gestion en suivant au préalable un cycle de formation continue au Conservatoire National des Arts et Métiers. On confie à ce nouveau « contrôleur de gestion » la vulgarisation de la comptabilité analytique, mission lui étant donnée de rédiger et diffuser un guide à destination des utilisateurs, le

[332]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 20, lettre du maire au cabinet Touche Ross, 25 octobre 1992.
[333]*Ibid.*

« manuel-utilisateur » prévu initialement par la mission et n'ayant jamais été réalisé. L'objectif est « *d'aller beaucoup plus sur le terrain pour faire que la comptabilité analytique soit appropriée par l'ensemble des services* ». Il procède également à la simplification du réseau, « *on sentait bien qu'il y avait des prestations qui ne méritaient pas d'exister* ». Un certain nombre de centres de coûts sont abandonnés à partir de 1994. Le matériau archivistique en notre possession n'a pas permis d'identifier avec certitude les centres de coûts concernés.

Au final en 1994, l'outil est peu utilisé, seulement pour la négociation de l'attribution de subventions aux organismes satellites, « *en matière de refacturation des prix de journée des EHPAD*[334]*, en matière de refacturation des locations de salle sportive à des associations, des établissements scolaires privés* ».

La mission de contrôle de gestion se traduit ensuite par la mise en place de tableaux de bord d'activité, différenciés selon le destinataire (direction générale, chefs de service…). En 1998, avec le passage à un nouveau système d'information comptable, la décision est prise par la direction générale de ne pas reconduire l'outil dans la nouvelle architecture. « *Ça va être compliqué de créer des passerelles informatiques. Ça pouvait être coûteux et le choix qui a été fait à l'époque et qui n'a pas été partagé par tous les membres de la direction générale a été de ne pas transporter la comptabilité analytique sur le nouveau système* ». D'ailleurs le secrétaire général adjoint, ex-coordinateur du projet « *était farouchement défenseur du choix de faire passer la comptabilité analytique sur le système. Il a regretté qu'on ne puisse pas le faire* ». Caractériser la situation d'abandon du projet ne sert à l'étude que si elle est associée à la compréhension des causes de cette situation.

§2 Les causes de l'abandon

Quatre facteurs entrent alors en ligne de compte. Les trois premiers points se centrent sur les acteurs. À leur manque de repères s'ajoute un comportement oscillant entre résistance et désintérêt face au projet de comptabilité analytique. Enfin le troisième et dernier point complète l'analyse de l'abandon en insistant sur sa dimension technique.

1. Les limites de l'action du contrôleur de gestion

A. Un manque de connaissance d'expériences antérieures.

[334] L'Établissement d'hébergement pour personnes âgées dépendantes, établissement médico-social public, privé associatif ou privé commercial est destiné à la prise en charge des personnes de plus de 60 ans partiellement valides.

Le constat en 1986 posé par Isabelle de Kerviler, fondatrice et présidente du comité secteur public de l'Ordre des experts comptables, fait d'Angers et de Suresnes les deux seules communes ayant développé une comptabilité analytique à réseau généralisé. Or il semble qu'aucun échange n'ait été établi par les responsables de La Roche-sur-Yon avec leurs collègues d'Angers et de Suresnes d'autant plus que parmi ces trois villes, seule la municipalité vendéenne est représentée au sein de la Fondation Pour la Gestion des Villes[335], par son secrétaire général adjoint 2.Le fait que le projet de La Roche-sur-Yon ne bénéficie pas du retour d'expériences des deux villes citées peut s'expliquer par une méconnaissance de leur existence. Pour preuve notamment, une déclaration du contrôleur de gestion faisant du projet de La Roche-sur-Yon une expérience unique : *« il n'existe actuellement aucune expérience significative de mise en place, et surtout d'exploitation d'un système complet de comptabilité analytique dans une ville[336] »*. De même, « *à l'heure actuelle, il semble qu'aucune ville en France n'exploite concrètement le système et n'en tire de véritables enseignements[337]* ».

C'est la raison pour laquelle le secrétaire général adjoint2 reconnaît l'importance « *de se faire aider* […] *considérant que la disponibilité et la compétence technique dans ce domaine risquaient de faire défaut[338]* ». Cette position du secrétaire général adjoint 2 renvoie à une situation bien connue en entrepreneuriat, celle de la capacité des créateurs à circonscrire leur domaine de compétences. Ces derniers « *ressentent subjectivement leur besoin d'assistance managériale après que leurs lacunes aient été repérées lors de l'analyse personnelle d'une situation qu'ils s'estiment inaptes à faire évoluer selon leurs objectifs* » (Cullière, 2006, p.180). Cette perception du manque d'expérience est également partagée, reconnue et assumée par le maire puisque « *dans ce domaine, nous sommes un peu des précurseurs[339] »* sans que ce dernier ne présente d'ailleurs la situation comme un inconvénient : « *nous sommes dans une situation d'innovation intéressante pour tout le monde[340]* ». Il n'en reste pas moins que le projet souffre d'un manque d'expertise du contrôleur de gestion en matière de

[335]Création sous forme associative en 1975, la Fondation pour la Gestion des Villes fait évoluer ses statuts juridiques en devenant en 1979 une SARL pour lui permettre une activité commerciale : celle de bureau d'études pour les territorialités locales et nationales et ce, à dominante socio-économique. Cet organisme cherche à croiser les expériences innovantes en regroupant les différents acteurs de l'action publique locale.

[336]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 20, *note du contrôleur de gestion*, 16 mai 1991.

[337]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu du secrétaire général de la réunion* du 4 avril 1991. En réalité, Angers met en place une comptabilité analytique à réseau généralisé à partir de janvier 1986.

[338]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances*, 24 août 1988.

[339]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu de la réunion du 30 novembre 1990 par le contrôleur de gestion*, 13 décembre 1990.

[340]*Ibid.*

gestion comptable et financière municipale. C'est du reste la première fois qu'il occupe un poste dans la fonction publique territoriale. Plusieurs notes montrent d'ailleurs qu'il a dû combler ce déficit de connaissance en gestion publique. En effet il « *a travaillé à assimiler les particularités du secteur public pour les intégrer à son analyse de la situation*[341] ». Ce manque de maîtrise du fonctionnement d'une collectivité lui est d'ailleurs reproché par quelques-uns de ses collaborateurs. Pour preuve, « *pour lui (le contrôleur de gestion), un compte de résultat doit présenter des charges et des produits, or dans les états de gestion, les produits ne sont pas significatifs, ce qui le choque. Il lui est rappelé que les ressources de la Ville sont issues de la fiscalité et de la dotation de l'État, les recettes de tarification de services ou de cessions ne représentent que 10 à 12 % des recettes totales*[342] ».

B. La difficulté de recruter un contrôleur de gestion expérimenté

La dimension pionnière de la démarche de contrôle de gestion explique l'arrivée tardive du contrôleur de gestion. Alors qu' « *un contrôleur de gestion devra être embauché au cours du 2ème semestre 89 pour permettre un suivi correct de cette expérience*[343]», ce n'est qu'en août 1990 qu'il en est recruté un, au terme de l'intervention du groupe de consultants. En effet, lors du premier appel à candidatures, aucun profil n'est retenu, les candidats ne semblant pas convenir. L'explication est simple. Les contrôleurs de gestion, bénéficiant déjà d'une expérience en collectivité sont très rares, le contrôle de gestion communal n'étant qu'à ses débuts. De fait « *dans l'attente du recrutement d'un contrôleur de gestion, un second avenant a été apporté en avril 1990 à la mission principale afin d'assurer un suivi de l'exploitation des états analytiques par les services de la Ville*[344] ». Cette situation se retrouve clairement critiquée par la suite par le secrétaire général adjoint 2. Or le recrutement tardif du contrôleur de gestion crée une situation gênante : ce dernier va devoir utiliser et animer un outil qu'il n'a pas lui-même développé. Ainsi la transition entre les concepteurs de l'outil et son animateur va se révéler difficile. De la mise en place effective de l'outil vers la fin d'année 1989, jusqu'à l'arrivée du contrôleur de gestion en août 1990, personne ne fait l'analyse des listings des états de gestion. Face à cette situation, les services ne perçoivent que peu l'intérêt de participer à l'alimentation de l'outil.

[341]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du maire aux directeurs*, 21 septembre 1990.
[342]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de compte-rendu de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre*, 26 septembre 1990.
[343]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport au comité technique paritaire sur l'introduction d'un système de comptabilité analytique*, 27 avril 1989.
[344]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40W20, *Manuel d'initiation à la technique des coûts directs*, 10 octobre 1990.

C. L'isolement du contrôleur de gestion

Enfin le plan d'action fait du contrôleur de gestion le chef de projet chargé d'animer le comité de pilotage, de préparer les notes à la signature du maire en rendant compte auprès de ce dernier de son avancement et de contrôler l'exécution des décisions. Le plan d'action valide ensuite les demandes de réorientation technique du contrôleur de gestion d'autant plus que ce dernier est maintenant le « garant du système » pour reprendre l'expression du secrétaire général adjoint 2. Mais ce rattachement hiérarchique au maire accentue une certaine résistance des services vis-à-vis du contrôleur de gestion, ces derniers ne se sentant pas pris en compte dans le projet. En outre, avec le cumul des différents dysfonctionnements, le contrôleur de gestion tend à faire du maire son unique interlocuteur, contribuant à s'isoler « dans sa tour d'ivoire ».

D. Une perception autoritaire du contrôleur de gestion

Or si, de l'aveu des formateurs, « *cela ne s'est pas très bien passé* », c'est aussi parce que le contrôleur de gestion se retrouve handicapé par la conception traditionnelle du statut que le personnel lui attribue, à savoir une fonction de contrôle, au sens hiérarchique du terme. C'est pourquoi le secrétaire général adjoint 2, rédacteur de la fiche de poste du contrôleur de gestion, anticipe la résistance des services en insistant avant tout sur sa mission de conseil[345]. En effet « *le contrôleur de gestion est en relation d'information et de conseil avec tous les chefs de service, ainsi qu'avec tous les agents responsables d'un centre de responsabilité ou d'un centre d'agrégation*[346] » d'autant plus que « *cette relation doit être une relation d'assistance et de conseil dans le domaine de la gestion, surtout dans la période actuelle de mise en œuvre d'outils de gestion*[347] ». Il s'agit ainsi de « *privilégier la notion d'assistance et de conseil sur celle de contrôle, sans que celle-ci soit totalement occultée car elle fait partie de la mission et de la responsabilité du contrôleur de gestion*[348] ». Cette situation est bien analysée par Chatelain-Ponroy (2008, p. 65) dans son étude sur les bureaucraties professionnelles non lucratives. Pour cette dernière, « *l'introduction d'une fonction contrôle de gestion porteuse d'un nouveau mode de régulation et, de fait d'une modification des équilibres de pouvoir dans l'organisation, n'est pas forcément bien perçue* ».

[345] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *définition du poste du contrôleur de gestion*, 1989, rédigée en prévision du premier recrutement du contrôleur de gestion.
[346] *ibid*
[347] *Ibid.*
[348] *Ibid.*

Le fait que le contrôleur de gestion soit sur un « *poste nouveau qui n'a pas actuellement d'équivalent dans les structures municipales*[349] » renforce l'instabilité de son positionnement vis-à-vis des services. Le contrôleur de gestion a d'ailleurs conscience de la représentation autoritaire de son rôle parmi les services. Ce trait de caractère intervient également pour les contrôleurs de gestion des entreprises. Ils sont perçus par les responsables opérationnels comme des procéduriers (Simon, 2000), des surveillants (Segal, 1991) voire des policiers (Boisvert, 1994). Aussi ce dernier profite-t-il d'une note destinée à l'attention du secrétaire général des services pour lui rappeler son « *souhait pour que des précautions soient prises avant de me confier des études qui risquent de conduire à des décisions contraignantes et peu populaires*[350] ». L'arrivée du contrôleur de gestion au sein de la municipalité ne semble ainsi pas s'accompagner d'un accueil favorable de la part des services. La compréhension du rôle du contrôleur de gestion est avant tout perçue au sens coercitif du terme dans une organisation au fonctionnement historiquement rigide. Le contrôleur de gestion n'est pas seul en cause dans la mesure où l'action des consultants participe également à l'abandon du projet de comptabilité analytique.

2. Les limites de l'action du cabinet de conseil

A. Un déficit d'expérience…

Si le projet est pionnier pour les acteurs de la commune, il l'est également paradoxalement pour le cabinet de conseil. En effet, contrairement à ce qui est imposé par la direction générale comme un critère d'attribution du marché, le cabinet de consultants ne semble pas réellement jouir d'une expertise forte dans la conduite de missions de contrôle de gestion dans les collectivités territoriales. Cette situation renvoie au constat posé par Meyssonnier (1991, p. 61) selon lequel « *le recours trop systématique et atypique aux experts extérieurs, souvent sans réelle expérience du milieu des collectivités locales, conduit généralement à de grandes déceptions* ». Ainsi « *le cabinet Touche Ross n'avait pas une expérience suffisante du monde communal et il lui est reproché, par certains, de ne pas avoir suffisamment alerté le Comité de pilotage sur les conséquences de ses décisions*[351] ». On lui reproche surtout d'avoir été peu sur le terrain et d'avoir plaqué rapidement, sans concertation et débat contradictoire possible, son modèle aux services. Ce faisant, cette méthodologie particulière a empêché toute mesure

[349]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *notes personnelles du contrôleur de gestion*, date non mentionnée.
[350]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 20, *note du contrôleur de gestion à l'attention du directeur général*, 3 février 1992.
[351]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de compte-rendu de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre*, 26 septembre 1990.

de négociation entre le cabinet et les services et donc l'absence d'intérêt des acteurs partie prenante au sens de Callon et Latour (1988). Enfin plusieurs membres du comité de pilotage « *considèrent que le cabinet n'a pas totalement rempli sa mission en ce qui concerne la définition et la mise en place de tableaux de bord*[352] ». On comprend alors mieux pourquoi le comité de pilotage affirme dans plusieurs de ses notes « *l'absence d'expérience de mise en place d'une comptabilité analytique dans une mairie et le manque d'expérience professionnelle de la consultante déléguée à La Roche-sur-Yon*[353] ».

B. … dû à un contrat *intuitu personae* non respecté

En outre si le cabinet Touche Ross a été retenu, c'est davantage en raison du statut « d'apporteur d'affaires » d'un de ses seniors managers (directeur de groupe chez Touche Ross) et également praticien expérimenté du management public local, garant en cela d'une compétence en matière d'outils de gestion municipaux. Ce dernier a participé à la mise en place des premiers fichiers d'équipements collectifs au ministère de l'équipement en 1974, outil permettant l'analyse du coût d'investissement et du coût global de fonctionnement des équipements collectifs des communes. Il a piloté surtout comme contrôleur de gestion une des premières démarches de contrôle de gestion communal à Villeurbanne dès juin 1978 autour de cinq missions : contrôle des opérations d'investissement, contrôle de la gestion patrimoniale, contrôle de la trésorerie, contrôle budgétaire et contrôle de productivité. Il a été également secrétaire général de la communauté urbaine de Brest. Son engagement dans le processus de mise en place de la comptabilité analytique se retrouve dans notre documentation archivistique par le courrier (en lettre recommandée avec accusé de réception) en date du 25 octobre 1990. Dans ce courrier le maire constate que le « plan d'action » n'est pas opérationnel et qu'il attend une implication active du cabinet dans sa mission.

Or son départ du cabinet Touche Ross en 1991 en cours de projet pour créer sa propre activité de conseil déstabilise l'orientation de la démarche au profit d'une logique résolument techniciste en laissant la conduite opérationnelle à un des consultants du cabinet, ancien consultant dans le groupe Lafarge.

Cette perte d'expérience, associée à la difficulté de transposer l'outil, aboutit alors au risque dénoncé par Demeestère (1993) pour lequel « *il est bien clair cependant que, pour porter tous les fruits, ces démarches (de contrôle de gestion) devront à la fois être construites sur mesure*

[352]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu de la réunion du 30 novembre 1990 par le contrôleur de gestion*, 13 décembre 1990.
[353]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 20, *compte-rendu de la Direction générale et de l'ancien comité de pilotage de la comptabilité analytique en date des 12 et 15 mars 1991*, 18 mars 1991.

et non à partir d'un modèle prêt à porter emprunté, par exemple à l'entreprise ». De plus il semble que les membres du groupe de consultants travaillent ensemble pour la première fois. La nécessité pour ces derniers de se coordonner contribue certainement aux retards des différentes phases du projet.

3. Entre désintérêt et résistance de la direction générale, des services administratifs et du maire

A. Du désintérêt à la résistance de la direction générale

La reconduction de l'équipe municipale, acquise par une courte victoire lors des élections des 12 et 19 mars 1989, fait éclore de nouveaux projets reléguant quelque peu en arrière-plan ceux de la mandature précédente. Ce changement de position explique alors mieux pourquoi la direction générale n'a pas contraint les services à intégrer dans leur charge de travail obligatoire les tâches d'alimentation de l'outil, alors que la mesure est préconisée par les consultants dans leur rapport de fin de mission. Les crédits finançant la mission de dix-huit mois du cabinet conseil sont déjà consommés à l'arrivée du contrôleur de gestion si bien que la direction générale ne semble pas encline à un effort budgétaire supplémentaire en dehors de la prise en charge du salaire de ce dernier. La situation rejoint la critique de Gibert (1995) sur la consommation ostentatoire d'outils à la mode et sur leur difficile intégration.

Le désintérêt de la direction générale se mue d'ailleurs en résistance lorsque les membres du comité de pilotage (qui appartiennent pour la plupart à la direction générale) refusent de déléguer la responsabilité de la rédaction du cahier des charges du logiciel de comptabilité analytique aux consultants, au profit du service des systèmes d'information et de communication. Or la conception du cahier des charges est cruciale. En définissant les conditions techniques de réalisation de l'outil, on définit par là même occasion l'orientation de l'outil selon les rapports de forces et les jeux politiques de ses acteurs. En l'espèce, pour la municipalité, cette décision se comprend comme une mesure destinée à conserver la maîtrise des conditions de développement technologique d'un outil dont la conception ne lui appartient pas. La question de la résistance des acteurs est anticipée dès le dossier de consultation des entreprises du 24 août 1988 : « *toutefois il peut s'avérer pour des raisons diverses que les ou l'un des collaborateurs de la société titulaire du marché ne puissent pas établir un dialogue convenable avec le groupe de pilotage ou les différents responsables de la Ville. Dans ce cas et sur la demande expresse de la Ville (lettre recommandée avec accusé de réception) ces ou cette personne devront être remplacées par d'autres pour permettre le déroulement normal de*

l'intervention[354] ». Néanmoins ce recours n'est pas exercé alors que, pour le groupe de pilotage, « *l'introduction de la comptabilité analytique, même progressive, modifie le fonctionnement des services municipaux et doit être considérée au départ comme un élément de perturbation*[355] ».

B. La double position du maire

Tout au long du projet (1988-1998), le discours affiché par le maire semble témoigner d'un engagement fort. En attestent ses différentes prises de position : « *compte tenu de l'importance toute particulière que représente pour moi le succès de cette entreprise, je souhaite m'informer directement auprès de vous et m'assurer personnellement que les objectifs prévus sont bien atteints* […] *ma volonté est toujours aussi forte de voir se mettre en place un système performant de comptabilité analytique dans les services municipaux de la Ville de La Roche-sur-Yon*[356] ». L'argumentaire à l'appui du projet se fonde sur une volonté de responsabilisation des acteurs locaux dans la gestion des moyens de l'organisation. Il s'agit surtout de faire de la comptabilité analytique un outil de légitimité de l'action politique. Ainsi

> « *Il est impensable aujourd'hui que la notion de coût n'intervienne pas dans l'information du public sur le service public. Selon une vieille notion transpolitique, le service public est gratuit. Mais il a cependant un coût et la logique doit être une logique de moindre coût, travailler au moindre coût, ce n'est pas forcément dénaturer la qualité du service, c'est avoir le souci de faire aussi bien au moindre coût. Notre logique est de penser qu'il faut toujours plus pour faire mieux. L'analyse passe par le fait de savoir si les moyens mis en œuvre l'ont été au moindre coût*[357] ».

Le contrôleur de gestion rappelle l'engagement du maire vis-à-vis du projet : « *je vous confirme la volonté de M. le Maire de voir le dossier de comptabilité analytique aboutir*[358] ». Mais l'élu perçoit assez justement les difficultés liées au projet lorsque l'on analyse son discours d'ouverture lors du colloque « le contrôle de gestion dans les villes moyennes » du 11 et 12 juin 1992 :

> « *dans le domaine du contrôle de gestion, le mieux peut être l'ennemi du bien ; la recherche de la perfection peut conduire à des systèmes tellement complexes qu'ils deviennent alors inexploitables pour les services ». À ce stade de la mise en œuvre, chacun de nous peut constater qu'une politique de contrôle de gestion ne peut se résumer à une simple approche technique des problèmes. Vouloir agir de*

---

[354] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, *Dossier Réorganisation des services du secrétaire général des services*, 1987.

[355] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note à l'attention du contrôleur de gestion par le responsable SCE informatique, analyse par le service informatique du plan d'action pour rendre le système opérationnel de la comptabilité analytique de la ville de la Roche-sur-Yon*, 29 mars 1991.

[356] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du maire aux directeurs*, 21 septembre 1990.

[357] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40 W 20, *note du contrôleur de gestion à l'attention du directeur général*, 3 février 1992.

[358] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du directeur général aux membres du comité de pilotage*, date non mentionnée.

> *la sorte serait, en effet, le plus sûr moyen de provoquer des réactions de défiance de la part de ceux-là mêmes qui doivent assurer le succès d'une telle démarche*[359]. »

D'ailleurs à l'arrivée du contrôleur de gestion en août 1990, le projet ne semble déjà plus une priorité ni pour le maire, ni pour la direction générale. En plus, le maire ne rencontre que deux fois les consultants durant leur intervention de dix-huit mois. À cette même date, le projet, débuté officiellement au 1er janvier 1989, ne trouve plus le même soutien après les élections de mars qui voient l'équipe municipale reconduite avec une faible avance, comme dit précédemment. Passées les élections, le projet subit un coup d'arrêt. Par ailleurs ce manque de soutien s'illustre surtout par une faible intégration des résultats de la comptabilité analytique dans le dispositif de prise de décision et d'anticipation. Par exemple, alors que l'outil met en lumière la situation déficitaire du centre médico-sportif, le maire décide néanmoins de son maintien au regard de la forte culture de régie[360] de la municipalité. Si bien qu'à partir du moment où le maire ne s'engage plus vraiment sur le projet, les services et la direction générale n'en font plus le relais, consacrant une versatilité dans le portage politique des projets de gestion. Ainsi pour le contrôleur de gestion recruté en août 1990 « *ce qui était une vraie priorité dès le départ ne l'était plus beaucoup lorsque je suis arrivé* ».En cause, le phénomène de mode en gestion publique : « *les communes n'ont pas échappé à ce travers qui consiste à se lancer dans des méthodes qu'on abandonne quelques mois, voire quelques années plus tard pour passer à d'autres plus nouvelles* » (Le Lamer, 1991, p.412). De même « *les effets de mode se succèdent rapidement, dans le milieu des collectivités locales, comme dans les entreprises* » (Meyssonnier, 1991, p.59).

C. Désintérêt et résistance des services administratifs

Pour Fabre (2008, p.3), « *une autre difficulté importante est que l'on est souvent confronté à une résistance du personnel, hostile aux procédures de contrôle inhérentes à la mise en place d'une comptabilité de gestion* ». Le cas de La Roche-sur-Yon n'échappe pas à cette règle. Le fait que la comptabilité analytique ne soit pas encore une priorité à la ville de La Roche-sur-Yon, transforme un désintérêt en résistance de la part des services administratifs si bien qu'un directeur de service note « *le rejet des agents qui n'ont pas saisi la finalité du projet*[361] ». Cet

[359] *Le contrôle de gestion dans les villes moyennes, actes du colloque La Roche-sur-Yon 11 et 12 juin 1992* CNFPT1993, p. 9.

[360] Cette démonstration de la volonté de maîtrise organisationnelle par le maire s'illustre aussi par le traitement réservé à la facturation des prestations des services extérieurs. En effet les prestations de ces organismes satellites (associations, Sociétés d'Économie Mixte) sont considérées comme des prestations internes dépendant d'un centre de structure.

[361] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du contrôleur de gestion à l'intention du responsable SCE et du Directeur du Système d'Information et de la Communication*, 4 avril 1991.

aspect est d'ailleurs signalé tôt dans le projet, dès l'issue de la phase de formation en octobre 1989. Il en ressort que quelques services administratifs ne participent que faiblement à l'alimentation de la comptabilité analytique. À la différence des services techniques, les services administratifs ne sont pas concernés par une éventuelle remise en cause de leur monopole d'exercice. Certains chefs de service n'hésitent pas à afficher clairement leur remise en cause non seulement du projet mais également de la démarche et de la logique même du contrôle de gestion. Le directeur de service présidant le comité de pilotage, « *pense que le jour où le contrôle de gestion permettra à chacun de mieux maîtriser son activité, la charge de travail supplémentaire qu'il aura éventuellement générée sera considérée comme utile*[362] ». Si de telles réactions existent, c'est surtout que pour les services, alimenter l'outil de comptabilité analytique n'est pas leur priorité, au contraire de la gestion de leurs compétences-métiers et de leurs services. La direction générale se trouve responsable de cette situation : à aucun moment elle n'oblige les services à intégrer les tâches d'alimentation dans leur charge de travail obligatoire.

4. Un outil remis en cause pour sa complexité technique

Si le contexte socio-organisationnel explique pour une large part la difficile trajectoire de la comptabilité analytique, la complexité technique de l'outil participe également à la compréhension de l'abandon du projet. En cause, des paramètres techniques qui complexifient le fonctionnement de l'outil. En effet une comptabilité de gestion en coût complet est, de *facto*, un outil complexe (Fabre et Bessire, 2008).

A. Un manque de culture comptable

Les retards, erreurs et incohérences freinent le projet. Ce problème est pointé dès l'issue de la phase de formation en octobre 1989, soit neuf mois après l'officialisation du lancement du projet. Le compte-rendu du consultant rédigé en novembre souligne « *les difficultés rencontrées, notamment du fait que certaines personnes découvraient la comptabilité pour la première fois à cette occasion*[363] ». La critique concerne alors aussi bien les responsables des centres de responsabilité que les formateurs. Comment peut-on assurer une formation de qualité si les formateurs eux-mêmes ne maîtrisent que partiellement les aspects techniques du projet ? La situation ne semble pas évoluer favorablement si bien que le constat perdure en étant rappelé un an après. En effet, si « *une réelle culture comptable n'est acquise qu'après*

[362]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu de la réunion du 30 novembre 1990 par le contrôleur de gestion*, 13 décembre 1990.
[363]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport Touche Ross à monsieur le maire*, 10 octobre 1990.

une pratique suffisamment longue » c'est parce que « *la méconnaissance de la comptabilité budgétaire (M12) et des principes de la comptabilité analytique par les responsables des centres de responsabilité a été sous-évaluée*[364] ». Pour les consultants, cette première approche de la comptabilité analytique les confronte à « *leurs difficultés à définir clairement quelles sont les prestations qu'ils rendent en interne ou à la population ainsi que les indicateurs qui caractérisent leur activité*[365] » et ce, en dépit des mesures de formation. Si bien que « *le manque de culture comptable de la majorité des responsables impliqués dans la mise en place et le fonctionnement quotidien de la comptabilité analytique est un point souligné lors de la présentation du plan d'action (23 octobre 1990)*[366] *»*. Par exemple, il est difficile pour les services d'imputer une facture sur les « bons » centres de coûts. En plus, sont également pointées « *les connaissances insuffisantes par les membres du comité de pilotage et de l'encadrement de la comptabilité analytique et même parfois de la comptabilité générale. Ce qui n'a pas toujours permis de mesurer les conséquences des décisions prises*[367] ». Dès lors on comprend mieux pourquoi plusieurs états de gestion n'ont pu faire l'objet d'analyses et les raisons pour lesquelles « *la mise en place générale de l'application n'a pas été maîtrisée*[368] *»*. La faible maîtrise des principes de comptabilité analytique concerne également les formateurs, le caractère tardif de la phase de formation ayant en plus déjà été critiqué par le comité de pilotage. De fait à travers ces actions, c'est l'ensemble du personnel utilisateur qui se trouve confronté à la question de la difficile maîtrise technique de la comptabilité analytique. Si le personnel d'exécution, de maîtrise comme d'encadrement se caractérise par une faible culture comptable, les paramètres techniques du projet sur-complexifient l'ensemble du projet.

B. La critique du coût standard par le contrôleur de gestion

Dès son arrivée en août 1990, le contrôleur de gestion remet en cause le fonctionnement de la comptabilité analytique. Or le contrôleur de gestion est recruté pour « *assurer le suivi de la comptabilité analytique pour en faire un outil performant au service de tous*[369] » et sa fiche de

[364] *Ibid*.
[365] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport de fin de mission Deloitte et Touche*, 28 février 1991.
[366] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.
[367] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport de fin de mission Deloitte et Touche*, 28 février 1991.
[368] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *lettre du maire au cabinet Deloitte et Touche*, 25 octobre 1990.
[369] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *définition du poste du contrôleur de gestion*, date non mentionnée.

poste n'indique pas la prise d'initiatives sur une refonte éventuelle de l'outil. Sa position est alors instable et le contrôleur de gestion le reconnaît bien : « *j'héritais d'un système mais je venais également avec mes propres a priori sur l'outil* ». Si « *le contrôleur de gestion a quelques revendications à faire valoir sur l'application mise en place*[370] », c'est parce que « *certaines options techniques retenues par le comité de pilotage ne correspondent pas à sa vision de la comptabilité analytique et il se refuse à utiliser l'outil existant en l'état*[371] ». En effet « *le contrôleur de gestion souhaite désormais suivre le coût réel des prestations et il remet en cause le principe de facturation interne selon les coûts standards*[372] », ce qui stoppe la poursuite des travaux de réactualisation des coûts standards réalisés jusqu'ici.

La complexité technique du projet provient également du principe de facturation interne que nous définissons en préalable. Un centre de coûts prestataire peut aussi bien fournir des prestations externes que des prestations à d'autres centres de coûts. La comptabilité analytique enregistre alors les dépenses permettant la fourniture de ces prestations. La facturation permet au centre de coûts prestataire de connaître le montant de sa recette et au centre de coûts destinataire, celui de sa dépense. Émise par le centre de coûts prestataire, la facture intègre le nombre d'unités produites, leur coût, la nature des fournitures consommées et leur valeur. On impute sur le centre de coûts bénéficiaire le montant total de la facture de la prestation délivrée. Cette question de l'imputation est cruciale car le responsable du centre de responsabilité doit imputer sa facture au bon centre de coûts. Ce centre de coûts destinataire est identifié par l'utilisation d'initiales spécifiques (S : structure ; D : direction, G : gestion ; P : prestataire). Le centre de coûts prestataire impute ensuite le montant total de la facture sur le centre de coûts destinataire.

Or la critique du contrôleur de gestion se centre sur la valorisation des prestations fournies au coût standard. Les fournitures sont facturées au coût d'achat ou au coût de sortie de stock (selon la méthode du coût unitaire moyen pondéré) majoré d'un coefficient standard prenant en charge les coûts de gestion du stock. Pour le contrôleur de gestion, les tâches d'actualisation des coûts standards ne sont pour la plupart d'entre elles pas réalisées. Il est alors amené à constater les difficultés de compréhension du coût standard. En effet « *les pratiques actuelles prouvent que cette notion n'est pas passée dans les habitudes de tous les gestionnaires (facturation au coût réel au CTM, pas de besoin exprimé d'une révision des*

[370] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note à la responsable SCE informatique par le directeur des systèmes d'information et de la communication*, 27 août 1990.
[371] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution*, 23 octobre 1990.
[372] *Ibid.*

coûts standards après un an de fonctionnement, pas de réaction face aux anomalies de facturation interne[373]) ». De plus cette méthode présente le défaut de ne pas être applicable aisément à tous les services (difficulté à déterminer les unités d'œuvre de facturation, faible homogénéité dans le coût des prestations). Enfin la contrainte des réactualisations fréquentes des coûts standards est également avancée par le contrôleur de gestion. Ce dernier privilégie alors la facturation en coût réel. En effet cette méthode « *reflète plus fidèlement la réalité des coûts de la mairie. Elle évite les travaux de calcul et de réactualisation des coûts standards. Elle correspond à la notion de prévision budgétaire par centre (pas de prévision quantitative nécessaire par prestation)*[374] ». Le contrôleur de gestion n'est pas le seul à adopter une position critique vis-à-vis des coûts standards. Cette dernière est en effet reprise par certains universitaires à l'image de Burlaud et Gibert (1996, p. 342) pour lesquels « *les leçons du contrôle des coûts fondé sur les coûts pré-établis sont d'une portée limitée, le plus souvent à des analyses comparatives au sein d'un secteur d'activité* […] *une mise sur pied de standards et un contrôle de leur respect peuvent à la limite aboutir à des effets pervers en termes de qualité si un système rigoureux de contrôle de qualité ne conforte pas le système d'analyse des écarts* ».

C. La critique de la méthode des centres d'analyse par le contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion« *remet en cause l'intérêt d'un suivi du coût complet des prestations*[375] » au profit d'une approche privilégiant les coûts directs. En cause selon lui, la répartition souvent arbitraire des charges indirectes, qui fausse le calcul du coût complet du service ou de la prestation et dénature par là-même l'analyse qui peut être faite. D'autant que l'importance des charges indirectes n'est pas neutre dans le calcul du coût complet. La méthode du coût complet implique également de comptabiliser une quote-part des charges de gestion du centre de responsabilité, de la direction, de la structure générale (mécanisme de la reventilation) ainsi qu'une quote-part des écarts résultant des différences entre la facturation des coûts réels et des coûts standards (notion d'écart de gestion).

Dupuis (2000) fait de cette situation l'argument principal de l'inefficacité d'un système de charges indirectes. La multiplicité des activités des services municipaux complexifie

[373]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.
[374]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution*, 23 octobre 1990.
[375]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.

également l'utilisation de la méthode de calcul en rendant difficile l'adoption de critères similaires de coût. Deux inconvénients sont pointés par le contrôleur de gestion.

- En premier lieu, les différentes catégories de frais indirects supposent la définition d'unités d'œuvre dont la pertinence peut être contestée, particulièrement dans le processus de répartition au niveau des prestations.
- En second lieu, toute modification au sein de l'organigramme ou dans la structure de l'activité implique de redéfinir des unités d'œuvre modifiant l'évaluation du coût complet de la prestation.

D. La lourdeur du fonctionnement opérationnel

Le mode de fonctionnement de l'outil et l'importance du réseau analytique concourent à la complexité de l'outil. Ces critiques émanent aussi bien du contrôleur de gestion que d'une large partie du personnel. En effet « *certains acteurs se plaignent de la complexité de l'analyse liée au nombre important des centres de coût et des prestations*[376] ». En cause, un réseau analytique généralisé à l'ensemble des services composé de mille cinquante trois prestations, trois cents centres de coûts et cent-sept centres de responsabilités. Par exemple pour l'ancien contrôleur de gestion « *on ne dénombre pas moins de soixante-dix centres de coûts, rien que pour le Centre Technique Municipal* ». De l'aveu même du secrétaire général adjoint 2, la construction du réseau analytique est soulignée comme « *une opération délicate qui conditionnera ensuite le bon fonctionnement de la comptabilité analytique et le traitement des informations fournies*[377] ». Le découpage du réseau analytique se fait en direction, sous-direction, centres d'agrégations, centres de responsabilité et centres de coût selon des règles de gestion. Exemple « *chaque centre de responsabilité correspond à un ou plusieurs centres de coût tandis qu'à un centre de coût correspond un seul centre de responsabilité*[378] ». Or dans certains cas, les choix de découpage analytique effectués par le comité de pilotage ne correspondent pas aux besoins de suivi exprimés par les responsables de plusieurs directions. Ce point est d'importance. Le passage du classement des charges par nature aux charges par destination, principe fondateur de la comptabilité analytique s'appuie sur l'identification des prestations délivrées. Or le nombre important de prestations et de centres de coûts rend difficile la phase d'imputation d'autant plus que les règles de gestion imposent un cadre

[376] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de compte-rendu de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre*, 26 septembre 1990.
[377] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances*, 24 août 1988.
[378] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 40W22, *module de formation Touche Ross, architecture des centres de coût*, juin 1989.

relativement contraignant. Rappelons que trois axes permettant de suivre les dépenses et les recettes de la ville caractérisent le réseau analytique : par centre consommateur de la dépense ou producteur de la recette (centre de coûts), par produit fourni en interne ou en externe (prestation) et par type de dépenses et de recettes (nature analytique). C'est surtout le positionnement des services, à la fois comme clients et fournisseurs de prestations qui constitue la complexité du fonctionnement de l'outil. En outre le principe de facturation interne n'a pas été assimilé par la plupart des gestionnaires malgré la diffusion au sein des services de modules de formation. D'ailleurs « *dans les faits, la généralisation de ce concept à tous les centres de coûts s'est même parfois trouvée irréaliste (difficulté de suivi des unités d'œuvre de facturation à la DRH par exemple) et a pu être la cause d'une prolifération exagérée des centres / prestations*[379] ».

Pour rappel, le mécanisme de facturation interne implique au niveau opérationnel la transmission d'une facture interne ou un état d'affectation au centre de coûts utilisateur par le centre de coûts responsable du moyen mis à disposition. Par exemple, lorsque le centre technique municipal effectue des travaux pour le compte d'une crèche, il enregistre une vente interne de prestation alors que la crèche concernée enregistre un achat interne. Les factures internes sont traitées en comptabilité analytique en enregistrant au coût standard la vente interne dans les comptes du centre de coûts prestataire ainsi que l'achat interne dans les comptes du centre de coûts destinataire. L'identification de ces natures analytiques s'effectue en fonction de la direction à laquelle appartient le centre de coûts qui fournit ou reçoit la prestation. Par ailleurs, la centralisation dans l'alimentation de l'outil participe également de la lourdeur de son fonctionnement. En effet le logiciel de comptabilité analytique était installé aux services financiers et c'est un de ses agents qui se voyait attribuer la mission d'alimenter le logiciel à l'aide des formulaires analytiques. Or de l'aveu du contrôleur de gestion, l'agent ne faisait pas « la chasse » aux services si ces derniers ne communiquaient pas leurs données d'activité.

E. De nombreux états de gestion inexploités

Si la comptabilité analytique est un outil de gestion complexe, les conditions d'emploi qui interviennent dans le projet le sur complexifient. L'argumentaire affiché par les consultants est d'ailleurs saisissant concernant la fréquence des états de gestion analytique : « *pour permettre une analyse à court terme régulière sans pour autant être submergé par une*

[379] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.

information trop détaillée, il a été décidé d'établir tous les mois les résultats de la comptabilité analytique[380] ».La fréquence d'édition des états de gestion et l'alimentation de l'outil doivent en effet suivre le rythme d'activité de la majeure partie des services. En effet :

> « *dans ce domaine (périodicité des traitements, de l'édition et de l'analyse) les besoins sont hétérogènes mais dans la mesure où l'analyse du coût de certains centres de responsabilité doit s'effectuer impérativement à un rythme mensuel (restauration centrale, CTM, équipements sportifs, etc…), l'alimentation générale du système doit être réalisée avec la même fréquence* ». *En conséquence, l'édition des états de gestion et des états de contrôle sera elle aussi mensuelle pour ces centres et les agrégats (centre de responsabilité, direction, Secrétaire Général Adjoint, mairie)*[381] ».

Le temps long de restitution intégrale des états de gestion et des listings analytiques participe de la lourdeur de l'ensemble. Si bien qu'à mesure du déroulement du projet, certains chefs de services ne se rendent plus aux réunions d'analyse.

La contrainte technique se caractérise également par la triple édition d'états de gestion : le récapitulatif des produits et des charges, les comptes d'exploitation et les coûts de revient des prestations. Leurs règles de gestion alourdissent le traitement analytique en donnant à leur destinataire un nombre important de données à analyser. Le récapitulatif des produits et des charges est édité à destination de l'ensemble des directions. C'est le directeur des services qui reçoit en première intention le document et le transmet ensuite aux responsables des centres dépendant de sa direction. Le compte d'exploitation est pour sa part édité à chacun des niveaux du réseau analytique. Le responsable d'un niveau « n » est destinataire des comptes d'exploitation qui sont directement sous sa responsabilité (niveau « -1 ») et du compte d'exploitation qui synthétise l'ensemble des états. Ainsi le responsable d'un centre de responsabilité se trouve destinataire des comptes d'exploitation de chacun des centres de coût qui dépendent de lui, ainsi que de l'état cumulant ces informations.

Chaque prestation fournie en interne ou en externe donne enfin lieu à l'édition d'un état permettant le suivi global des coûts engagés pour la fournir et aussi son coût ramené à l'unité d'œuvre. Des documents de contrôle sur les niveaux d'analyse peuvent être également édités en cas de demande spécifique. Un tri est néanmoins réalisé avant l'édition. Les critères de tri dépendent des trois axes de la comptabilité analytique, centre de coûts, prestation et nature analytique.

Cette complexité du modèle de la comptabilité analytique se comprend mieux lorsque l'on sait qu'elle s'inspire directement de celui appliqué au sein d'un important groupe cimentier

[380] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution*, 23 octobre 1990.
[381] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37 W 15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.

français (Lafarge) par un des consultants du cabinet Touche Ross. L'idée défendue par le cabinet de conseil est celle-ci : si l'outil a pu être mis en place dans un tel groupe multinational, il peut aisément réussir dans le cas d'une commune. C'est d'ailleurs pour cette raison qu'un des consultants de Touche Ross, ancien consultant interne au sein du groupe cimentier Lafarge pour la mise en application de la comptabilité analytique, explique « *nous n'avons pas eu de méthodologie particulière vis-à-vis de La Roche-sur-Yon* ». Ce qui a rendu le projet complexe, c'est bien l'adaptation d'un modèle de comptabilité analytique destiné à l'origine à l'industrie à une organisation prestataire de multiples services. L'application au service culturel témoigne de cette absence d'adaptabilité du modèle. Les responsables des directions de l'animation urbaine, de l'éducation et de la formation, de l'administration générale pointent, lors de la réunion du 30 août 1990, les difficultés d'évaluer le coût de prestations culturelles, difficilement prévisibles en raison du caractère politique de l'évènement – celui-ci est souvent la résultante d'une décision politique, empêchant toute prévision de coûts. En outre, le caractère original des manifestations, souligné par ce service, rend inopérante toute possibilité d'évaluation des coûts, contrairement aux prestations à caractère répétitif.

Synthèse du chapitre 5

Le chapitre a présenté et analysé la mise en place d'une comptabilité analytique au sein de la municipalité de La Roche-sur-Yon. La première section du chapitre présente le projet, de ses origines aux constats de son échec. Quatre facteurs expliquent le recours à l'outil : des expériences antérieures de calcul des coûts au sein des services techniques, les préconisations du rapport du cabinet de conseil Michelet Consultants, la dégradation progressive du niveau des charges de personnel et un cadre fiscal volontairement contraignant. Les objectifs et les moyens du projet sont rappelés et montrent l'envergure du projet. La description de l'architecture analytique et des états de gestion, dans la deuxième section, confirme cette envergure, ce qui conduit à mobiliser des ressources non négligeables pour mener à bien le projet.

Mais ce dernier est abandonné. En cause, de nombreuses erreurs, des tâches non réalisées ou partiellement réalisées ainsi que des retards. À ceci s'ajoute le non-renouvellement du contrat du contrôleur de gestion en août 1993, ce qui rend l'analyse des résultats de l'outil difficile. Au final, l'outil n'est que partiellement utilisé avant que l'adoption d'un nouveau système d'information comptable n'en consacre l'arrêt officiel en 1998. La troisième section s'attache à comprendre cet abandon, dû à quatre causes : la complexité technique, le soutien déclinant de la direction générale, la remise en cause de l'outil par le contrôleur de gestion et la résistance des services administratifs.

Cet échec technique se double d'un échec politique avec un maire réticent à arbitrer le dilemme internalisation / externalisation, en raison d'une forte culture de régie au sein de la municipalité. Une tentative de relance du projet par le nouveau directeur général des services n'aboutit d'ailleurs pas, tant les dysfonctionnements persistent du faitde la difficulté de simplifier l'outil ainsi que le souhaitaient ses utilisateurs. Un tel processus de déconstruction nécessitait une compétence *ad hoc*, ce dont le projet n'a pu bénéficier en raison du départ de l'acteur- caution de la dimension publique du projet.

L'analyse empirique montre également qu'une des erreurs commises a été de commencer par la mise en place de la comptabilité analytique, antérieurement à celle de tableaux de bord. Il est en effet préférable de débuter par ces derniers, d'indiquer au moyen d'indicateurs d'alerte quels sont les services à soumettre prioritairement à une investigation approfondie sur les niveaux de coût.

Chapitre 6. Discussion des résultats et apports de la recherche

Les deux chapitres précédents ont permis de décrire en profondeur les deux terrains de la thèse : Angers et la Roche-sur-Yon. Le premier terrain, Angers, nous autorise à appréhender la mise en place de la comptabilité analytique au sein de la mairie, dans un contexte de ville endettée où la gestion était relativement déficiente. Le projet de comptabilité analytique, porté essentiellement en interne par un contrôleur de gestion très actif et compétent, a abouti à une architecture analytique très dense. L'outil semble s'être installé durablement dans le paysage gestionnaire de la mairie. Cette durabilité s'explique par une gestion du projet habilement porté par le contrôleur de gestion et le secrétaire général, en fédérant autour d'eux l'ensemble des acteurs. L'objectif de l'outil était de maîtriser l'organisation et de réaliser des économies de fonctionnement par relocalisation des moyens. Le système d'information de la commune a constitué également un facteur de durabilité. Si l'outillage analytique est durable à la ville d'Angers, il n'en va pas de même à la Roche-sur-Yon.

Cette commune a cherché également à mettre en œuvre une comptabilité analytique afin de répondre aux nombreux défis d'une ville de taille moyenne. Contrairement à Angers, le projet est essentiellement porté par des acteurs externes, des consultants. Le secrétaire général les charge de deux objectifs : la comptabilité analytique doit permettre de connaître les coûts des différentes prestations mais doit également contribuer à la communication de la ville. Après diverses étapes et modifications de planning, le projet de comptabilité analytique finit par être abandonné.

Ces deux terrains ont ainsi connu deux trajectoires différentes dans leur processus d'outillage. L'histoire de la mise en œuvre de l'outil est donc propre à chaque commune : quels enseignements peut-on en tirer ? Le chapitre 6 vise à répondre à cette question en mettant en perspective les résultats de ces deux cas, à l'aune de l'histoire immédiate. À Angers la comptabilité analytique a fait l'objet d'un détournement au service d'une maîtrise de l'organisation. À La Roche-sur-Yon, l'outil vise un objectif de promotion de la gestion communale. Dans les deux cas, l'outil est détourné. Les résultats issus des deux terrains sont ainsi discutés. Cette phase de discussion des résultats se structure de la façon suivante. La section 1 montre que l'utilisation de la comptabilité analytique en coût complet et à réseau généralisé se révèle illusoire dans les communes en mettant à jour un lien complexe entre

l'organisation et l'outil. L'analyse de la trajectoire des deux outils (section 2), dans leur double dimension – formelle et informelle – et leur double niveau – opérationnel et politique nous conduit à formuler des recommandations visant à faire évoluer la gestion analytique au sein des structures communales (section 3).

Section 1 De la complexité à la simplification.

Les deux terrains offrent des trajectoires différentes mais ils ont la particularité de présenter une dimension complexe de l'outil. L'objet de cette section est donc d'analyser la complexité de la trajectoire de l'outil de comptabilité analytique. Celle-ci résulte à la fois des propriétés intrinsèques de l'outil et du contexte organisationnel. La comptabilité analytique dans les communes se trouve ainsi à la croisée des chemins entre une complexité d'ordre organisationnel et une complexité de nature technique (§1) conduisant, par la suite, à un mouvement de simplification (§2).

§1. Un outil complexe, source de conflits

1. Une complexe modélisation de l'organisation communale.

Pour Dupuis (2012 a), le problème de la comptabilité analytique dans les communes vient d'un décalage organisationnel entre la structuration de l'entreprise et celle de la commune :
« *alors que pour les entreprises privées l'analyse du coût de revient place au centre de la décomposition analytique le découpage en phases du processus de production (coût d'achat, coût de fabrication, coût de distribution), pour les organisations publiques locales, ce découpage n'a pas de signification* [382]».
Si bien que le secrétaire général des services de la Roche-sur-Yon affirme « *qu'il est impératif que l'outil mis en place ne soit pas figé et permette les évolutions inhérentes à toutes organisations à sa structuration et à ses modalités de fonctionnement.*[…]*il est considéré comme indispensable que le réseau de comptabilité analytique mis en place reflète aussi fidèlement que possible l'organisation de la Ville (directions, services, centres de responsabilité)* […] *cette cohérence doit être affichée clairement dès le départ*[383] ».
On comprend ainsi mieux pourquoi pour Roussarie (1995, p. 944), la comptabilité analytique doit être « *un modèle de contrôle de gestion adapté au modèle d'organisation* ». De même, pour Dupuis (2012a), la comptabilité analytique est présentée comme un outil

[382]Jurisclasseur 2012, encyclopédie collectivité territoriale, fascicule Fasc. 3500 : comptabilité analytique, paragraphe 49
[383]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances*, 24 août 1988.

organisationnel. Ce présupposé organisationnel semble bien compris par les décideurs locaux de nos deux terrains, la mise en place de la comptabilité analytique n'a été possible que parce qu'une réorganisation des services, décidée indépendamment de l'outil, est intervenue antérieurement. Cette réorganisation, qui s'inscrit dans la nécessaire modernisation des services municipaux, a en effet mis en lumière la nécessité d'adopter des outils de gestion. À la Roche-sur-Yon, le contrôleur de gestion 1 fait de la comptabilité analytique la suite logique de la réorganisation du centre technique municipal. À Angers, l'idée est la même, la réorganisation des services inclut la nécessité de développer un outil de gestion analytique. Le secrétaire général des services, nommé à la tête des services, pilote rapidement ce projet d'implantation d'une comptabilité analytique.

Le poids de l'organisation est capital dans la définition des modes d'action et dans le choix des outils : pour Carles et Dupuis (1989) « *le choix d'un mode de gestion correspond toujours à un cas particulier. L'organisation interne de la commune est essentielle*[384] ». Or c'est bien en partie sur ce fonctionnement organisationnel qu'a buté la mise en œuvre de la comptabilité analytique, faute de parvenir à une représentation analytique d'une organisation au fonctionnement aussi complexe. Le risque est de réaliser des usines à gaz, ce que la plupart des experts en gestion publique dans les années quatre-vingts et quatre-vingt-dix indiquent. Faire procéder à une réorganisation des services comme préalable à une comptabilité analytique constitue une voie d'accès privilégiée pour les consultants. L'article « un audit d'organisation à Montélimar[385] »montre l'ampleur de la thématique de la réorganisation des services, dans les années quatre-vingts, et de ce nécessaire chantier comme préalable à tout projet d'implantation d'une comptabilité analytique. En effet « *la comptabilité analytique s'avère alors nécessaire* […]. *Véritable outil de gestion, l'audit d'organisation n'est ainsi que la première étape d'une politique globale de gestion moderne de la commune*[386] ».

À Angers, bien avant les mesures de réorganisation de 1980, plusieurs actions organisationnelles sont menées, sur la base des conclusions du rapport OBM Yves Bossard et Pierre Michel qui montraient déjà le cloisonnement des services. L'étude souligne qu' « *il existe un certain cloisonnement entre administratif et technique qui rend difficile le dialogue et la surveillance des affaires, si bien qu'une redéfinition des services et une redistribution*

[384] L'économie mixte locale, *Gazette des Communes, des départements et des régions* du 2 au 15 octobre 1989.
[385]Un audit d'organisation à Montélimar *Gazette des Communes, des départements et des régions*, du 2 au 15 février 1990.
[386]*Ibid*.

des fonctions s'imposent,[387] ». Surtout le rapport préconise un début de gestion analytique des coûts par la tenue d'une comptabilité des stocks tandis que des premiers tableaux de bord sont créés, sur la base d'une comparaison entre des données réelles et prévues de gestion des ressources humaines (absence, heures supplémentaires…).

Dans les deux terrains, la question de la comptabilité analytique a ainsi pour partie une origine organisationnelle. Chacun des deux maires commande un diagnostic afin de planter le décor du fonctionnement de la commune : à Angers, le rapport ICARE en 1979 et à la Roche-sur-Yon, le rapport Michelet en 1987. Un parallèle peut d'ailleurs être fait entre ces deux rapports, autour du constat du cloisonnement des services, de l'absence de comptabilité analytique et de l'exercice de justification de la légitimité du cabinet (tableau 6.01). D'ailleurs le lien entre une réorganisation des services et le recours à une comptabilité analytique sont clairement explicités dans les notes de la direction générale de la Roche-sur-Yon. Ces dernières montrent que « *la comptabilité analytique est un outil de gestion qui implique la connaissance parfaite des circuits et des interactions entre les centres de coûts. En ce sens, la stabilisation de l'organisation mise en place ces derniers mois est un préalable*[388] ». Le contexte politique et socio-organisationnel explique la problématique organisationnelle. Jusque dans les années soixante-dix, le modèle communal se caractérise par une rigidité organisationnelle et son fonctionnement relève plus d'une administration de moyens que d'une véritable gestion rationalisée. Avant la décentralisation de 1982, les services administratifs sont plus préoccupés par la légalité des actes que par le pilotage rationalisé de la gestion opérationnelle et l'utilisation d'outils de gestion *ad hoc*. Le tableau 6.01 met en évidence ces problématiques communes aux deux terrains.

Tableau 6.01Des problématiques communes : les rapports ICARE (1979) et Michelet Consultants (1987)

Constats	Rapport ICARE (Angers)	Rapport Michelet Consultants (La Roche-sur-Yon)
Un déficit de connaissance des activités entre services	«*Un manque de connaissances inter-services. Qui fait quoi ?* »	« *Méconnaissance du rôle respectif des cadres et des élus* », « *une organisation hyper cloisonnée, attachement au statut individuel lié aux grades et constitution de « forteresses* » » « *Méconnaissance des responsabilités effectives de chacun et surtout de leurs limites : « qui fait quoi ?*» »
Une comptabilité analytique inexistante	« *méconnaissance des coûts réels* », « *pas de comptabilité analytique* », « *pas de centres de coûts réels et*	« *Absence ou utilisations partielles de certains outils de contrôle de gestion : comptabilité analytique …* »

[387]Archives de la ville d'Angers.9 W 8 1964-1968 commission de réorganisation des services, compte-rendu du cabinet OBM octobre 1967

[388]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du Directeur des Systèmes d'Information et de la Communication au secrétaire général adjoint*, 3 février 1988.

	identifiables », « *les fonction d'audit permanent et de contrôle de gestion font défaut* »	
Éviter la suspicion des services	« *L'objectif n'est pas de chercher un « lampiste* » »	« *Combien de fois avons-nous entendu prononcer au cours de l'étude et par de nombreux interlocuteurs le mot « audit » » alors que notre mission est d'effectuer un diagnostic des services municipaux de la ville de la Roche-sur-Yon* ?»

Le cloisonnement des services induit une absence de lisibilité en termes de relations inter-services, dans un contexte de terrains vierges d'outils de calcul de coûts. En outre ce contexte est rarement pris en considération lors de la mise en place de la comptabilité analytique. Nous reprenons la typologie fonctionnelle de la modélisation au sens de Walliser (1977), puis de Demeestère (2000) que nous appliquons au cas de la comptabilité analytique (tableau 6.02). Les fonctions prévisionnelles et décisionnelles restent inaudibles ou utilisées de manière opportuniste dans nos deux terrains. La fonction idéologique correspond au cas de la Roche-sur-Yon, le maire cherchant à modifier la notion transpolitique (c'est-à-dire qui dépasse les clivages politiques) selon laquelle le service public est possible à n'importe quel prix. Il en fait alors une large promotion, d'autant plus forte quand on sait que la ville de la Roche-sur-Yon est un îlot socialiste isolé dans un département vendéen fortement conservateur. La logique idéologique est également illustrée par le cas d'Angers où l'outil sert avant tout à maîtriser l'organisation, à briser les baronnies des directions. Quant à la fonction pédagogique, son absence s'explique entre autres par le fait que les consultants sont très peu partis des *desiderata* des services, tout du moins à La Roche-sur-Yon, utilisant davantage une logique descendante dans leur méthodologie.

Tableau 6.02. Typologie fonctionnelle d'un modèle : le cas de la comptabilité analytique

Fonctions	Applications
Fonction cognitive	Évalue le coût des objets de coûts
Fonction prévisionnelle	Alerte les décideurs sur l'évolution de l'objet de coût
Fonction décisionnelle	Règle le dilemme régie/ délégation
Fonction normative	Impose une pratique normée, institutionnelle
Fonction de concertation	Permet d'être un support à la négociation budgétaire par une uniformisation du langage.
Fonction pédagogique	Transmet une information simple sur la base d'un fonctionnement complexe de l'objet de coût, diffusant une culture de gestion
Fonction de recherche	Permet la traçabilité des coûts
Fonction idéologique	Fait de la comptabilité analytique un instrument de maîtrise organisationnelle

(Source : Adapté, Walliser 1977, p. 189, Demeestère, 2000, p. 23)

Pour Demeestère :

> « *dans le domaine de l'analyse des coûts et des résultats (et plus généralement en gestion), les modèles sont fortement ancrés dans le fonctionnement organisationnel* […] *les modèles sont souvent indissociables d'un certain nombre d'hypothèses plus ou moins implicites sur le fonctionnement organisationnel* […] *leur mise en œuvre effective dans un contexte précis dépend de l'adéquation entre les hypothèses du modèle et les caractéristiques particulières du milieu organisationnel en question* » (Demeestère, 2000, p. 25).

C'est également la thèse de Gibert (1995) pour lequel les outils de gestion s'appuient sur un modèle ; ce dernier procède d'un *« substrat technique, la philosophie gestionnaire et l'organisation implicite* » (David, 1998, p. 54). L'absence de prise en compte du modèle sous-jacent constitue ainsi un facteur explicatif de l'échec des systèmes globaux de comptabilité analytique en montrant que ceux-ci ne sont pas suffisamment précédés d'une réflexion sur l'identification des besoins d'information des décideurs locaux. Si bien que, dans bon nombre de projets, les états de gestion édités ne servent pas à l'analyse. L'effort d'adapter un outil à son milieu d'implantation est rarement fait, ce qui peut constituer une explication majeure de l'échec de la comptabilité analytique dans les communes.

Les critiques sont d'ailleurs nombreuses, insistant sur des imitations du privé et sur des modèles mécaniquement plaqués. Cette situation est bien connue en sciences de gestion : « *au-delà du postulat controversé quant à la capacité rationalisatrice des outils de contrôle, cette simplicité apparente cache un problème de taille : celui de la pertinence de ces outils dans un contexte différent de celui qui les a vu naître c'est-à-dire de la possibilité de transférer des techniques vers des champs nouveaux* » (Châtelain Ponroy, 2008, p. 51). Un projet de changement ne se fait pas à partir d'un vide culturel. Le projet doit prendre en compte l'environnement de l'organisation. Autrement dit « *le processus d'appropriation n'opère pas sur un terrain vierge mais est également tributaire du contexte organisationnel et institutionnel dans lequel il se déploie* » (Grimand, 2000, p. 23). Or cet impératif n'a pas été pris en compte à la Roche-sur-Yon avec un cabinet de conseil n'adaptant pas de méthodologie particulière à la commune. Par ailleurs, les responsables locaux n'ont, semble-t-il, pas tiré profit de l'expérience difficile de collaboration des services mis en évidence par le cabinet Michelet. Durant la phase de pré-projet de mise en place de la comptabilité analytique, une note du directeur des systèmes d'information et de la communication rappelle à ce propos que le cabinet de conseil a perturbé le fonctionnement des services. On y apprend que le directeur des systèmes d'information et de la communication « *pose le problème déjà évoqué le 21 janvier 1988 des risques que pourrait faire courir à la structure l'intervention d'un cabinet extérieur, compte tenu des interventions déjà effectuées par les cabinets Michelet Consultant et des perturbations qu'elles ont entraînées. La question est pertinente et le risque est*

réel[389] ». À la Roche-sur-Yon cette question organisationnelle fait l'objet de plusieurs commentaires. Par exemple, on lit « *les traits dominants relevés caractérisent une organisation dont le choc de la restructuration n'est pas encore totalement digéré, et qui laisse subsister des habitudes ou des types de comportement rémanents de la structure ancienne*[390] ». À cette complexité organisationnelle vient s'ajouter une complexité technique.

2. Une architecture des centres de coût densifiée, source de conflits.

L'hétérogénéité des activités, la diversité des missions, les nouvelles orientations de politiques publiques territoriales à chaque nouveau mandat imposent un système de calcul de coûts analytiques en capacité de s'adapter aux nouveaux enjeux et priorités politiques nés des programmes politiques. Ceci conduit à une modification des centres de coût complexifiant par là-même le calcul analytique. Les concepteurs à Angers comme à La Roche-sur-Yon optent mécaniquement pour un découpage très fin du réseau analytique. 853 unités intermédiaires sont créées à Angers, nécessitant 217 centres de consolidation dans la première version analytique. Dès 1988, soit deux ans après le démarrage du système de coût analytique, plus de 40 centres de coût nouveaux viennent densifier le réseau analytique. À la Roche-sur-Yon le réseau de comptabilité qui se met en place répertorie 1053 prestations, 300 centres de coût et 107 centres de responsabilités comme précisé précédemment. Mais très vite le système s'emballe, pour l'ancien contrôleur de gestion de La Roche-sur-Yon « *chaque agent voulant devenir son propre centre de coût et procéder à la refacturation interne.* À Angers malgré une maîtrise du réseau, des besoins nouveaux semblent justifier son extension.

Par là-même, la facturation interne devient un outil de :

- légitimation de l'activité du service, car facturer c'est produire,
- valorisation des acteurs et justification de la reconduction des budgets,
- reconsolidation de la culture de régie pour les services techniques.

Par contre, les dérives manifestes de la facturation interne dues à la surfacturation sont très vite apparues tant à Angers qu'à la Roche-sur-Yon. Dans ce dernier terrain, de très nombreux services ont découvert des facturations à effectuer pour toutes prestations, comme la prestation « aiguillage » de l'usager à la mairie par le centre de coût accueil. Les services techniques constituent un autre exemple emblématique de cette facturation surdéveloppée, liée à l'absence d'un chef d'orchestre régulateur qui aurait pu limiter ce phénomène. Il s'agit

[389]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte-rendu du secrétaire général adjoint de la 2ème réunion du groupe de travail du 9 février 1988*, 19 février 1988.
[390]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, *rapport sur l'évolution des structures municipales*, date non mentionnée.

de légitimer leur efficience opérationnelle en démontrant que leur activité est compétitive vis-à-vis du secteur privé. Ce point d'importance est d'ailleurs rappelé par Meyssonnier pour lequel « *les services techniques d'une mairie sont les premiers concernés par la concurrence du marché* » (Meyssonnier, 1990, p. 466). Quantifier le coût de leur activité constitue donc pour ces services une pratique créatrice de légitimité. S'ensuit alors « *le développement inconsidéré du nombre de prestations*[391] *et parfois de centres de coûts (une prestation externe systématique en parallèle d'une prestation au CTM, sept prestations pour un seul centre de coût de la DSF)*[392] ».

Ce phénomène a entraîné une augmentation disproportionnée du volume de facturation interne, conduisant mécaniquement à un alourdissement du processus de traitement. De surcroît, des tensions internes entre centres de coûts sont apparues, entre ceux qui disposaient de la capacité à facturer et ceux qui globalement étaient acheteurs de la prestation. Des contestations sur le niveau des prestations, sur le temps et les coûts ont accru cette tension. Ainsi la responsable des espaces verts au district urbain d'Angers[393] s'inquiète, par un courrier en date du 5 mars 1992 adressé au responsable des espaces verts de la ville, de l'importance des prestations dues au titre de la maîtrise d'œuvre d'opérations paysagères. Elle dénonce par là-même la progression des coûts horaires, la sur-qualité des prestations et refuse de régler la dernière facture qui lui est transmise. En date du 20 mars 1992, le responsable du bureau des espaces verts répond :

> « *même si le bureau d'études Espaces Verts a tendance à faire de l'art pour l'art, il appartient au district de préciser sa demande et le niveau de prestations qu'il souhaite. En général, le bureau d'études Espaces Verts en fait plus qu'un bureau d'études privé, mais le client District y est sans doute pour quelque chose (spécifications insuffisantes). Dans un premier temps, le District est plutôt satisfait des prestations ; il ne se plaint, dans un second temps, qu'au moment de payer la facture. Quant à la progression des coûts horaires, ces derniers sont fixés par DCM et si les tarifs ont augmenté ces dernières années, il ne s'agit en fait que d'un rattrapage*[394] ».

Dans les archives nous trouvons trace de contestations sur les temps de tontes de pelouse effectuées par les espaces verts pour le district urbain. D'autres secteurs comme l'hébergement de l'informatique du district par les services de la ville semblent également être des lieux de désaccord, en ce qui concerne les frais de location, de maintenance, de répartition

[391] Voir annexe 5.26 Exemple de prestations fournies par des centres de coûts.

[392] Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au* 15 février 1991.

[393] Dix communes périphériques angevines créées dans le district urbain d'Angers (établissement public français) par arrêté préfectoral du 2 septembre 1968. Un district étant lui-même institué en application de l'ordonnance n° 59-30 du 5 janvier 1959. À sa création il est doté de sept compétences (eau potable, urbanisme, logement, ordures ménagères, transport public et espaces verts) qui lui sont attribuées par délégations communales. De sa création à sa transformation en communauté d'agglomération en 2001, d'autres communes périphériques rejoignent ce district qui acquiert au fil du temps de nouvelles compétences.

[394] Archives de la ville d'Angers, 1870 W 32 *facturation au district espace verts*, date non mentionnée.

des charges, ce qui nécessite de régulières actualisations des conventions passées entre certains services de la ville et le district.

Ainsi l'individualisation des centres de coût et la surfacturation ont participé au rejet de l'outil par les agents. Le concept « client- fournisseur » n'a pas été maîtrisé, selon l'expression de l'ancien contrôleur de gestion de La Roche-sur-Yon. Lorsque celui-ci prend ses fonctions « *tous les services avaient déjà été positionnés en tant que fournisseurs aux clients des autres, ce qui était la logique du système. Pour les services techniques cela pouvait avoir un sens car ils étaient dans une logique de concurrence avec des prestataires extérieurs* ». De même, dès la fin 1990 ce même contrôleur de gestion note que « *l'outil mis en place était surdimensionné, 1500 agents qui facturent dans tous les sens cela n'était pas gérable. De plus est-ce que cela représentait un intérêt de connaître le coût du renseignement de l'hôtesse d'accueil, le coût d'un mandat ou d'un titre ?* ». Le système aussi bien à Angers qu'à la Roche-sur-Yon a péché, semble-t-il, par l'absence de négociation préalable entre centres de coût sur le principe de la facturation interne, de ce qui était facturable ou non. À la Roche-sur-Yon, il est manifeste que les agents ont été livrés à eux-mêmes face au déploiement de l'outil. Les formations ont été centrées uniquement sur l'apprentissage de la comptabilité analytique, de surcroît par des agents de la collectivité volontaires sans réelle maîtrise de l'outil. Ainsi, de l'aveu de l'ancien secrétaire général des services « *il était difficile d'expliquer ce qu'on ne maîtrisait pas* ». Ce manque de recul face à l'outil et les difficultés à percevoir les limites ont laissé les utilisateurs libres d'initiatives et d'interprétations. Nous n'avons pas trouvé trace dans les archives d'Angers et de la Roche-sur-Yon de formations centrées sur les risques et les limites de l'outil ou les conflits qu'ils peuvent engendrer entre acteurs, les plans de formations s'arrêtant à la présentation technique de l'outil analytique et de son déploiement sur les services. Cette complexification du système de coût n'est pas sans conséquence pour l'organisation.

3. Une sur-instrumentation coûteuse

Le fonctionnement opérationnel du système « comptabilité analytique » entendu comme l'outil en tant que tel, le dispositif d'animation à Angers (réunions bilans objectifs…), le suivi par les tableaux de bord d'activité et de fréquentation, montrent un phénomène de sur-instrumentation. Cette situation se caractérise par une utilisation de plusieurs outils de gestion qui conduit bien souvent à des pratiques récurrentes, sans pertinence pour la prise de décisions. Par exemple la généralisation de l'outil de comptabilité analytique à l'ensemble des services amène le conseil de gestion à calculer jusqu'au coût des réunions du conseil

municipal. Si bien que la question du champ d'application de la comptabilité analytique se pose : quel intérêt pour le pilotage des coûts de quantifier l'activité du conseil municipal ? Si la comptabilité analytique s'impose comme un outil d'optimisation des coûts de gestion, le rapport entre l'avantage retiré de son utilisation et son propre coût est à apprécier. La première évaluation du coût annuel de fonctionnement de la comptabilité analytique (1,5 millions de francs) apparaît dans l'article « *Gestion des coûts : le juste prix* » paru dans *la Gazette des Communes, des départements et des régions* en mars 1989. Mais aucun détail sur sa composition n'est indiqué. Il est donc à prendre avec précaution, surtout avec ce genre de presse (dont les limites ont été énoncées auparavant).

Une étude menée à la demande du contrôleur de gestion d'Angers par les élèves-stagiaires du cycle supérieur de management de Fontainebleau en 1993 estime que « *le système coûte 0,6% du budget* » (Conseil de gestion, 2003). Meyssonnier (1993) estime quant à lui un coût du contrôle de gestion oscillant « *entre 0,45 et 0,75 % des dépenses de fonctionnement communales, soit entre 1 500 F et 2400 F par agent* ». En 2001, une étude du conseil de gestion d'Angers menée sur la période 1995-2000 (tableau 6.03) confirme l'estimation de Meyssonnier. Son bilan se présente en un tableau à double entrée donnant une évaluation du coût de fonctionnement par axe d'intervention du conseil de gestion (Contrôle de gestion interne, Contrôle de gestion externe, Écoute active des Angevins). Le contrôle de gestion interne (dont la comptabilité analytique est une composante essentielle) a coûté 6 050 000 F soit 76% du coût total.

Tableau 6.03. Bilan après cinq ans de fonctionnement (1995-2000)

	Contrôle de gestion interne	Contrôle de gestion externe	Écoute active des Angevins	Total
Coût du service (ETP)	900 000 F (3)	600 000 F (2)	300 000 F (1)	1 800 000 (6)
Amortissement des applicatifs informatiques	150 000 F	50 000 F	300 000 F	200 000 F
Coûts supplémentaires préexistants	1 050 000 F	650 000 F		2 000 000 F
Relevés d'activité par les agents de maîtrise et ventilation analytique par les comptables	5 000 000 F (1 E.T.P. par 50 personnes *1000 personnes)	500 000 F	500 000 F	6 000 000 F
Coût global	6 050 000 F	1150 000F	800 000F	8 000 000 F (0,60% du budget)

(Source : extrait documentation du conseil de gestion, 2003.

Pour les agents, le temps passé estimé à l'alimentation de la comptabilité analytique est relativement lourd. Pour le conseiller de gestion angevin *« 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* ». En multipliant le coefficient d'une heure et quart (1,25) par le nombre d'agents (2000), on retrouve le volume horaire consommé (à 100 h près) par les utilisateurs du SIGF Comptabilité analytique (tableau 6.04). Les temps passés sont d'ailleurs très variables d'un agent à l'autre.

Tableau 6.04. Consommation en heures de trois applicatifs du SI

Modules	Temps passé		
	1985 (heures)	1986 (heures)	1987 (heures)
SIGF comptabilité budgétaire	2268	2276	952
SIGF comptabilité analytique		395	1135
SIGD Gestion de la dette			318
Total heures	2268	2671	2405
Coûts en KF	294	347,20	355,90

Source : extrait documentation du conseil de gestion, 2003.

La difficulté est alors de gérer la volumétrie des tâches de saisie par les différents acteurs du traitement analytique. Face à ces niveaux de complexification qui s'enchevêtrent, les communes ont cherché à simplifier le modèle, conduisant à modifier la trajectoire de l'outil de gestion.

§2. Un mouvement de simplification

Dans les deux terrains, la trajectoire de l'outil est essentiellement réorientée par un souci de simplification. À La Roche-sur-Yon, la rédaction du plan d'action par le contrôleur de gestion et les consultants du cabinet Touch Ross à partir de septembre 1990 avait pour objectif de chercher à créer un outil adapté pour essayer de rendre opérationnelle la comptabilité analytique. C'est ce que Fabre et Bessire (2008, p. 12) nomment dans leurs travaux le « design adapté », en permettant de concilier simplicité d'usage et pertinence d'analyse.

Le contrôleur de gestion de la Roche-sur-Yon explique ainsi : « *c'était aussi avec l'outil, tel qu'il existait, d'essayer de la rendre plus simple. Simplifier le réseau, réduire le nombre de centres de coût, gérer la facturation interne, ou le suivi de la facturation là où il y avait une vraie logique et un intérêt à la faire* […] *nous posions le constat que ce qui avait été prévu ne pouvait pas être géré et faire des choses plus raisonnables et plus simples.* ».

Nous retrouvons cette volonté après le départ du contrôleur de gestion en titre à La Roche-sur-Yon en 1993, et surtout après l'abandon officiel de la comptabilité analytique en 1998. Le nouveau responsable de l'animation de l'outil de gestion analytique, ancien agent administratif au centre technique municipal et ancien formateur à la comptabilité analytique, poursuit sa mission simplifiée. Son travail a consisté « *à poursuivre l'animation des tableaux de bord à destination des différents services, établir certains calculs de coût ou des tarifications directement exploitables et surtout simples dans leur conception* […] *Il y a eu des simplifications sur des centres de coût. Le contrôleur de gestion d'alors est allé trop loin dans le découpage* ».

À Angers, un premier mouvement de simplification débute en 1988 : pour le secrétaire général des services « *On se rendait compte que la tendance était de plus en plus une multiplication de nouveaux centres de coûts sous la pression de certains chefs de service qui souhaitaient valoriser leur service en justifiant leur activité, mais sans avoir véritablement fait préalablement un audit de ceux déjà constitués ou du réel intérêt de la demande. C'est la raison pour laquelle nous avons très vite souhaité inverser la vapeur* ». Cette constance, dans la simplification de l'architecture des coûts, se trouve textuellement inscrite dans le cahier des charges comme axe dominant de refonte en mai 2013 du logiciel de comptabilité analytique angevin d'autant que l'architecture analytique est mutualisée entre les services de la ville, de l'intercommunalité Angers Loire Métropole et du CCAS. Pour le conseiller de gestion angevin « *l'approche en coût complet est sérieusement simplifiée, le nombre de centres de coûts passe de 2000 à la ville, à 1200 en prévision pour la ville, ALM, et le CCAS* ». L'analyse du cahier des charges et des fichiers Excel associés qui nous ont été remis, mais avec un principe de confidentialité, démontre cette volonté de simplification que l'on retrouve lorsque l'on parcourt l'ensemble des tables, des nomenclatures des centres de coûts, ainsi que l'articulation avec les politiques et les centres de responsabilités. Pour réaliser ce travail de modernisation de gestion analytique, les trois plus importants prestataires actuels de logiciels analytiques à destination des collectivités territoriales (Bull, CGI, GFI[395]) ont été associés à

[395]La société Bull est fondée en 1931 pour exploiter les brevets de l'ingénieur norvégien Fredrik Rosing Bull, par trois français, Georges Vieillard, Elie Doury, et Émile Genon et ce, pour former un syndicat des utilisants des machines Bull. Actuellement cette société de services en ingénierie informatique centre son activité sur le matériel informatique, le conseil, les services et l'infogérance. Elle dispose d'un secteur « service public » très présent en France.
GFI (Groupe Français d'Informatique) est une société de services en ingénierie informatique. Créée en 1995 suite au rachat à Electronic Data Systems Corporation (société d'ingénierie dans le domaine des technologies de l'information), c'est une société multi-spécialiste organisée matriciellement autour de six secteurs majeurs dont un secteur important, celui des services informatiques du secteur public.

l'expertise d'Angers pour faire évoluer leur outil (comptabilité générale et comptabilité analytique) et présenter une offre soit conjointe soit concurrentielle. Début 2015, le prestataire choisi devra livrer un outil opérationnel. Pour le directeur du contrôle de gestion mutualisé, la mutualisation des services amène à repenser le système d'information. C'est l'occasion*« de revoir nos principes et processus pour être plus en adéquation avec les besoins d'aujourd'hui, tout en simplifiant les dispositifs en vue de réduire les coûts de gestion de l'outil* »[396]**.** L'idée est de limiter au maximum le temps de saisie des agents et si possible l'éviter. Pour cela « *des clés de répartition «automatiques » devront pouvoir être paramétrées au niveau de l'imputation étendue dans les cas où la ventilation est connue et permanente, en vue de simplifier la saisie des agents* »[397]. Les coûts afférents aux équipements et bâtiments (amortissements compris) seront imputés aux centres de coûts en fonction du nombre d'heures d'utilisation des équipements, saisis directement dans le progiciel. Il en est de même dans la volonté de faciliter l'analyse par l'usage de définitions simplifiées comme celles de mouvements directs[398], de prestations internes[399], d'enveloppes transversales[400] ou de ventilations du coût net du centre de coûts[401]. L'idée est d'accompagner l'agent dans la maîtrise de l'outil. De même, le schéma général de la comptabilité analytique est simplifié pour des raisons de lisibilité :

> *« il n'est pas attendu d'intégrer dans le coût complet des centres de coût finaux, une partie des charges relevant des services dits « structure générale ». L'ambition est de se concentrer sur l'analyse de ces centres de responsabilité et leur évolution dans le temps et de se limiter à une information de l'impact forfaitaire de ces charges de structure générale, applicable à un euro de charge d'un centre de coût final. Le principe est de pouvoir appliquer de manière informative, à chaque centre de coûts d'un centre de responsabilité opérationnel principal, un forfait rapporté à chaque euro comptabilisé en charge dans ces centres de coûts finaux, et cela pour chacune des collectivités.*

La CGI (Conseillers en gestion et informatique) fondée en 1976 au canada se spécialise en technologie de l'information. Actuellement CGI est un acteur majeur sur le territoire français en solution d'ingénierie informatique.

[396] Programme fonctionnel : lot2 logiciel de comptabilité analytique, p. 6

[397] *Ibid*, p. 10

[398] « *Ce sont les mouvements (charges et produits) issus de la comptabilité générale et du progiciel de Ressources Humaines (affectés sans ambiguïté au centre de coût adapté) : les éléments récupérés seront les réalisations, soient les mandats et les titres pour le traitement spécifique des charges de personnel.) ; Une vigilance particulière devra être portée sur le bon rattachement analytique des annulations, réductions et rejets* » *Ibid*, p. 10 **.**

[399] « *Ce sont les mouvements issus des centres « opérationnels auxiliaires ». Ils s'appuient notamment sur des clés de répartition ou des coûts horaires pour alimenter les centres de coûts* » *Ibid*, p. 10 **.**

[400] « (comptabilité analytique, ventilation du coût brut d'un centre de coût) Ville d'Angers - CCAS - Angers Loire Métropole – programme fonctionnel – comptabilité analytique La ventilation analytique porte ici sur une charge clairement identifiée sur un compte comptable spécifique, non ventilée à l'origine lors de l'exécution comptable » *Ibid*, p. 10 **.**

[401] « *Les centres de coût concernés comme les « structures internes » de direction ou de services sont répartis sur les centres de coûts associés à cette direction ou à ce service, en fonction de clés forfaitaires transmises par les directions* »*Ibid*, p. 10 .

> *Les coûts nets des centres de coûts relevant des centres de responsabilité de « structure générale » seront additionnés chaque année permettant ainsi d'obtenir le numérateur pour chacune des collectivités ; la somme des charges des centres de coûts finaux constituera le dénominateur (des comptes spécifiques pourront éventuellement être exclus).*
> *Il n'y a donc pas à prévoir dans l'outil un reversement en cascade de ces charges de structure générale, ni d'écriture de contrepassation en produits sur les centres de coûts émetteurs. »*[402]

Toujours dans un souci de simplification, on devra pouvoir interfacer facilement l'ensemble des applicatifs métiers et ainsi valoriser les prestations de services effectuées en interne. Parallèlement pour la ventilation des prestations des services auxiliaires, « *il conviendra de prévoir par le prestataire retenu un module simple permettant d'intégrer des données issues de fichiers de format standard (format .csv*[403]*,…) et structurer de la même manière pour toutes les interfaces »*[404]. On constate ainsi une constante dans le mouvement de simplification de l'outil, née de la lourdeur organisationnelle et technique de ce dernier ainsi qu'une volonté d'optimiser le coût d'usage de l'outil de gestion analytique. Ceci dénote une volonté d'inscrire dans le temps la comptabilité analytique au sein de la mairie d'Angers. Notre analyse se poursuit sur le plan de la double trajectoire de la comptabilité analytique dans nos deux terrains.

Section 2 Une double trajectoire de l'outil de gestion…

L'objet de cette section est de compléter l'analyse de l'outil sous l'angle de la complexité en s'intéressant cette fois-ci à l'utilisation de l'outil. Ce travail s'inscrit dans le prolongement de plusieurs travaux en comptabilité-contrôle critiquant une conception instrumentale des outils de gestion (Bouquin, 1995a ; Bouquin, 1995b, Zimnovitch, 1997). C'est pourquoi il s'agit, dans un premier temps, de disséquer la trajectoire de l'outil dans ses dimensions formelles mais également informelles. Dans un second temps, nous étudions l'appréhension de l'outil dans ses deux niveaux : opérationnel et politique.

§1. Dialogique des dimensions formelles et informelles de l'outil

L'analyse de la trajectoire de la comptabilité analytique au sein de ces deux communes, dans l'horizon de l'histoire immédiate, conduit à étudier l'évolution de l'outil dans ses aspects formels et informels.

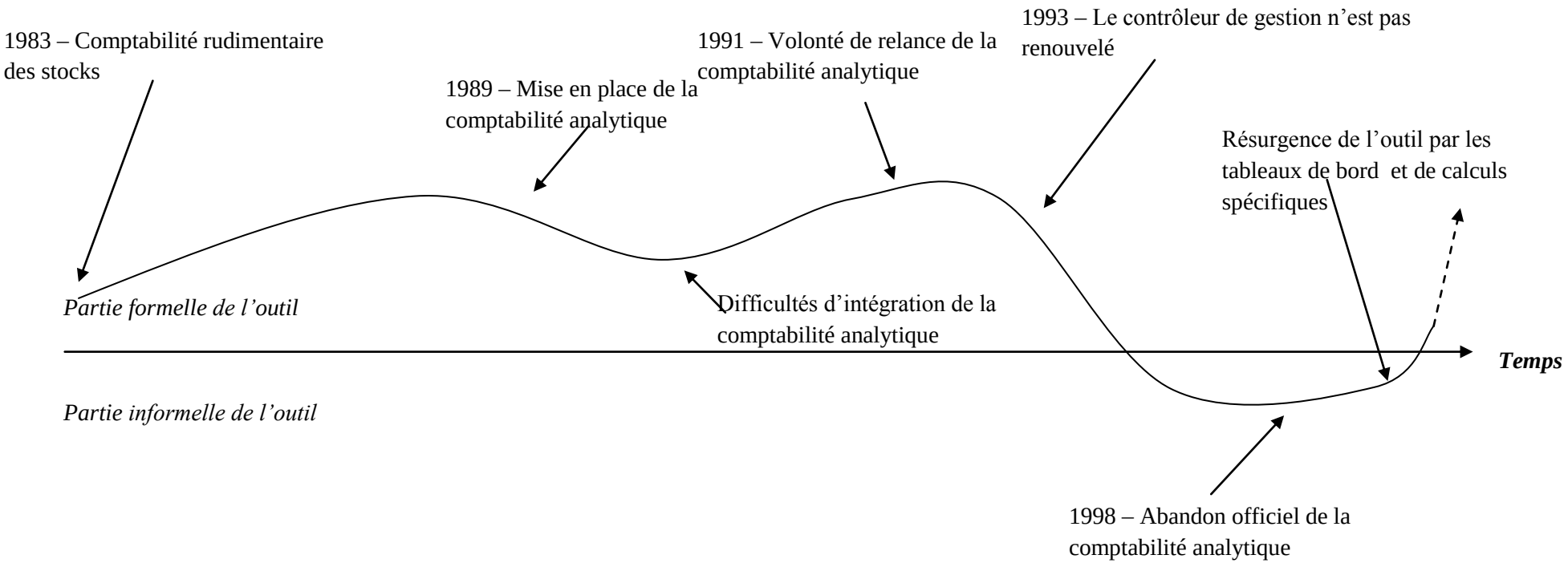
[402] *Ibid*, p. 20
[403] format informatique ouvert, essentiellement à destination des données utilisées pour les tableurs.
[404] *Ibid*, p. 27

1. Une double évolution de l'outil

Pour Berland (1999, p. 246), « *il n'y a aucune raison pour que toutes les entreprises adoptent des différenciations semblables et utilisent les mêmes outils d'intégration* ». Nous retrouvons cette réalité dans notre analyse empirique où la comptabilité analytique n'a pas la même finalité selon les terrains. Mais le point commun de nos deux terrains est que le recours à la comptabilité analytique s'est révélé constituer une prise de conscience progressive en modifiant les pratiques de travail des services. Ce changement s'est fait dans la difficulté, surtout à la Roche-sur-Yon où les services étaient moins enclins à modifier leurs pratiques, préférant donner la priorité à leurs tâches courantes. À Angers, la prise de conscience du coût des prestations fournies en interne et aux usagers s'est révélée plus aisée, bien aidée par la convergence de facteurs déjà évoqués antérieurement. En l'espèce, l'exemple le plus significatif reste la baisse de 30 % entre 1986 et 1987 du coût des fournitures et consommables de bureau.

Cette prise de conscience a sans doute été favorisée par l'arrivée d'une nouvelle génération de managers publics décomplexée face aux nouveaux outils de gestion. Il s'agit ici de la partie invisible de l'outil, qui n'en est pas moins fondamentale pour comprendre sa trajectoire. L'analyse empirique montre ainsi que l'histoire de la comptabilité analytique dans les communes est avant tout celle d'un échec (relatif) et que finalement, le principal enseignement que l'on peut en tirer consiste en sa faculté à responsabiliser les acteurs de l'organisation vis-à-vis du coût de leurs missions. C'est ce que les entretiens menés à la Roche-sur-Yon font émerger. Si le projet de comptabilité analytique a eu un intérêt, c'est pour le contrôleur de gestion actuel qu' « *il a fortement marqué culturellement les services* », consacrant ainsi la comptabilité analytique dans son rôle d'orientation des comportements. L'échec de La Roche-sur-Yon est donc à relativiser, comme l'illustre la figure 6.01. La dimension informelle est difficilement mesurable, néanmoins nous souhaitons illustrer ce phénomène dans cette figure. Cette représentation n'est donc pas exempte de limites.

Figure 6.01 - La double trajectoire de l'outil : La Roche-sur-Yon

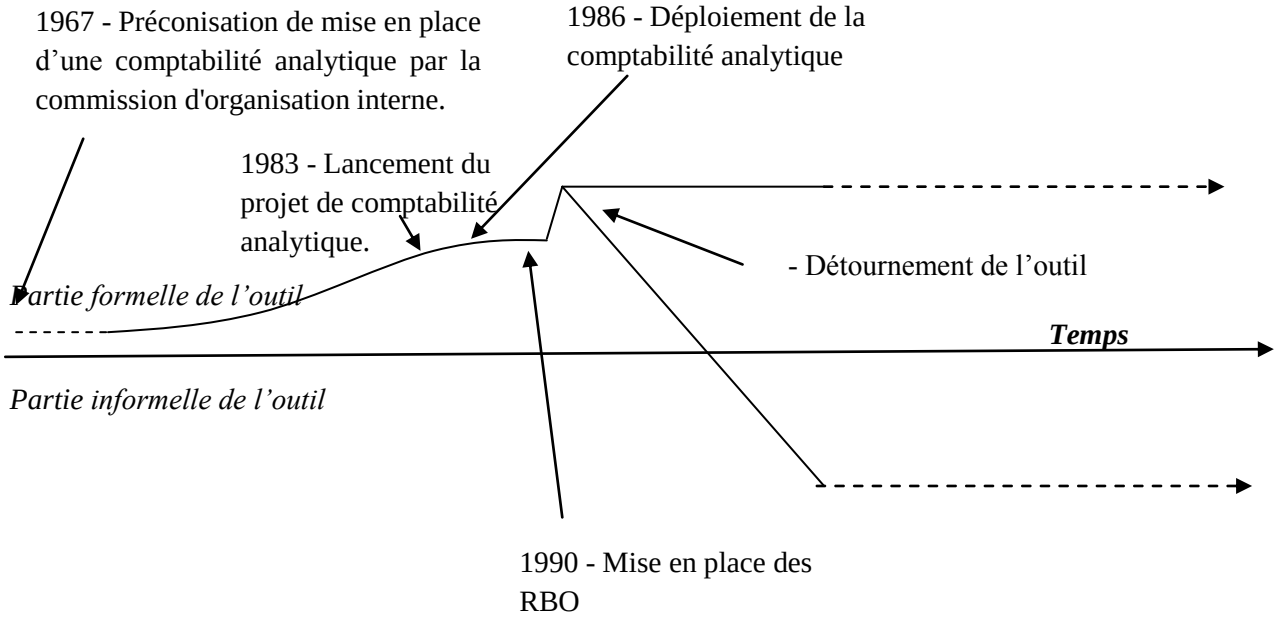


Sans doute, la part informelle du contrôle de gestion s'est développée, au détriment de la part formelle. La part informelle est constituée de la prise de conscience progressive, citée plus haut, de la capacité à accepter l'outil et de l'utilisation officieuse d'outils. À la Roche-sur-Yon pour le contrôleur de gestion actuel, le ressenti d'un besoin de coût analytique est perceptible « *Certains au service prestataire disaient qu'ils regrettent un peu aujourd'hui un système de calcul de coûts capable de mener précisément à ce que peut coûter une impression, une prestation bureautique* ». C'est en quelque sorte la partie invisible de l'iceberg (Chatelain-Ponroy, 2008) qui a continué à évoluer. Au-delà de la triple rationalité politique, économique et opérationnelle évoquée par Chatelain-Ponroy, il convient de prendre en compte l'espace de liberté dont disposent les agents, même dans des environnements aussi réglementés que ceux des communes. Cet espace de liberté confère aux agents une capacité d'interprétation des signaux envoyés par l'outil de gestion et une capacité de contournement/détournement et modification de l'outil lui-même. C'est ce qui s'est passé dans les deux terrains analysés où la comptabilité analytique n'est pas seulement utilisée pour ses propriétés de rationalisation. En effet l'outil est détourné pour être un instrument de communication d'une « bonne gestion » (Roche-sur-Yon) et un instrument de maîtrise de l'organisation (Angers). Ce processus de détournement n'est pas nouveau puisque Gibert et Burlaud le rappellent dès 1984 : pour les deux auteurs, la comptabilité analytique dans les organisations publiques répond avant tout à un besoin socio-organisationnel plutôt que technique.

Les acteurs ont profité de ces interstices de liberté pour se saisir de problématiques soulevées par l'implantation de la comptabilité analytique. En se cantonnant à une vision purement instrumentale, on risque d'omettre cette partie non négligeable de l'évolution de l'outil. Celui-ci continue de vivre mais sous des formes différentes (figure 6.02).

À Angers, la comptabilité analytique a été mise en place avant tout pour maîtriser l'organisation plutôt que dans une logique de rationalisation de son fonctionnement. Ce dernier objectif, - dégager des marges de manœuvre - est en effet mineur et participe à l'ambition de la direction des finances d'augmenter l'autofinancement. Le désir officieux de maîtrise organisationnelle n'a pas été affiché en tant que tel pour des raisons évidentes de résistance. En effet, le faire aurait abouti à faire naître une confusion dans l'esprit des agents, celle de contrôler, non les activités mais bien les hommes. Le poids syndical important dans la commune renforce ce positionnement de la direction générale. D'où ce double niveau de l'outil, comme le montre la figure 6.02.

Figure 6.02 - La double trajectoire de l'outil : Angers



À Angers, le discours appuyé de la direction générale des services de 1980 à 2001, ainsi que les plans de formation permettent également de construire une culture de gestion[405] propice à un développement des aspects informels de l'outil et susceptible de solidifier la partie visible de la comptabilité analytique. Si la comptabilité analytique se trouve détournée de sa mission originelle, celle d'une maîtrise des coûts de gestion, c'est parce que les responsables locaux à l'initiative de la démarche, ont conscience de la forte résistance au changement de la commune. D'autant plus qu'à l'arrivée du secrétaire général des services en 1980, aucun outil de suivi et de pilotage de l'activité n'existe véritablement. Il y a bien eu déploiement de l'outil sur sa double dimension : visible, officielle, celle que l'on souhaite afficher ; et la partie invisible, masquant les stratégies des acteurs-clés du déploiement de l'outil de gestion mais également les dimensions échappant aux concepteurs de l'outil. Les réunions bilans objectifs ne sont pas l'occasion pour les élus de s'approprier l'outil dans sa dimension décisionnelle, mais plutôt comme légitimation de leurs actions. En ce sens, les comportements des acteurs vis-à-vis de l'outil ont conduit à son altération – à Angers – ou à son abandon – La Roche-sur-Yon. Dans le dernier cas, l'abandon ne concerne que la partie visible car l'outil dans sa dimension informelle continue de vivre. Ainsi l'agent en charge de l'animation du contrôle de gestion, après le départ du contrôleur de gestion, élabore des tableaux de bord d'activité à la demande du directeur des services et procède à certains calculs de coûts, alors même que

[405]La culture de gestion se définit par l'ensemble d'un système de normes et de valeurs faisant la promotion de la finalité et des pratiques de l'entreprise.

l'outil de comptabilité analytique est officiellement abandonné. Il effectue comme mentionné précédemment quelques calculs de coût, et de préciser, « *nous avons gardé le principe du calcul de coût pour certaines manifestations culturelles qui avaient un impact politique* ». On constate ainsi un besoin d'outillage pour justifier des demandes budgétaires. L'utilisation de tableaux de bord – qui ne constitue pas directement la comptabilité analytique – représente une suite de l'ossature de la comptabilité analytique dans la mesure où les tableaux de bord puisent en partie leurs indicateurs des outputs du système de coûts. Il est alors possible de voir une résurgence de la comptabilité analytique, poussée par les besoins, issus des tableaux de bord. Pour autant, cette résurgence en fait une sorte d'outil alibi, car les agents ne sollicitent pas forcément la comptabilité analytique dans sa dimension de rationalisation des coûts.

Si on peut aisément parler d'échec pour la comptabilité analytique en coût complet et à réseau généralisé sur la partie visible de l'outil, on montre également que ces initiatives ont eu le mérite de poser de bonnes questions, celles des choix de gestion en environnement contraint. Le projet de comptabilité analytique a confronté les services aux coûts de leurs interventions, et a pu ainsi les responsabiliser. À Angers, la réintégration des prestations internes a même pu démontrer que le service des sports n'était pas défavorisé par rapport au service de la culture, alors qu'il le contestait. Ce phénomène participe d'un apprentissage par la connaissance du coût, susceptible ainsi d'alimenter la prise de conscience des acteurs évoquée plus haut.

Par ailleurs, pour le secrétaire général des services angevins « *il m'était difficile d'y voir clair, sans outils de pilotage* ». La donne est sensiblement la même à la Roche-sur-Yon, si ce n'est que la comptabilité analytique y est présentée comme répondant à quatre logiques : faire de l'instrument un outil d'organisation, un outil de gestion, un outil de contrôle de gestion et un outil de communication. La spécificité du cas de la Roche-sur-Yon vient du fait qu'au fur et à mesure des difficultés rencontrées par le projet, les trois premières finalités vont disparaître au profit de celle de communication. C'est dans cette logique là qu'il faut comprendre les motivations du maire à organiser un évènement rare pour l'époque avec la tenue du colloque « Le contrôle de gestion dans les villes moyennes » le 11 et 12 juin 1992 à la Roche-sur-Yon.

Cette manifestation n'est pas anodine. Pour le maire « *pour la première fois, un colloque, réunissant la ville de la Roche-sur-Yon, le Centre national de la fonction publique* territoriale, la *Gazette des Communes, des départements et des régions et la Fédération des villes moyennes traite de la spécificité du contrôle de gestion dans les villes moyennes*[406] ». À notre connaissance, un tel évènement est en effet pionnier à cette époque. Le discours affiché par le

[406] Le contrôle de gestion dans les villes moyennes, discours d'ouverture, éditions du CNFPT, 1992, p. 8.

maire est pragmatique et réaliste en affirmant lors de d'ouverture du colloque qu' « *à ce stade de la mise en œuvre, chacun de nous peut constater qu'une politique de contrôle de gestion ne peut se résumer à une simple approche technique des problèmes. Vouloir agir de la sorte serait, en effet, le plus sûr moyen de provoquer des réactions de défiance de la part de ceux-là mêmes qui doivent assurer le succès d'une telle démarche, surtout sa mise en œuvre est difficile ici comme ailleurs* [407]». En organisant à la Roche-sur-Yon un tel évènement, l'objectif est surtout politique, en voulant faire de cette expérience, une vitrine du contrôle de gestion pour chacune des villes moyennes présentées. L'environnement politique du chef-lieu vendéen renforce cet impératif. L'électorat du département étant à grande majorité conservatrice, utiliser et promouvoir les méthodes de gestion issues des entreprises s'explique alors par une recherche de légitimité politique par le maire. Les élus conservateurs n'ont donc pas le monopole des pratiques de « bonne gestion ».En 1980, dans les essais d'interprétations du management municipal, Demeestère note que la communication « *apparaît pour les élus comme un moyen de développer une réputation de bons gestionnaires vis-à-vis des électeurs, des contribuables* » (1980, p. 92). C'est le cas à la Roche-sur-Yon où le maire fait la promotion de l'utilisation de la comptabilité analytique, par la publication de prix de revient dans le journal de la ville. La tenue du colloque du 11 et 12 juin 1992 sur le contrôle de gestion dans les villes moyennes consacre la politique de la communication du maire. Cependant le niveau d'exigence du citoyen-contribuable montre aujourd'hui que cet aspect ne suffit plus. La capacité des élus à démontrer une certaine rigueur dans la gestion des deniers communaux constitue une nouvelle donne en matière de politique territoriale.

Ainsi la part informelle se développe aussi bien du côté des acteurs opérationnels que des élus. Ces derniers abordent des notions techniques telles qu'unité d'œuvre, prix de revient. Le cas de La Roche-sur-Yon est révélateur à cet égard. Rappelons que la finalité de la comptabilité analytique est de légitimer les choix de gestion. Preuve de l'importance de cet objectif, l'analyse des procès-verbaux des conseils municipaux de la Roche-sur-Yon montre l'étonnement d'un élu d'opposition en 2001, soit trois ans après l'abandon de l'outil, ce qui souligne l'importance de la part informelle de l'outil.

> « *La deuxième remarque, vous le savez, tient à l'absence de prise en compte de la comptabilité analytique dans la présentation du rapport accompagnant le compte administratif. L'intérêt d'une comptabilité analytique est de dégager des prix de revient d'unités d'œuvre par centre de responsabilité. On a, dans les documents remis, une ventilation des dépenses par nature et par fonction mais d'une part le montant des opérations non ventilés reste important et d'autre part, les neuf fonctions même divisées en sous-fonctions ne conduisent pas à constater des prix de revient, faute d'unité d'œuvre proposées*[408] » (annexe 6.01).

[407] *Ibid*, p. 9.
[408] Procès-verbal du conseil municipal du 27 juin 2001, p. 14.

Surtout, deux ans plus tard, le même conseiller municipal d'opposition fait à nouveau part de son étonnement :

> « *On ne sait toujours pas à quoi sert la comptabilité analytique que vous nous dites développer sans jamais publier un prix de revient par centre de responsabilité. Nous souhaitons que nos concitoyens connaissent le coût réel des services qu'ils utilisent et qu'ils demandent toujours en plus grand nombre*[409] » (annexe 6.02).

Ceci illustre la prise de conscience par certains élus de l'importance de l'évaluation des coûts. En adoptant la grille de lecture propre à l'histoire immédiate, on constate que la temporalité de l'outil révèle une meilleure compréhension quant à la réaction de certains acteurs. C'est en effet grâce à la connaissance de la mise en place de la comptabilité analytique et du contexte du projet en 1988 que l'on comprend la réaction de l'élu sur l'utilité de l'outil. Il reparle de l'outil 13 ans après sa mise en place. Son discours révèle ainsi une forme de continuité de l'outil analytique, tout au moins dans la prise de conscience de la nécessité de mesurer les coûts.

2. Un même outil pour une trajectoire dissymétrique

L'analyse empirique fait émerger un paradoxe : une même comptabilité analytique peut aboutir dans un cas à un abandon et dans un autre à une mise en œuvre durable (tableau 6.05).

Tableau 6.05. Une même comptabilité analytique pour deux configurations différentes

	Angers	La Roche-sur-Yon
Modèle	Socio-rationaliste	Rationaliste
Orientation	Transversale et interne	Descendante et externe
Période	(1986)	(1989-1998)
Articulation Comptabilité analytique/préparation budgétaire	Oui	Non
Mesures préalables	Réorganisation des services Recherche d'expériences préalables	Réorganisation des services Pas de recherche d'expériences préalables
Rôle du contrôleur de gestion	Architecte, animateur	Animateur
Position de la Direction générale	Soutien fort	Soutien déclinant
Engagement des élus	Fort et direct (« une délégation de confiance »)	Fort (« une délégation de confiance »)
Connaissance préalable de l'outil	Oui pour le responsable du projet	Très limitée pour le comité de pilotage
Conception de l'outil	Interne	Externe
Co-construction	Les chefs de service	Modèle imposé
Liens tableaux de bord et comptabilité analytique	Tableaux de bord, préalable à la comptabilité analytique	Tableaux de bord et comptabilité analytique conjoints

[409] Procès-verbal du conseil municipal du 25 juin 2003, p. 25.

Nous l'avons également vu auparavant : la négociation ou non de l'instrumentation de gestion explique son issue différente. À Angers, la principale raison de la durabilité de la comptabilité analytique s'explique par une obligation faite aux services de justifier leurs demandes de crédits sur la base de l'évolution de leur niveau d'activité si bien que pour le conseiller de gestion « *ça a été un support au dialogue de gestion. Nous, on avait un système et tout le monde devait y passer* ». Cette logique de fonctionnement est primordiale. Sans cette articulation à la négociation budgétaire, le système « *tourne à vide* » selon son expression, sans possibilité de négocier des crédits de fonctionnement comme d'investissement. Les acteurs pouvaient difficilement refuser cette obligation. En ce sens, le système était « imposé ».

Dans certains cas, la négociation n'est pas possible, lorsque l'outil est « vendu clés en main » comme c'est le cas à la Roche-sur-Yon. L'outil n'est alors pas co-construit, d'où la tentative du contrôleur de gestion, recruté pour animer l'outil, de le réorienter. En l'espèce, la position du contrôleur de gestion est inconfortable, devant animer un outil dont il n'a pas participé à la création. Le soutien déclinant de la direction générale dont il est victime n'aide pas non plus à la refonte de l'outil. Tout ceci n'incite pas les chefs de service à s'investir dans sa mise en place. Le cabinet de conseil, en fournissant un modèle de comptabilité analytique issu de l'entreprise privée, porte une part de responsabilité dans sa difficile mise en œuvre. L'argumentaire des consultants à cette époque est alors celui-ci : « *si la comptabilité analytique est opérationnelle au sein d'une multinationale comme l'est le groupe Lafarge, la méthode doit bien réussir dans une collectivité locale de moyenne importance* ». C'est pourquoi de l'aveu d'un des consultants, aucune méthodologie particulière n'a été déployée. Occulter la complexité du fonctionnement d'une commune due à la diversité de ses métiers, c'est prendre le risque d'une difficile appropriation. C'est ce qu'énoncent déjà Laufer et Burlaud dès 1980 en affirmant que « *la taille et la complexité de nombreux services publics ne permettent guère de mettre en œuvre une méthode susceptible de satisfaire intellectuellement un puriste de la comptabilité analytique* » (Laufer et Burlaud, 1980, p. 298).

Cette faible prise en compte de la spécificité organisationnelle de la commune explique la faible importance accordée à la phase de test et aux attentes des services par le cabinet. Cette difficulté est accrue par l'absence de culture du chiffre des membres du groupe de pilotage, qui se révèlent incapables d'interagir avec les consultants, les laissant libres de leurs initiatives. Le départ du cabinet de l'« acteur-caution » vers d'autres missions fragilise encore plus le projet. Seul ce dernier, ancien cadre de la fonction publique territoriale au sein du

cabinet de consultant, maîtrisait la culture organisationnelle et budgétaire des collectivités territoriales. Son départ laisse les autres intervenants du cabinet mandaté, novices en culture des collectivités territoriales, piloter la mise en place de la comptabilité analytique. L'absence d'un véritable chef d'orchestre, capable de fédérer l'ensemble des acteurs autour du projet, se confirme (tableau 6.06).

La situation est toute autre à Angers puisque la comptabilité analytique y est entièrement développée en interne, grâce au recrutement d'un conseiller de gestion. Celui-ci étant inexpérimenté dans le domaine des collectivités territoriales, il démarre sa mission par la conception et l'animation de tableaux de bord d'activité lui permettant d'être à l'écoute des services. Le suivi de son propre tableau d'activité par l'ensemble des chefs de service a su donner une légitimité à sa fonction, d'autant que son descriptif précis et découpé par tranche d'heures permet de retracer son activité, journalière, hebdomadaire et mensuelle. Une fois cette étape réalisée et nourrie des informations transmises par les tableaux de bord, la conception de l'architecture de la comptabilité analytique est opérationnelle le 1° janvier 1986. Depuis cette date, des modifications successives de l'outil ont été réalisées, surtout à l'occasion de la modification du système d'informations. Le sens de ces adaptations est allé vers un regroupement des centres de coûts, actuellement 427 centres de coût sont étudiés et 42 centres de consolidation. Pour l'actuel directeur du conseil de gestion, il s'agit « *de mieux calculer et de calculer moins* ». L'identité technique de l'outil de gestion n'explique pas à elle seule son acceptation et montre par là-même l'importance d'un jeu de négociation entre les acteurs. Cette situation renvoie directement à l'analyse de Berland (1997, p. 18) pour lequel « *la mise en place d'un outil ne se fait pas de manière monolithique et d'une seule manière en vue d'arriver à un but déterminé. Le résultat, largement indéterminé, dépend d'un ensemble de facteurs interagissant dans le cadre d'une configuration à chaque fois singulière* ».Le tableau 6.06 résume les facteurs ayant conduit à un cheminement différent de la comptabilité analytique dans nos deux terrains.

Tableau 6.06 Facteurs de durabilité et d'abandon de la comptabilité analytique

Comptabilité analytique durable : Angers	Comptabilité analytique abandonnée : La Roche-sur-Yon
• Autorité du secrétaire général des services • Professionnalisme du conseiller de gestion • Tableau de bord comme variable introductive au projet • Outil co-construit en interne • Mise en œuvre progressive et pragmatique	• Absence de légitimité de l'acteur externe, le cabinet. • Absence de prise en compte de la spécificité organisationnelle de la commune • Absence de chef d'orchestre • Absence de dialogue entre le contrôleur de

• Système donnant, donnant • Dialogue permanent entre le conseiller de gestion et les chefs de service	gestion et les chefs de service. • Outil fourni clés en main et dévoyé • Absence de soutien de la direction générale • Complexité technique de l'outil

Si la comptabilité analytique a subi une trajectoire différente au sein des deux municipalités, elle a été au départ un outil fortement critiqué. Burlaud et Gibert (1996) montrent que les raisons qui poussent à développer un outil controversé sont à chercher autour de la maîtrise d'un langage de rareté. Pour ces auteurs, « *l'analyse des coûts a d'autres objectifs que ceux traditionnellement avancés* » (Burlaud et Gibert, 1996, p.364), (ceux d'une rationalisation économique). Il s'agit respectivement pour le cas d'Angers et de la Roche-sur-Yon d'une recherche de maîtrise de l'organisation et d'une recherche de légitimité gestionnaire. Dans les deux cas, on assiste finalement à une instrumentalisation de l'outil.

3. Dépasser l'approche purement technique de la comptabilité analytique.

En mettant en lumière le phénomène de détournement de la comptabilité analytique, l'analyse empirique remet en cause l'approche « traditionnelle » de l'acceptation des outils de gestion, celle selon laquelle leur mise en place ne dépend que de leurs propriétés intrinsèques. En expliquant que les finalités de l'outil sont détournées, on relègue au second plan la visée techniciste de la comptabilité analytique. L'exemple est frappant avec le cas de la Roche-sur-Yon où la responsabilité de l'échec provient autant de la complexité technique de l'outil, dans le cadre d'une transposition en l'état à une collectivité locale, que du désintérêt rapide de la direction générale, ainsi que de la résistance de plusieurs acteurs. Mais si on se réfère à l'un des objectifs fixés dans le cahier des charges de La Roche-sur-Yon, à savoir que l'outil doit répondre à un objectif de communication, il nous semble que de ce point de vue, la comptabilité analytique à la Roche-sur-Yon ne constitue pas un échec. Bien au contraire, il aurait permis de répondre à une partie de la commande du maire, la dimension communicationnelle de l'outil constituant en effet une exigence du maire lors du démarrage du projet. On peut même avancer que la réussite du projet sur le plan de la communication externe – montrer que la Roche-sur-Yon est une ville bien gérée – s'est faite au détriment d'une communication interne déficiente. Pour preuve, l'article n°425 du « Quotidien du Maire » en date du 11 juin 1989 (annexe 6.03) qui titrait sur le projet de comptabilité analytique à la Roche-sur-Yon traite également, dans le même numéro, à la même page du

projet à Angers, alors que les acteurs-clés du projet à la Roche-sur-Yon affirment n'avoir pas connaissance de projet similaire dans d'autres villes.

La comptabilité analytique s'impose également comme un outil de management. À Angers, le secrétaire général des services, en s'adressant au conseiller de gestion, affirmait : « *Faites le tour des services. Essayez de vous faire apprécier des chefs de service. Nouez des relations cordiales, essayez de savoir quelles sont leurs attentes car on ne fera rien sans eux* », ce qui montre l'importance de la dimension sociale accordée à la comptabilité analytique. Si Meyssonnier (1993) faisait du cas angevin un modèle rationaliste en le centrant uniquement sur la comptabilité analytique, le secrétaire général de l'époque nuance son propos : « *Angers une méthode rationaliste, est pour moi inexacte* ». Il soutient que le jeu de régulation inter-acteurs a toujours coexisté avec la composante technique. Considérant que la démarche participative est faite de recherche d'un consensus, où la communication et la formation sont centrales, le conseiller de gestion fait ainsi le tour des services, pour expliquer sa démarche, dans une attitude d'écoute vis-à-vis des acteurs de la mairie. Lui-même donne l'exemple en tenant une fiche mensuelle d'activité (cf. annexe 4.05). Il est ainsi guidé par un souci de mettre en œuvre une démarche participative en décentralisant l'animation de l'outil de comptabilité analytique. C'est pourquoi nous qualifions la comptabilité analytique d'Angers de modèle socio-rationaliste. Cette logique de dialogue et ce processus *bottom-up* (c'est-à-dire partir des acteurs de terrain pour remonter vers la direction générale), empreint de pragmatisme, permet de démystifier l'outil. Le conseiller de gestion rencontre les acteurs sur leur lieu de travail (et non dans son propre bureau) ce qui favorise une relation d'écoute, de confiance et de pédagogie. Cette approche psychologique du projet a sans doute permis une adhésion progressive des acteurs au projet de comptabilité analytique. Cette analyse confirme ainsi les travaux d'Evah-Manga (2012). L'auteur souligne que la prise en compte de la dimension comportementale des acteurs des collectivités territoriales est une des clés de réussite des projets d'outillage de gestion dans ce type d'organisation. Le faible attachement accordé aux dimensions humaines conduit ainsi à des échecs (Evah-Manga, 2003).

En outre, l'intérêt pour les aspirations des acteurs favorise également l'adhésion au projet. Ainsi, à Angers, la comptabilité analytique a permis à certains cadres de valoriser leur dynamisme et leur initiative, les promouvant à de plus grandes responsabilités. C'est par exemple pour le conseiller de gestion« *le cas de ce N° 2 à la voirie qui est devenu N° 1 à la propreté. Il y avait cette génération de gens dans les régies, ceux qui étaient dans la soute par rapport à ceux des bureaux d'études, qui voulaient montrer qu'ils travaillaient même s'ils n'étaient pas aux inaugurations* ». La maîtrise de l'organisation est un objectif qui n'est pas

uniquement recherché par la direction générale. Elle l'est également par les chefs de service. En connaissant les coûts de leur activité, ces derniers sont amenés à piloter de manière efficiente leurs missions. C'est là un argument de poids face aux fortes critiques faites à la comptabilité analytique. C'est d'ailleurs ce que déclare le secrétaire général des services d'Angers durant les entretiens, en n'hésitant pas à parler de pouvoir attribué à l'encadrement. En combinant ce pouvoir à une décentralisation de l'alimentation des services par le jeu des systèmes de relevés d'activités, la méthodologie du conseil de gestion a permis une autonomisation des services.

Le processus d'évolution de la comptabilité analytique a ainsi été très différent dans nos deux terrains. À Angers, l'outil continue d'être utilisé. Cette durabilité, en contraste avec le cheminement suivi à la Roche-sur-Yon, nous amène à nous interroger sur les caractéristiques de cette durabilité.

§2 Angers : une durabilité sous tension

Si la ville d'Angers continue d'utiliser la comptabilité analytique, il semble que cette durabilité ne soit pas exempte de limites. Celles-ci, d'ordre technique, révèlent des dysfonctionnements dans l'analyse des coûts, notamment en ce qui concerne le parc automobile, ce qui nous amène à nuancer quelque peu le bilan du projet angevin.

1. Des limites techniques

L'organisation des réunions de bilans objectifs, outil d'animation de la comptabilité analytique, nécessite une recherche manuelle des états de coûts par critère (niveau, type, période…). En effet le conseil de gestion ne dispose pas d'un système d'information décisionnel lui permettant de chercher, dans les relevés des bilans d'activité, les informations nécessaires à l'aide de requêtes. Cette méthode « artisanale » alourdit ainsi les phases préparatoires d'analyse, surtout pour un travail aussi dense que celui des réunions bilans objectifs[410]. Si la mise en place de l'outil se heurte à des contraintes techniques, c'est également au niveau de la méthode de calcul retenue. En l'occurrence, la méthode des centres d'analyse pour le calcul du coût complet nourrit une abondante littérature critique. On lui reproche son manque de représentativité du réel dans le cas des entreprises industrielles, avec des charges indirectes représentant près de 70 % des dépenses totales. C'est l'argument principal défendu par le consortium CAM-I à la fin des années quatre-vingts. La question de l'intérêt d'une comptabilité analytique se pose également dans le cas des communes. Ces

[410] Toutes les grandes directions sont concernées, soit quinze.

« entreprises de main-d'œuvre » se caractérisent par la prédominance des charges de personnel, oscillant entre 60 et 70 % du budget de fonctionnement. Ces charges indirectes sont majoritairement fixes, situation amenant la comptabilité analytique à ne « travailler » que sur une faible portion du budget de la commune. Depuis 2012, un début de réflexion est initié au sein du conseil de gestion afin de repenser son modèle analytique sous le sceau d'une simplification de son réseau. L'application Canal 4, vieillissante, se combine en effet difficilement avec des applicatifs modulaires plus récents, tels que Business Object[411]. En outre le système actuel se trouve relativement consommateur en maintenance. Il est également question de renforcer les tableaux de bord d'indicateurs qualitatifs censés évaluer la satisfaction des usagers. Un des objectifs clairement affichés est d'avancer progressivement vers l'évaluation des politiques publiques. Ce cas fait d'ailleurs dire à Meyssonnier (1993, p.197) « *quand l'output est diffus et peu évident, quand le qualitatif domine, les calculs de coûts apportent moins d'indication à la gestion* ». Par ailleurs le fait que la ville d'Angers ait développé un système pionnier de contrôle de gestion, à travers notamment la mise en place généralisée d'une comptabilité analytique, l'a isolée en ne lui permettant pas de se comparer à d'autres villes. Si bien que pour le conseiller de gestion« *l'on s'est très vite trouvé tout seul, personne ne calculant de la même façon* ». De fait, une partie de l'évaluation et de son efficience n'est pas possible puisque dans les années quatre-vingts *«seules les villes d'Angers et de Suresnes disposent d'un réseau de comptabilité analytique généralisé »* (Kerviler et Carles, 1988). Enfin le choix de décentraliser l'alimentation de la comptabilité analytique n'est pas exempt de limites, la principale d'entre elles étant circonscrite tôt par Le Lamer (1991, p. 408) : « *le pilotage d'une organisation qui décentralise les responsabilités ne peut être efficace sans un système de contrôle global de l'organisation s'appuyant sur des méthodes d'évaluation des politiques et sur un système de communication consciemment élaboré.* »

2. Un biais à la comptabilité analytique : les coûts cachés au sein du parc automobile

L'existence de nombreux coûts cachés constitue une limite dans le fonctionnement de la comptabilité analytique dans son objectif de transparence et de maîtrise des coûts de gestion. Pour Savall et Zardet (1987, p 15), « *les coûts cachés sont les coûts des régulations des dysfonctionnements d'une organisation. Ils se répartissent en quatre composantes : des sursalaires, des surtemps (temps de régulation des dysfonctionnements), des surconsommations (énergie, matières, fournitures…) et des non productions* ». Si l'exemple

[411] Désormais filiale du groupe SAP, il désigne un logiciel d'informatique décisionnelle.

du parc automobile est retenu, ce n'est nullement par hasard. Ce domaine d'activité a en effet donné lieu à une enquête de la Chambre Régionale des Comptes des Pays de la Loire, synthétisée dans un article de Cailleau (2002) publié dans *Politiques et Management Public.* Bien que ce dernier renvoie à une ville anonymée, un certain nombre d'informations tendent à faire penser qu'il s'agit de la ville d'Angers. L'article indique le fonctionnement d'une comptabilité analytique et de contrats d'innovation. L'analyse empirique menée aux archives du conseil de gestion de la ville d'Angers a permis de mettre au jour des notes manuscrites préparant la visite des conseillers de la Chambre Régionale des Comptes et relatives à la gestion du parc automobile. Les dates correspondent également. Que ressort-il de cette étude ? Il apparaît une gestion inefficiente caractérisée par des anomalies, des pratiques déviantes et des dysfonctionnements d'autant plus que le sujet est d'importance. En effet le parc automobile de la ville coûte cher. Il comprend en 1999 près de 450 véhicules pour une valeur estimée à 60 millions de francs[412]. Les dépenses annuelles de fonctionnement (personnel de réparation, pièces et fournitures, consommations de carburant, vignettes, assurances…) représentent près de 17 millions de francs pour une distance parcourue de 4 millions de kilomètres par an. Le parc automobile coûte de plus en plus cher : une quinzaine de véhicules sont acquis tous les ans, soit un coût d'acquisition entre 1 et 2 000 000 de francs tandis que le budget d'achats de pièces et de carburant augmente lui aussi. Le nombre d'interventions progresse également, tout comme la consommation globale. Rien que pour la consommation en GPL de 1995 à 1996, cette dernière augmente de 71,3 %, à cause de nouveaux véhicules et d'une progression du kilométrage moyen. Pour Cailleau (2002), le constat est multiple. Trois volets peuvent être distingués : une connaissance imprécise du patrimoine, des coûts mal évalués et des anomalies. Le suivi patrimonial est lacunaire. Il faut attendre 1998 pour disposer d'un état patrimonial, encore que ce dernier diffère du recensement des véhicules établi par le centre automobile. Le suivi technique et économique reste, quant à lui parcellaire, surtout lorsque l'on sait qu'aucune mesure n'est mise en place pour communiquer au centre le kilométrage des véhicules utilisant les cartes accréditives du réseau Total. La conséquence est celle d'une mauvaise évaluation des coûts. De plus, les ratios de consommation n'intègrent ni la charge d'amortissement, ni les primes d'assurance, ni la vignette. Or cette non-prise en compte de ces facteurs indispensables au maintien du véhicule dans le parc ne permet pas *in fine* une comparaison avec des solutions alternatives. Si ces coûts sont parcellaires, ils sont également souvent invraisemblables selon Cailleau, en étant soit très faibles soit très élevés.

[412] Le conseil de gestion indique un autre montant pour la valeur du parc : 83 000 000 F (compte de gestion), preuve d'une relative incertitude quant au coût exact.

Le fait que toutes les dépenses de fonctionnement du parc automobile soient supportées par le centre automobile incite les services utilisateurs à maximiser leur utilité, sans réfléchir à l'optimisation de l'offre. Ainsi on préfère continuer à utiliser un véhicule fortement consommateur en frais de maintenance plutôt que de le remplacer puisque chaque service a l'autonomie de sa politique d'investissement en assumant l'acquisition des véhicules.

Preuve de l'importance de cette problématique : cette dernière est relayée jusqu'aux élus. En effet, « *plusieurs élus s'émeuvent de cette augmentation du parc et de son coût dans les budgets*[413] ». Un fait divers n'a pas manqué de les alerter sur la gestion du parc. Un angevin s'est ému dans le journal local le « *Courrier de l'Ouest*[414] » de voir un véhicule municipal doté d'un siège-enfant. De même le véhicule est un symbole de statut social pour certains cadres de la mairie, qui en font souvent un usage personnel. C'est pourquoi la direction générale commande une « étude pour optimiser l'utilisation du parc de véhicules de service » à l'IDCE[415] que mènent deux stagiaires durant dix jours. « *Cette étude s'appuiera sur des documents du centre auto, d'une part et sur des entretiens avec les directeurs de service*[416] ». L'analyse de la correspondance du conseil de gestion montre le caractère sensible et confidentiel que la direction générale donne au dossier de la gestion des parcs et auto. D'ailleurs « *Il ne faut pas se voiler la face, les véhicules de service ou mis à disposition font jaser dans le grand public : véhicules stationnés sur les trottoirs à l'heure du déjeuner, dans la périphérie d'Angers, le week-end ou sur les parkings de supermarché* »[417]. La question des « *impacts à l'extérieur* » constitue un des trois points motivant l'étude, aux côtés des coûts et des « *conversations en interne* ». Ce qui intéressant à noter c'est que dès 1987, soit 12 ans avant l'étude IDCE, les mêmes questions se posent sur la gestion de l'atelier automobile (annexe 6.04). Le conseiller de gestion propose alors de confier à l'atelier automobile le suivi intégral des véhicules. Plus de deux ans plus tard, le 20 décembre 1989 la question s'invite à nouveau dans les préoccupations du secrétaire général des services qui rédige une note (annexe 6.05) à l'intention des chefs de service leur demandant désormais d'utiliser un nouvel outil : un relevé mensuel d'utilisation par véhicule (annexe 6.06).

---

[413] Archives de la ville d'Angers, 1870 W1, *parc automobile bilan 1992-1993, étude de l'Institut pour le Développement du Conseil d'entreprise (IDCE) : documents de stage, suivi de l'étude, présentation aux Directeurs de services, synthèse (1997).*

[414] Nous n'avons pas retrouvé dans les archives la date de publication, seule la découpe de presse était présente.

[415] L'Institut pour le Développement du Conseil et de l'Entreprise dépend de l'Université Catholique de l'Ouest. L'institut forme aux métiers du conseil et réalise des expertises.

[416] Archives de la ville d'Angers, 1870 W1, *parc automobile bilan 1992-1993, étude de l'Institut pour le Développement du Conseil d'entreprise (IDCE) : documents de stage, suivi de l'étude, présentation aux Directeurs de services, synthèse (1997).*

[417] *Ibid*.

À la suite de l'enquête de la chambre régionale des comptes des Pays de la Loire, la ville d'Angers demande une expertise de son parc automobile au cabinet Duranton (annexe 6.07). La mission mandatée par le directeur du conseil de gestion vise à établir « *un constat des pratiques et étudier les possibilités en matière d'optimisation de l'utilisation d'une partie du parc de véhicules légers*[418] ».

Tableau 6.07 Analyse des causes et des conséquences des dysfonctionnements rencontrés[419]

Dysfonctionnements	Causes	Conséquences
Un parc grandissant et vieillissant	Un aspect culturel et historique D'anciens véhicules non mis en réforme Sentiments de propriété et de valorisation donnés par le véhicule Jusqu'à ce jour une quasi absence d'action sur le sujet	Des résistances aux changements Une importante valeur immobilisée et une augmentation / dégradation du parc Jalousies, sentiment d'injustice Dérive possible
La sous-utilisation de certains véhicules	Le non-partage Une zone géographique restreinte Un parc trop important ou inadapté	Jalousies Beaucoup de liaisons courtes, coûts de fonctionnement élevés
La non-dotation de certains services	Phénomène culturel, les services concernés sont des services administratifs Les gens se sont parfois usés à revendiquer des moyens Les responsables de service ne se donnent pas toujours les moyens de justifier leurs besoins	Rancœurs Certains se sont discrédités Le véhicule n'est pas alloué
Un système d'informations non fiable	Plusieurs systèmes coexistent Vérifier les saisies et les informations saisies	Perte de temps, risque d'erreurs, abandon du système
Déséquilibre entre les services	Des services « riches » Des services peu ou pas dotés	De possibles glissements des lignes budgétaires des matériels vers les véhicules Rancœurs, utilisations de véhicules personnels, disparité des remboursements de frais
Conservation de véhicules réformés	Dérogation à la règle	Augmentation anormale du parc, des coûts d'entretien, remplacement itératif du même véhicule
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870 W003, *études (cabinet Duranton), parc automobile*)		

Pour le cabinet Duranton, « *le propos de la chambre régionale des comptes nous paraît abrupt mais fondé.*[420] ».

L'analyse par la Chambre Régionale des Comptes révèle quatre types d'anomalies. La première consiste en des prélèvements effectués par la juridiction hors place. On apprend

[418] Archives de la ville d'Angers, 1870 W003, cabinet Duranton Consultants, parc automobile
[419] *ibid*
[420] *ibid*

ainsi que sur une base de 4 600 prélèvements sur des factures mandatées de l'exercice 1995, seuls 19 % des montants concernent des prélèvements effectués hors département. Ce constat se rajoute à la deuxième anomalie selon laquelle l'analyse du traitement informatique montre que 23,4 % des prélèvements ont été effectifs en dehors des jours ouvrés. Cette pratique, reconnue par les services, n'a été déclarée ni par le conseil municipal ni à l'administration fiscale. La troisième anomalie, basée sur l'étude du fichier de facturation, montre les effets pervers du système à cartes destiné à des véhicules ne faisant pas partie du centre automobile. En effet « *Ces cartes commandées et distribuées par la DRH au vu d'une décision d'attribution signée par le maire ou le secrétaire général étaient notifiées par lettre à l'intéressé avec un quota annuel*[421] ». Or ce dernier est très souvent dépassé, les cartes n'étant pas bloquantes. La quatrième anomalie a été révélée par un contrôle sur place. Plusieurs états de frais ont donné lieu à un remboursement normal sur la base d'une indemnité kilométrique, alors que l'agent prélevait du carburant au moyen d'une carte.

La chambre régionale des comptes, acteur externe à la mairie d'Angers, met en évidence des failles du système d'évaluation et de gestion des coûts malgré l'existence d'une comptabilité analytique dense. Celle-ci ne constitue pas une garantie d'efficacité de l'organisation. L'exemple du parc automobile illustre ainsi l'incapacité du système de coûts mis en place à déceler des dysfonctionnements. Il montre également que l'outil ne répond pas, en partie, à l'un des objectifs fixés : maîtriser l'organisation. La durabilité de l'outil analytique à Angers masque en réalité un succès mitigé.

3. Conduisant à un bilan en demi-teinte, après presque trente ans de déploiement de l'outil

Le discours du conseil de gestion plaide clairement en faveur d'une réussite de la comptabilité analytique à Angers. Ainsi l'outil « *a permis d'obtenir des résultats tangibles en termes de pertinence des moyens alloués aux services, d'efficience de ces moyens et de recherche d'économies. Plus globalement la comptabilité analytique à la performance de la gestion publique locale est positif*[422]. » Sur le plan organisationnel, la comptabilité analytique a permis de réorganiser les équipes de maintenance des bâtiments en les recentrant sur l'intervention courante. Sur le plan des ressources humaines, l'outil a permis une stabilisation de la masse salariale sur la période 1983 – 1993. Comme le précise le conseiller de gestion *: « le taux de remplacement du personnel a été maintenu à 75% durant cinq ans. Il a été*

[421] *ibid*

[422] Conseil de gestion *l'apport de la comptabilité analytique dans la démarche locale de performance* document interne de présentation des outils analytiques 2010.

procédé à des redéploiements pouvant être importants, les nouvelles prestations proposées devant être compensées par l'optimisation des moyens dans les services ». En outre, quinze postes ont pu être économisés au service de la collecte des ordures ménagères (5 postes débudgétisés, 5 postes transférés dans les déchetteries et 5 postes mis en reconversion). Enfin, sur le plan financier, l'outil a contribué au désendettement de la ville durant les années 1980 et 1990. Elle a été aussi un outil de contre-pouvoir. Grâce à la production de chiffres issus de la comptabilité analytique, la ville d'Angers a pu justifier et exiger une restitution d'une somme de 200 000 € de la caisse d'allocations familiales à propos du contrat enfance jeunesse 2009. De même, l'outil a contribué à une forme d'autocontrôle dans la mesure où le budget des fournitures, notamment, a baissé d'un tiers la première année de la mise en place de l'outil. Plus récemment, l'outil a permis d'obtenir un remboursement des charges engagées au titre de la gestion de la pandémie de 120 000 € en 2010. Il convient cependant de s'interroger sur le rôle politique de la ministre de la santé, ancienne élue angevine.

En revanche, l'analyse montre qu'elle présente aussi des défauts : « *Il est difficile de faire le lien entre comptabilité analytique et la préparation budgétaire. De plus, la comptabilité analytique ne permet pas non plus de prospective budgétaire.*[…] *La comptabilité analytique souffre également d'un déficit en termes d'évaluation des politiques publiques, d'où l'idée de mettre en place une évaluation de ces politiques*[423] ».

Le conseil de gestion semble faire preuve d'analyse critique de l'outil. À la suite de sa propre « réunion bilan objectif » de 2010, qu'il s'applique à lui-même, le conseil de gestion fait ressortir dix faiblesses. Ces dernières semblent montrer qu'après trois décennies d'histoire d'outil de contrôle, une approche critique émerge au sein même de la cellule « conseil en gestion ». Par exemple, un des points de faiblesse relevés souligne « *une mauvaise appropriation des services des « RBO ».Une entrée uniquement économique qui ne satisfait pas les services (peu d'indicateurs qualitatifs…), des objectifs non négociés et l'absence de pilotage par le sens*[424] ». Un autre point de vulnérabilité montre l'existence de « *ressources déjà tendues aujourd'hui et demain pour poursuivre et maintenir la mise en place des outils structurants comme la comptabilité analytique. La difficulté d'accompagner le développement des nouveaux outils, comme la comptabilité analytique des déchets ou faire un suivi informatisé du budget par politique publique. Le manque d'accompagnement de la DSIC sur la mise en place et la maintenance des outils »*[425]. En adoptant une posture d'analyse en

[423] *ibid*
[424] *ibid*
[425] *Ibid* page 32 à 34

histoire immédiate, nous sommes en mesure de mieux éclairer l'objet de notre recherche, ici la trajectoire de la comptabilité analytique à Angers. L'expérience acquise par le conseil de gestion concernant l'outil, mis en place en 1986, lui permet en 2010, de se rendre compte des limites de l'outil analytique. Cette ancienneté, permettant une prise de recul, donne au conseil de gestion une forme de légitimité quant à ses remarques.

Suite au diagnostic d'état de faiblesse réalisé par le conseil de gestion, nous retrouvons une proposition d'objectifs dans le même document du « conseil de gestion » celle de « *renforcer nos prestations de conseil et d'alerte auprès de la direction générale et des services en développant, à sa demande ou sur proposition du directeur du conseil de gestion, des prestations d'études ou d'audits ponctuels, s'appuyant sur des lettres de mission cadrées* [426]». Cette approche concerne aussi bien la ville que les satellites. Nous notons que, pour la première fois, la demande est faite par la direction générale « *d'inscription d'une enveloppe de crédits permettant de lancer une procédure d'appel d'offres en vue de la réalisation d'un certain nombre d'audits « tournants » chaque année*[427] ». Est-ce à dire que les services du « conseil de gestion » sont eux-mêmes mis en concurrence avec des prestataires externes après trente années d'existence ? On y retrouve également les propositions suivantes, celles de rééquilibrer les prestations entre le « conseil de gestion » interne et externe, en redéfinissant également le périmètre des comités de suivis des partenaires, leur calendrier et leur contenu au regard des risques et enjeux. Concernant les « réunions bilans objectifs »,la priorité doit être donnée à la redéfinition du périmètre des « réunions bilans objectifs » avec une volonté affichée « *ne pas chercher à tout traiter mais identifier une thématique particulière« réunion bilan objectif »* » et un objectif : celui de contractualiser la relation direction générale, conseil de gestion et services concernés.

Enfin une réflexion doit être menée sur le système d'information (Ville CCAS ALM) en développant de nouveaux angles de vue, pour y associer la définition de nomenclature des politiques publiques et de comptabilité par centres de responsabilité.

Dans un document interne de présentation du « conseil de gestion », nous retrouvons un premier bilan du fonctionnement de la comptabilité analytique au début des années 1990. Il est noté que le développement des tableaux de bord a permis des « *résultats rapides et la diffusion d'un état d'esprit gestionnaire. La facturation interne a contribué à une prise de conscience que le service public a un coût et a permis de situer la compétitivité des*

[426] *Ibid* page 38
[427] *Ibid* page 38

services[428]». Mais ce document montre aussi déjà les premières limites de l'insuffisance des outils « *les outils analytiques n'ont peu ou pas d'indicateurs qualité, ils ne sont pas tournés vers l'évaluation des politiques suivies et sont trop orientés gestion courante et pilotage à court terme. Enfin le contrôle de gestion révèle des problèmes qui ne peuvent être résolus que par une organisation différente.*[429] »

La critique posée par le conseil de gestion est profonde et renvoie à une constante bien présente dans les communes, celle de l'instrumentalisation du discours de la « bonne gestion » par le politique. À Angers, un bilan est réalisé après 24 ans de mise en œuvre de la comptabilité analytique, ce qui permet un retour distancié sur l'expérience. Ce retour d'expérience est moins présent à la Roche-sur-Yon dans la mesure où l'outil a peu fonctionné et l'expérience a été relativement courte. Néanmoins les acteurs de la municipalité expriment un réel intérêt et un besoin pour une connaissance des coûts.

La dimension technique de la comptabilité analytique s'accompagne également d'une dimension politique. C'est ce que nous traitons dans le point suivant.

§3. Un double niveau de contrôle de gestion ?

1. Un outil à double niveau : opérationnel et politique

L'analyse empirique conclut à un paradoxe de la comptabilité analytique en montrant un décalage actuel entre la pression budgétaire des communes d'Angers et de La Roche-sur-Yon et des comptabilités analytiques peu opérationnelles ou abandonnées. Nous l'avons vu peu avant : cette situation confirme l'analyse historique relative à l'existence de résistances idéologiques, expliquant notamment l'échec du discours de l'entreprise-mairie dans les années quatre-vingts. La critique des élus, face à cet outil de gestion de l'entreprise, montre à la fois une peur de s'astreindre à ce carcan gestionnaire et un désintérêt envers cet outil du secteur privé. Objectifs financiers, quantitatifs et discours politique sont alors difficilement compatibles. Ce comportement politique met également à mal la relation que nourrit l'élu avec l'agent territorial en confrontant la rationalité politique et la rationalité managériale.

D'un côté le fonctionnaire met en œuvre les politiques définies par les élus. En effet « *du côté des élus, la vision de la collaboration avec les cadres est assez claire. Ceux-ci souhaitent avoir des fonctionnaires qui les assistent en permanence dans leurs tâches techniques afin qu'ils puissent concrétiser leur projet politique* » (Lamarzelle, 1997, p. 220). De l'autre côté, le fonctionnaire demeure gardien du service public. Il assure au-delà d'un rôle opérationnel un

[428] *Ibid* page 72
[429] *Ibid* page 76

rôle moral en rendant durable l'organisation publique. En ce sens, les contrôleurs de gestion représentent la caution en matière d'arbitrage dans la « bonne gestion » des deniers communaux. Leur logique de fonctionnement les opposerait à celle des élus, ces derniers cherchant avant tout à mener des actions à forte valeur électorale ajoutée plutôt que des réformes de fond de rationalisation (Gibert et al, 1987). Ceci renvoie à une problématique centrale de la gestion publique : le temps de la gestion coïncide rarement avec celui du politique. Les élus ne restent que le temps de leur mandat, à la différence des fonctionnaires tandis que « *les rationalités économiques et opérationnelles semblent entrer assez fréquemment en conflit avec la rationalité politique* » (Fabre, 2010, p. 255). Evah Manga va même plus loin dans l'analyse critique de cette relation en montrant que les deux champs s'ignorent (Evah-Manga, 2005). Pour l'auteur « *un certain nombre d'informations importantes échappent à la connaissance des élus, y compris les difficultés que peut rencontrer le contrôleur de gestion dans la démarche d'appropriation du contrôle de gestion par les agents dans les directions et services* » (Evah-Manga, 2012, p. 204).

Fabre plaide pour une politisation des outils de gestion. Autrement dit il insiste sur la prise en compte de la contrainte politique dans l'utilisation des outils de gestion. L'exemple pris concerne l'affectation de subventions aux associations par la valorisation de l'effort fourni par la collectivité. L'auteur montre comment cette pratique nécessite des espaces de négociation entre la commune et les associations. « *En rendant possibles des comparaisons inter-associations, ils permettent aussi aux politiques de mieux gérer les demandes toujours croissantes des partenaires associatifs* » (Fabre, 2010, p. 266). Cette politisation semble se retrouver également dans la comptabilité analytique communale. Ainsi, à la Roche-sur-Yon, le maire fait de cette dernière un outil de promotion de « saine » gestion des deniers communaux. À travers le discours sur l'utilisation de l'outil, il cherche à légitimer le fonctionnement de son administration. La fonction de la comptabilité analytique comme outil de communication est d'ailleurs clairement affichée dès le départ dans le dossier de consultation des entreprises. Le discours affiché par le maire se veut alors pragmatique et réaliste en affirmant qu'« *à ce stade de la mise en œuvre, chacun de nous peut constater qu'une politique de contrôle de gestion ne peut se résumer à une simple approche technique des problèmes. Vouloir agir de la sorte serait, en effet, le plus sûr moyen de provoquer des réactions de défiance de la part de ceux-là mêmes qui doivent assurer le succès d'une telle démarche*[430] ». Surtout « *sa mise en œuvre est difficile ici comme ailleurs*[431] ».Cette tonalité

[430] Discours d'ouverture, colloque « le contrôle de gestion dans les villes moyennes », 11 et 12 juin, 1992, éditions CNFPT p. 9.

du discours ajoute ainsi à sa légitimité, bien loin d'une quelconque « langue de bois », souvent de mise en politique.

À Angers, les réunions bilans objectifs faisant la part belle aux coûts, aux tableaux de bord et à la gestion des ressources humaines témoignent d'un décalage entre la technicité de l'action du Conseil de gestion et l'utilisation faite par l'élu. D'ailleurs la relation entre une instrumentation de contrôle de gestion et l'action des élus vire même à une certaine opposition. Dans une organisation publique, que vaut une instrumentation de gestion si l'outil, viable techniquement, ne sert pas à la décision des élus ? La question est légitime, ce qui fait dire à Meyssonnier (1993, p. 201) que « *pour que l'effort soit accepté par les personnels, il faut que les informations recueillies par les technocrates municipaux, et donc leurs conclusions logiques en termes de choix, soient assez souvent prises en compte par les politiques. C'est là, la condition du succès de toute la démarche* ».

Dans le cas présent, notre analyse menée lors de l'observation non participante des « réunions bilans objectifs »[432] montre une faible intégration des résultats de la comptabilité analytique au processus de prise de décision et d'anticipation. Cette situation apparaît lors des « réunions-bilan-objectifs », durant lesquelles les élus ne semblent intéressés que par les données à dimension politique, celles qui peuvent nourrir leur discours politique. Bien que l'élu ne soit pas un professionnel du management, il convient de souligner son absence de contribution à la réflexion que permettent les données fournies par la comptabilité analytique. Autrement dit, comprendre uniquement les *outputs* et *outcomes* ne permet pas de saisir de manière totalement satisfaisante les contraintes et les moyens des services. Les élus n'ont pas semblé tirer tout le parti de ces moments privilégiés de pilotage, en ne posant par exemple que peu de questions quant à l'évolution des indicateurs d'activité retenus par le Conseil de gestion. Déjà en 1991 (p. 219) dans sa thèse, Le Lamer pointe que « *les résultats de la comptabilité analytique et des tableaux de bord servent peu lors de la fixation des budgets* ». Pourtant nous relevons dans le document de synthèse que « *les « RBO » sont des outils reconnus mais 66% les considèrent comme non adaptées pour améliorer la performance ou le management de son équipe, alors que l'attente est très importante en termes de management et d'adéquation des ressources aux objectifs*[433] ».

---

[431] *Ibid*, p. 9.

[432] N'ayant pu participer à la totalité des « réunions bilans objectifs » des années 2011 et 2012 pour des raisons de confidentialité et en tirer une étude statistique, nous avons appuyé notre réflexion sur les quatre réunions (trois en 2011 et une en 2012) auxquelles il nous a été permis d'assister mais avec engagement de confidentialité, ce qui limite comme déjà signalé notre retranscription.

[433] Conseil de gestion *l'apport de la comptabilité analytique dans la démarche locale de performance* document interne de présentation des outils analytiques 2010.

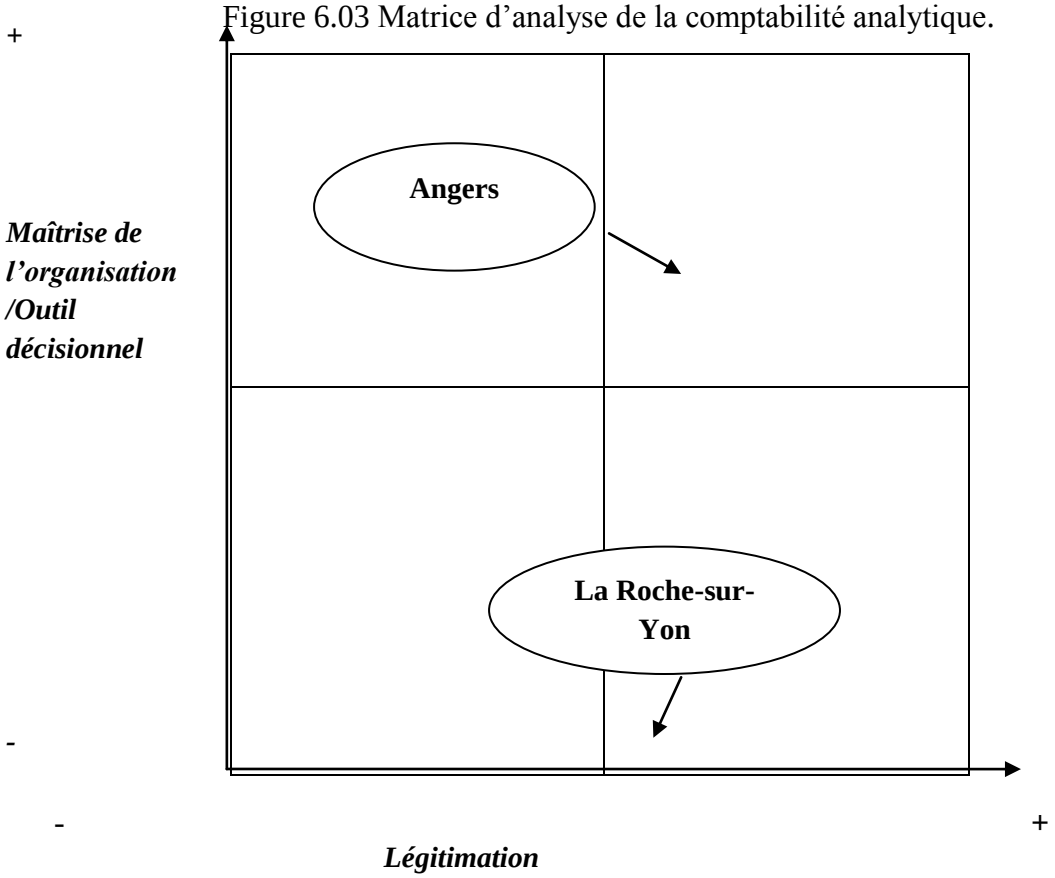
Bien souvent l'action des élus doit se matérialiser afin que les électeurs rattachent l'image des équipements collectifs à celle du maire à l'origine de leur construction. Ainsi les élus préfèrent des grands projets structurants à forte valeur ajoutée électorale (rénovation urbaine, création de super-structures…), plutôt que de mener des actions de rationalisation au sein de leur municipalité. Or le contrôle de gestion interpelle surtout la viabilité économique de ces projets. Son rôle est ainsi primordial car il conditionne bien souvent des mesures opérationnelles mais aussi des actions stratégiques.

Cette inertie politique est analysée par Rodocanachi et Doshi (1994, p. 39) comme un dilemme « *entre la nécessité d'offrir un bon rapport qualité/prix et la volonté d'éviter les risques politiques* ». Cet argument explique alors mieux l'analyse de Pariente (1996) pour lequel les données fournies par la comptabilité analytique ne sont pas faites pour sensibiliser les intéressés et peuvent même être un élément de blocage.

Le cas est bien connu des experts en gestion publique locale. En témoigne l'analyse menée par deux directeurs associés de KPMG Secteur public Beaulier et Saléry (2006, p. 74) pour lesquels les élus « *ne sont pas enthousiastes à l'idée de formaliser des objectifs clairs, mesurables et réalistes dans la mesure où cela pourrait rendre plus explicite l'éventuel décalage entre les programmes initiaux et les objectifs réellement poursuivis, les seconds risquant d'être plus modestes que les premiers* »Si la grande majorité des élus nourrit le discours critique envers la comptabilité analytique, les services relaient aussi cette méfiance pour un outil contrôlant leur niveau d'activité. Cette position est bien visible dans les deux terrains où trois groupes d'agents émergent. À Angers, le conseiller de gestion évoque « *les traînards, le ventre mou et les pionniers* », segmentation reprise par le directeur général des services tandis qu'à la Roche-sur-Yon, l'analyse des entretiens avec le contrôleur de gestion indique aussi une telle décomposition des services en trois groupes.

Nous l'avons vu, la compréhension de la trajectoire de la comptabilité analytique dans les communes ne se satisfait pas d'une grille essentiellement technique. La structure des relations de pouvoir au sein des communes est un facteur à prendre en compte dans le déploiement de l'outil. Dans les terrains analysés, l'intégration des résultats de la comptabilité analytique au dispositif de prise de décision et d'anticipation n'a été que parcellaire. (Figure 6.03). La comptabilité analytique à Angers a servi de support à la maîtrise de l'organisation mais tend à s'orienter vers un outil de légitimation. À La Roche-sur-Yon, la comptabilité analytique support de la légitimation politique, a fini par être abandonnée dans sa version visible.

Figure 6.03 Matrice d'analyse de la comptabilité analytique.



2. La comptabilité analytique : un outil de légitimation pour les élus

L'outil de gestion comme moyen de légitimation de l'action des élus vient de cette étape-clef de l'appropriation politique mais qui n'est pas sans risque. Jusqu'où l'outil de gestion est-il au service du politique et à partir de quel moment devient-il un handicap ? Au soir de la victoire du jeune maire de 39 ans Jacques Auxiette élu à La Roche-sur-Yon, porté par la vague rose des municipales du 13 mars 1977, l'ancien maire battu Paul Caillaud déclare « *nous sommes probablement punis d'avoir fait de la gestion et pas assez de politique* » Violeau (2011, p. 43). Pour Chapet, (2007), la donne est même simple : les outils de gestion intègrent les collectivités territoriales seulement pour servir la logique politique. Or cette vision idéalisée de l'instrumentation de gestion publique sied à une catégorie précise d'outils de gestion, les « méta-outils[434] ». Ces derniers désignent des outils de gestion structurant la prise de décision politique et construisant l'organisation. Ce concept est voisin des Instruments d'Action Publique (IAP), analysés par Lascoumes et le Galès (2004).Mais tous les outils de gestion ne servent pas directement un objectif d'appropriation politique. Beaucoup restent à des niveaux très opérationnels en servant les besoins des métiers communaux.

[434] Expression personnelle.

Dans nos deux terrains, l'intégration des résultats de la comptabilité analytique au dispositif de prise de décision et d'anticipation n'a été que partielle pour les projets d'investissement structurants d'un mandat. S'il existe un certain consensus au niveau des élus sur le rôle accordé à la maîtrise des dépenses publiques, un certain décalage existait néanmoins entre ce discours et la pratique. Nous ne trouvons pas trace dans nos deux terrains, tant dans les comptes-rendus des conseils municipaux que dans les archives, d'analyse du coût d'investissement en coût global. La partie « coût de fonctionnement annualisé » semble absente et la notion d'actualisation d'un coût de fonctionnement n'apparaît pas. On semble reporter sur les budgets de fonctionnement à venir cette problématique. Quant à l'approche du coût analytique, elle est soit inexistante au démarrage du projet, soit largement postérieure. La problématique n'est-elle pas celle du rapport entre la rationalité du coût et le choix d'une politique publique ? Nous rejoignons ici Gibert (2003, p. 261) pour lequel« *les organisations publiques ont une finalité externe puisque le résultat auquel elles visent n'est pas un résultat situé en elles-mêmes ou destiné à elles-mêmes mais un résultat qui leur est extérieur, situé dans la société* ». Plus particulièrement nous adhérons à l'idée que « *l'évaluation de politiques est un mode de contrôle de gestion de l'action publique mais en même temps elle diffère assez fortement, sur le plan méthodologique, des systèmes traditionnels de contrôle de gestion implantés dans les organisations publiques* » Gibert (2003, p. 263).

La relation entre l'instrumentation de contrôle de gestion et l'action des élus est de ce fait souvent celle d'une opposition. Comme déjà indiqué, les élus préfèrent des projets structurants à forte valeur ajoutée électorale (rénovation urbaine, projets sportifs, actions sociales…), plutôt que de mener des projets de rationalisation dans un souci de réélection. Le politique est souvent à la frontière de l'opportunisme électoral. La typologie de Bayeux (2002) permet d'ailleurs de mieux comprendre ce phénomène. L'auteur identifie trois modèles de management municipal : le modèle de l'interférence, le modèle de la connivence et le modèle distant. Le premier modèle est caractérisé par un management de type autoritaire ; l'ambition du maire et ses projets sont des éléments importants pour comprendre la prise de décision. Le modèle de la connivence est caractérisé par un processus de négociation et d'écoute mis en œuvre par le maire et ses adjoints. Dans le cadre du modèle de la distance, le maire est peu sensible aux préoccupations gestionnaires. Il est possible ici de qualifier le cas d'Angers comme un mix entre le modèle de l'interférence et celui de la connivence. La comptabilité analytique a été mise en œuvre en s'appuyant sur un processus de management participatif et d'écoute, mais avec une forme d'autorité. Le secrétaire général des services conditionnait l'avancement et la promotion de l'encadrement à sa participation au

projet de la comptabilité analytique. Les cadres devaient démontrer leur intérêt au projet par le biais de leur participation aux rencontres avec le conseiller de gestion et à l'alimentation de l'outil analytique. À la Roche-sur-Yon, il s'agit plutôt du modèle de l'interférence dans la mesure où le maire avait un dessein précis : faire de la comptabilité analytique une vitrine de sa bonne gestion.

Or le contrôle de gestion interpelle surtout la viabilité économique de ces projets. Son rôle est ainsi primordial car il conditionne bien souvent des mesures opérationnelles mais aussi des actions stratégiques. La comptabilité analytique n'échappe pas à la règle en tant qu'outil de prise de décision (niveau de tarification, arbitrage internalisation/délégation…) et de comparaison (à soi-même et aux autres). De manière plus générale, le contrôle de gestion est un dispositif difficilement utilisable par les élus, problématique rappelée par Fabre (2010, p. 267) pour lequel « *la transparence dans l'allocation des moyens peut apparaître non souhaitable à l'équipe de direction municipale* ».

Par ailleurs, le politique se révèle souvent éloigné de la culture du chiffre. Ainsi le maire de La Roche-sur-Yon a défendu la culture de régie de la municipalité alors que la comptabilité analytique avait conclu à la situation déficitaire du centre médico-sportif. La comptabilité analytique est instrumentalisée à la fois par le maire et par le contrôleur de gestion à des fins de légitimation. C'est en effet ce que montre l'analyse de la correspondance du contrôleur de gestion : « *dans la mesure où il n'existe actuellement aucune expérience significative de mise en place et surtout d'exploitation d'un système complet de comptabilité analytique dans une ville, la réussite d'un tel projet, éventuellement en servant de site pilote pour le Ministère du Budget, ne peut avoir qu'un retentissement positif pour l'image de la ville de la Roche-sur-Yon, celle de ses élus et de son personnel municipal*[435] ». De même les indicateurs du tableau de bord alimenté par la comptabilité analytique répondent en réalité à un objectif politique. Ainsi l'indice de satisfaction des habitants de la ville ou le taux de rues nettoyées par semaine constitue des indicateurs de pilotage « politique ». En effet ils peuvent être vus comme des informations permettant de satisfaire les attentes du citoyen électeur. Du point de vue strict du contrôle de gestion, on peut s'interroger sur la pertinence de ces indicateurs dans le pilotage de la commune. En ce sens, cette analyse confirme les travaux de Fabre sur la politisation des outils de gestion dans les communes.

Or l'utilisation des outils de gestion comme moyen de légitimation vient de cette étape-clef de l'appropriation politique. Par exemple « *la mise en place d'un certain nombre d'indicateurs et*

[435]Archives de la ville de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du contrôleur de gestion*, 16 mai 1991.

notamment la mesure précise des efforts financiers engagés sur chacun des domaines de compétences permet au maire de procéder aux arbitrages en fonction d'une connaissance approfondie des activités de chacune des délégations[436] » (Dupuis, 2012a).

Notre thèse conduit également, à la lumière de cette analyse, à émettre un certain nombre de recommandations.

Section 3 …Conduisant aux recommandations

À l'aune de l'histoire immédiate des communes, cette thèse permet de mieux comprendre l'évolution de la comptabilité analytique au sein de ce type d'organisation. À défaut d'une généralisation des résultats, en raison du nombre réduit de cas, une lecture historique de ces deux cas nous conduit à tirer des leçons de ces expériences contingentes pour apporter aux managers publics actuels des pistes de réflexion et d'action pertinentes. On peut noter que « *la connaissance historique est bénéfique pour comprendre l'actualité, l'accueillir avec recul, elle est également bienfaisante pour penser les conditions qui permettent aux innovations de s'intégrer dans l'organisation, de s'y « actualiser* » (Zimnovitch, 2013a, p. 6). Cette thèse permet ainsi de tirer les leçons du passé – la trajectoire de la comptabilité analytique dans deux communes – afin de prendre en compte les conditions indispensables à son opérationnalisation. Elle permet une prise de recul indispensable face à des outils comptables qui ne peuvent prétendre à la « vérité des coûts » (Zimnovitch, 2004).Les apports peuvent être classés en quatre catégories, que nous allons étudier successivement :la prise en compte de l'histoire dans l'intégration de l'outil, la comptabilité analytique face aux décideurs politiques et la prise en compte de la dimension technique (système d'information) organisationnelle et humaine (accompagner le changement).

§1. Éviter l'amnésie par une analyse historique et contextuelle pour mieux intégrer l'outil dans les communes.

L'objectif de cette recommandation est d'éviter les récidives malencontreuses et de tirer profit des expériences passées pour faciliter la mise en œuvre d'outils de gestion au sein des communes.

[436] Jurisclasseur 2012, encyclopédie collectivité territoriale, fascicule Fasc. 3500 : comptabilité analytique, paragraphe 17

1. Plaidoyer pour une analyse historique des outils de gestion

À l'instar des travaux de Nikitin (1992), Lemarchand (1993), Zimnovitch (1997) Berland (1999), notre ambition est de nouer des liens enrichissants entre histoire et gestion. Ainsi notre travail permet de tirer les leçons du passé communal : à la Roche-sur-Yon, notre recherche a permis de mettre en évidence un certain nombre d'écueils à éviter si l'on souhaite que la dimension formelle de l'outil soit plus opérationnelle. À Angers, il convient de formuler des recommandations visant à éviter la mise sous tutelle organisationnelle de la comptabilité analytique. Si, selon nous, la comptabilité analytique ne connaît quasiment plus d'expériences concrètes à partir du milieu des années quatre-vingt-dix, au niveau institutionnel sa promotion reste identique, confirmant le phénomène d'amnésie (Gibert, 1993). Pour l'auteur, l'administration a des tendances amnésiques qui la conduisent à nier les acquis du passé, même récents. En cause une incapacité à apprendre de ses erreurs, dont l'action se résume à une consommation d'outils de gestion à la mode, si bien « *qu'elle ne serait que poudre aux yeux* » (Gibert et Thoenig, 1993, p. 4). Les nouveaux acteurs intégrant une collectivité ne disposent pas de la mémoire de l'organisation : ils arrivent avec leurs savoirs du présent, sans avoir une vision historique de l'entité. De même, les acteurs en place ne tirent pas les leçons des expériences passées et ne connaissent pas les expériences issues des autres collectivités. Cette situation est confirmée par Le Lamer (1991, p. 414) pour lequel « *paradoxalement, l'on oublie en cours de route les expériences passées. Les organisations ne savent pas capitaliser les compétences et engranger les expériences* ». Les exemples sont nombreux. On ne compte plus les rapports de la Cour des Comptes pointant l'absence de comptabilités analytiques dans les administrations et organisations publiques territoriales. En témoigne par exemple celui de 2008 sur « les communes et l'école de la République, p. 78 ».Ce rapport pointe les carences en matière d'utilisation d'outils d'analyse des coûts. Dans ce rapport **«** *faute de disposer d'un système de comptabilité analytique adapté, les communes sont, pour la plupart, dans l'incapacité de connaître le coût de leurs écoles primaires* […] *aussi est-il recommandé de mettre en place les outils de comptabilité analytique permettant de calculer et de justifier les dépenses scolaires, notamment celles dont elles sont obligatoirement redevables au titre du fonctionnement de l'école* ». Pour Fabre et Bessire (2008), l'outil est parfois recherché pour lui-même, comme résultat d'un effet de mode. Pour Fabre (2010), son intérêt se justifie dans le cas d'activités communales relevant d'un fonctionnement industriel où le bénéficiaire est aisément identifiable. Or « *faute d'outils analytiques adaptés, les responsables se contentent souvent d'informations non valorisées*

(nombre d'heures d'intervention, nombre d'heures d'équipement mis à disposition) ou bien d'informations de type « coûts direct » ne prenant pas en compte les charges indirectes ou les prestations interservices » (Fabre, 2010, p. 267). La promotion de la comptabilité analytique est également reprise par les parlementaires à l'occasion de commissions ou de rapports. À titre d'exemple, citons le député Bernard Accoyer préconisant le 21 octobre 1998 la mise en place de comptabilités analytiques dans les collectivités territoriales, lors de la commission des affaires culturelles familiales et sociales, (compte-rendu n°8). Preuve de la permanence de ce discours, on retrouve dans une revue professionnelle comme la *Gazette des Communes, des départements et des régions* trente ans après les premiers articles sur la comptabilité analytique, des articles similaires. Celui intitulé « Performance. La comptabilité analytique au service de la bonne gestion[437] » est éloquent à plus d'un titre. On y décrit une vision normative et fonctionnaliste de la comptabilité analytique censée résoudre les problématiques de maîtrise des coûts de gestion de la commune. Les caractéristiques organisationnelles propres aux communes ne sont pas prises en compte, la comptabilité analytique est alors un outil inadapté car pensé et conçu pour une entreprise privée, sans prise en compte de la diversité des métiers municipaux. L'article se distingue également par le peu de recul sur les conditions de mise en place de l'instrument. Surtout il ne fait en aucun cas référence à la ville d'Angers ou aux expériences passées. Il élude le contexte historique de l'outil. Des erreurs émaillent enfin l'article (par exemple « *le contrôle de gestion émerge doucement depuis les années 2000* »), alors que celui-ci émerge à partir du début des années quatre-vingts. De manière plus générale, au niveau du contrôle de gestion lui-même, on retrouve une certaine permanence du discours institutionnel sur la comptabilité analytique : « *ce qui frappe l'observateur disposant de ces quelques années de recul, c'est la stabilité de cette problématique dans le secteur public local* » (Beaulier et Saléry, 2006, p. 70). Le constat de ces auteurs participe notamment à l'idée que la rénovation de la gestion publique, à travers ses outils et méthodes, reste un chantier en construction. En effet les critiques envers la comptabilité analytique sont persistantes au cours des années quatre-vingt dix, deux mille et deux mille dix. « *Si les entreprises sont rompues à cette démarche, les collectivités territoriales ont du mal à mettre en place une comptabilité analytique adaptée* » (Carlier et Ruprich-Robert, 1996, p. 42).

[437] Performance. La comptabilité analytique au service de la bonne gestion. *Gazette des Communes, des départements et des régions*, 4 février 2013.

La comptabilité analytique s'intègre dans un environnement organisationnel particulier, celui des communes, ce qui conduit à s'intéresser également aux adaptations de l'outil face à ses spécificités.

2. Une nécessaire hybridation des outils de gestion pour une prise en compte des spécificités des communes

Ce qui découle des paragraphes précédents, c'est la difficile intégration de l'outil de gestion de l'entreprise dans une commune. Cette problématique n'est pas nouvelle puisqu'elle est soulevée par Heller dès 1972 : « *après la faillite du mythe McNamara*[438]*, les managers privés devraient avoir compris que le management public est différent et plus difficile que celui dans lequel ils se sont fait une réputation* » (Heller, 1972, p. 34). De même, Le Lamer soulève ce problème dès 1991 : « *à force de vouloir, à tout prix, modeler la gestion communale sur la gestion de l'entreprise privée, une vérité a fini par apparaître : la gestion de la commune relève d'abord de la gestion publique* » (1991, p. 12). Notre étude va dans le même sens que ces auteurs car elle montre que l'intégration d'un outil ne s'effectue pas seulement au regard de ses propriétés intrinsèques. Il nécessite d'être adapté aux exigences de son cadre d'utilisation si bien que les outils de gestion induisent une gestion hybride enracinée dans un référentiel à la fois privé et public. Un parallèle est alors fait avec la thèse de Bessire *et al.* (2012) qui explique cette gestion par le rapprochement de représentations divergentes.

Si le concept d'hybridation est fondamental, c'est que « *les meilleurs résultats ont été obtenus par des adaptations trop rares du contrôle de gestion au contexte spécifique des communes, à des causes et à des objectifs du contrôle distincts de ceux des entreprises* » (Pariente, 1998, p. 5). En prônant la nécessaire hybridation des outils de gestion de la commune, notre travail reprend et confirme l'analyse de Châtelain Ponroy (2008), à mi-chemin entre la logique de marché et la logique de service public. Cette hybridation doit s'accompagner d'une refonte des règles d'échanges entre les contrôleurs de gestion et le reste du personnel concerné. Or c'est bien à ce niveau-là que se jouent les démarches de contrôle de gestion. À Angers, si l'on peut aisément parler d'hybridation, c'est que le recours à une comptabilité analytique s'est fait en refusant toute position dogmatique : l'outil provient certes du secteur privé mais il a pu être adapté au domaine public en associant chaque demande budgétaire à une démonstration de

[438] Mac Namara a milité au développement du PPBS (*Planning Programming Budget System*) dont l'objectif était d'optimiser les choix budgétaires en fonction de l'évaluation des résultats de l'action administrative. Sa méthode reposait sur trois volets : expression des finalités recherchées par l'organisation, étude des moyens d'action de l'organisation et recherche de la meilleure adéquation des moyens aux fins.

l'évolution de l'activité du service. Il s'agissait en effet de prendre des outils du secteur privé ayant fait leur preuve et de les adapter aux paramètres de la commune.

Le cumul des expériences en matière d'outillage dans les communes permet de tirer un certain nombre de leçons : le cas d'Angers montre que l'outil s'oriente vers la simplification et doit s'entourer d'acteurs fédérateurs. Le cas de la Roche-sur-Yon est instructif sur la persistance d'une dimension informelle de l'outil. D'autres communes, comme Nantes, s'orientent dès les années 1980, vers des outils axés sur la gestion du risque. Cette stratégie d'outillage s'explique notamment par le fait que les communes se portent caution pour les emprunts émis par leurs structures satellites. Le contrôle de gestion communal des années quatre-vingts s'oriente davantage, dans certaines collectivités, vers des analyses de risques sur des garanties d'emprunt accordées à des organismes satellites, la gestion des subventions aux associations ainsi que la tenue de tableaux de bord d'activité. Pour certains auteurs « *elles (les démarches de contrôle de gestion) se sont attachées à développer une véritable stratégie financière fondée sur des analyses de prospectives financières pluriannuelles et sur l'évaluation et la prévention des risques*[439] » (Dupuis, 2012a). C'est dans ce contexte qu'il convient de privilégier une lecture historique des outils de gestion dans les communes afin de ne pas répéter les erreurs du passé. Il nous semble que la constitution d'une mémoire organisationnelle, fédérant l'ensemble des expériences des communes françaises en matière de coûts, permettrait aux acteurs de la sphère publique de disposer d'expériences réflexives. Cette mémoire organisationnelle par retour d'expériences, formalisée au travers d'une base de données partageable, constituerait un antidote à l'amnésie collective des communes. Cette thèse a l'ambition de contribuer à cet effort de mémoire.

Cette démarche de prise en compte des faits historiques permet en outre de favoriser l'effort réflexif et nous donne l'occasion de formuler d'autres recommandations se situant sur un plan plus managérial.

§2. La comptabilité analytique : un atout et non plus un obstacle à la politique des élus ?

Les difficultés de financement et de maîtrise des coûts de gestion des communes redonnent de l'intérêt à des outils d'analyse et de suivi des coûts. La pression de l'effet de ciseaux (hausse des dépenses croisée avec une baisse des recettes), qui n'a cessé de s'aggraver ces dernières années, redonne du sens à la gestion par les coûts. Les collectivités territoriales et plus

[439] Jurisclasseur 2012, encyclopédie collectivité territoriale, fascicule Fasc. 3500 : comptabilité analytique, paragraphe 3

particulièrement les communes sont soumises actuellement à des ressources contraintes. La difficulté d'accroître la pression fiscale communale de façon permanente et d'élargir les bases fiscales, associée aux réticences des banques à poursuivre leur offre bancaire aux collectivités territoriales, donnent un arrêt aux ressources faciles, en considérant l'endettement comme une ressource publique à part entière. Déjà en 1998 le constat est posé par Thoenig : « *l'État-Providence local en France vit aujourd'hui sur des bases dont la pérennité reste problématique* ». (1998, p. 18). Les années suivantes lui donnent raison. Si l'encours de la dette des communes reste maîtrisé c'est la structure de son endettement qui s'est détériorée. La crise financière de 2008 a fragilisé de nombreuses communes par l'alourdissement des charges financières liées à l'activation des produits d'endettement structurés. Les emprunts structurés se caractérisent par deux éléments dans un même contrat : un financement initial, sous la forme d'un prêt bancaire (euros ou devises) avec un taux (fixe ou variable), dans ce premier élément du contrat. Le deuxième élément dépend de variables exogènes (taux de change ou écart de taux d'intérêt) qui impactent lourdement le service de la dette de la commune. C'est l'incertitude de l'évolution de ces derniers qui en a fait le caractère d'une éventuelle dangerosité : de simplement structuré un emprunt peut devenir alors "toxique". Cette toxicité provient essentiellement de l'absence de couverture du risque, risque de taux de change pour les emprunts bancaires hydrides contractés par des communes. S'ajoute aussi une maîtrise limitée des manageurs des finances communales sur cette partie financière. La Cour des Comptes établit la part des emprunts structurés dans l'endettement local (160 Mds €) à 35 Mds € soit 22 % du total. 2008 est également l'année où le taux d'autofinancement a commencé à fléchir. De surcroît les capacités d'autofinancement se réduisent ainsi depuis ces dernières années pour les collectivités locales. D'ailleurs le rapport Pébereau, « *Rompre avec la facilité de la dette publique, pour des finances publiques au service de notre croissance économique et de notre cohésion sociale renforcée* », présenté le 14 décembre 2005, alerte les responsables et acteurs locaux sur l'importance de la gestion en page 11 .

> « *L'analyse de la situation des collectivités territoriales est complexe, en raison notamment de la faiblesse des informations disponibles. Toutefois, la croissance de leurs dépenses (qui sont passées de 7,9 à 11 % du PIB en vingt-cinq ans) et de leurs effectifs (+ 450 000 agents entre 1982 et 2003, soit + 42 %), le caractère peu responsabilisant de leurs relations avec l'État et la fréquence des observations des juges des comptes laissent penser que la qualité de leur gestion pourrait être dans certains cas améliorée.* »

Par ailleurs à partir de 2014, la dotation globale de fonctionnement (DGF) baissera de 1,5 Mds € chaque année contre une baisse initialement prévue de 750 millions d'euros au titre de la contribution des collectivités territoriales à la réduction du déficit public. La préconisation n° 6 du rapport Pébereau souligne clairement la nécessité, pour les collectivités, d'assurer la

maîtrise de leurs dépenses et l'optimisation de leurs ressources. Les collectivités territoriales souffrent d'une constante dans leur comportement, elles « *ont longtemps considéré les frais de gestion comme un fait acquis sur lequel les décideurs ne disposaient que de peu d'informations. Par ailleurs, ces frais ne semblaient pas présenter d'enjeux stratégiques particuliers compte tenu de la capacité des collectivités à mobiliser des ressources supplémentaires afin de financer leur développement*[440] » (Dupuis, 2012b). Or la raréfaction des ressources et l'augmentation des besoins imposent aux communes de se préoccuper de leur coût de fonctionnement à l'aide d'outils *ad hoc.* Si le modèle traditionnel de financement par l'impôt arrive à ses limites et que les communes sont pénalisées par un accès difficile au crédit bancaire, les nouveaux candidats aux élections municipales ne vont-ils pas davantage faire campagne pour des mandats de gestion plutôt que pour des mandats de projets ? Pour Fabre (2010), le contexte coercitif pesant sur les communes ne se réduit d'ailleurs pas à la contrainte financière. Il explique que la formalisation accrue des procédures d'attribution des subventions aux organismes satellites s'explique certes par un resserrement de la pression financière mais aussi par l'augmentation des contraintes légales et des exigences en matière de transparence. Or il apparaît que ce dernier facteur est particulièrement prégnant actuellement dans les communes. Une part croissante des usagers est plus exigeante en matière de qualité des prestations reçues et est plus encline à comparer l'offre des communes avant de s'installer. La conciliation d'une offre qualitative à un coût réduit s'impose comme un défi primordial de marketing territorial pour ces communes. Cet effort de transparence est rappelé par Gibert dès 1989 (p. 36) pour lequel « *le souci de mettre en valeur les prestations effectuées (exemple : des travaux effectués par des ateliers municipaux pour des associations) peut amener à en calculer le coût* ».En outre le management par les résultats (c'est-à-dire la production de services publics à moindre coût, sans altérer la qualité de la prestation), prôné notamment par les chambres régionales des comptes (Michel-Clupot et Rouot, 2014) permet au calcul de coût de donner du sens aux données produites par le système. Il valorise l'utilité d'une comptabilité analytique en permettant aux acteurs de se fonder sur ces informations pour répondre à leurs « obligations de résultat »

Mais Fabre (2010) souligne le danger, pour les équipes municipales, de la transparence de l'information issue d'une comptabilité analytique. Cela risque en effet de faire émerger des conflits et des demandes d'explication qui peuvent mettre les élus dans l'embarras.

[440]Comptabilité analytique. – Application en commune Jurisclasseur 2012, encyclopédie collectivité territoriale, fascicule 3550, paragraphe 54.

Dans le contexte généralisé de maîtrise des dépenses publiques, il est possible également de supposer une relative convergence des objectifs entre élus et fonctionnaires territoriaux, les deux types d'acteurs cherchant à maîtriser les dépenses communales tout en améliorant les services aux usagers. Dans cette optique, l'outil de calcul de coûts permet de cristalliser les objectifs de la commune en permettant une convergence de vue et en n'étant plus une source de conflits. La tendance actuelle est en effet celle d'une mise en commun de moyens entre plusieurs collectivités. Cette mutualisation est renforcée par la loi du 16 décembre 2010 qui oblige le rattachement de chaque commune à un Établissement Public de Coopération Intercommunale (EPCI). D'ailleurs pour la délégation sénatoriale aux collectivités territoriales et à la décentralisation, le transfert de moyens qu'implique l'intercommunalité « *ne peut se faire ni dans tous les domaines ni à marche forcée. À cet égard, mutualisation et intercommunalité doivent être conçues comme des outils complémentaires, la première intervenant dans des matières qui ne sont pas (ou pas encore) couvertes par la seconde*[441] ». Cette mutualisation des services permet de dégager des marges de manœuvre en supprimant des doublons dans les communes. Mais ces mesures ne règlent pas la question du type d'instruments dont une commune a besoin.

L'intercommunalité entraîne un transfert de compétences et contraint les communes à disposer d'outils de gestion capables d'évaluer avec pertinence le coût des prestations dans le cadre de la mutualisation. Celle-ci s'impose, au niveau des services, comme une solution privilégiée. Preuve de cette réalité, la direction du conseil de gestion d'Angers est mutualisée entre la ville, le centre communal d'action sociale et la communauté d'agglomération au 1er janvier 2008. Un certain nombre de pratiques développées initialement à la ville sont alors appliquées dans les autres structures. C'est le cas de la volonté d'étendre l'approche analytique du coût telle qu'elle est développée à la ville sur l'intercommunalité angevine. Cette dernière ne disposait pas jusqu'à présent d'une comptabilité analytique. La refonte du logiciel de comptabilité analytique de la ville pour un logiciel de comptabilité analytique et budgétaire «holding» (ville, CCAS et ALM) pour l'ensemble des centres de coût des services mutualisés s'inscrit par le déplacement du centre de gravité décisionnel de la commune vers l'intercommunalité.

[441]Rapport d'information N° 495 sur la mutualisation des moyens des collectivités territoriales du 25 mai 2010, p. 36

§3. Accompagner le changement

Il s'agit principalement d'agir pour la simplification du modèle, sur le plan technique et sur le plan du comportement des acteurs.

1. Tendre vers la simplicité

On l'a vu, le principal écueil sur lequel a achoppé la comptabilité analytique en coût complet à réseau généralisé a été sa trop grande complexité. La volonté trop affirmée des acteurs d'utiliser un outil de grande précision a largement desservi la viabilité de la comptabilité analytique. En effet le modèle de la commune se caractérise par sa complexité au regard principalement de la grande diversité des métiers. Le risque est alors de faire de la comptabilité analytique une finalité en soi. Autrement dit, verser dans le technicisme en pensant que l'enjeu passe par une modélisation exhaustive de la réalité communale. Cette approche, couplée à une vision intégrée du contrôle de gestion, caractérise la conception dominante du contrôle de gestion des années quatre-vingts.

C'est ce qui nous conduit à préconiser d'opter pour une approche simple privilégiant quelques coûts significatifs, rapidement calculables, plutôt que des coûts tardifs et plus complets. Le calcul des coûts doit avant tout servir la décision. À ce titre, il doit pouvoir fournir rapidement des coûts représentatifs de la réalité étudiée. On rejoint ainsi l'analyse de Dupuis (2012 a), pour lequel on doit privilégier le raisonnement de premier niveau en termes de charges et de recettes directes. Il semble ainsi plus profitable de faire preuve de pragmatisme en préconisant des études de coût ponctuelles sur un service, un poste de charges ou une prestation, à l'image de la mission exercée à La Roche-sur-Yon par le contrôleur de gestion actuel. Resté en charge de la cellule contrôle de gestion, après l'abandon du projet de comptabilité analytique en 1998, il a recentré ses actions sur la production de tableaux de bord d'activité et l'étude de quelques coûts spécifiques sur des actions précises qui permettaient de servir le discours politique.

L'analyse empirique montre que cette complexité dans le fonctionnement d'une comptabilité analytique communale tend à être remplacée par des versions plus simples de l'outil ou par un changement d'outil. À Angers, cette question de refonte du réseau analytique est une constante depuis 20 ans, tandis qu'à la Roche-sur-Yon, l'échec de la mise en place de l'outil réoriente l'activité du contrôleur de gestion vers une batterie de tableaux de bord d'activité.

Dès lors, de quels types de calcul des coûts une commune a-t-elle besoin ? Nous pensons que la méthode BAPA (Bâtiment, Activité, Personnel, Administration)de Dupuis et Bayeux, déjà évoquée au chapitre 2, qui propose une méthode alternative de calcul des coûts, centrée sur la

gestion des équipements sportifs, pourrait s'étendre à d'autres services soucieux de connaître le coût d'une activité. Cette méthode de calcul de coûts présente des avantages en termes de simplicité dans la mesure où elle s'appuie sur les coûts directs, ce qui évite la construction d'un système complexe d'affectation des charges indirectes. De plus elle est réalisée à partir du compte administratif de la commune et des tableaux de bord des services, ces derniers constituant des documents internes que les acteurs savent manipuler. Comme le soulignent d'ailleurs Dupuis et Bayeux (1995, p. 17), la démarche se veut pragmatique en « *s'appuyant sur des éléments directement maîtrisés ou maîtrisables* » par les acteurs.

2. Intégrer la direction des systèmes d'information bien en amont du projet

Les juristes et les ingénieurs techniciens constituent historiquement les premiers acteurs de la gouvernance publique locale et expliquent la structuration bicéphale des communes jusqu'au milieu des années quatre-vingts. Jusqu'à cette date, les services sont fortement cloisonnés. Cette situation change au début des années 2000 avec l'influence grandissante de l'informatisation et l'apparition d'ingénieurs spécialisés en système d'information. La maîtrise de l'information devient un enjeu de pouvoir. Pour autant, le développement des technologies de l'information notamment au sein des communes ne garantit pas forcément la production d'informations pertinentes. Pour éviter le paradoxe lié à la difficulté de disposer d'informations pertinentes alors que les organisations font face à une profusion des technologies, Stavy (2013) plaide pour la mise en place d'un système d'information décisionnel. L'auteur estime que le système d'information doit aller au-delà de sa capacité technique à produire de l'information. Il doit également fournir un cadre managérial propice au pilotage de la collectivité. Ainsi, pour l'auteur, « *Aujourd'hui, dans un contexte de rigueur budgétaire, les managers territoriaux ont besoin d'un dispositif de mesure pour partager des éléments factuels avec leur équipe, pour les aider dans leur prise de décision et pour répondre à leur préoccupation de pilotage et de performance de leur organisation* » (p. 212). L'idée directrice du système décisionnel est de transformer une information brute en information « décisionnelle » susceptible de permettre à l'utilisateur une action pertinente. L'objectif d'une comptabilité analytique communale est de fournir des informations sur les coûts des services proposés par les mairies afin de mettre en œuvre des programmes et actions adaptés. Dans cette optique, l'intégration d'un système d'information décisionnel constitue une démarche adaptée à cet objectif.

En outre la dimension managériale du système d'information décisionnel, soulevée par l'auteur, constitue un avantage important pour les agents communaux. Le système, en offrant

une vision unifiée de l'information décisionnelle, leur permet de mieux comprendre les objectifs et la politique de la mairie sur les diverses prestations de service. En facilitant l'accès à l'information décisionnelle à tous les échelons de la commune, le système d'information décisionnel contribue à une plus grande adhésion des agents à la comptabilité analytique.

Ainsi à Angers la DSIC[442] devient une grande direction des services mutualisés. Elle est dépositaire de l'architecture du système d'information. Elle abrite et gère la totalité des applicatifs métiers et construit les interfaces pour structurer l'information, via un système d'information décisionnel. Elle devient ainsi de plus en plus productrice d'informations « décisionnelles ». Ces dernières couvrent l'ensemble des domaines fonctionnels comme la finance ou le contrôle de gestion mais aussi les domaines métiers. La DSIC étend ainsi son influence sur les systèmes d'information. Le conseiller de gestion a de plus en plus le besoin d'être un expert en systèmes d'information s'il ne veut pas se retrouver dépendant des services de la direction des systèmes d'information. Cette dépendance s'exprime par la nécessité d'utiliser le système de requêtes informatiques comme outil d'extraction des données des SGBDR[443] pour construire l'architecture des coûts. Le conseiller de gestion n'a pas l'apanage du contrôle de gestion, il doit notamment s'appuyer sur les données des systèmes d'information. Or cette redéfinition du périmètre du contrôle de gestion ne se fait pas sans heurts. Elle questionne la capacité du contrôle de gestion à communiquer avec les projets décisionnels portés par les directions des systèmes d'information. Cet enjeu est d'autant plus important que ces directions sont à la base du pilotage de plusieurs grands chantiers qui représentent d'importantes économies en coûts de fonctionnement, à l'image de la e-administration. Celle-ci modifie les règles d'animation du système d'informations par le transfert sur l'usager de la consultation, de la saisie et du traitement de certains services. Ce nouveau statut attribué à la direction des systèmes d'information communautaire se traduit à Angers par une certaine mainmise sur le conseil de gestion et plus globalement une tendance à sa domination sur les autres directions. L'approche du directeur du système d'information, lorsqu'il évoque la réorganisation des outils, est en ce sens riche d'apprentissage :

> *« on va concevoir l'ensemble de notre architecture, finances, comptabilité analytique, tableaux de bord. Pour le moment on est à des réunions avec des acteurs autour de la table, chacun vide son sac car on se rend compte que les besoins des finances ne sont pas les mêmes que les besoins en conseil de gestion,*

[442] En 2002, création d'une direction du système d'information communautaire et mutualisée (ville d'Angers, Angers Loire Métropole et centre d'action sociale), dirigée par un ingénieur informaticien de formation. Ce dernier dispose actuellement d'un budget de 5 millions d'euros qui se décompose pour moitié en budget d'investissement et budget de fonctionnement. 55 agents gèrent les 2500 postes informatiques en réseau, l'ensemble des applicatifs et la centaine de serveurs répartis par domaines d'activités.

[443] Système de gestion de base de données relationnelles.

> *qui ne sont pas les besoins agglo et les finances ville. Je réunis tout ce monde autour de la table pour essayer de fixer des priorités ».*

Le défi du directeur du système d'information communautaire, acteur du projet de refonte de l'architecture analytique, est également de se passer de l'intervention humaine dans l'alimentation de la comptabilité analytique, en privilégiant les relevés automatiques comme les compteurs kilométriques des tondeuses par exemple. Le système de saisie déclaratif génère un « *biais méthodologique* » selon ses propres termes. En matière de remontée de l'information du terrain pour le calcul des coûts, le directeur du système d'information communautaire explique ainsi : « *je voudrais passer à un système capteur d'information et non plus à un ancien système de saisie d'information* ». Pour lui, « *plus le contrôle se fait sur de l'information saisie, moins l'information est susceptible d'être fiable* ». Il précise également, en matière de saisie de temps, que « *quelles que soient les conditions climatiques nous avions constaté que les temps saisis de tonte des pelouses au printemps étaient les mêmes chaque année* ».En effet il estime que les acteurs s'adaptent au système en saisissant des relevés de temps qui ne correspondent pas nécessairement à la réalité, « *le système est un peu dévoyé* ». Pour faire face à ce détournement, la mise en place d'outils de gestion du temps permet, via les identifiants de connexion, d'assurer une traçabilité des temps passés sur dossiers, des temps réservés aux connexions internet, des temps improductifs… ce qui permettrait de résoudre en partie les problèmes de pertinence de l'information. Le doute sur la fiabilité des relevés d'information débouche sur une réflexion en cours sur l'utilisation d'outils et d'applicatifs court-circuitant la saisie humaine. Ainsi le DSIC préconise de s'appuyer sur des logiciels de gestion de planning pour assurer la traçabilité des temps. Il affirme en effet : « *moi, c'est ce que j'ai fait en interne sur notre gestion d'activités, j'ai proposé simplement de partir des outlooks pour gérer l'activité. Plutôt que de demander aux gens de ventiler chacun à la fin de la semaine, combien j'ai fait d'heures sur tel projet, il s'agit de ramasser tout ce qu'il y avait sur le calendrier, d'en faire une synthèse de façon automatique* ».La réflexion du directeur des systèmes d'information communautaires montre que finalement la trajectoire complexe de la comptabilité analytique dans les communes permet de renouveler le regard sur cet outil de gestion. En effet, comme le soulignent Burlaud et Gibert (1984), la transposition d'un outil de gestion issu du privé dans un milieu qui ne lui est pas naturel (en l'occurrence les communes) génère des spécificités qui sans cela seraient passées inaperçues. C'est notamment l'utilisation des relevés automatisés qui peuvent fiabiliser l'information produite par la comptabilité analytique, grâce notamment à la traçabilité. Ceci permet d'apporter un nouveau regard réflexif sur l'outil de gestion.

Le cas de la ville d'Angers est ainsi très instructif : un des facteurs de durabilité de la comptabilité analytique réside dans l'intégration du système d'information bien en amont du projet.

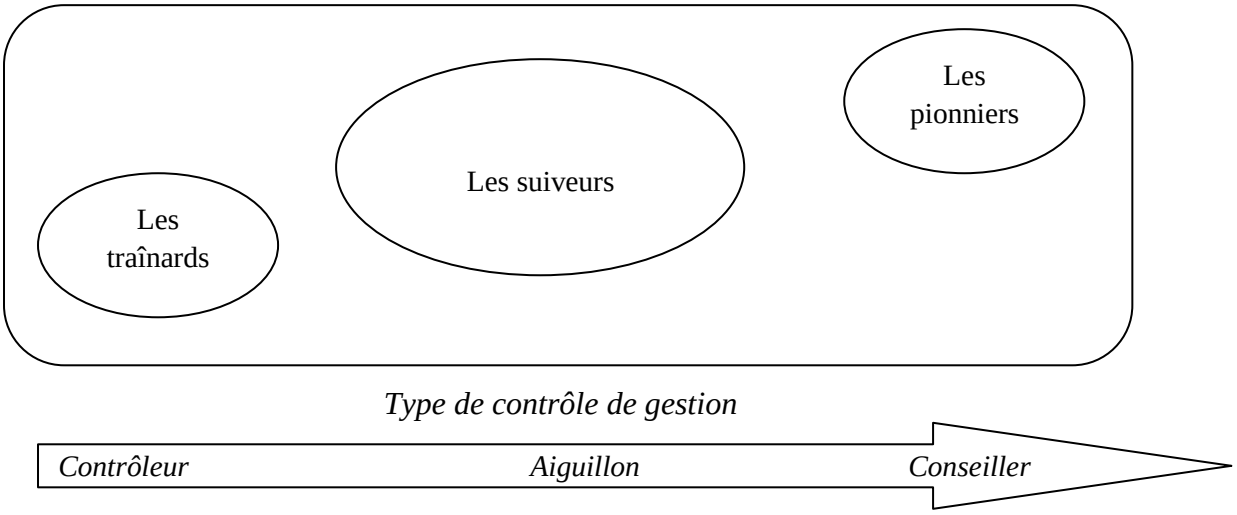
3. S'appuyer sur des acteurs relais

On l'a vu au cours de cette thèse, le processus d'animation de l'outil est tout aussi important que ses propriétés techniques. Ce constat nous amène à réfléchir au titre des perspectives de recherche aux conditions d'intégration du personnel. Notre point de départ consiste à adopter une approche critique de l'analyse de Savall et Zardet (1987). Pour ces derniers, « *la dernière condition importante de succès, qui suppose elle aussi une négociation avec les élus, consiste à payer aux agents la réussite de l'amélioration de l'efficacité. C'est là le principe du contrat d'activité périodiquement négociable qui prévoit qu'en cas d'atteinte des objectifs, les individus percevront un complément de salaire, conditionné au résultat économique* » (p. 57). Pour ces auteurs, cette rétribution au personnel contrôlé est primordiale et peut être sans surcoût, si ce complément de rémunération est directement issu de la baisse des coûts cachés. Donner à ces acteurs des informations sur leur niveau d'activité et leur intervention ne suffit pas à les intéresser à la démarche. Il faut aussi les récompenser par un système discriminant de primes, sur la base d'un système gagnant-gagnant contractualisé. C'est ce que Savall et Zardet (1987, p. 62) préconisent avec les contrats d'activité périodiquement négociables, outil répondant à la situation suivante : « *nous savons et nous pouvons réduire les dysfonctionnements et les coûts cachés qui obèrent le budget de fonctionnement ; en contrepartie, octroyez-nous quelques accroissements momentanés de budget d'investissement, pour financer nos actions stratégiques et donnez-nous les moyens de piloter : nous vous restituerons cette mise initiale par des économies sur le budget de fonctionnement grâce à la réduction des coûts cachés* ».

Mais notre recommandation va plus loin en cherchant à s'appuyer sur des acteurs relais. En effet, à partir notamment de mécanismes de primes, les réponses traditionnelles pour inciter le personnel communal à accepter de participer à l'animation d'une comptabilité analytique sont peu efficaces. Meyssonnier (1993) montre en effet que l'intérêt des primes est marginalement décroissant, car les premières marges de manœuvre sont faciles à obtenir. Il apparaît plus pertinent de passer par la supervision directe (Mintzberg, 1982) en faisant des chefs de service la courroie de transmission des décisions de la direction générale. Une telle explication pour ce mode de coordination se tient au regard du respect de la hiérarchie au sein des communes. De fait, la supervision directe rend un acteur responsable de l'organisation ainsi que du

contrôle des autres acteurs. D'autres variables d'action sont possibles sur le plan de l'activité de l'agent. Par exemple en lui donnant de l'autonomie dans la réalisation de sa mission, on fait naître chez l'agent une plus grande maîtrise professionnelle couplée à un sentiment de reconnaissance par ses supérieurs hiérarchiques. Ce mécanisme est primordial dans les communes, ces dernières se caractérisant par une certaine inertie organisationnelle. Néanmoins un tel dispositif nécessite des garde-fous issus de l'intervention de la direction générale afin d'éviter de laisser une trop grande latitude aux opérationnels et pour garantir une bonne coordination de leurs activités. Un équilibre est donc à rechercher entre une décentralisation des responsabilités et un contrôle hiérarchique des processus opérationnels.
De même, il convient d'identifier les groupes d'acteurs au sein des communes, en fonction de leur intérêt vis-à-vis du projet de comptabilité analytique. À Angers, le secrétaire général identifie trois profils sur lesquels il s'est appuyé pour mettre en place dès 1983 le projet de comptabilité analytique: « *un quart de très réceptifs -les « pionniers »* - *un quart de sceptiques -les « traînards »* - *et une moitié attentiste – les « suiveurs »* » : (figure 6.04).

Figure 6.04 Degré de maturité du contrôle de gestion, perçue par le secrétaire général des services[444]



Même si cette segmentation n'est pas nouvelle en termes de résistance au changement, elle permet néanmoins de proposer des stratégies différenciées en matière d'accompagnement des acteurs, à l'exception des pionniers pour lesquels ce type de démarche est relativement inutile. Ces mesures concernent alors le « ventre mou », qui représente la moitié des chefs de service et des cadres. Des actions de sensibilisation sur l'intérêt d'alimenter les systèmes de relevé d'activité (réunions, conseils, formation) ont permis de convaincre la plupart de ces acteurs

[444] Archive personnelle du conseiller en gestion « Présentation du conseil de gestion à la ville d'Angers »

attentistes. L'action la plus difficile a été de démontrer aux « traînards » que leur collaboration effective allait leur donner du pouvoir dans les phases de négociation, comme indiqué dans le chapitre 4, surtout lorsqu'on se rappelle que la promotion interne était fortement corrélée à un investissement des cadres dans l'animation de la comptabilité analytique.

Le respect de la hiérarchie qui prévaut dans ce type d'organisation a permis, grâce au soutien du maire à Angers, de convaincre les attentistes. Quant aux très sceptiques, le conseil en gestion explique que « *l'astuce a été de montrer aux directeurs de service que c'était pour eux un atout, atout car ils allaient se donner de l'information pour leur propre service, et que cette information leur permet de se valoriser par rapport aux élus, que c'était finalement pour eux une source de pouvoir* ». Ainsi la légitimation de leur action vis-à-vis du politique constitue une stratégie à adopter pour accompagner les « récalcitrants » à la comptabilité analytique.

Notre thèse a permis, nous semble-t-il, de renouveler le regard théorique sur l'histoire de la comptabilité analytique au sein de deux communes. Elle a permis de mettre en lumière un certain nombre d'implications théoriques. Elle complète et enrichit la littérature existante sur la comptabilité analytique dans les communes. Notre thèse s'inscrit ainsi dans la continuité des travaux de Châtelain-Ponroy sur la nécessaire prise en compte du contexte organisationnel spécifique aux organisations non marchandes et sur le nécessaire enracinement de l'outil de gestion. De même l'iceberg du contrôle de gestion est ici adapté aux communes où partie visible et invisible interagissent sans cesse. Notre travail confirme également les conclusions des recherches de Levant et Zimnovitch (2013) sur la nécessaire simplification du système de calcul de coût complet. En outre l'analyse historique est primordiale pour augmenter le niveau de connaissances sur le fonctionnement des organisations et apprendre de leurs échecs (Seiffert *et al.*2008). L'analyse historique enrichit ainsi le travail du chercheur en gestion grâce à une prise de recul vis-à-vis de l'outil et une prise en compte de la dimension spatio-temporelle de l'organisation.

Cette thèse a aussi pour ambition de fournir aux managers communaux des pistes leur permettant de mieux appréhender la mise en œuvre d'outils de gestion. Ainsi la dualité organisationnelle caractérisée par deux logiques parfois conflictuelles – une logique politique d'une part et une logique administrative d'autre part – conduit les porteurs de projet de comptabilité analytique à mettre en œuvre des systèmes trop complexes voués souvent à l'échec. Or l'orientation des communes vers des structures fédératives, autour d'un pivot constitué par l'intercommunalité, ainsi que les contraintes budgétaires touchant la plupart des

communes amènent le maire à se doter d'outils capables d'évaluer avec pertinence et transparence les politiques mises en œuvre. La spécificité des structures communales conduit également à intégrer le système d'information dans le projet d'outillage gestionnaire, ce qui implique un accompagnement du changement qui tienne compte de la culture organisationnelle des mairies.

Synthèse du chapitre 6

L'analyse des deux terrains a permis de montrer que la trajectoire de la comptabilité analytique n'est pas linéaire. En effet l'outil a subi un processus de complexification pour ensuite tendre vers la simplification. En outre la trajectoire n'est pas unique car des dimensions formelles de l'outil côtoient les dimensions informelles, faisant de l'outil un objet malléable au gré des tensions organisationnelles propres aux communes.

La double utilisation de l'outil s'explique par la spécificité de ce type d'organisation où la dimension politique n'est pas sans impact sur l'outil. À Angers, l'outil est quelque peu dévoyé par les élus, nuançant la réussite du projet. À la Roche-sur-Yon, l'échec apparent de l'outil masque en réalité une réussite sur le plan communicationnel. L'outil a en effet atteint son objectif fixé dès le départ par le maire lui-même. Ces enseignements montrent que la trajectoire de la comptabilité analytique ne peut se limiter à la seule dimension technique de l'outil de gestion. La prise en compte du jeu des acteurs et de la dimension politique de l'utilisation de l'outil conduit à adopter une lecture plurielle de la trajectoire de l'outil, allant au-delà de ses aspects visibles.

Sur la base de ces analyses, nous avons contribué à enrichir l'état des connaissances dans le domaine de la comptabilité analytique communale, ce qui nous a permis de formuler un certain nombre de recommandations. En premier lieu, la mémoire organisationnelle dans les structures communales doit constituer la figure tutélaire de tout projet comptable. En effet éviter l'amnésie permet de prendre en compte les leçons de l'histoire de l'outil dans les communes afin de faciliter l'outillage gestionnaire. Celui-ci devient alors un atout pour les élus. Acteur particulier dans le monde communal, l'élu est imprégné d'une dimension politique, l'empêchant d'appréhender l'outil sur le plan managérial. Dans un contexte de raréfaction des ressources, nous montrons que la comptabilité analytique peut constituer un véritable allié au service de sa politique, quand elle ne se présente pas sous la forme de la méthode du coût complet par les centres d'analyse. Enfin le projet de comptabilité analytique doit s'entourer d'un accompagnement pertinent aussi bien sur le plan technique, avec le système d'information, que sur le plan humain, avec la mise en œuvre de contrats avec les différents acteurs.

Conclusion

Cette thèse est avant tout une contribution aux travaux de recherche en histoire du contrôle de gestion et de la comptabilité. La question de recherche était double : pour quelles raisons les communes ont-elles recours à une comptabilité analytique et dans quelle mesure ce même outil de gestion dans un cas, a-t-il duré et dans un autre a-t-il été abandonné ? Cette question de recherche n'est pas apparue *ex nihilo*. Elle est le fruit de nombreux allers-retours entre les premières investigations de terrain et la littérature.

Notre étude apporte ainsi un éclairage nouveau sur les analyses ayant trait à la trajectoire de la comptabilité analytique dans les communes. Après une analyse historique des facteurs d'émergence de la comptabilité analytique au sein des communes et des expériences menées auprès de certaines d'entre elles, nous avons exposé nos deux cas, en mettant en évidence d'une part le déroulé historique du projet de comptabilité analytique et d'autre part les facteurs de durabilité (pour Angers) et d'abandon (pour La Roche-sur-Yon). Ces cas ont ainsi été discutés afin, d'une part, de comprendre les trajectoires différentes suivies sur chacun de ces deux terrains et, d'autre part, de proposer des recommandations susceptibles d'être utiles aux acteurs publics.

À ce titre, notre apport est double : tout d'abord, sur le plan méthodologique, le recours à l'histoire immédiate comme angle d'analyse permet de mieux comprendre ces trajectoires prises dans leur contexte. Les résultats tirés des deux terrains sont mis en perspective au regard des difficultés que connaissent actuellement les communes françaises. La thèse montre ainsi que la comptabilité analytique a été détournée de sa finalité première, celle d'être un outil de rationalisation des choix économiques. À Angers, elle a été développée pour maîtriser l'organisation tandis qu'à la Roche-sur-Yon, le maire en a fait un instrument de communication, pour valoriser sa « bonne gestion ». Si la comptabilité analytique est *de facto* un outil de gestion, qui se complexifie au regard de la nature de l'organisation municipale, sa mise en œuvre semble possible dans un cadre simplifié, et ce, malgré la faible intégration des résultats dans le dispositif de prise de décision. Pour cela, l'outil doit être négocié entre le conseiller de gestion et les chefs de service en renversant par exemple « la charge de la preuve ». La conception de tableaux de bord d'activité et de fréquentation doit être l'élément introductif pour permettre l'implantation et l'acceptation, à terme, de la comptabilité

analytique dans les services. L'ancien assistant du contrôle de gestion de la Roche-sur-Yon constate : « *ce qui fait que le cas d'Angers est pertinent, c'est qu'avant de mettre en place une comptabilité analytique, ils ont mis en place des tableaux de bord. Nous, on a fait l'inverse on a commencé par la comptabilité analytique puis par les tableaux de bord*. ». De plus un dispositif d'animation des outils doit permettre de les faire vivre, à l'image de la tenue des réunions bilans objectifs.

À la Roche-sur-Yon, l'absence de négociation préalable entre les acteurs partie prenante du projet explique partiellement l'abandon de la dimension technique de la comptabilité analytique. Cette étude de cas a également mis en lumière la versatilité de l'engagement des élus pour des projets d'envergure, un comportement handicapant sur le long terme par rapport aux dispositifs de contrôle de gestion. Si le *New Public Management* offre un cadre de compréhension générale, il n'explique pas à lui seul le recours par quelques communes à une comptabilité analytique en coût complet à réseau généralisé, infirmant alors la thèse de l'isomorphisme. Si un tel outil ne s'est pas diffusé dans des communes, pourtant confrontées à une gestion sous contrainte, c'est en raison d'une culture aux outils de gestion insuffisante pour de nombreux agents, soucieux du maintien de leur organisation du travail par un statut protecteur, et par des élus laissant aux managers de la collectivité la responsabilité du développement ou non de ces outils.

La situation de détournement de la comptabilité sur nos deux terrains confirme la thèse énoncée dès 1984 par Gibert et Burlaud pour lesquels la finalité de l'outil est plus socio-organisationnelle que technique. En effet l'outil n'a pas obtenu de consensus de la part des décideurs locaux, ces derniers se demandant pour quelles raisons calculer des coûts d'activité si on ne facture pas à l'usager. C'est pourquoi – il s'agit là du second apport de la thèse - il nous a semblé nécessaire de tirer les leçons de ces deux cas afin de formuler des recommandations. Notre thèse contribue ainsi à faire de la recherche en sciences de gestion un mode de création de savoirs actionnables (Avenier et Schmitt, 2005). En effet, si pour Padioleau, (2004), la connaissance analytique doit être transférable en connaissance pratique, notre travail de recherche se doit alors d'aboutir à la formulation de contributions managériales.

Il s'agit ainsi de souligner les dangers du rattachement du contrôleur de gestion au maire. À la Roche-sur-Yon, ce choix a créé un sentiment de malaise dans les services, ces derniers se sentant exclus. Le rattachement du contrôleur de gestion à la direction générale ou au directeur général adjoint aux ressources constitue une situation plus à même de garantir l'adhésion des services, tout en impliquant fortement la direction des systèmes d'information

pour établir une architecture du système d'information limitant la saisie des temps par les agents, pour une plus grande fiabilité de l'information.

Le contexte actuel de freinage budgétaire, couplé à un effet de ciseaux contraignant, donne au calcul et à l'analyse des coûts un regain de légitimité. La comptabilité analytique en coût complet à réseau généralisé est-elle alors la solution aux problématiques de la commune ? La thèse montre qu'un tel outil est lourd et complexe et si le calcul des coûts s'avère nécessaire, il ne passe pas nécessairement par un tel outil. D'ailleurs sur les deux terrains, on constate un mouvement de simplification de l'outillage de gestion.

Notre thèse n'est pas exempte de limites. Ces dernières sont d'abord liées aux choix méthodologiques avec des acteurs politiques réticents à sortir d'un discours généraliste, d'autant plus que la thématique d'abandon pour le cas de la Roche-sur-Yon a quelque peu contraint certains acteurs interviewés à ne pas s'exprimer librement sur leurs relations avec leurs collègues.

Notre travail est ensuite fondé en partie sur du déclaratif. Nous nous sommes, en particulier, appuyés sur la mémoire de certains acteurs-clés pouvant entraîner des imprécisions de leur part, susceptibles de fausser l'interprétation des données. La solution consiste ici, dans la mesure du possible, à assurer une triangulation des données afin de renforcer la fiabilité des informations collectées. Enfin un reproche imputé à cette thèse peut être de n'avoir travaillé que sur deux cas, critique mettant en exergue la question de la possibilité de généralisation des résultats.

Malgré ces limites, plusieurs perspectives de recherche se dessinent à l'issue de cette thèse Une première perspective de recherche serait de poursuivre l'analyse des deux terrains dans le temps. Une telle étude aurait du sens. À Angers la refonte du progiciel de gestion alliant comptabilité budgétaire et comptabilité analytique, destiné à être opérationnel en 2015, pourrait permettre de compléter notre analyse de la trajectoire des outils comptables. De surcroît on assiste actuellement à un déplacement du centre de gravité de l'implantation de la comptabilité analytique des communes vers les intercommunalités par le jeu des transferts de compétence. Peut-on alors envisager de développer une comptabilité analytique centralisée entre les communes dépendant de l'intercommunalité par le principe de la mutualisation ? Peut-on encore élargir le cercle du calcul de coûts consolidé aux satellites dépendant de la même intercommunalité ?

Cependant, il convient de souligner le risque d'une focalisation excessive sur la dimension comptable des actions communales au détriment de leur dimension politique et sociale, à l'instar de ce qui se passe en Angleterre. Dans ce pays, les collectivités sont soumises à une

obligation de résultat, conduisant à une inflation de mesures chiffrées, qui met de côté la complexité de la gestion d'une collectivité et du service public (Castex et Baudy, 2013). En effet les collectivités anglaises semblent être focalisées sur l'évaluation de leur performance, oubliant toute la complexité d'un service public. Les auteurs soulignent également le coût d'opportunité non négligeable entraîné par les outils de gestion mis en place. Ces derniers consomment des ressources et conduisent les acteurs à valoriser les actions pour lesquelles ils sont mesurés, négligeant de ce fait d'autres aspects de leur mission qui peuvent s'avérer importants pour le service aux usagers.

La problématique du coût reste posée pour les collectivités locales, ce qui conduit à une deuxième piste de recherche : la comptabilité analytique normée. Deux exemples illustrent le débat sur l'intérêt ou non d'une comptabilité analytique normée comme outil de mesure et de prise de décision. La Charte européenne de l'autonomie locale entrée en vigueur le 1er septembre 1988 comme outil de démocratie territoriale, pose, entre autres, le principe de la péréquation financière, comme mécanisme destiné à corriger les effets de la répartition inégale des sources de financements et de charges entre collectivités. Si la péréquation verticale domine actuellement dans les États européens, la mise en place d'une réelle péréquation horizontale, comme outil de redistribution des recettes entre les collectivités se heurte à trois problématiques. La première concerne l'agrégation des comptes entre communautés. Un guide méthodologique[445] a été élaboré par le ministère de l'économie et des finances afin d'éclairer les collectivités sur l'agrégation. Celle-ci est ainsi définie comme « *l'addition de certaines données comptables et financières de plusieurs niveaux de collectivités, correspondant à un territoire précis, déduction faite des flux croisés entre ces entités*[446] ». Mais cette agrégation pose problème dans son application pratique. Les deux autres problématiques concernent le choix du critère de ressources pour l'alimentation du fonds de péréquation et les critères de charges pour la redistribution de ce dernier. En cela, l'évaluation des disparités et la mesure des charges sont centrales dans le processus de péréquation. Pour Alain Guengant, directeur de recherche CNRS « *L'évaluation comptable des coûts des services publics locaux fournirait la mesure la plus satisfaisante des charges. Toutefois, l'imprécision de la frontière entre dépenses facultatives et obligatoires, variable dans le temps et dans l'espace, et surtout l'absence d'une comptabilité analytique normalisée*

[445] « Guide méthodologique à destination des collectivités locales », Direction générale de la comptabilité publique, version 1, septembre 2006.
[446] ibid

et d'indicateurs comparables de services rendus excluent tout calcul direct des coûts unitaires[447].»

La Cour des comptes abonde dans son sens. Son rapport[448] de 2011 sur le coût de la gestion des déchets ménagers relève, en effet, dans son chapitre deux sur la transparence et l'analyse des coûts :

> *« En ce qui concerne la recommandation incitant à mettre en place un outil de comptabilité analytique normé pour permettre la production et la comparaison des divers indicateurs de coûts, le rapport montre que les outils de détermination des coûts mis en place par les partenaires institutionnels de la filière d'élimination des déchets ménagers et assimilés ont déjà été adoptés par un grand nombre de collectivités et répondent au besoin pour lequel ils ont été conçus. Il apparaît donc préférable d'inciter à la généralisation des outils existants, et non, à l'inverse, de susciter la création de nouveaux systèmes, par nature générateurs de coûts*[449] *».*

Pour autant, les communes, ne disposant pas de comptabilité analytique normée, manipulent difficilement le concept de coûts, comme nous l'avons vu dans cette thèse : le coût est alors un concept discuté et discutable. Il nous semble qu'une réflexion sur les voies vers une possible normalisation de la comptabilité analytique dans les communes constitue une piste de recherche intéressante, d'autant plus qu'elle correspond aux attentes du terrain.

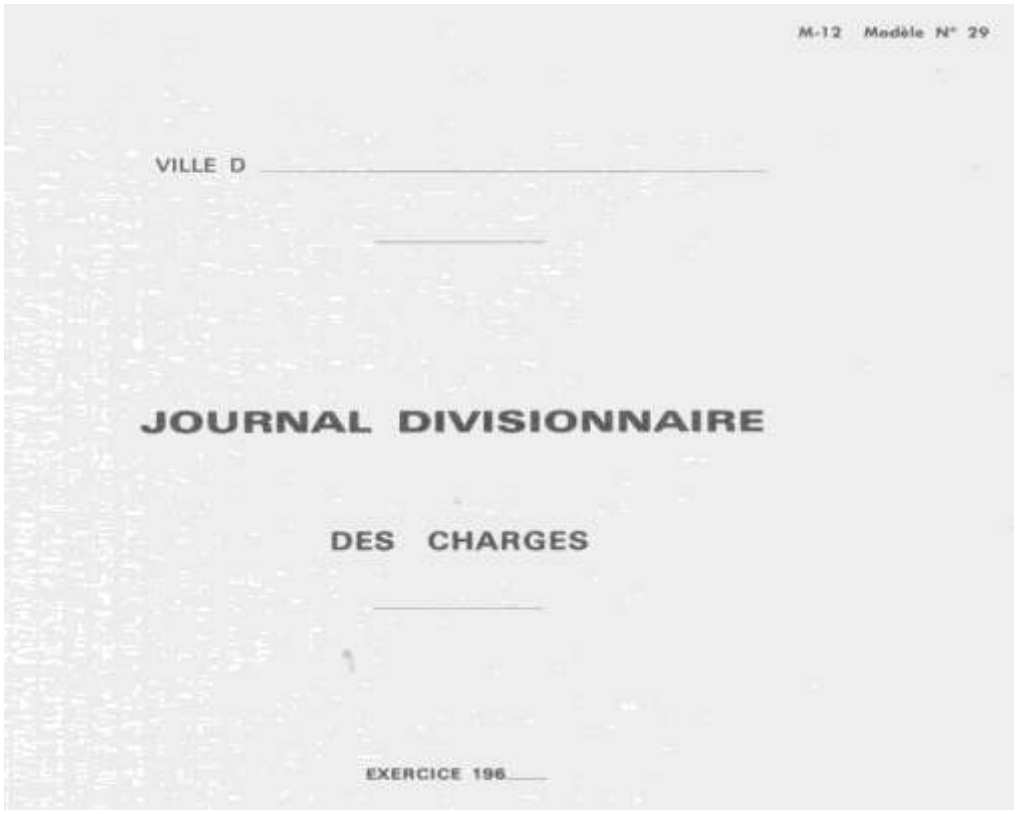
[447] revue intercommunalité, N° 152 - Janvier 2011, page12

[448] rapport sur "les collectivités locales et la gestion des déchets ménagers et assimilés", du 13 septembre 2011

[449] *Ibid* p. 163

LES ANNEXES DU CHAPITRE 1

Annexe 1.01 M12 Modèle N°29 Journal Divisionnaire des charges



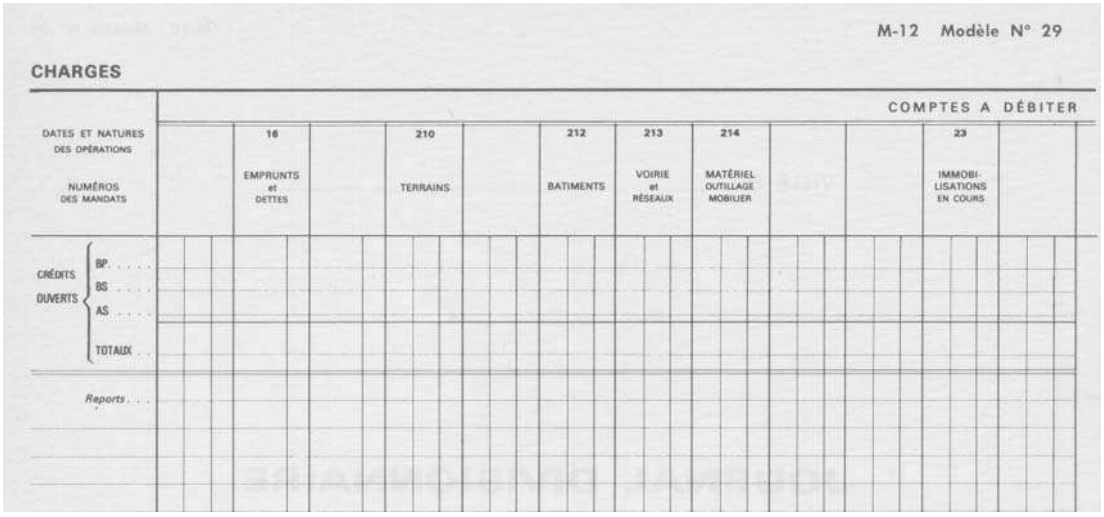
M-12 Modèle N° 29

VILLE D _____

JOURNAL DIVISIONNAIRE

DES CHARGES

EXERCICE 196__



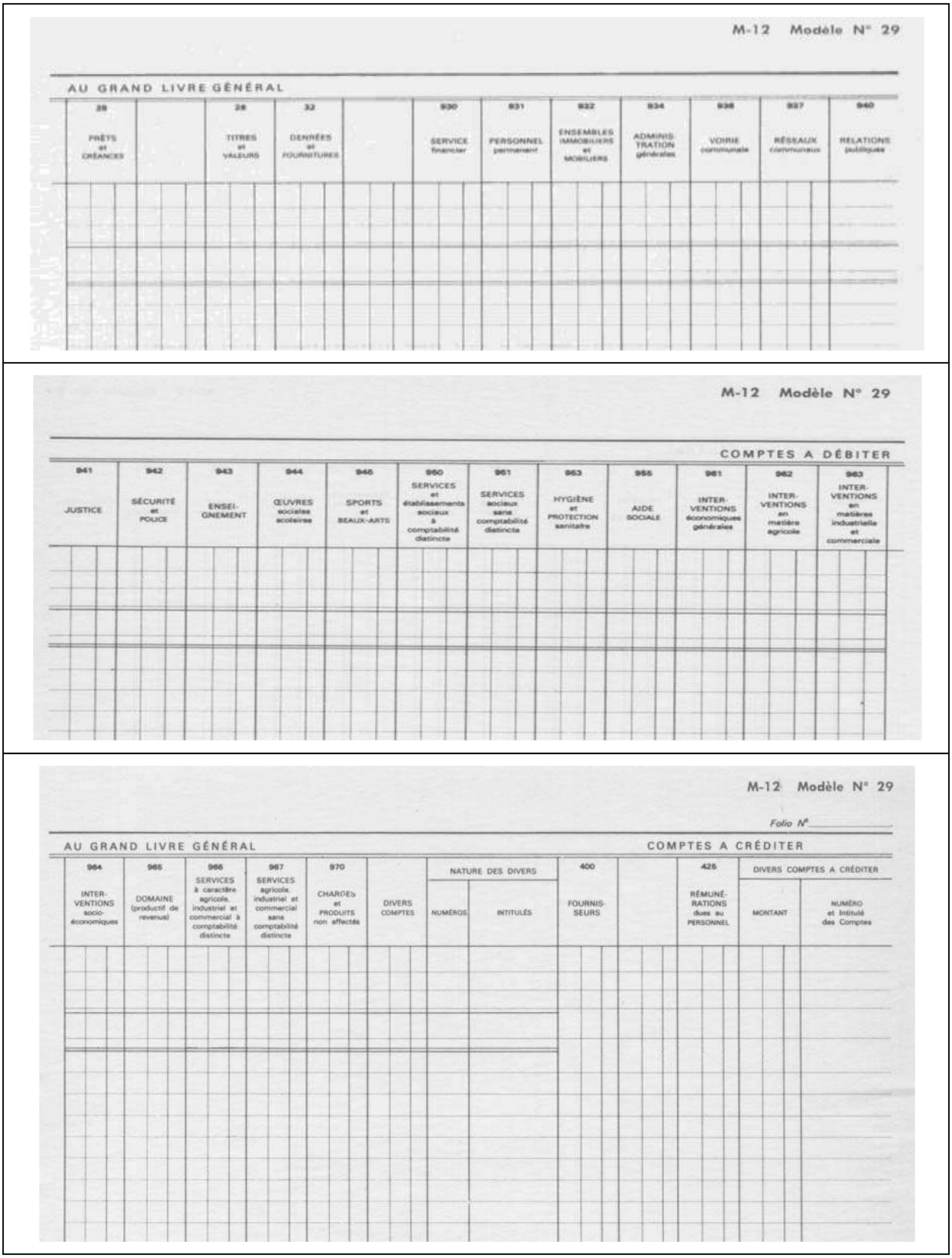
M-12 Modèle N° 29

CHARGES

DATES ET NATURES DES OPÉRATIONS / NUMÉROS DES MANDATS		COMPTES A DÉBITER										
		16 EMPRUNTS et DETTES		210 TERRAINS		212 BATIMENTS	213 VOIRIE et RÉSEAUX	214 MATÉRIEL OUTILLAGE MOBILIER			23 IMMOBILISATIONS EN COURS	
CRÉDITS OUVERTS	BP.											
	BS											
	AS											
	TOTAUX . .											
Reports . . .												

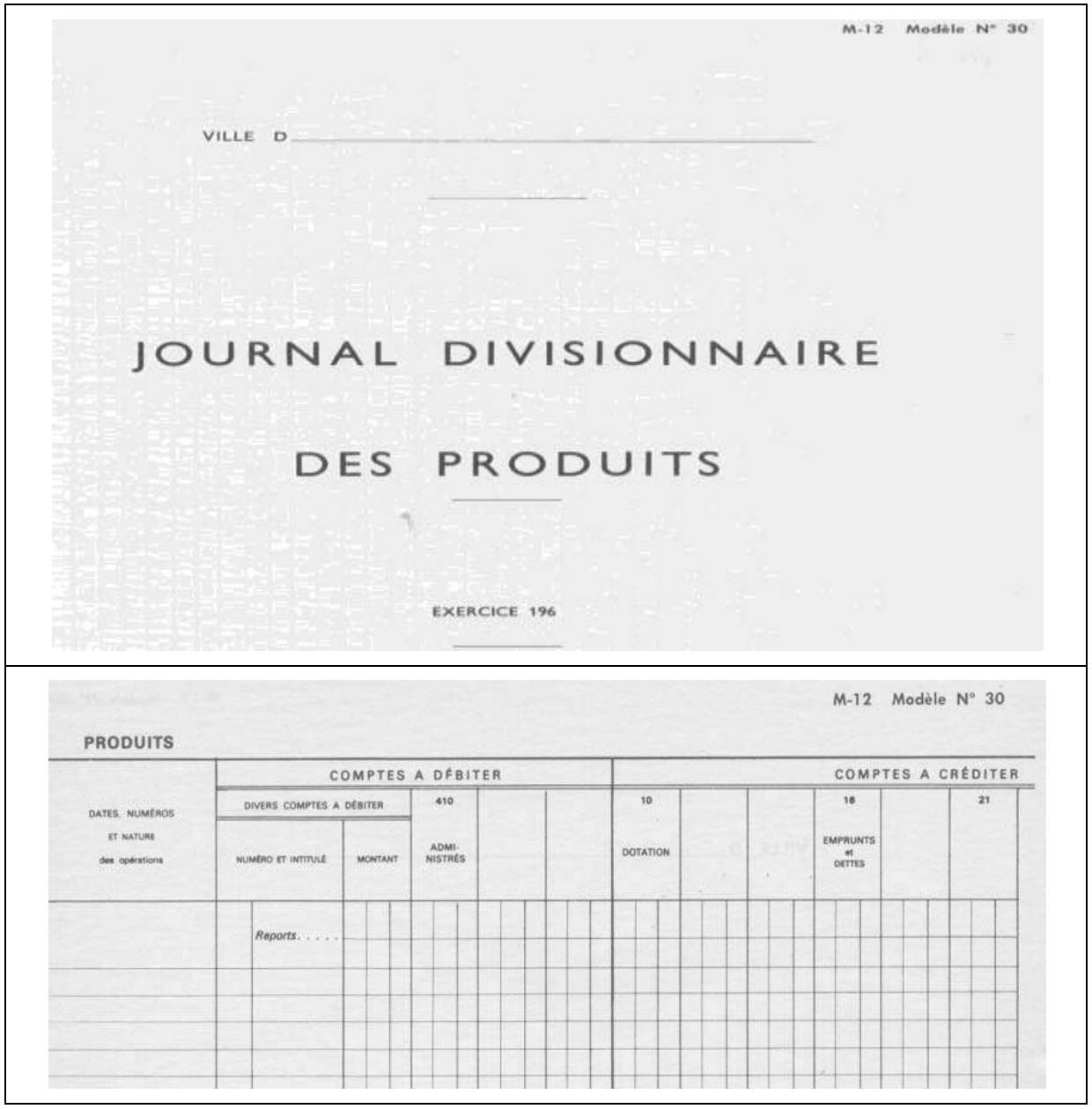
(Source : instruction comptable et budgétaire M12 sur la comptabilité des grandes communes, édition du 1er septembre 1965)

Annexe 1.02 M12 Modèle N°29 Journal Divisionnaire des charges (suite1)



(Source : instruction comptable et budgétaire M12 sur la comptabilité des grandes communes, édition du 1er septembre 1965)

Annexe 1.03 M12 Modèle N°30 Journal Divisionnaire des produits



M-12 Modèle N° 30

VILLE D

JOURNAL DIVISIONNAIRE

DES PRODUITS

EXERCICE 196

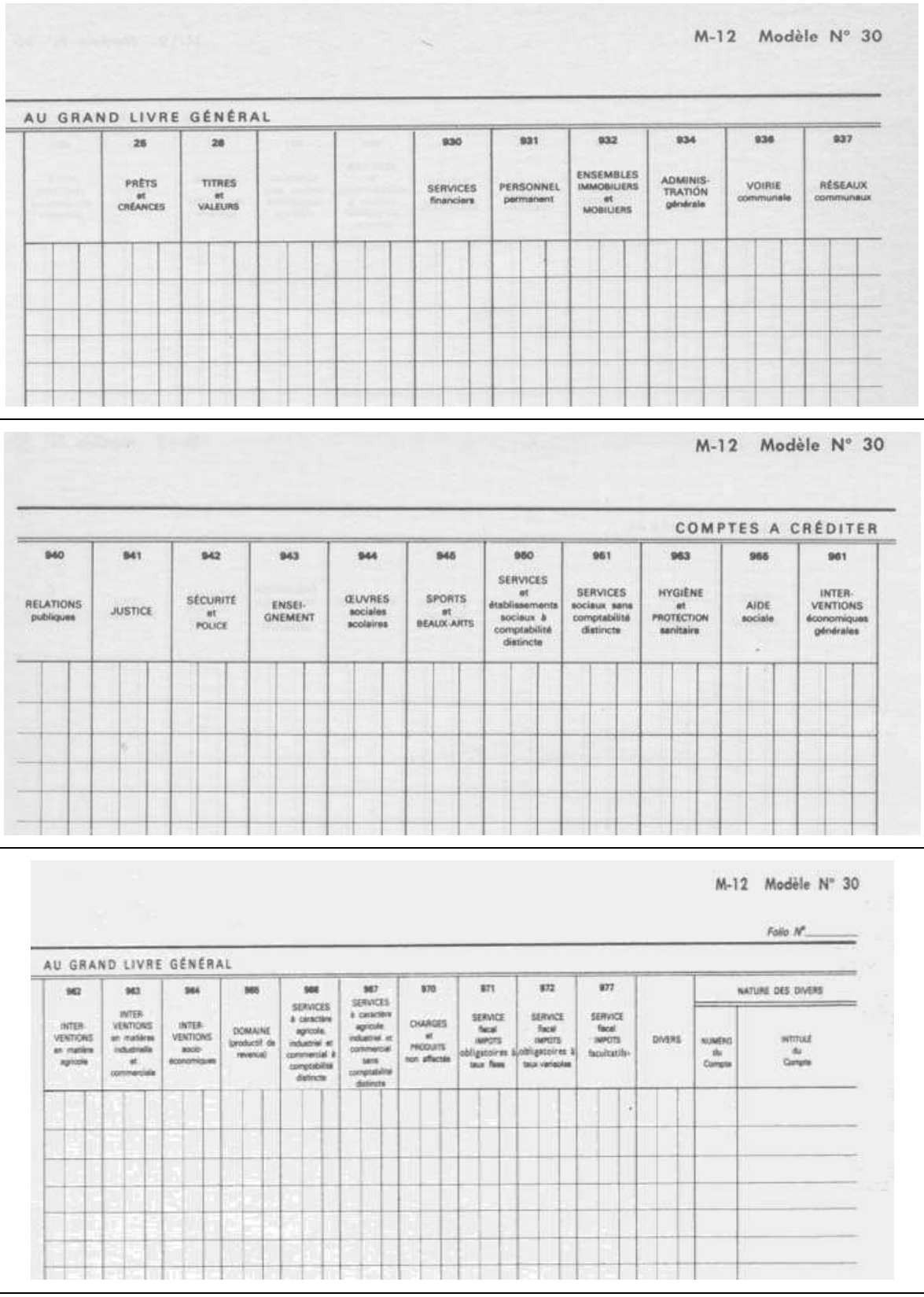
M-12 Modèle N° 30

PRODUITS

DATES, NUMÉROS ET NATURE des opérations	COMPTES A DÉBITER					COMPTES A CRÉDITER					
	DIVERS COMPTES A DÉBITER		410			10			16		21
	NUMÉRO ET INTITULÉ	MONTANT	ADMINISTRÉS			DOTATION			EMPRUNTS et DETTES		
	Reports.										

(Source : instruction comptable et budgétaire M12 sur la comptabilité des grandes communes, édition du 1er septembre 1965)

Annexe 1.04 M12 Modèle N°30 Journal Divisionnaire des produits (suite1)



M-12 Modèle N° 30

AU GRAND LIVRE GÉNÉRAL

	25 PRÊTS et CRÉANCES	26 TITRES et VALEURS			930 SERVICES financiers	931 PERSONNEL permanent	932 ENSEMBLES IMMOBILIERS et MOBILIERS	934 ADMINIS-TRATION générale	936 VOIRIE communale	937 RÉSEAUX communaux

M-12 Modèle N° 30

COMPTES A CRÉDITER

940 RELATIONS publiques	941 JUSTICE	942 SÉCURITÉ et POLICE	943 ENSEI-GNEMENT	944 ŒUVRES sociales scolaires	945 SPORTS et BEAUX-ARTS	950 SERVICES et établissements sociaux à comptabilité distincte	951 SERVICES sociaux sans comptabilité distincte	953 HYGIÈNE et PROTECTION sanitaire	955 AIDE sociale	961 INTER-VENTIONS économiques générales

M-12 Modèle N° 30

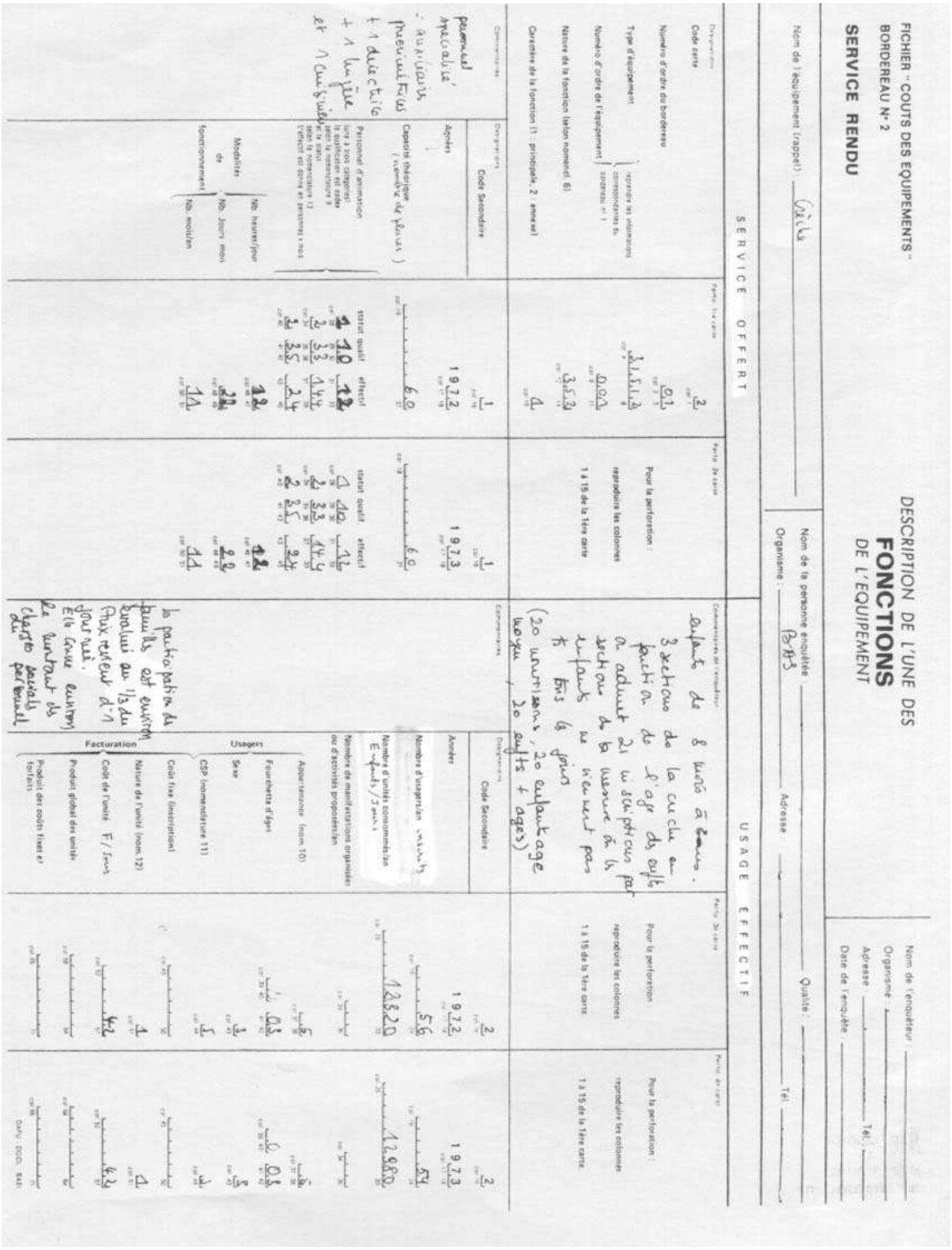
Folio N°

AU GRAND LIVRE GÉNÉRAL

962 INTER-VENTIONS en matière agricole	963 INTER-VENTIONS en matière industrielle et commerciale	964 INTER-VENTIONS socio-économiques	965 DOMAINE (produit de revenu)	966 SERVICES à caractère agricole, industriel et commercial à comptabilité distincte	967 SERVICES à caractère agricole, industriel et commercial sans comptabilité distincte	970 CHARGES et PRODUITS non affectés	971 SERVICE fiscal IMPOTS obligatoires à taux fixes	972 SERVICE fiscal IMPOTS obligatoires à taux variables	977 SERVICE fiscal IMPOTS facultatifs	DIVERS	NATURE DES DIVERS: NUMÉRO du Compte	NATURE DES DIVERS: INTITULÉ du Compte

(Source : instruction comptable et budgétaire M12 sur la comptabilité des grandes communes, édition du 1er septembre 1965)

Annexe 1.05 Fichier « équipement » bordereau « d'évaluation du service rendu » : 3ème volet du fichier



(Source : la pratique de la gestion des équipements collectifs, 1980)

Annexe 1.06Modèle de bordereau –Tableau 3.c- pour l'inventaire des équipements

1ère expérience pilote 1976 commune Orléans

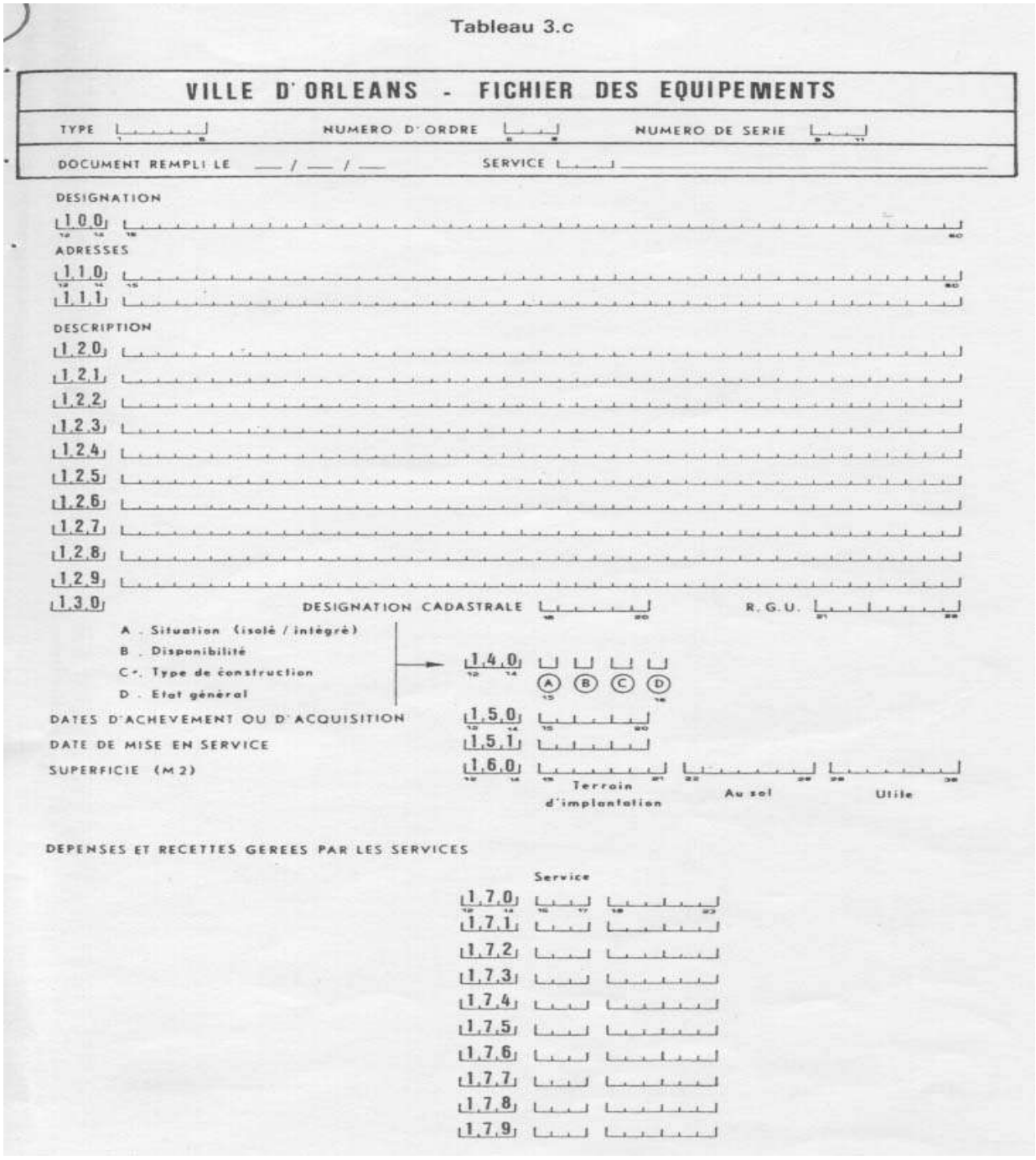


Tableau 3.c

VILLE D'ORLEANS - FICHIER DES EQUIPEMENTS

TYPE NUMERO D'ORDRE NUMERO DE SERIE

DOCUMENT REMPLI LE ___ / ___ / ___ SERVICE

DESIGNATION

1.0.0

ADRESSES

1.1.0

1.1.1

DESCRIPTION

1.2.0

1.2.1

1.2.2

1.2.3

1.2.4

1.2.5

1.2.6

1.2.7

1.2.8

1.2.9

1.3.0 DESIGNATION CADASTRALE R.G.U.

A . Situation (isolé / intégré)
B . Disponibilité
C . Type de construction
D . Etat général

1.4.0 (A) (B) (C) (D)

DATES D'ACHEVEMENT OU D'ACQUISITION 1.5.0

DATE DE MISE EN SERVICE 1.5.1

SUPERFICIE (M2) 1.6.0 Terrain d'implantation Au sol Utile

DEPENSES ET RECETTES GEREES PAR LES SERVICES

Service

1.7.0

1.7.1

1.7.2

1.7.3

1.7.4

1.7.5

1.7.6

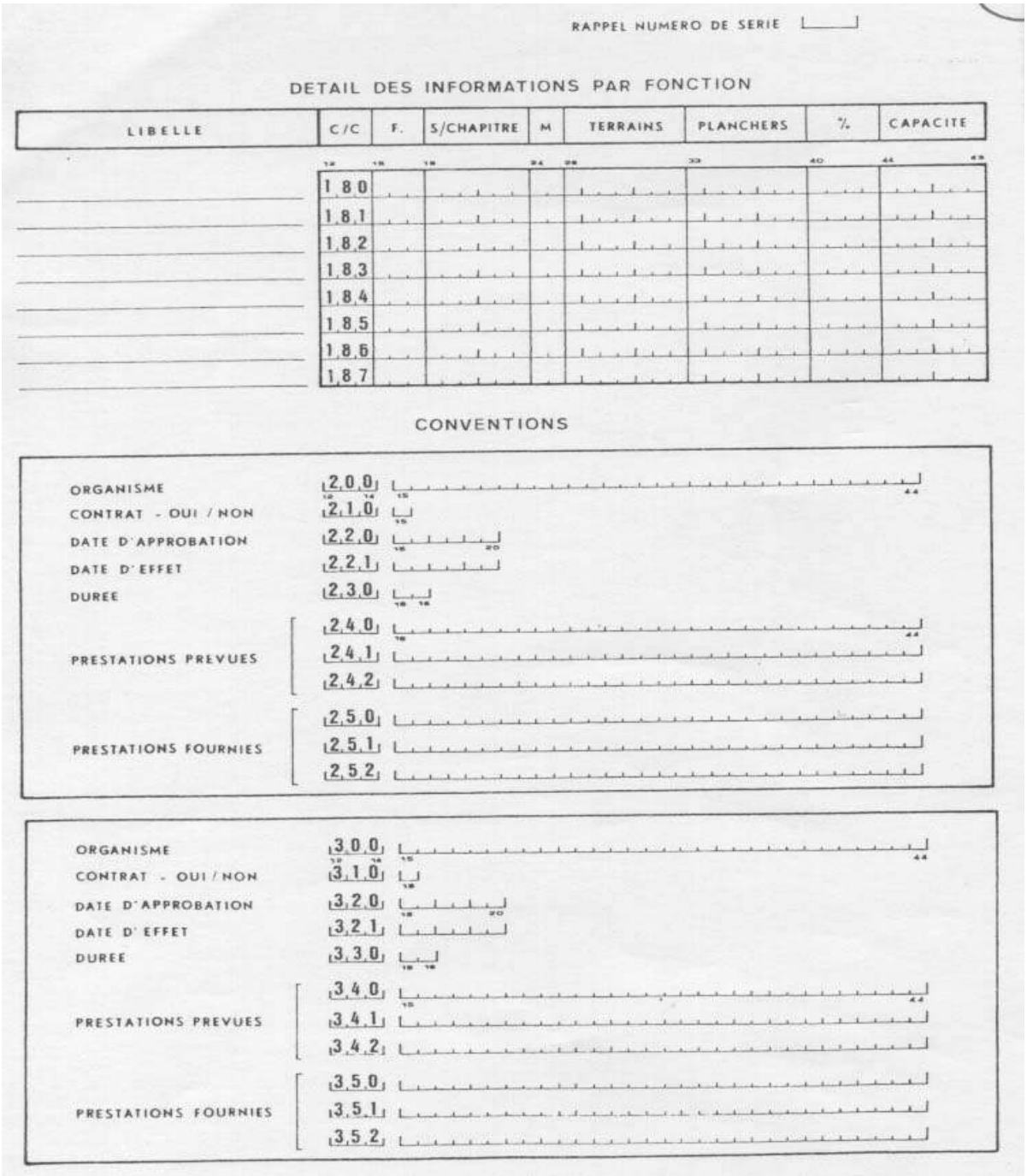
1.7.7

1.7.8

1.7.9

(Source : la pratique de la gestion des équipements collectifs, 1980)

Annexe 1.07Modèle de bordereau –Tableau 3.c- pour l'inventaire des équipements 1ère expérience pilote 1976 commune Orléans (suite)



(Source : la pratique de la gestion des équipements collectifs, 1980)

Annexe 1.08Modèle de bordereau – tableau 3.d du personnel par équipement.

1ère expérience pilote 1976 commune Orléans

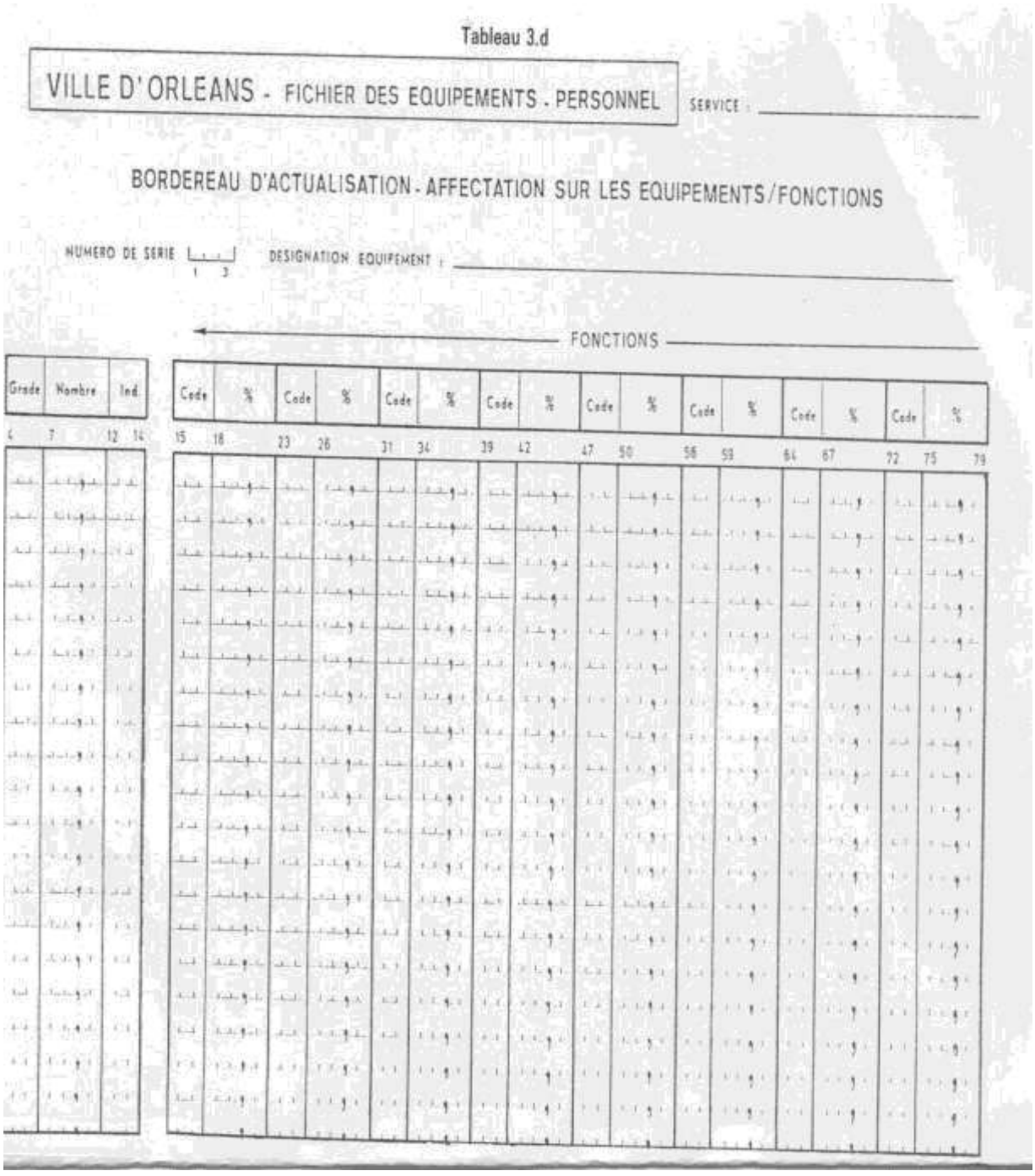


Tableau 3.d

VILLE D'ORLEANS - FICHIER DES EQUIPEMENTS - PERSONNEL SERVICE :

BORDEREAU D'ACTUALISATION - AFFECTATION SUR LES EQUIPEMENTS/FONCTIONS

NUMERO DE SERIE (1 3) DESIGNATION EQUIPEMENT :

FONCTIONS

Grade	Nombre	Ind.	Code	%	Code	%	Code	%	Code	%	Code	%	Code	%	Code	%	Code	%
4	7	12 14	15 18		23 26		31 34		39 42		47 50		56 59		64 67		72 75	79

(Source : la pratique de la gestion des équipements collectifs, 1980)

Annexe 1.09Modèle detableau de la structure d'une fiche équipement

1 ère expérience pilote 1976 commune Orléans

09/05/77

Tableau 3.i — Structure d'une fiche d'équipement

ECOLE PRIMAIRE FAUBOURG SAINT JEAN FAUBOURG ST JEAN 28	SECTION CADASTRALE AM 193 VOIE R.G.C. 234-6045G	TYPE 11200 NUMERO 012 SERIE 223

DESCRIPTION GÉNÉRALE	DATE D'ACHEVEMENT OU D'ACQUISITION DATE DE MISE EN SERVICE	
5 CLASSES 3 LOGEMENTS 1 REFECTOIRE 1 SALLE DES FETES 1 PLATEAU SCOLAIRE	CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES SITUATION ISOLE DISPONIBILITE VILLE PROPRIETAIRE TYPE DE CONSTRUCTION TRADITIONNEL ETAT DES BATIMENTS MEDIOCRE	SUPERFICIES DES TERRAINS 5110 M2 BATIES AU SOL 1350 M2 UTILES 2265 M2

DÉPENSES ET RECETTES GÉRÉES PAR LES SERVICES		CONVENTIONS
SERVICE GESTIONNAIRE	SOUS-CHAPITRE D'IMPUTATION BUDGETAIRE	
504 BUREAU DES ECOLES 504 BUREAU DES ECOLES 446 ARCHITECTURE BATMS. SCOLAIRES 506 CANTINES 323 DOMAINE COMMUNAL	943-100 IER CEGRE 944-600 ETUDES ET CARDERIES SCOLAIRES 932-230 BATIMENTS SCOLAIRES 944-300 CANTINES SCOLAIRES 932-230 BATIMENTS SCOLAIRES	

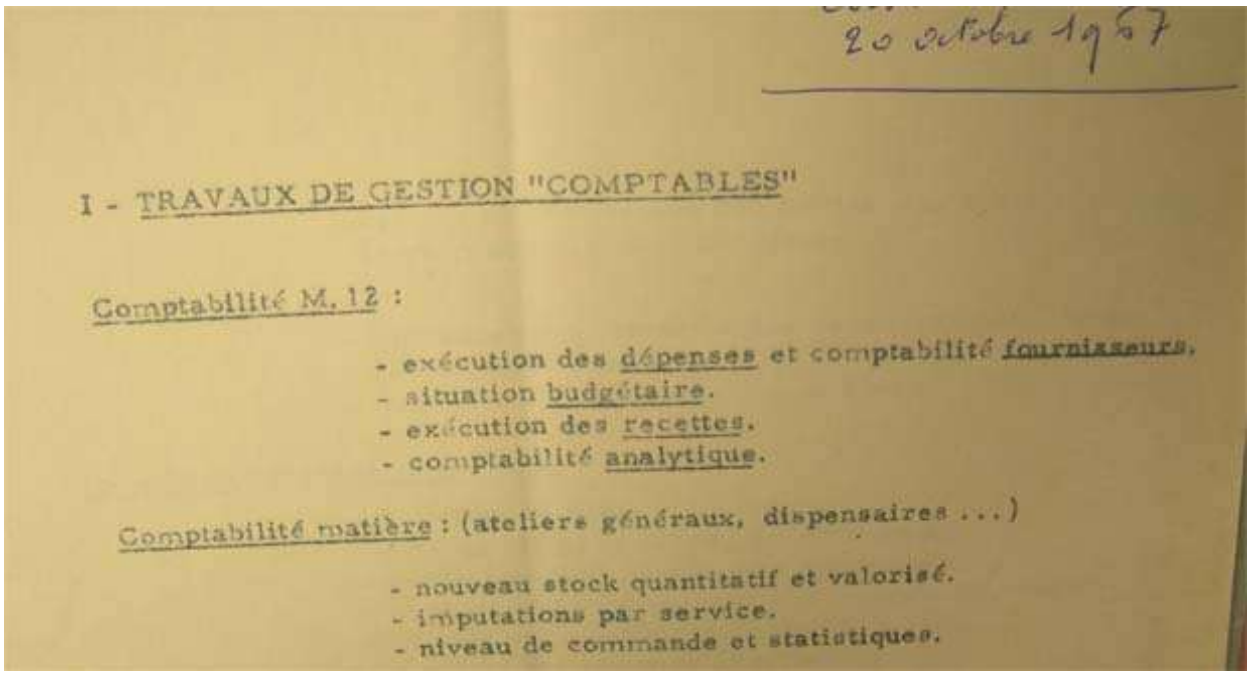
FONCTIONS DE L'ÉQUIPEMENT

DÉSIGNATION DE LA FONCTION	MODE DE GESTION	IMPUTATION BUDGETAIRE	COEFFICIENT DE CHARGES	SUPERFICIES PLANCHERS	SUPERFICIES TERRAINS	CAPACITÉS
401 ENSEIGNEMENT PRIMAIRE	EXPL. DIRECTE	943-100	C,49		1026 M2	9 CLASSE
C20 LOGEMENT DE FONCTION	EXPL. DIRECTE	932-230	0,12		190 M2	3 LCGEMENT
411 RESTAURATION	EXPL. DIRECTE	944-300	C,07		112 M2	110 RATIONNAIRE
406 ENSEIGNEMENT ARTISTIQUE	EXPL. DIRECTE	943-100	0,05		80 M2	
600 LOISIRS	EXPL. DIRECTE	944-600	0,10			
410 ETUDES SURVEILLEES	EXPL. DIRECTE	944-600	0,07			
502 EDUCATION PHYSIQUE,ENSEIGN. ET EPAT.	EXPL. DIRECTE	943-100	C,1C		1976 M2	

(Source : la pratique de la gestion des équipements collectifs, 1980)

LES ANNEXES DU CHAPITRE 4

Annexe 4.01 Extrait du compte rendu de la Commission d'Organisation Interne (20 octobre 1967)



20 octobre 1967

I - TRAVAUX DE GESTION "COMPTABLES"

Comptabilité M. 12 :

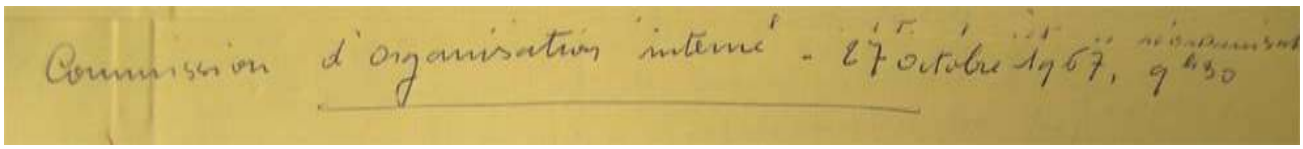
- exécution des dépenses et comptabilité fournisseurs.
- situation budgétaire.
- exécution des recettes.
- comptabilité analytique.

Comptabilité matière : (ateliers généraux, dispensaires ...)

- nouveau stock quantitatif et valorisé.
- imputations par service.
- niveau de commande et statistiques.

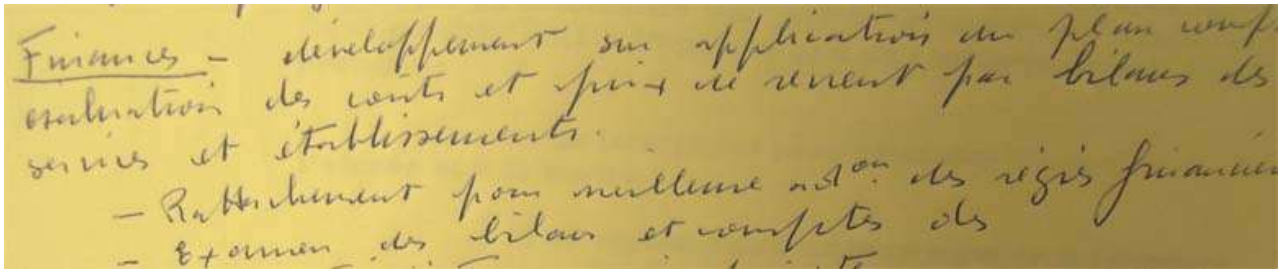
(Archives de la ville d'Angers, 0009W008)

Annexe 4.02 Extrait du compte rendu de la Commission Interne (27octobre 1967)



Commission d'organisation interne - 27 octobre 1967, 9 h 30

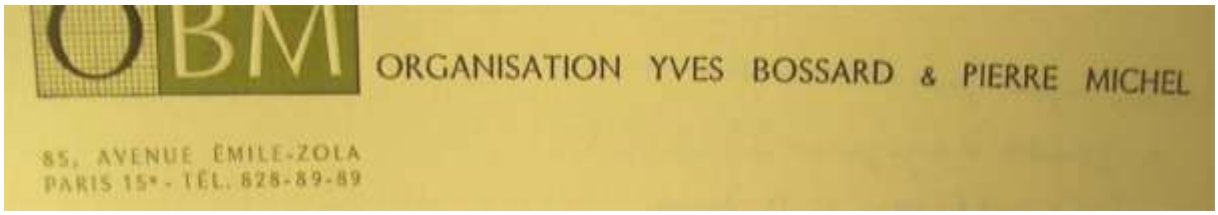
(extrait du compte rendu)



Finances - développement sur application du plan comp
ordination des comptes et suivi de rement par bilans de
services et établissements.
- Rattachement pour matière nat^re des régis financ
- Examen des bilans et comptes de

(Archives de la ville d'Angers, 009W008)

Annexe 4.03 Extrait du compte rendu du Cabinet OBM(octobre 1967)



…/…

1 - Nos visites à la Mairie d'Angers ont pour objectif :

- la recherche des points faibles de l'organisation actuelle
- l'élaboration d'un programme de redressement des défauts constatés.

…/…

STRUCTURE

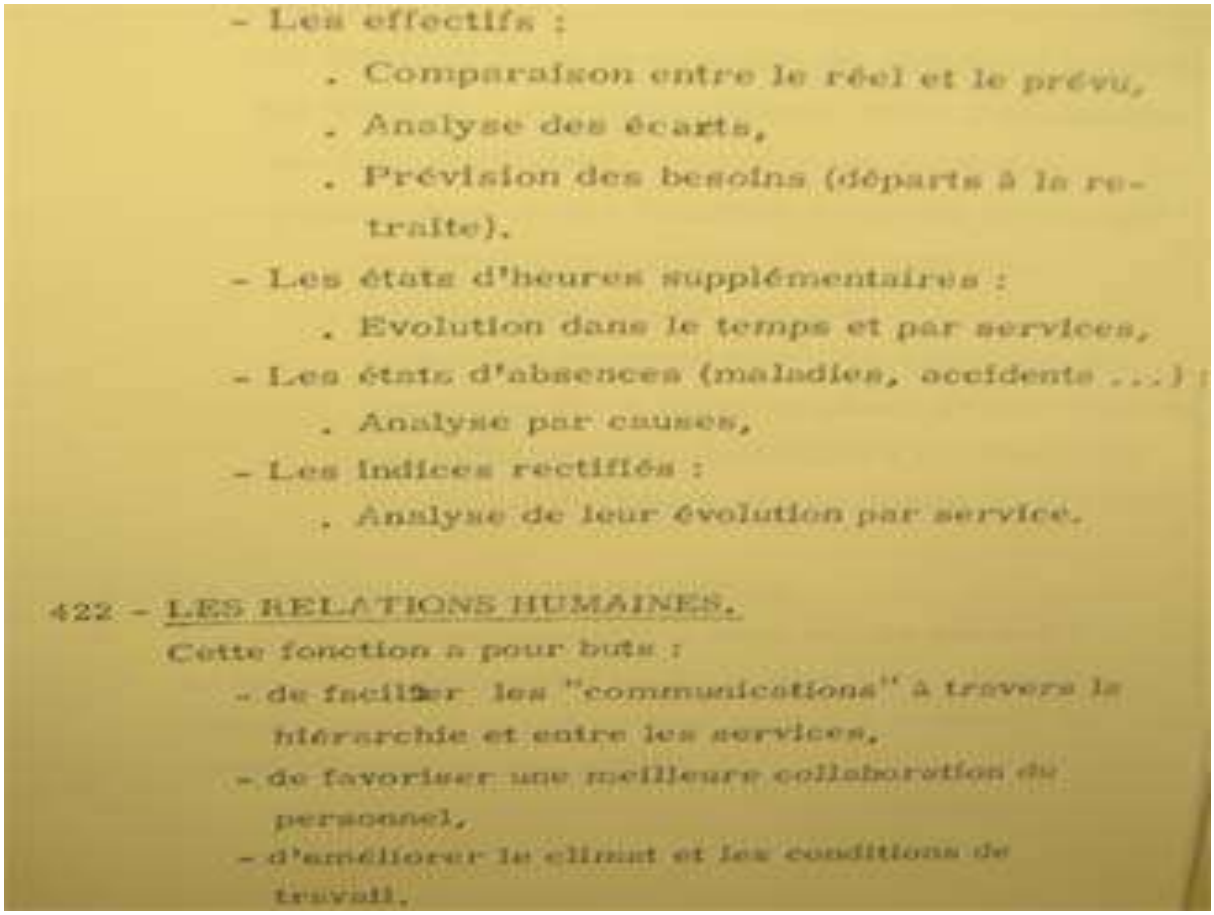
2 - Sur le plan général, il existe un certain cloisonnement entre administratif et technique qui rend difficile le dialogue et la surveillance des affaires.

Les préoccupations et le type d'hommes étant différents dans ces deux domaines, il est souhaitable que les administratifs ne fassent pas d'exécution technique et que les techniciens soient déchargés des tâches administratives.

…/…

- Une redéfinition des Services et une redistribution des fonctions s'imposent, notamment en ce qui concerne la gestion du personnel où les cellules de travail ne sont pas placées sous l'autorité d'un cadre responsable.

… /…



- Les effectifs :
  - . Comparaison entre le réel et le prévu,
  - . Analyse des écarts,
  - . Prévision des besoins (départs à la retraite).
- Les états d'heures supplémentaires :
  - . Evolution dans le temps et par services,
- Les états d'absences (maladies, accidents ...) :
  - . Analyse par causes,
- Les indices rectifiés :
  - . Analyse de leur évolution par service.

422 - LES RELATIONS HUMAINES.

Cette fonction a pour buts :

- de faciliter les "communications" à travers la hiérarchie et entre les services,
- de favoriser une meilleure collaboration du personnel,
- d'améliorer le climat et les conditions de travail.

…/…

5 - La comptabilité ne suit pas les engagements de dépenses. Elle ne peut qu'enregistrer les factures et signaler a posteriori les dépassements de crédits. Il n'y a pas de compte fournisseurs centralisé : il s'avère difficile de savoir si l'on atteint le seuil du marché obligatoire. Les projets ne sont pas suivis individuellement en permanence. Il semble judicieux d'effectuer le passage de la mécanographie classique au gamma 10, non pas par une simple transposition des travaux actuels, mais par une reconception de ceux-ci, aboutissant à la mise en place d'une comptabilité d'engagement et éventuellement de programmes.

…/…

7 - La Ville dispose d'un nombre assez important de stocks, dont la localisation est dispersée. La mise en place du gamma 10 permet d'envisager au minimum la tenue centralisée des quantités emmagasinées.

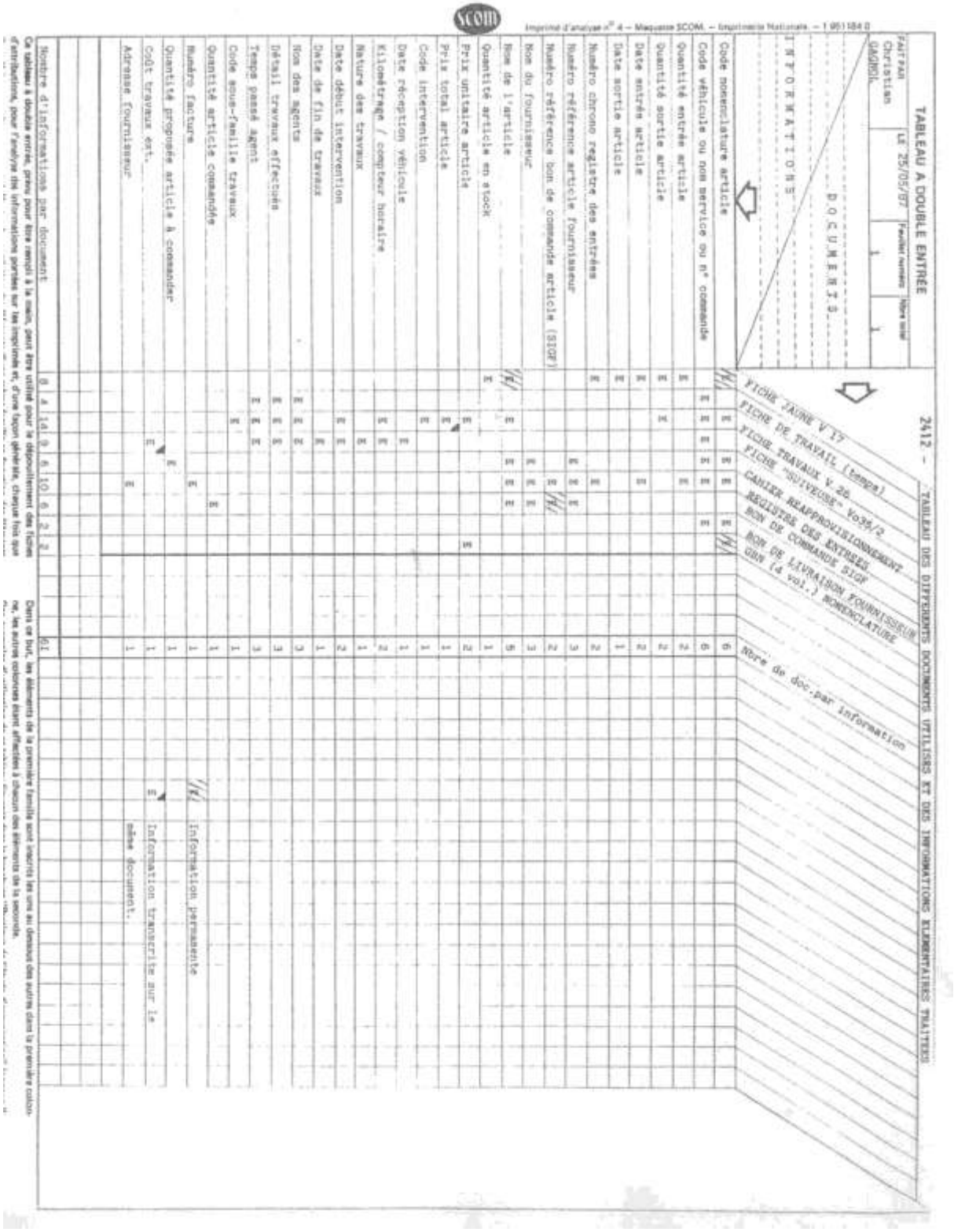
Ceci constituerait la première opération avant :

- la création d'un Service Achats pour l'ensemble des Services Municipaux ;
- la tenue de la comptabilité des stocks.

…/…

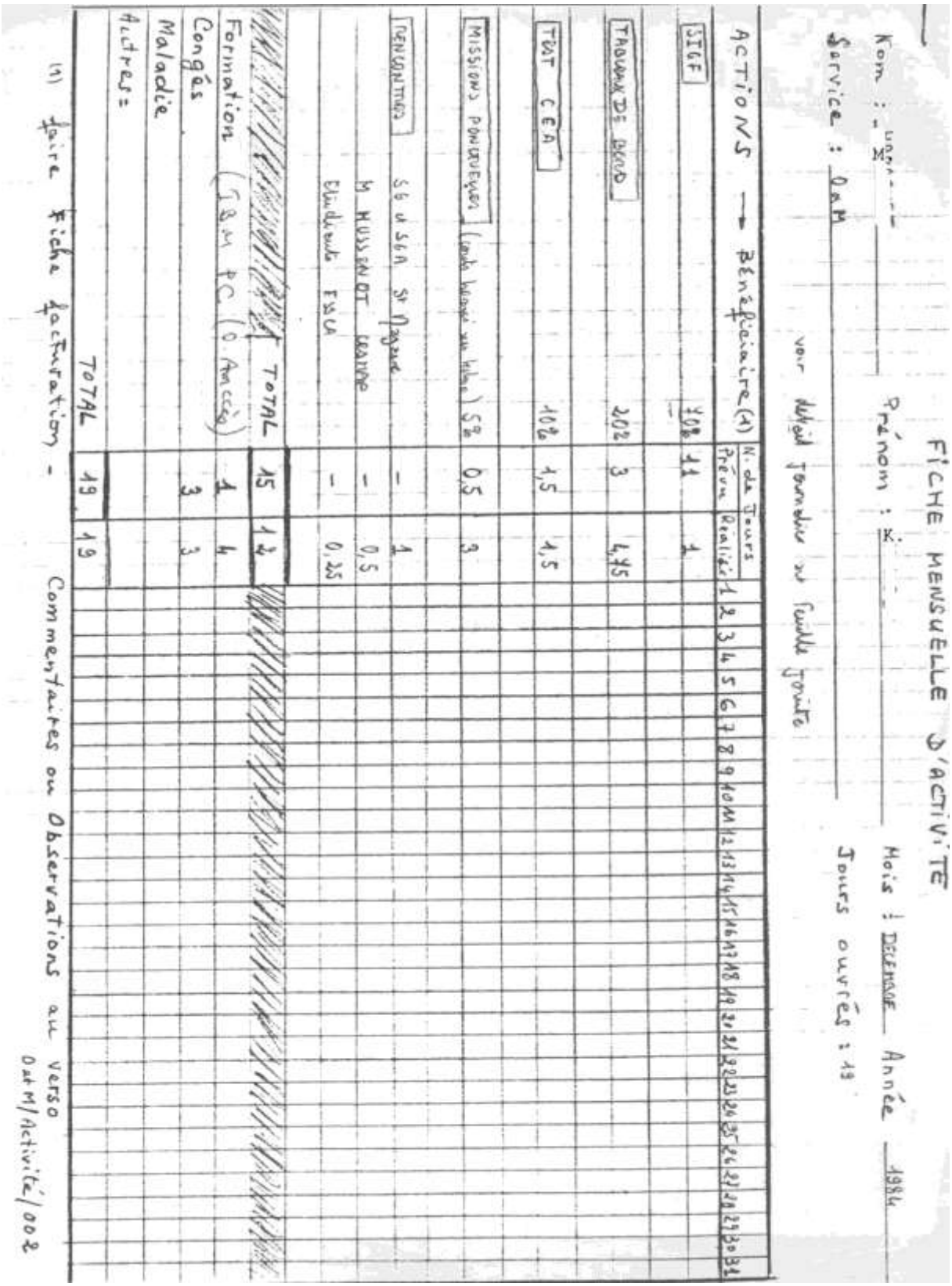
(Archives de la ville d'Angers, versement 0009W008)

Annexe 4.04 Tableau de différents documents utilisés et des informations élémentaires traitées



(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870W1)

Annexe 4.05 Fiche mensuelle d'activité du conseiller de gestion (décembre 1984)



FICHE MENSUELLE D'ACTIVITÉ

Nom : [illegible] Prénom : [illegible] Mois : Décembre Année 1984

Service : DAM Jours ouvrés : 19

voir détail journalier sur feuille jointe

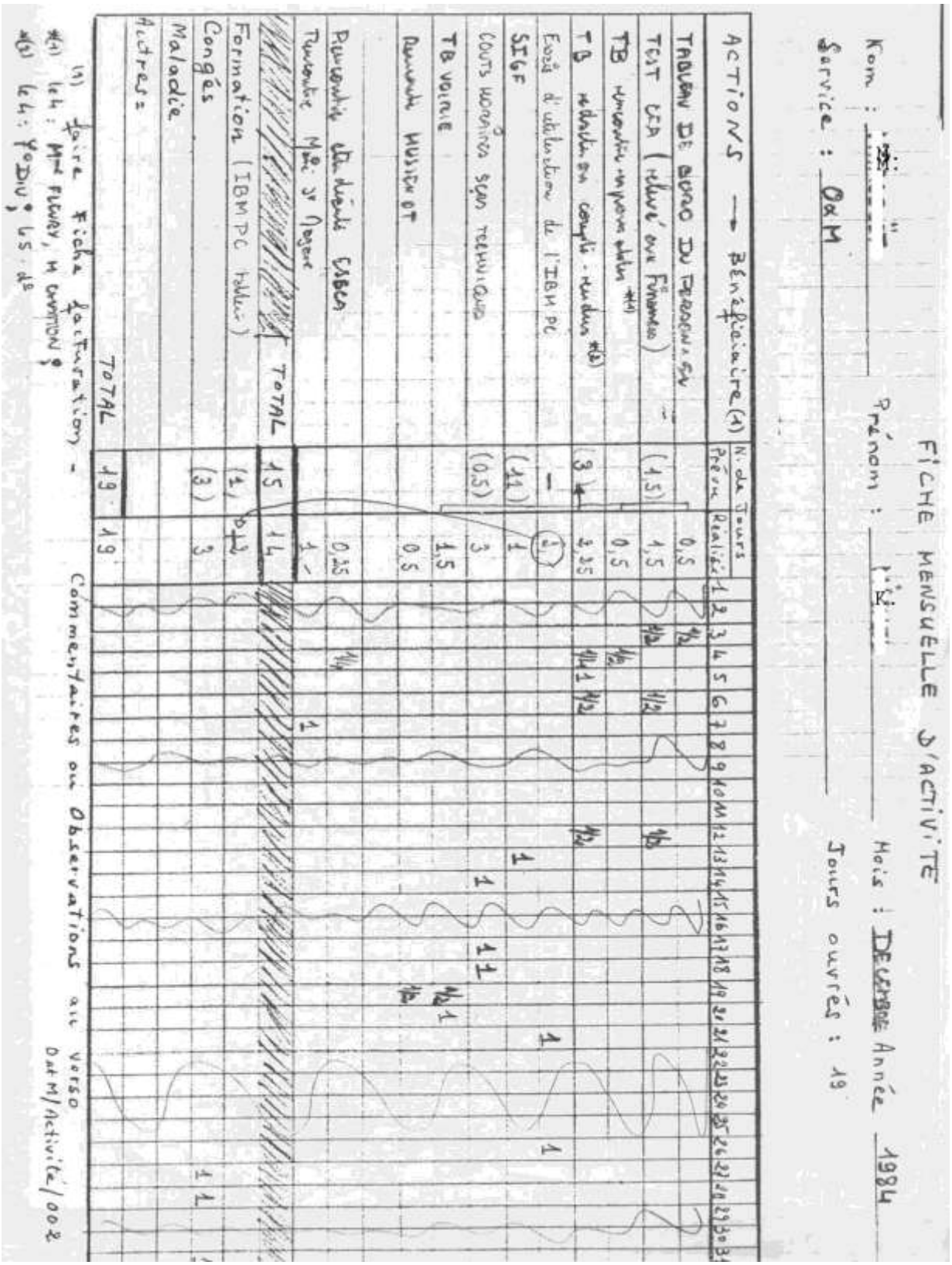
ACTIONS → Bénéficiaire (1)	N. de Jours Prévu	Réalisé	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
SIGF	10%	11	1																														
TABLEAUX DE BORD	20%	3	4,45																														
TDB CEA	10%	1,5	1,5																														
MISSIONS PONCTUELLES (sous bilans sur bilan)	5%	0,5	3																														
CONSOLIDATIONS SG et SEA St Nazaire		–	1																														
M MUSSENOT CHARGE		–	0,5																														
Elaboration FISA		–	0,25																														
TOTAL	15	12																														
Formation (J.S.M PC (0 Accès)	1	4																														
Congés	3	3																														
Maladie																																
Autres =																																
TOTAL	19	19																														

(1) faire fiche factoration - Commentaires ou Observations au verso

DAM/Activité/002

(Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.05 Fiche mensuelle d'activité du conseiller de gestion. (décembre 1984, suite)



FICHE MENSUELLE D'ACTIVITE

Nom : [illegible] Prénom : [illegible] Mois : DECEMBRE Année 1984

Service : O&M Jours ouvrés : 19

ACTIONS → Bénéficiaire (1)	N. de Jours Prévu	Réalisé
TABLEAU DE BORD DU TRESORIER SIV		0,5
TEST DEA (mise au point Finances)	(1,5)	1,5
TB Informatisation complète (mise à jour) #1		0,5
TB réalisation complète - version #2	(3)	3,25
Essai d'utilisation de l'IBM PC	—	1
SIGF	(11)	1
COUTS HORAIRES SERVICES TECHNIQUES	(0,5)	3
TB voirie		1,5
Réunions Divisions OT		0,5
Permanence téléphonique CASDA		0,25
Formation Mme [illegible] Angers		1
TOTAL	15	14
Formation (IBM PC Publics)	(1)	0,5
Congés	(3)	3
Maladie		
Autres =		
TOTAL		19

Commentaires ou Observations au verso

Dat M/Activité/002

(1) Faire fiche d'affectation - #(1) Ex : Mme FLEURY, M CANTIONI ? #(2) Ex : YODIV, LS, dt

(Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.06 Comptes d'Exploitation analytique et coûts unitaires (avril 1984)

(Archives de la ville d'Angers ,1300W9)

Annexe 4.06 Comptes d'Exploitation analytique et coûts unitaires (avril 1984)suite

AVRIL 1984

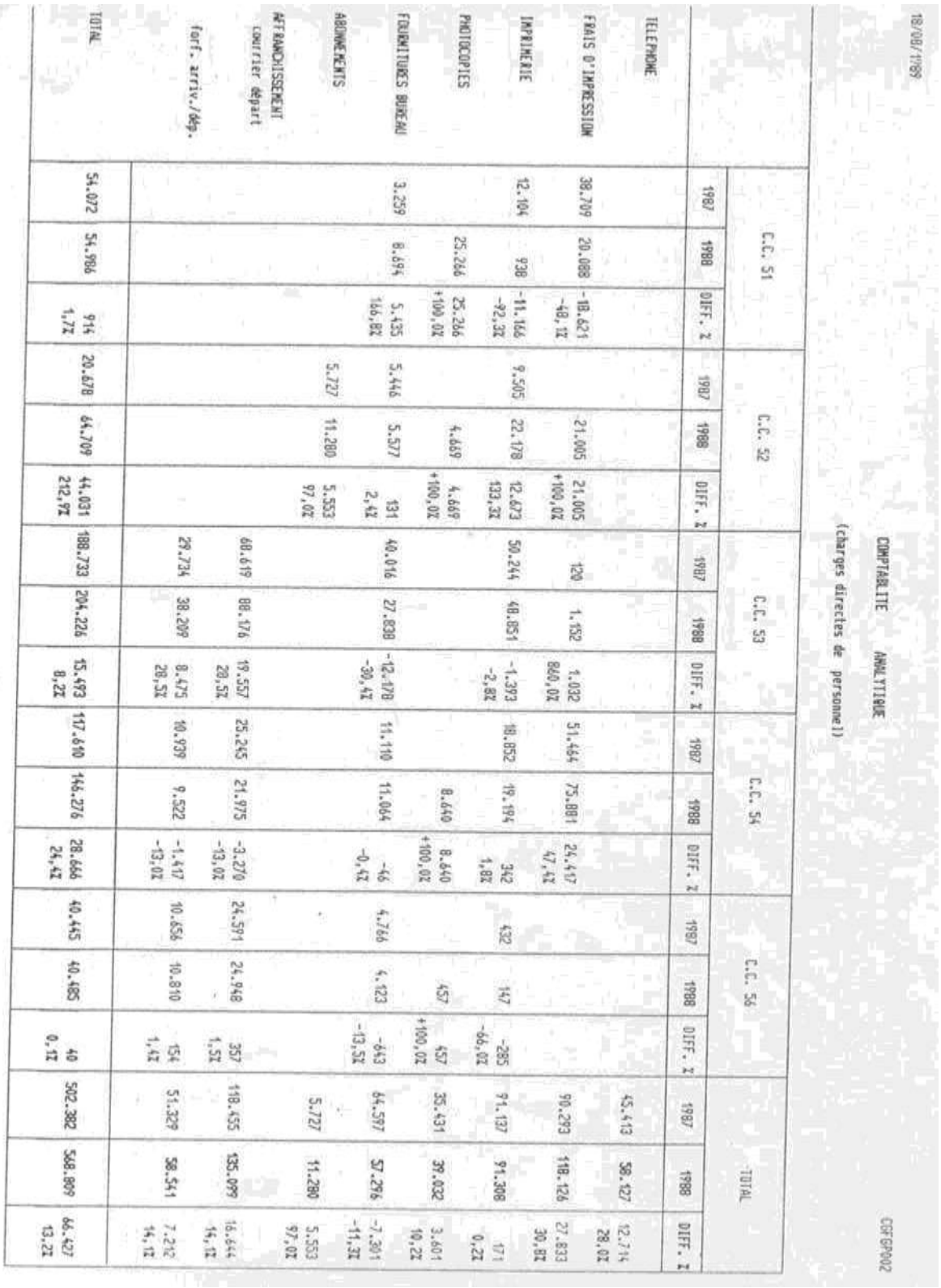
TABLEAU RECAPITULATIF DU RESULTAT
DES COMPTES D'EXPLOITATION ANALYTIQUES

- Montants exprimés en Francs -

CENTRES DE COUT	Total des charges (A)	Part des frais de personnel (yc ufuge)	Total des produits (B)	Taux de couverture (B) / (A)	Résultat C.E.A. (C) = (B) - (A)	Résultat au B.P. 1984 (D)	Ecart CEA / BP (D) - (C)	Décomposition de l'écart sur 931 + 932	Décomposition de l'écart sur 930 + 932	Décomposition de l'écart autre
Les abattoirs	4 610 139	30 %	3 897 254	0,85	- 712 885	- 3 579 730	- 3 061 787	- 348 221	- 946 453	- 1 967 113
Les entrepôts frigorifiques	2 376 790	5 %	2 571 732	1,08	+ 194 942					
Le service du nettoiement	12 501 232	76 %	989 329	0,08	- 11 511 903	-12 623 183	+ 1 304 280	- 1 228 784	+ 269 961	+ 965 455
La collecte des ordures ménagères	21 279 720	63 %	25 694 194	1,21	+ 4 414 474	+ 920 350	- 3 494 124	- 2 906 570	+ 855	- 588 409
Les décharges et remblais	768 927	77 %	3 326 494	4,44	+ 2 577 567	+ 900 640	- 1 676 927	+ 579 106	—	- 2 256 033
Les marchés et foires	2 071 725	87 %	1 706 525	0,82	- 365 200	- 450 697	- 85 497	+ 923 856	- 501 034	+ 1 139 393
Les fontaines et jets d'eau	522 707	10 %	—	—	- 522 707	non isolé				
C.F.I. de l'Hôtel de Ville	5 532 261	52 %	31 190	—	5 501 071	"				
Le service imprimerie	1 654 639	52 %	87 147	0,05	1 567 492	993 302	+ 574 190	+ 42 462	+ 237 800	+ 293 928
Maternelle de l'Isoret	785 780	84 %	46 365	0,06	739 415	non isolé				
Primaire de l'Isoret	529 129	49 %	74 184	0,14	454 945	"				
Maternelle de la Blancherale	987 939	83 %	46 365	0,05	941 554	"				
Primaire de la Blancherale	571 524	50 %	64 911	0,11	506 613	"				
C.L.S.H. de la Blancherale	497 341	73 %	192 907	0,39	304 434	468 258	- 163 824	- 34 636	- 88 472	- 40 716
C.L.S.H. du Hutreau	2 758 474	59 %	1 092 571	0,40	1 665 903	3 174 222	- 1 508 319	- 911 163	- 709 647	+ 111 491
Crèche collective de Monplaisir	2 065 533	88 %	951 003	0,46	1 112 530	1 838 786	+ 726 256	- 351 363	- 185 401	- 189 452
Crèche collective de Belle Beille	2 164 843	89 %	904 981	0,42	1 259 862	1 911 161	- 651 299	+ 280 228	- 144 969	- 226 102
Crèche familiale du Centre Ville	607 078	97 %	226 558	0,37	380 520	656 038	- 275 518	- 167 478	+ 13 691	- 121 731
Crèche familiale de la Roseraie	1 740 875	98 %	823 531	0,47	917 344	1 721 492	- 804 148	- 693 938	+ 33 134	- 123 344
Théâtre	5 663 341	75 %	507 583	0,09	5 155 758	6 832 825	- 1 677 067	- 721 258	- 623 773	- 332 036
Piscine et complexe Jean Bouin	4 822 500	69 %	1 183 433	0,25	3 639 067	7 423 750	- 3 784 683	- 1 315 263	- 2 294 296	- 225 124
Piscine Monplaisir	1 570 716	76 %	372 609	0,24	1 198 107	2 081 314	- 883 207	- 62 773	- 771 469	- 48 965
COSEC Montaigne	540 723	79 %	8 023	0,01	540 700	non isolé				
Salle Jean Mermoz	260 385	68 %	7 963	0,03	252 422					
Stade de l'Arceau	565 932	87 %	1 786	—	564 146					
Stade du Lac de Maine	1 281 997	78 %	895	—	1 281 102					
Parc de loisirs du Lac de Maine (y compris base nautique)	2 198 579	85 %	13 568	—	2 185 011					
Jardin des Plantes	1 011 264	89 %	1 640	—	1 009 804					
Carrefour Chamnin Churchill (non compris éclairage et signalisation)	58 836	88 %	—	—	58 836					

(Archives de la ville d'Angers versement : 1300W9)

Annexe 4.07 Exemple d'imputation de charges directes de personnel à divers centres de coût



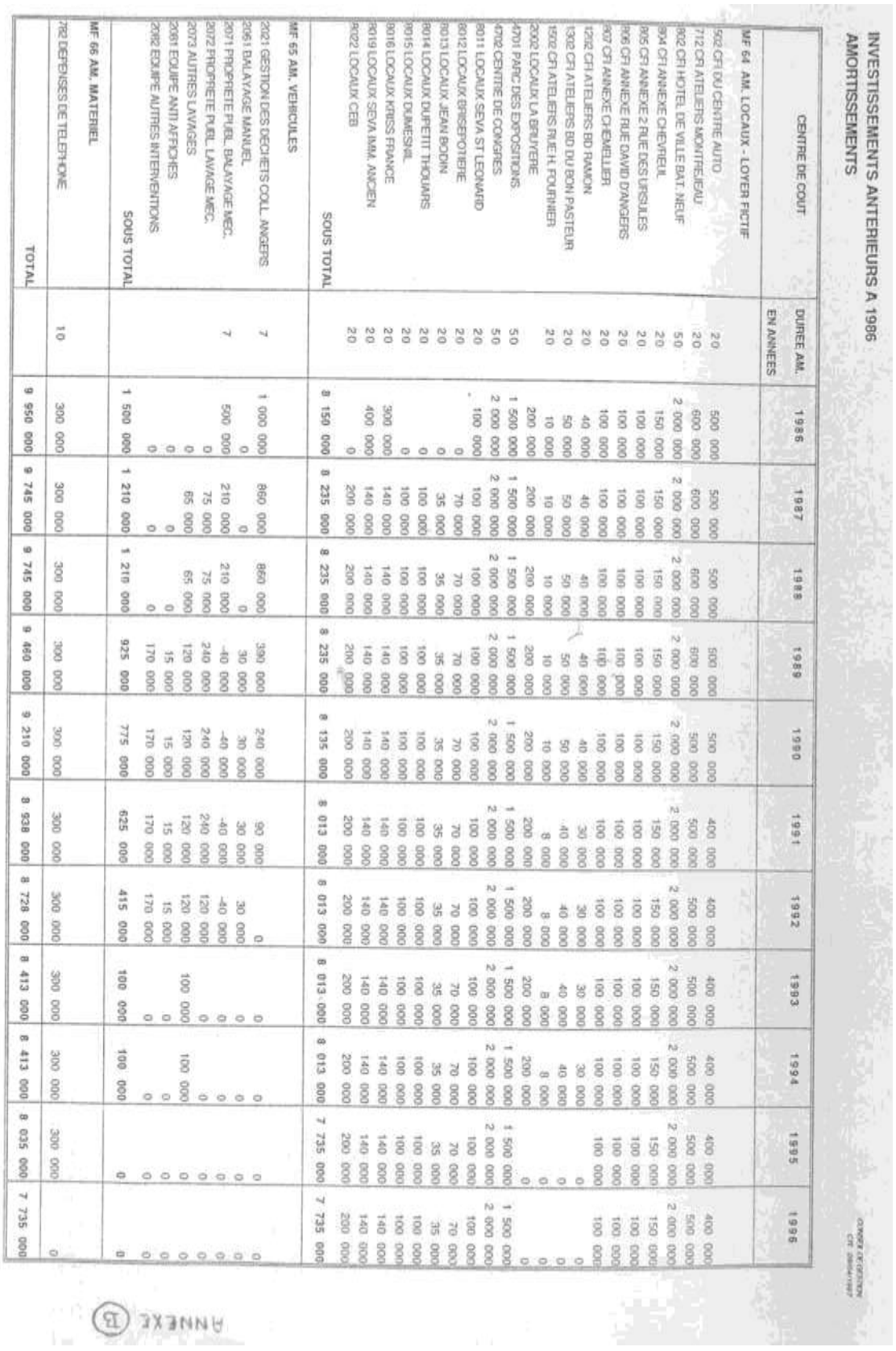
18/08/1989 COMPTABILITE ANALYTIQUE COGP002

(charges directes de personnel)

	C.C. 51			C.C. 52			C.C. 53			C.C. 54			C.C. 56			TOTAL		
	1987	1988	DIFF. %	1987	1988	DIFF. %	1987	1988	DIFF. %	1987	1988	DIFF. %	1987	1988	DIFF. %	1987	1988	DIFF. %
TELEPHONE	54.072	54.986	914 1,7%	20.678	64.709	44.031 212,9%	188.733	204.226	15.493 8,2%	117.610	146.276	28.666 24,4%	40.445	40.485	40 0,1%	502.382	508.809	6.427 1,3%
FRAIS D'IMPRESSION	38.709	20.088	-18.621 -48,1%	9.505	21.005	21.005 +100,0%	120	1.152	1.032 860,0%	51.464	75.881	24.417 47,4%	432	147	-285 -66,0%	90.293	118.126	27.833 30,8%
IMPRIMERIE	12.104	938	-11.166 -92,3%	22.178	12.673 133,3%	50.244	48.851	-1.393 -2,8%	18.852	19.194	342 1,8%			457	457 +100,0%	91.137	91.308	171 0,2%
PHOTOCOPIES	25.266		25.266 +100,0%	4.669	4.669 +100,0%				8.640	8.640 +100,0%					35.431	39.032	3.601 10,2%	
FOURNITURES BUREAU	3.259	8.694	5.435 166,8%	5.446	5.577	131 2,4%	40.016	27.838	-12.178 -30,4%	11.110	11.064	-46 -0,4%	4.766	4.123	-643 -13,5%	64.597	57.296	-7.301 -11,3%
ABONNEMENTS				5.727	11.280	5.553 97,0%										5.727	11.280	5.553 97,0%
AFFRANCHISSEMENT							68.619	88.176	19.557 28,5%	25.245	21.975	-3.270 -13,0%	24.591	24.948	357 1,5%	118.455	135.099	16.644 14,1%
courrier départ																		
forf. arriv./dép.							29.734	38.209	8.475 28,5%	10.939	9.522	-1.417 -13,0%	10.656	10.810	154 1,4%	51.329	58.541	7.212 14,1%
TOTAL	54.072	54.986	914 1,7%	20.678	64.709	44.031 212,9%	188.733	204.226	15.493 8,2%	117.610	146.276	28.666 24,4%	40.445	40.485	40 0,1%	502.382	508.809	66.427 13,2%

(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870 W28)

Annexe 4.08 Exemple de plan d'amortissements d'investissements (1996)



INVESTISSEMENTS ANTERIEURS A 1986
AMORTISSEMENTS

CENTRE DE COUT	DUREE AM. EN ANNEES	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996
MF 64 AM. LOCAUX - LOYER FICTIF												
502 CFI DU CENTRE AUTO	20	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	400 000	400 000	400 000	400 000	400 000	400 000
712 CFI ATELIERS MONTREJEAU	20	600 000	600 000	600 000	600 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000	500 000
802 CFI HOTEL DE VILLE BAT. NEUF	50	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000
804 CFI ANNEXE CHEVREUL	20	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000	150 000
805 CFI ANNEXE 2 RUE DES URSULES	20	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
806 CFI ANNEXE RUE DAVID D'ANGERS	20	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
807 CFI ANNEXE CHEMELLIER	20	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
1292 CFI ATELIERS BD RAMON	20	40 000	40 000	40 000	40 000	40 000	30 000	30 000	30 000	30 000	0	0
1302 CFI ATELIERS BD DU BON PASTEUR	20	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	40 000	40 000	40 000	40 000	0	0
1526 CFI ATELIERS RUE H. FOURNIER	20	10 000	10 000	10 000	10 000	10 000	8 000	8 000	8 000	8 000	0	0
2002 LOCAUX LA BRUYERE		200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	0	0
4701 PARC DES EXPOSITIONS	50	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000	1 500 000
4702 CENTRE DE CONGRES	50	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000	2 000 000
8011 LOCAUX SEVA ST LEONARD	20	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
8012 LOCAUX BRISEPOTIERE	20	0	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000
8013 LOCAUX JEAN BODIN	20	0	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000
8014 LOCAUX DUPETIT THOUARS	20	0	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
8015 LOCAUX DUMESNIL	20	0	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
8016 LOCAUX KRISS FRANCE	20	300 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000
8019 LOCAUX SEVA IMM. ANGERS	20	400 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000	140 000
8102 LOCAUX CEB	20	0	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000	200 000
SOUS TOTAL		8 150 000	8 235 000	8 235 000	8 235 000	8 135 000	8 013 000	8 013 000	8 013 000	8 013 000	7 735 000	7 735 000
MF 65 AM. VEHICULES												
2021 GESTION DES DECHETS COLL ANGERS	7	1 000 000	860 000	390 000	240 000	90 000	0	0	0	0	0	0
2061 BALAYAGE MANUEL		0	0	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	0	0	0	0
2071 PROPRETE PUBL BALAYAGE MEC.	7	500 000	210 000	-60 000	-60 000	-60 000	-60 000	-60 000	0	0	0	0
2072 PROPRETE PUBL LAVAGE MEC.		0	75 000	240 000	240 000	240 000	240 000	120 000	0	0	0	0
2073 AUTRES LAVAGES		0	65 000	120 000	120 000	120 000	120 000	120 000	100 000	100 000	0	0
2081 EQUIPE ANTI AFFICHES		0	0	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	0	0	0	0
2082 EQUIPE AUTRES INTERVENTIONS		0	0	170 000	170 000	170 000	170 000	170 000	0	0	0	0
SOUS TOTAL		1 500 000	1 210 000	925 000	775 000	625 000	415 000	100 000	100 000	0	0	0
MF 66 AM. MATERIEL												
782 DEFENSES DE TELEPHONE	10	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	300 000	0
TOTAL		9 950 000	9 745 000	9 745 000	9 460 000	9 210 000	8 938 000	8 728 000	8 413 000	8 413 000	8 035 000	7 735 000

ANNEXE (B)

(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.09 Note du secrétaire général à l'intention des chefs de services, relative aux coûts horaires des sections opérationnelles (8 janvier 1985)

VILLE D'ANGERS
Maine-et-Loire
SECRETARIAT GENERAL
SERVICE ORGANISATION
ET METHODES
REF. : MH/MCP

VILLE D'ANGERS
Le Secrétaire Général
8 JAN. 1985
Destinataire
Passer à 61

ANGERS, le 8 Janvier 1985

N O T E A L'ATTENTION DE :

Monsieur L...
Monsieur L...
Monsieur ...
Monsieur ...

OBJET : Coût horaire 1983 des sections opérationnelles de votre service.

Dans le cadre du test des comptes d'exploitation analytiques, je vais être amené à valoriser les prestations internes.

Pour ce faire, j'ai cherché à déterminer le coût horaire des services -fournisseurs potentiels de prestations.

Vous trouverez, ci-joint :

1 - Les règles de calcul qui ont été retenues pour l'ensemble des services.

2 - La décomposition du coût des différentes sections opérationnelles de votre service.

3 - Les coûts horaires moyens obtenus en consolidant les services Voirie, Espaces Verts, Ateliers du bâtiment, Nettoiement et répurgation

Je suis à votre disposition pour toute information complémentaire.

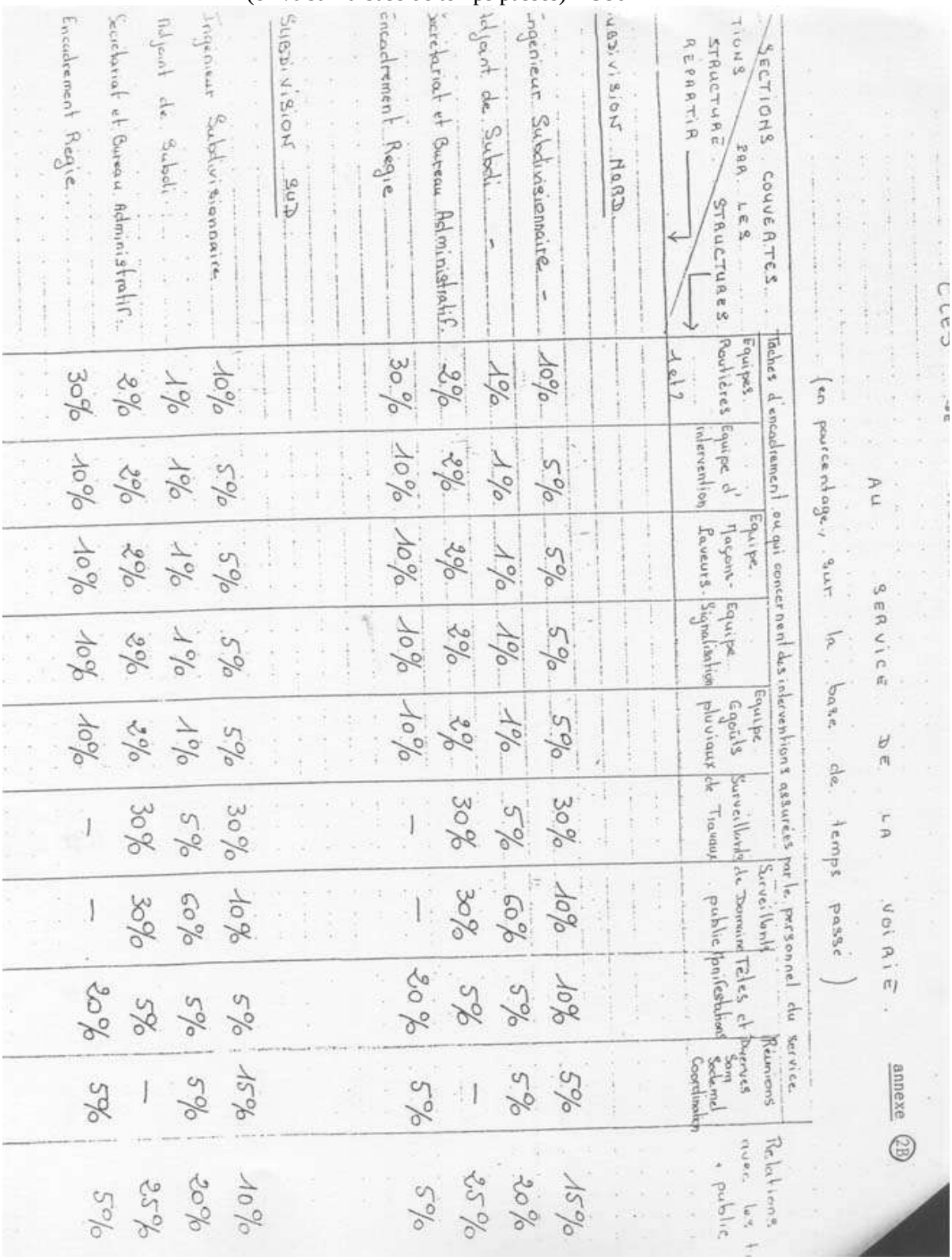
J'attire votre attention sur le fait que ces coûts constitueront des éléments essentiels de la comptabilité analytique et que, d'autre part, ils pourraient être retenus pour la facturation à des tiers, après adaptation.

En conséquence, je vous demande de bien vouloir me faire part de vos remarques et de vos propositions d'amélioration.

M. M.R.

Copie pour Information : Monsieur le Secrétaire Général

Annexe 4.10Exemple de clés de répartition des charges de structure service voirie
(en % sur la base de temps passés) -1986-



SECTIONS COUVERTES / STRUCTURES A REPARTIR	Tâches d'encadrement	Equipes Routières	Equipe d'intervention	Equipe Plaques-Peureurs	Equipe Signalisation	Equipe Gaçuls pluviaux	Surveillance de Travaux	Surveillance du Domaine public	Relevés et Devis Sommaires	Réunions Secrétariat Coordination
SUBDIVISION NORD										
Ingénieur Subdivisionnaire	10%	5%	5%	5%	5%	5%	30%	10%	10%	5%
Adjoint de Subdi	1%	1%	1%	1%	1%	1%	5%	60%	5%	5%
Secrétariat et Bureau Administratif	2%	2%	2%	2%	2%	2%	30%	30%	5%	—
Encadrement Regie	30%	10%	10%	10%	10%	10%	—	—	20%	5%
SUBDIVISION SUD										
Ingénieur Subdivisionnaire	10%	5%	5%	5%	5%	5%	30%	10%	5%	15%
Adjoint de Subdi	1%	1%	1%	1%	1%	1%	5%	60%	5%	5%
Secrétariat et Bureau Administratif	2%	2%	2%	2%	2%	2%	30%	30%	5%	—
Encadrement Regie	30%	10%	10%	10%	10%	10%	—	—	20%	5%

(Archives de la ville d'Angers : versement 1870W1)

Annexe 4.11 Étude sur absentéisme et heures travaillées Base GIP- 1986

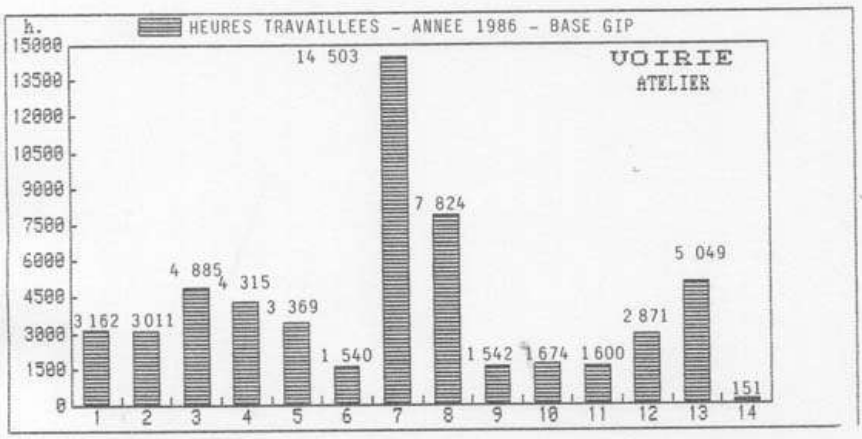
APPLICATION/PROJET Subdivision Parc – ateliers VOIRIE
Etude détaillée de l'existant

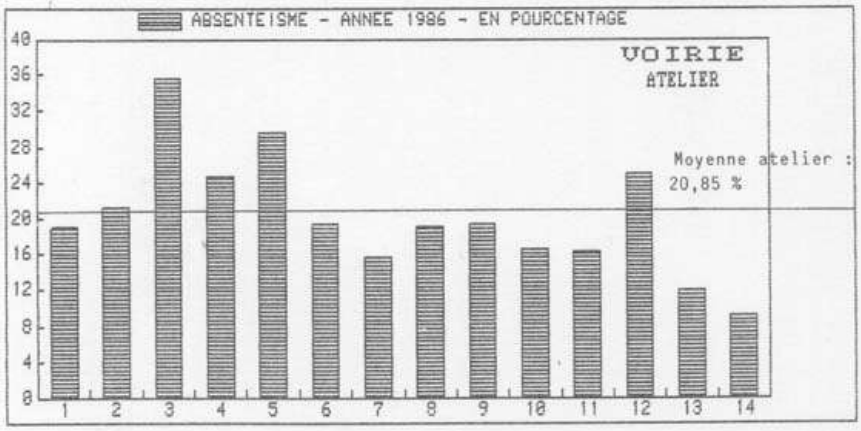
DATE MAI/JUIN 87

2 – ETUDE DETAILLEE

PAGE 25

2245. Absentéïsme et heures travaillées – Base GIP – 1986



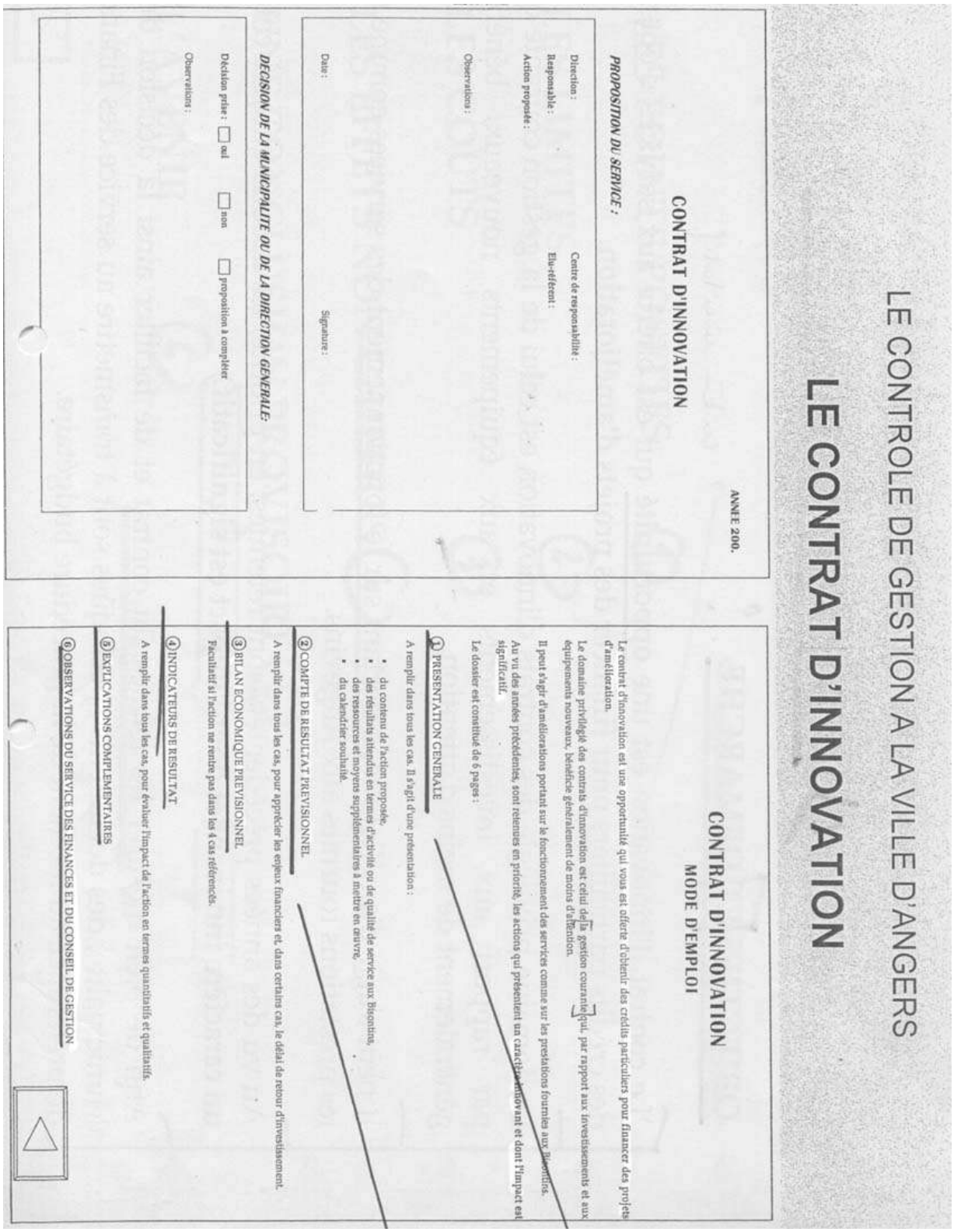


1 – Responsable
2 – Bureau Administratif
3 – Magasin auto
4 – Magasin général
5 – Station service
6 – Mécanique
7 – Mécanique diesel
8 – Mécanique essence
9 – Mécanique vélomoteurs
10 – Electricité auto
11 – Electricité industrielle
12 – Peinture
13 – Serrurerie – tôlerie
14 – Stationnement payant service concédé

TOTAL HEURES TRAVAILLEES GIP = 55 496 h.

(Archives de la ville d'Angers : versement 1870W1)

Annexe 4.12 Contrat d'innovation (2000)



LE CONTROLE DE GESTION A LA VILLE D'ANGERS

LE CONTRAT D'INNOVATION

CONTRAT D'INNOVATION

MODE D'EMPLOI

Le contrat d'innovation est une opportunité qui vous est offerte d'obtenir des crédits particuliers pour financer des projets d'amélioration.

Le domaine privilégié des contrats d'innovation est celui de la gestion courante qui, par rapport aux investissements et aux équipements nouveaux, bénéficie généralement de moins d'attention.

Il peut s'agir d'améliorations portant sur le fonctionnement des services comme sur les prestations fournies aux Bisontins.

Au vu des années précédentes, sont retenues en priorité, les actions qui présentent un caractère innovant et dont l'impact est significatif.

Le dossier est constitué de 6 pages :

① PRESENTATION GENERALE

A remplir dans tous les cas. Il s'agit d'une présentation :

- du contenu de l'action proposée,
- des résultats attendus en termes d'activité ou de qualité de service aux Bisontins,
- des ressources et moyens supplémentaires à mettre en œuvre,
- du calendrier souhaité.

② COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL

A remplir dans tous les cas, pour apprécier les enjeux financiers et, dans certains cas, le délai de retour d'investissement.

③ BILAN ECONOMIQUE PREVISIONNEL

Facultatif si l'action ne rentre pas dans les 4 cas référencés.

④ INDICATEURS DE RESULTAT

A remplir dans tous les cas, pour évaluer l'impact de l'action en termes quantitatifs et qualitatifs.

⑤ EXPLICATIONS COMPLEMENTAIRES

⑥ OBSERVATIONS DU SERVICE DES FINANCES ET DU CONSEIL DE GESTION

ANNEE 200.

CONTRAT D'INNOVATION

PROPOSITION DU SERVICE :

Direction :

Centre de responsabilité :

Responsable :

Elu-référent :

Action proposée :

Observations :

Date :

Signature :

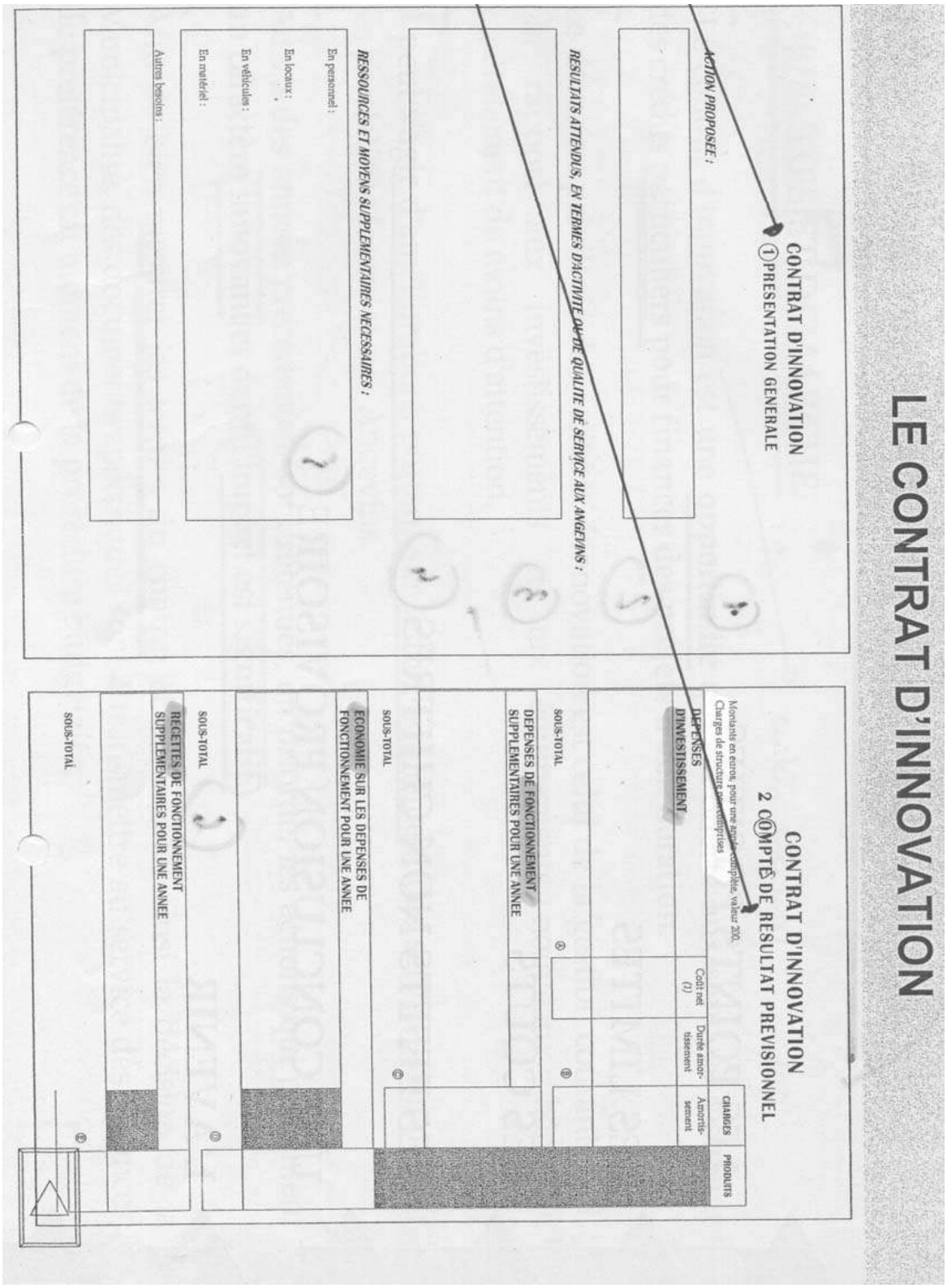
DECISION DE LA MUNICIPALITE OU DE LA DIRECTION GENERALE:

Décision prise : ☐ oui ☐ non ☐ proposition à compléter

Observations :

(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.12 Contrat d'innovation (2000, suite)



LE CONTRAT D'INNOVATION

CONTRAT D'INNOVATION
① PRESENTATION GENERALE

ACTION PROPOSEE :

RESULTATS ATTENDUS, EN TERMES D'ACTIVITE OU DE QUALITE DE SERVICE AUX ANGEVINS :

RESSOURCES ET MOYENS SUPPLEMENTAIRES NECESSAIRES :

En personnel :

En locaux :

En véhicules :

En matériel :

Autres besoins :

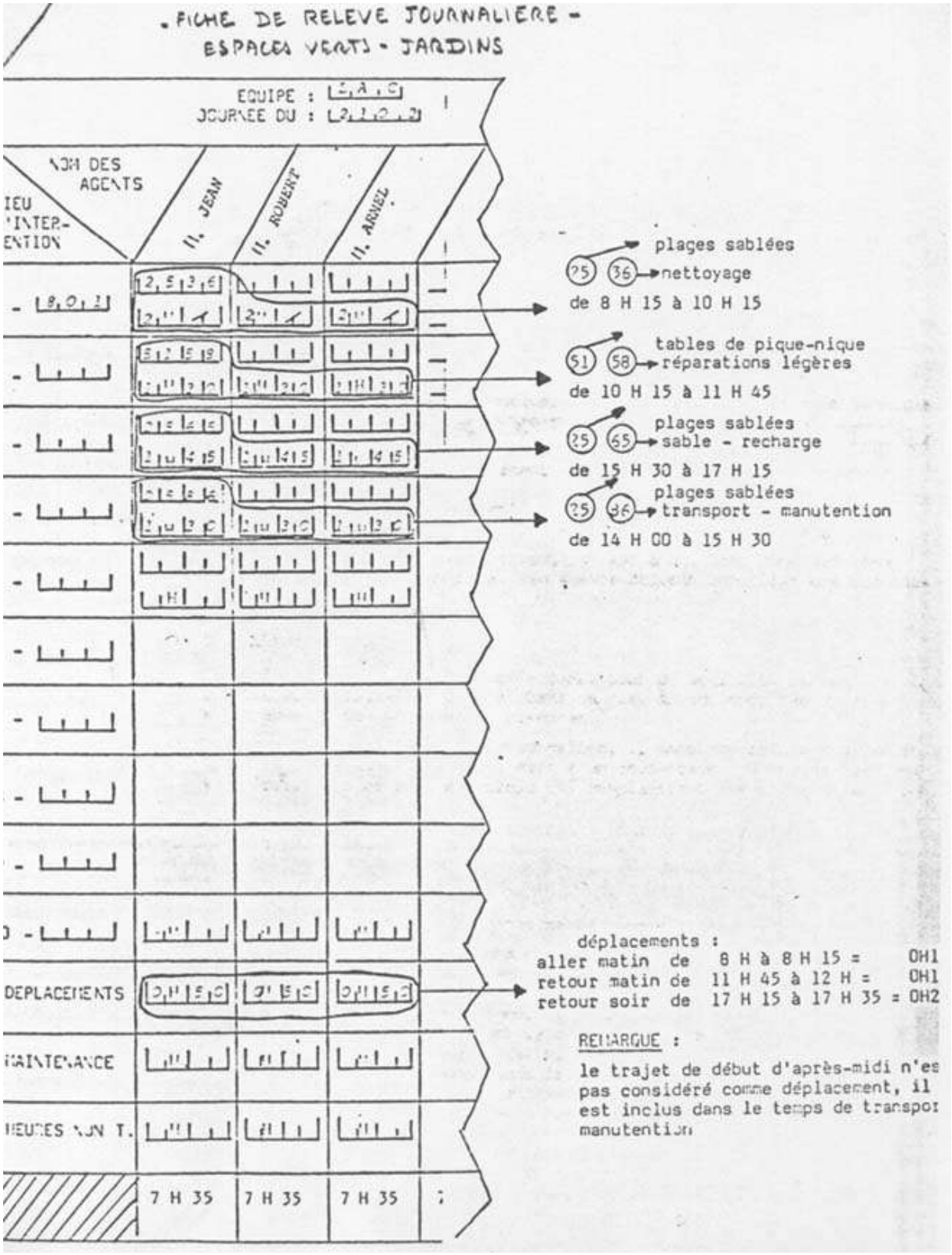
CONTRAT D'INNOVATION
2 COMPTE DE RESULTAT PREVISIONNEL

Montants en euros, pour une année complète, valeur 200.
Charges de structure non comprises

	Coût net (1)	Durée amortissement	Amortissement	CHARGES	PRODUITS
DEPENSES D'INVESTISSEMENT					
SOUS-TOTAL	⑥		⑧		
DEPENSES DE FONCTIONNEMENT SUPPLEMENTAIRES POUR UNE ANNEE					
SOUS-TOTAL			⑨		
ECONOMIE SUR LES DEPENSES DE FONCTIONNEMENT POUR UNE ANNEE					
SOUS-TOTAL	⑦				
RECETTES DE FONCTIONNEMENT SUPPLEMENTAIRES POUR UNE ANNEE					
SOUS-TOTAL					⑩

(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.13 - Fiche de relevé journalière aux espaces verts et jardins (22/02 1984)



(Archives de la ville d'Angers : versement 1300W9)

Annexe 4.14 Comparaison des heures travaillées sous le progiciel GIP (1986)

APPLICATION/PROJET Subdivision Parc - ateliers VOIRIE
Etude détaillée de l'existant

DATE MAI/JUIN 87

2 - ETUDE DETAILLEE

PAGE 26

2246. Comparaison heures travaillées GIP avec :
- heures de M.O. facturables
- heures de M.O. facturées

ANNEE 1986

a) Avec heures de main-d'oeuvre facturables :

Pour les agents remplissant 1 fiche de relevé de temps (fonctions 5 à 14 de l'histogramme)

① total des heures travaillées (GIP) : 39 972

② heures sur véhicules : 26 302,89
heures hors véhicules : 11 968,75
38 271,50

(en moyenne 1500 heures par agent)

DIFFERENCE ① - ② : 1 700 heures
non ventilées
(4,25 %)

b) Avec heures de main-d'oeuvre facturées :

(Source : document d'analyse M. HARCOUET)

① total des heures relevées GIP : 39 523

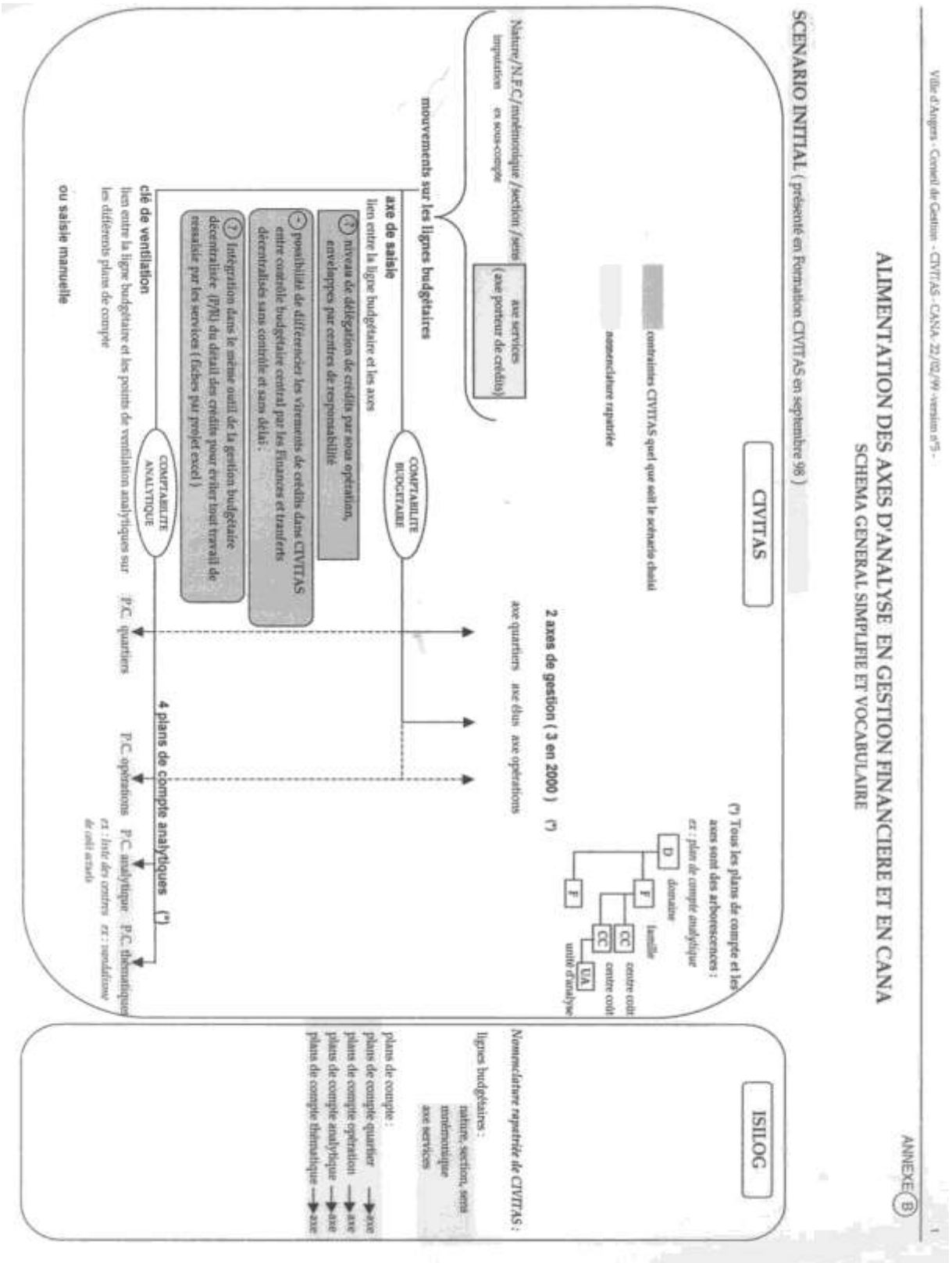
② total heures facturées : 32 031

7 492
"heures perdues"

Ce temps correspond au total des heures hors véhicules passées sur l'atelier : 7 492 heures en 86 (voir page 51).

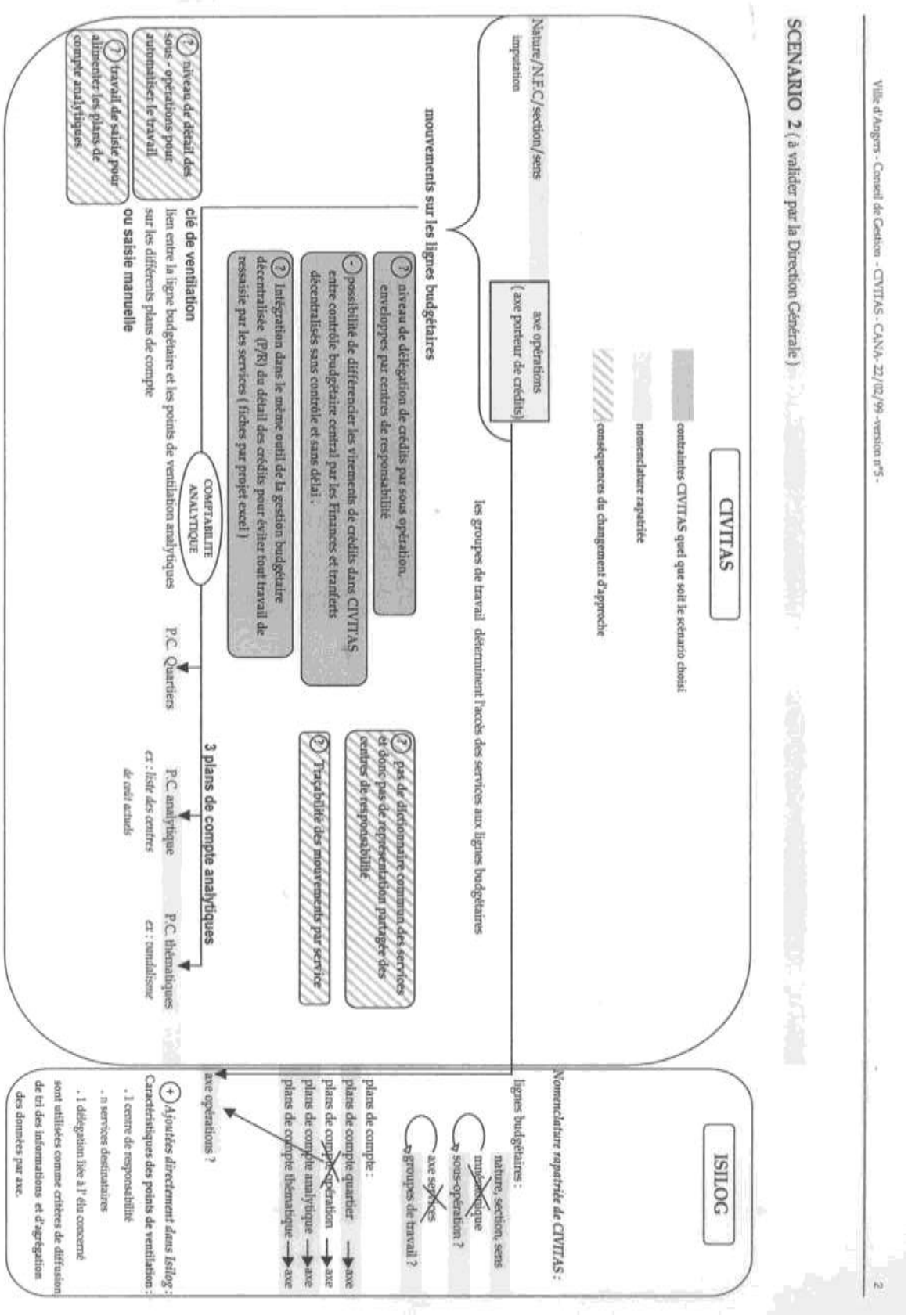
(Archives de la ville d'Angers, 1870W1)

Annexe 4.15 Alimentation des axes d'analyse en gestion financière en comptabilité analytique



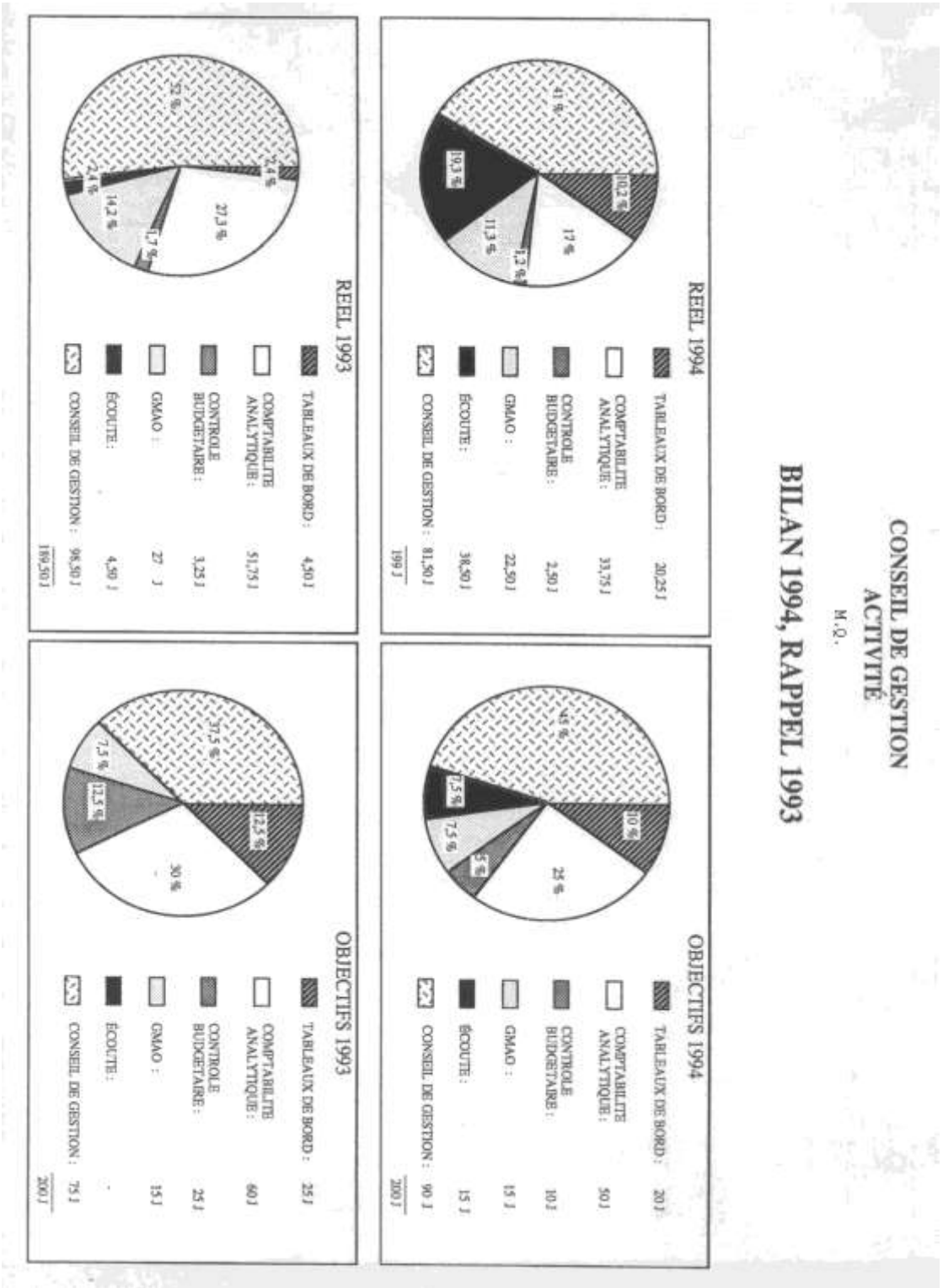
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.15 Alimentation des axes d'analyse en gestion financière en comptabilité analytique
Scénario 2 (suite)



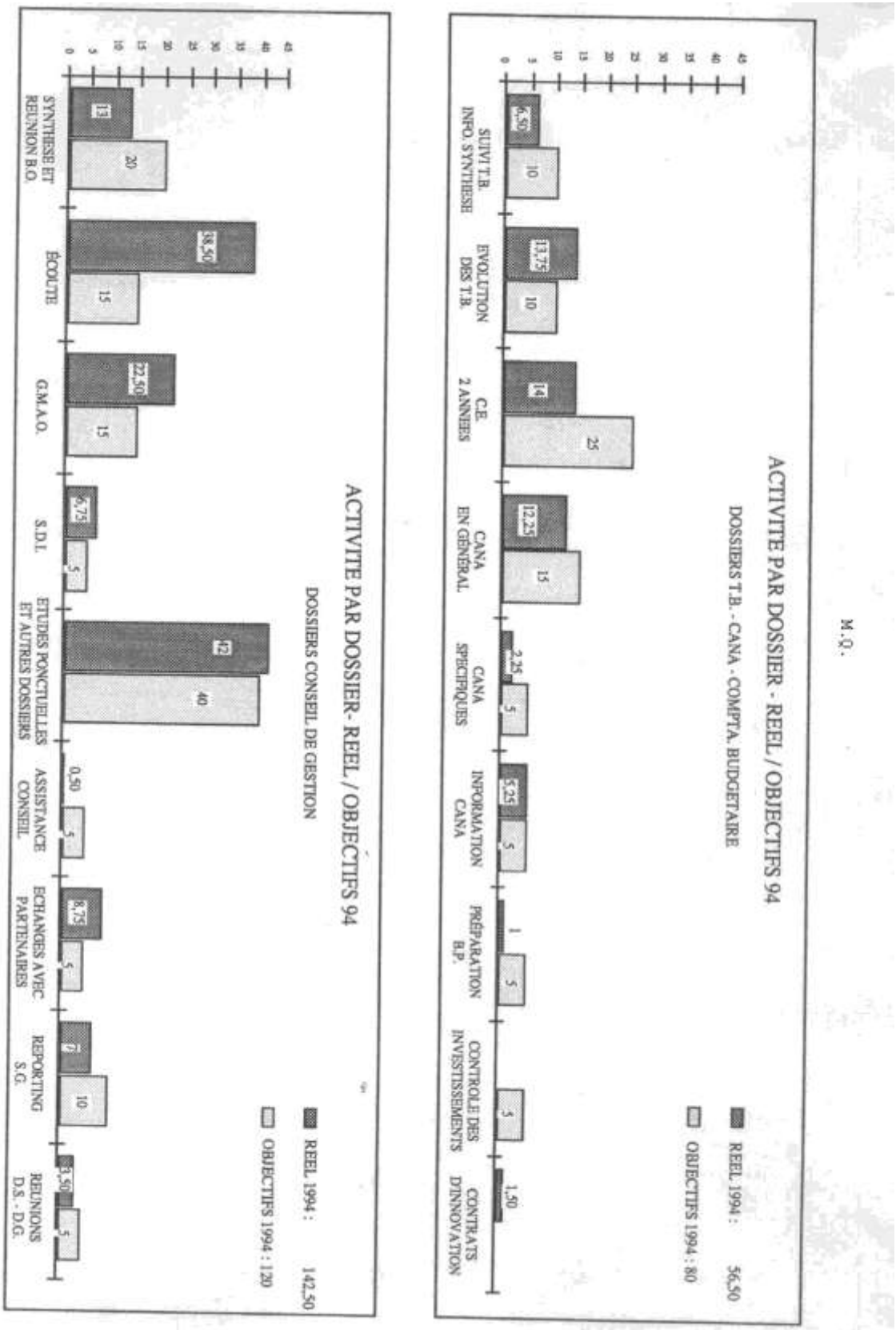
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.16 Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1994).



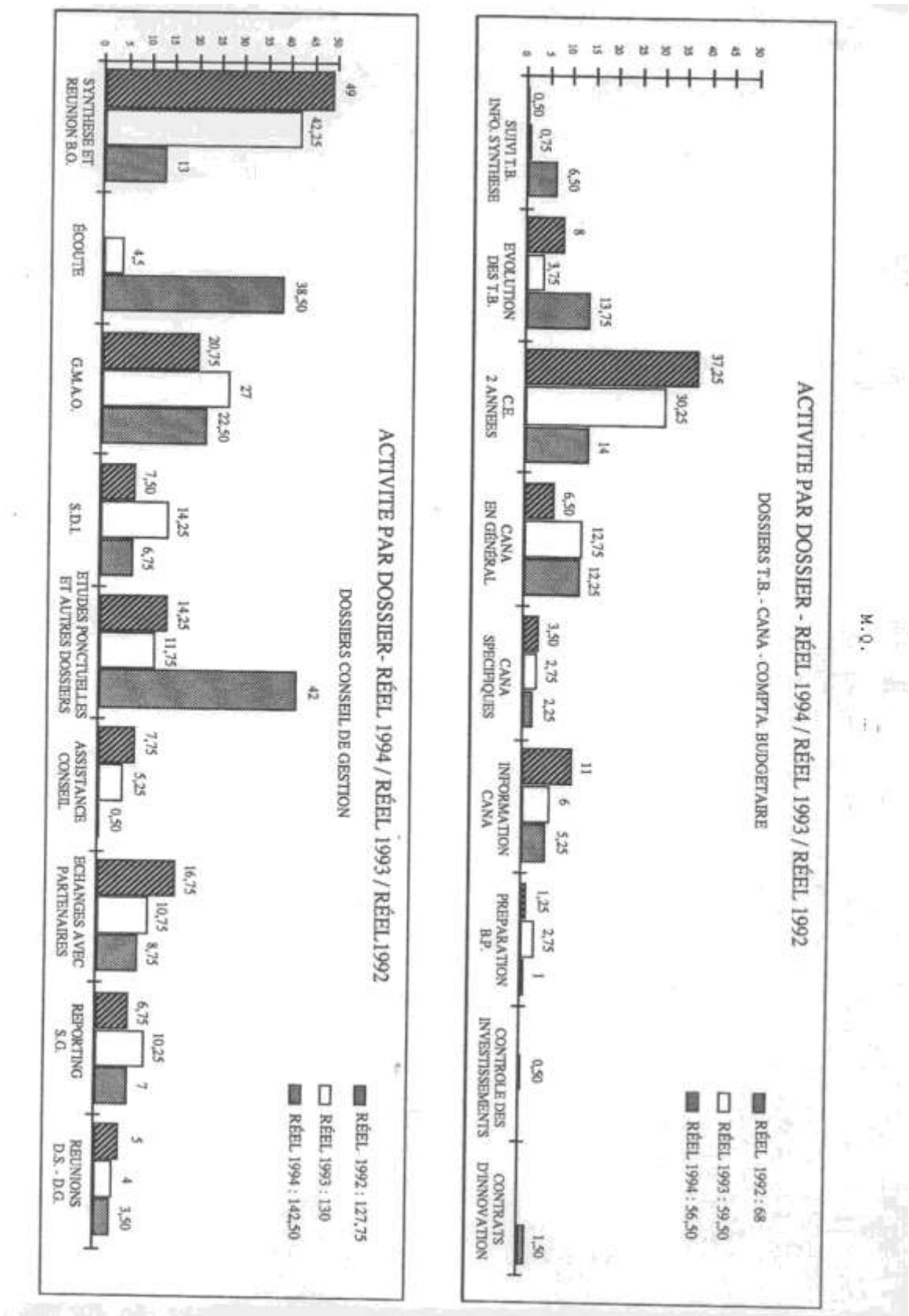
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870W28)

Annexe 4.16 Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1994, suite)



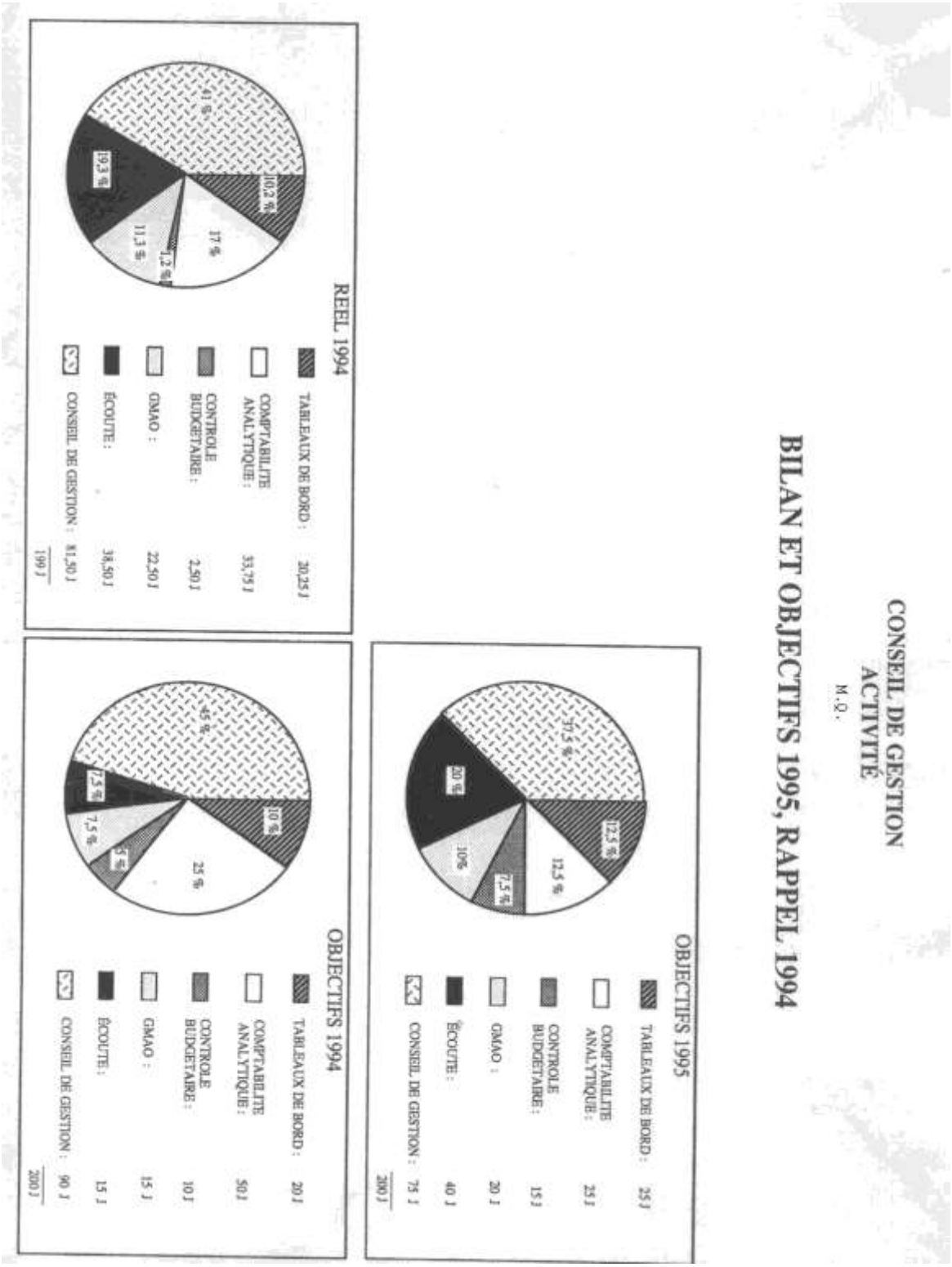
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870 W28)

Annexe 4.16 Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1994, suite)



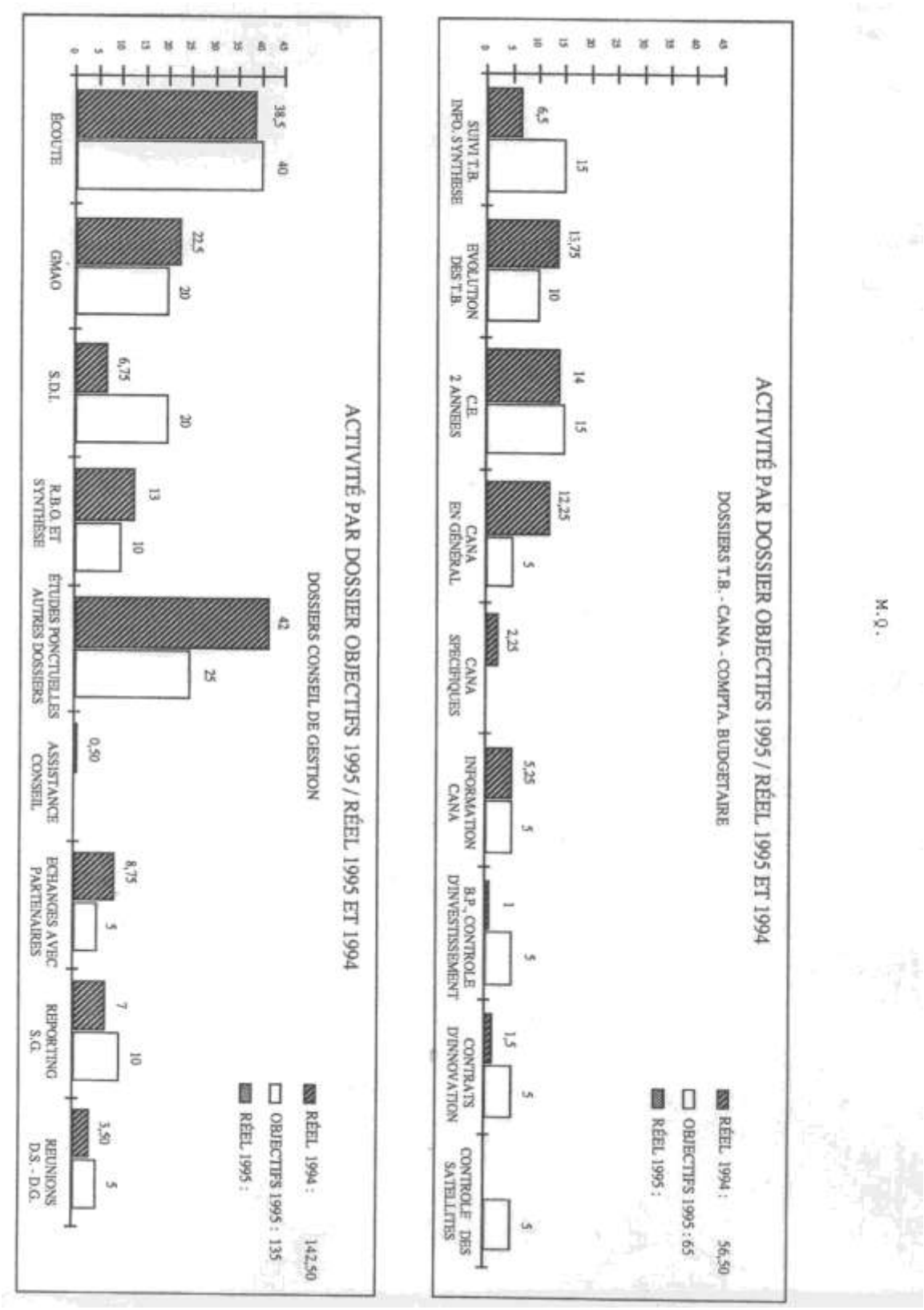
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870 W28)

Annexe 4.17 Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1995)



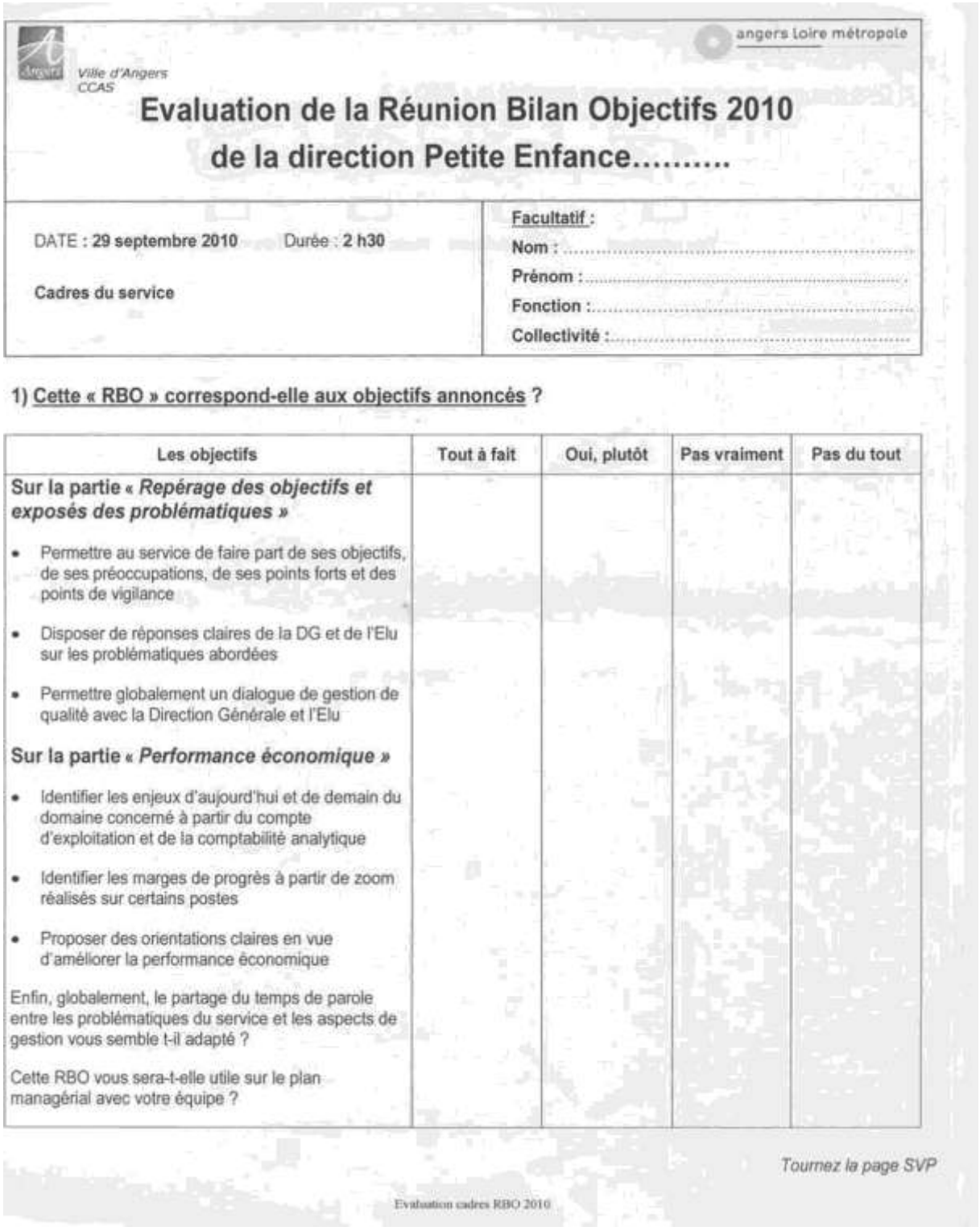
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870 W28)

Annexe 4.17 Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1995, suite)



(Source : Archives de la ville d'Angers, 1870 W28)

Annexe 4.18Évaluation de la réunion Objectifs 2010 de la direction petite enfance



Ville d'Angers
CCAS

angers loire métropole

Evaluation de la Réunion Bilan Objectifs 2010 de la direction Petite Enfance.....

DATE : **29 septembre 2010** Durée : **2 h30**

Cadres du service

Facultatif :
Nom : .....
Prénom : .....
Fonction : .....
Collectivité : .....

1) Cette « RBO » correspond-elle aux objectifs annoncés ?

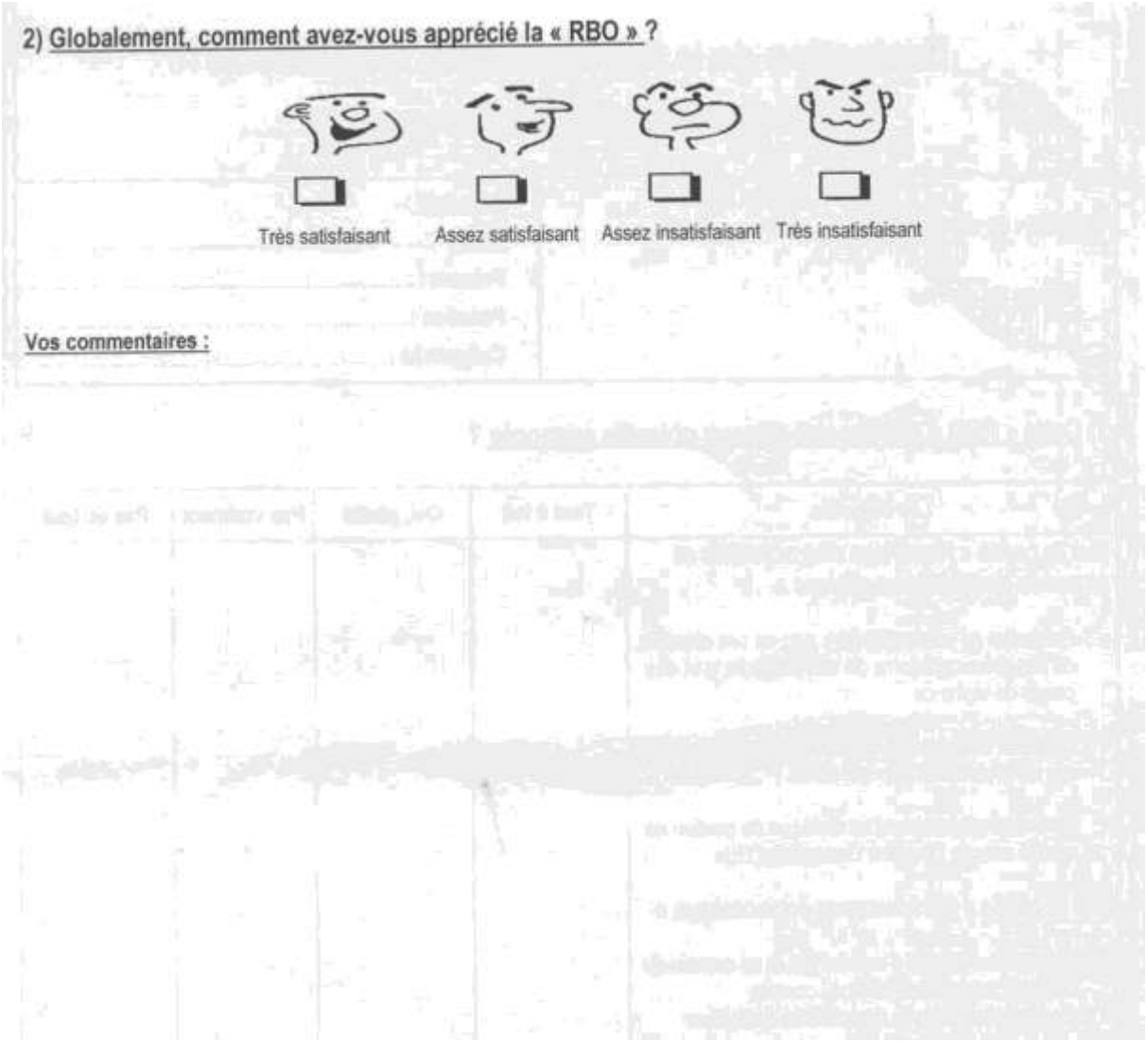
Les objectifs	Tout à fait	Oui, plutôt	Pas vraiment	Pas du tout
Sur la partie « *Repérage des objectifs et exposés des problématiques* »				
• Permettre au service de faire part de ses objectifs, de ses préoccupations, de ses points forts et des points de vigilance				
• Disposer de réponses claires de la DG et de l'Elu sur les problématiques abordées				
• Permettre globalement un dialogue de gestion de qualité avec la Direction Générale et l'Elu				
Sur la partie « *Performance économique* »				
• Identifier les enjeux d'aujourd'hui et de demain du domaine concerné à partir du compte d'exploitation et de la comptabilité analytique				
• Identifier les marges de progrès à partir de zoom réalisés sur certains postes				
• Proposer des orientations claires en vue d'améliorer la performance économique				
Enfin, globalement, le partage du temps de parole entre les problématiques du service et les aspects de gestion vous semble t-il adapté ?				
Cette RBO vous sera-t-elle utile sur le plan managérial avec votre équipe ?				

Tournez la page SVP

Evaluation cadres RBO 2010

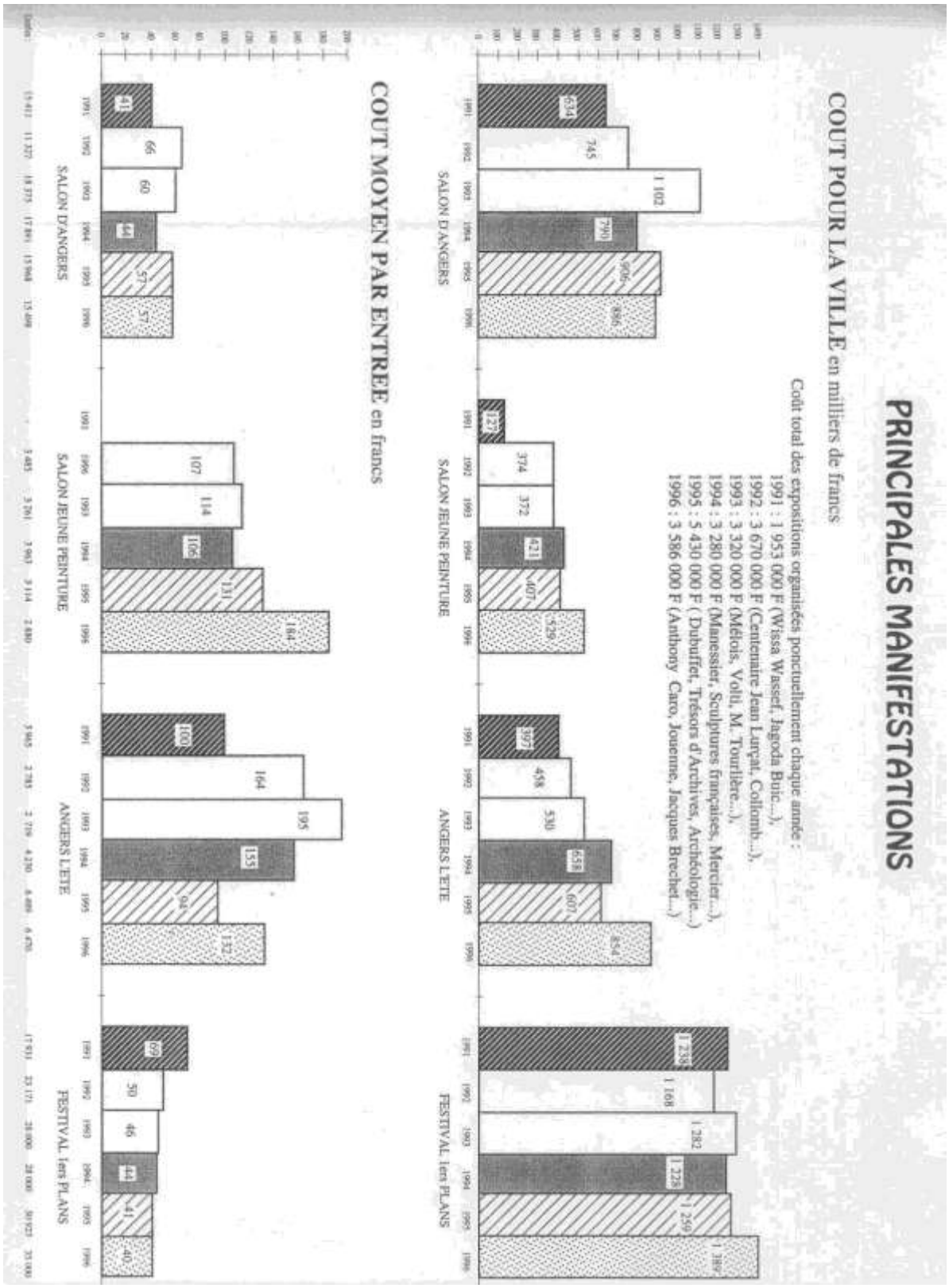
(Source : Archives de la ville d'Angers, conseil de gestion)

Annexe 4.18Évaluation de la réunion Objectifs 2010 de la direction petite enfance (suite)



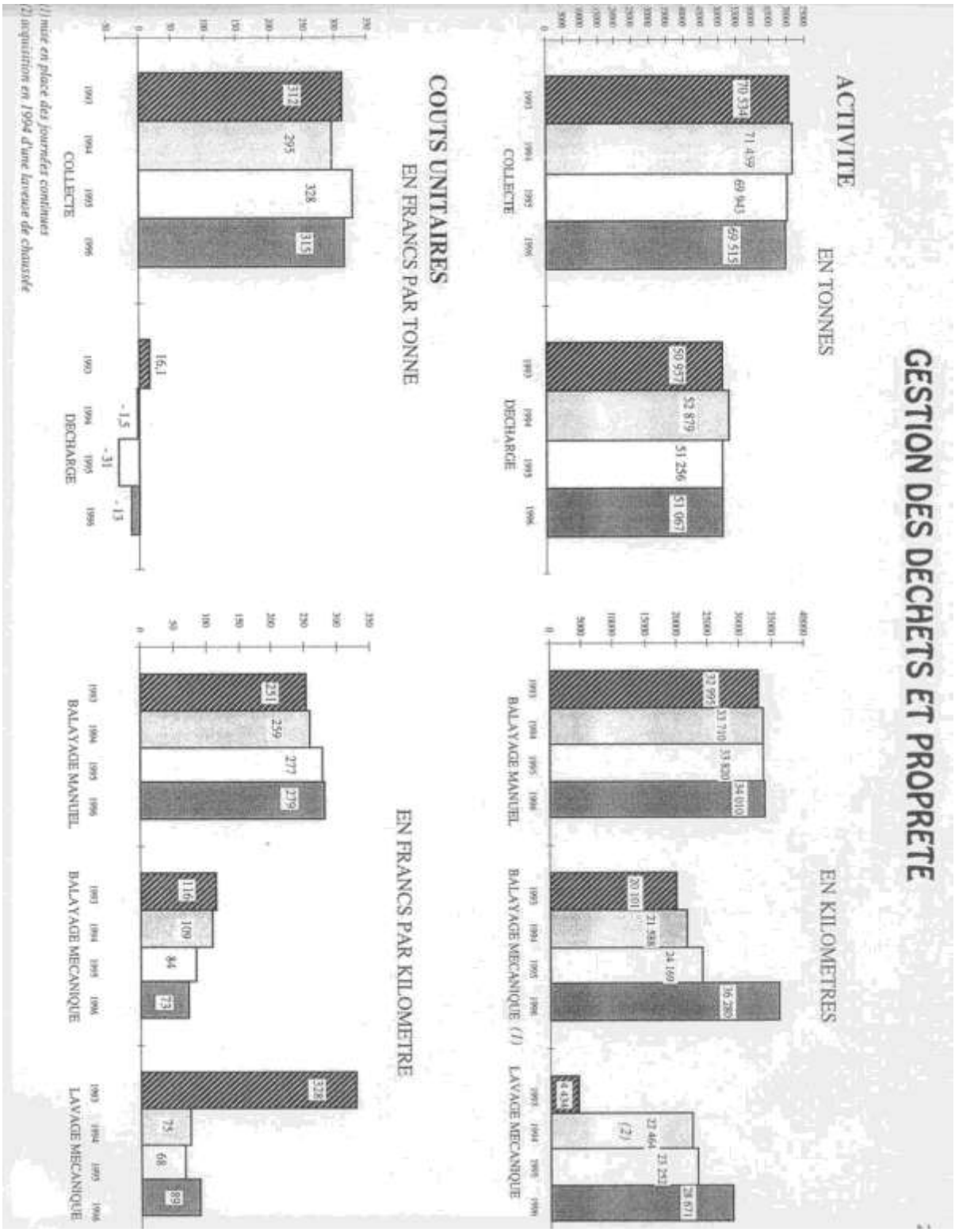
Source : Archives de la ville d'Angers, conseil de gestion)

Annexe 4.19 Coût total et coût moyen des principales manifestations culturelles (1991-1996)



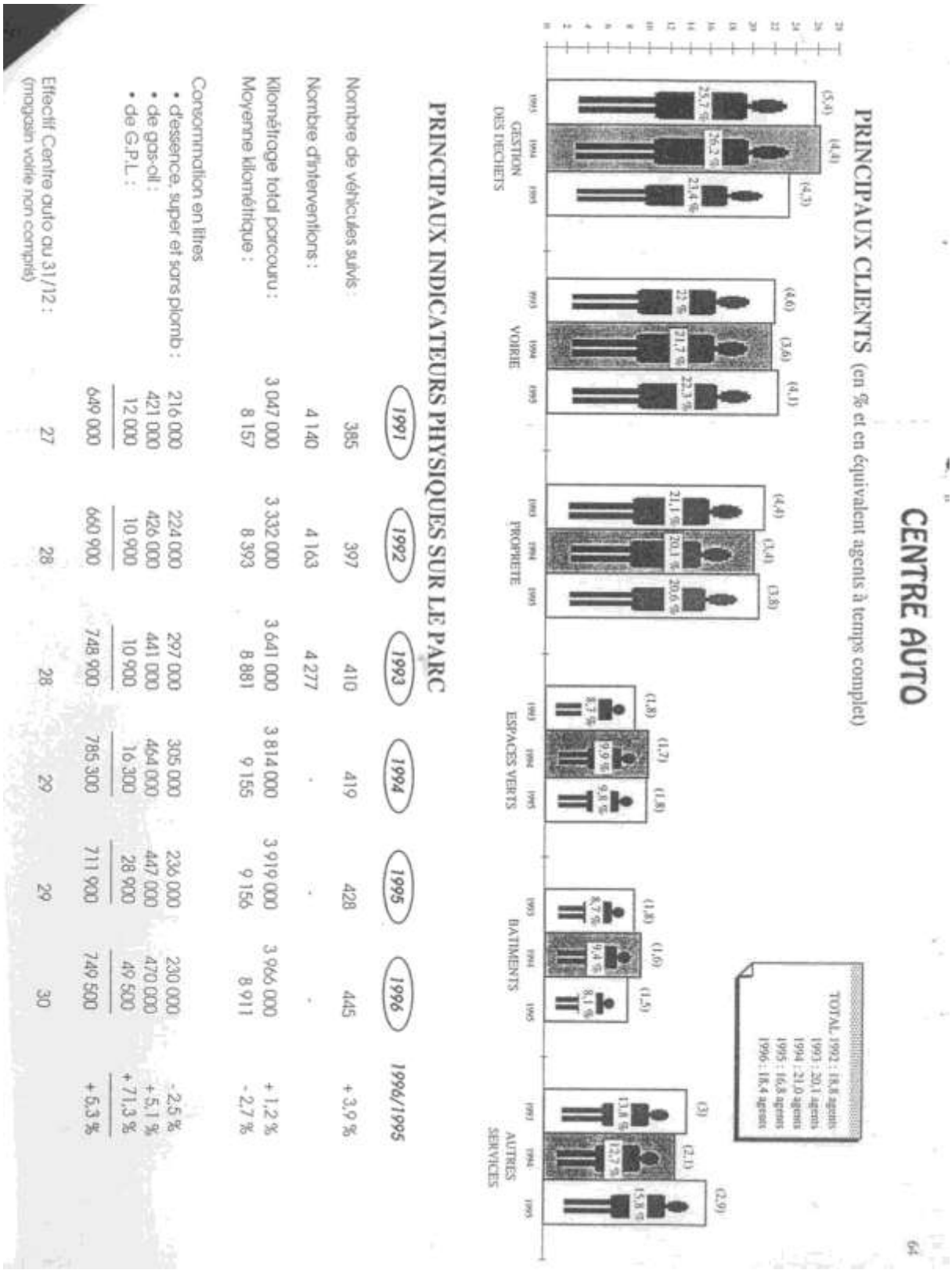
(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.20 Gestion des déchets et propreté (1993-1996)



(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

Annexe 4.21 Extrait du rapport de synthèse RBO 1997 (1991-1996)



CENTRE AUTO

PRINCIPAUX CLIENTS (en % et en équivalent agents à temps complet)

GESTION DES DECHETS — VOIRIE — PROPRETE — ESPACES VERTS — BATIMENTS — AUTRES SERVICES

TOTAL 1992 : 18,8 agents
1993 : 20,1 agents
1994 : 21,0 agents
1995 : 16,8 agents
1996 : 18,4 agents

PRINCIPAUX INDICATEURS PHYSIQUES SUR LE PARC

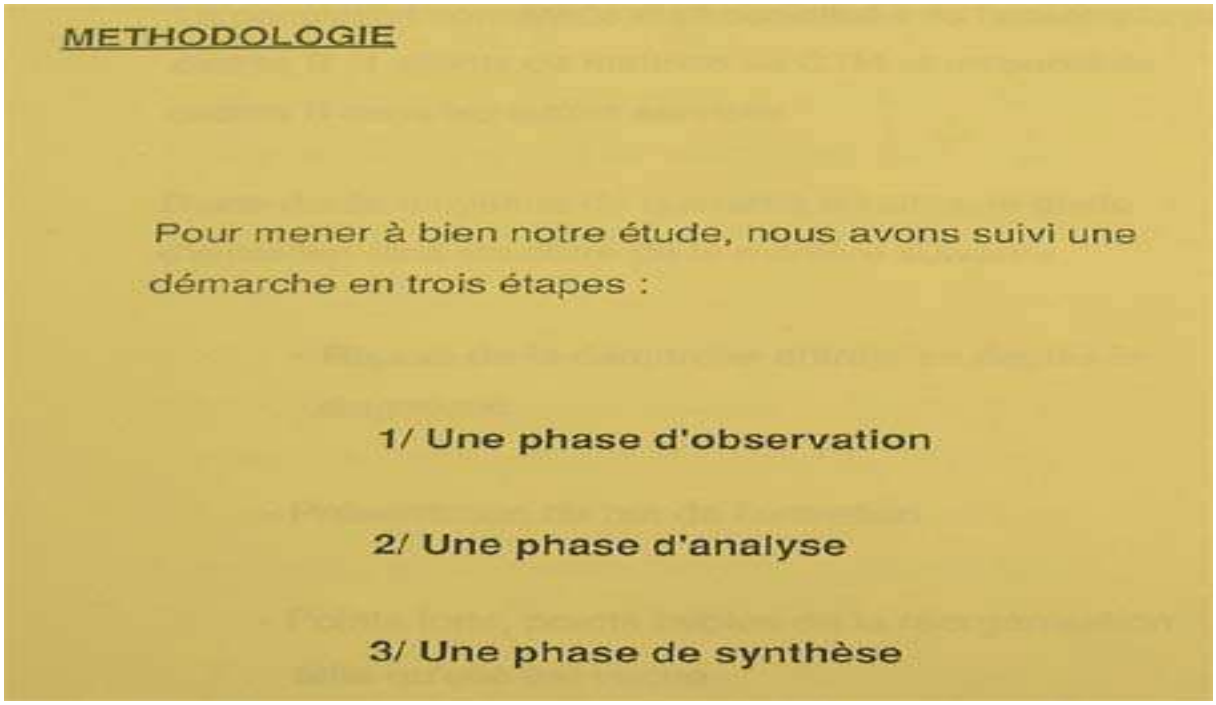
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1996/1995
Nombre de véhicules suivis :	385	397	410	419	428	445	+ 3,9 %
Nombre d'interventions :	4 140	4 163	4 277	-	-	-	
Kilométrage total parcouru :	3 047 000	3 332 000	3 641 000	3 814 000	3 919 000	3 966 000	+ 1,2 %
Moyenne kilométrique :	8 157	8 393	8 881	9 155	9 156	8 911	- 2,7 %
Consommation en litres							
• d'essence, super et sans plomb :	216 000	224 000	297 000	305 000	236 000	230 000	- 2,5 %
• de gas-oil :	421 000	426 000	441 000	464 000	447 000	470 000	+ 5,1 %
• de G.P.L. :	12 000	10 900	10 900	16 300	28 900	49 500	+ 71,3 %
	649 000	660 900	748 900	785 300	711 900	749 500	+ 5,3 %
Effectif Centre auto au 31/12 : (magasin voirie non compris)	27	28	28	29	29	30	

(Source : Archives de la ville d'Angers, 1300W9)

LES ANNEXES DU CHAPITRE 5

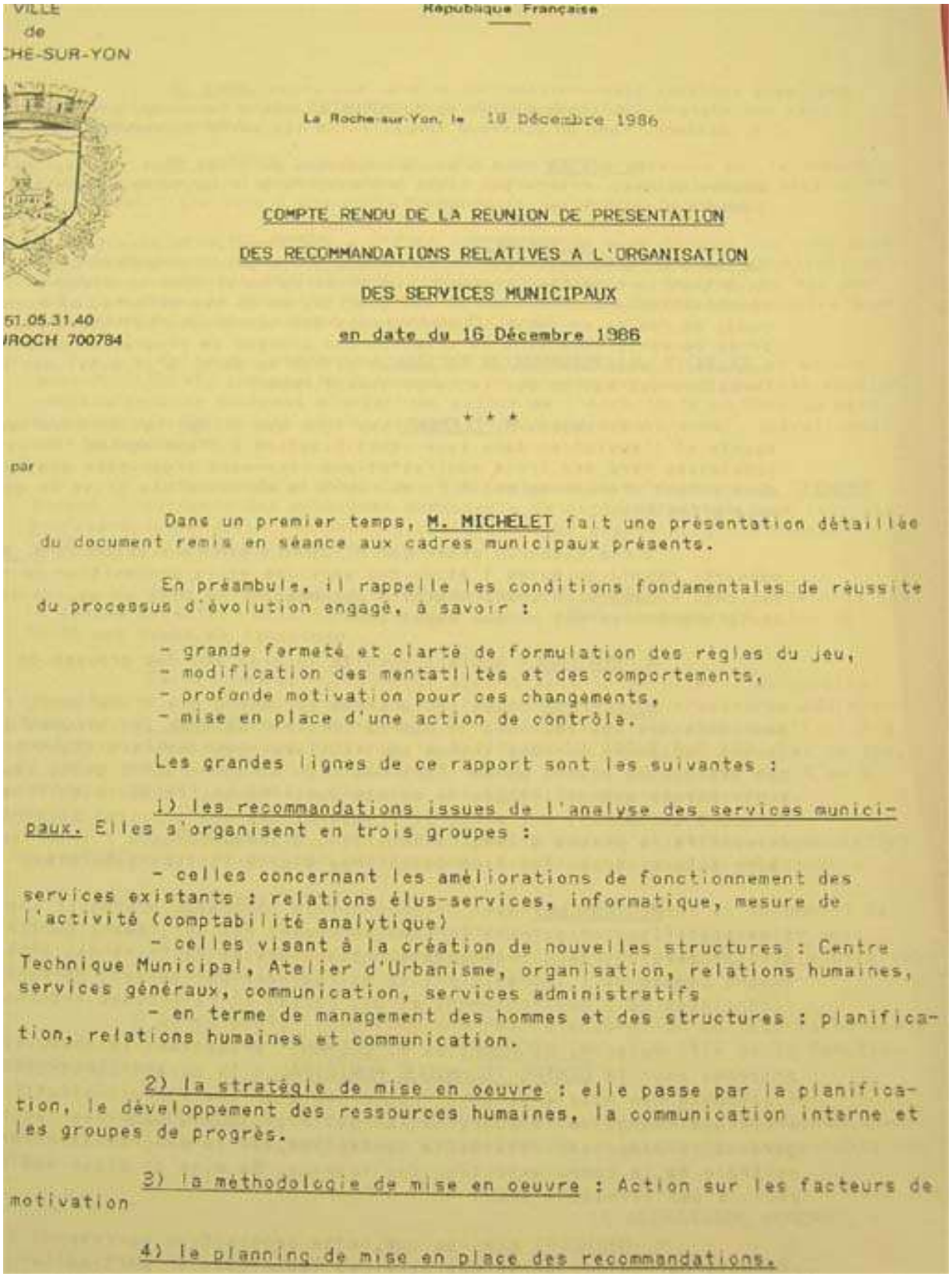
Annexe 5.01 Extrait rapport Michelet Consultants novembre 1986





(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37 W 29)

Annexe 5.02 Extrait rapport Michelet Consultants, recommandations relatives à l'organisation des services municipaux



VILLE
de
CHE-SUR-YON

51.05.31.40
ROCH 700784

République Française

La Roche-sur-Yon, le 16 Décembre 1986

COMPTE RENDU DE LA REUNION DE PRESENTATION
DES RECOMMANDATIONS RELATIVES A L'ORGANISATION
DES SERVICES MUNICIPAUX
en date du 16 Décembre 1986

* * *

par

Dans un premier temps, M. MICHELET fait une présentation détaillée du document remis en séance aux cadres municipaux présents.

En préambule, il rappelle les conditions fondamentales de réussite du processus d'évolution engagé, à savoir :

- grande fermeté et clarté de formulation des règles du jeu,
- modification des mentalités et des comportements,
- profonde motivation pour ces changements,
- mise en place d'une action de contrôle.

Les grandes lignes de ce rapport sont les suivantes :

1) les recommandations issues de l'analyse des services municipaux. Elles s'organisent en trois groupes :

- celles concernant les améliorations de fonctionnement des services existants : relations élus-services, informatique, mesure de l'activité (comptabilité analytique)
- celles visant à la création de nouvelles structures : Centre Technique Municipal, Atelier d'Urbanisme, organisation, relations humaines, services généraux, communication, services administratifs
- en terme de management des hommes et des structures : planification, relations humaines et communication.

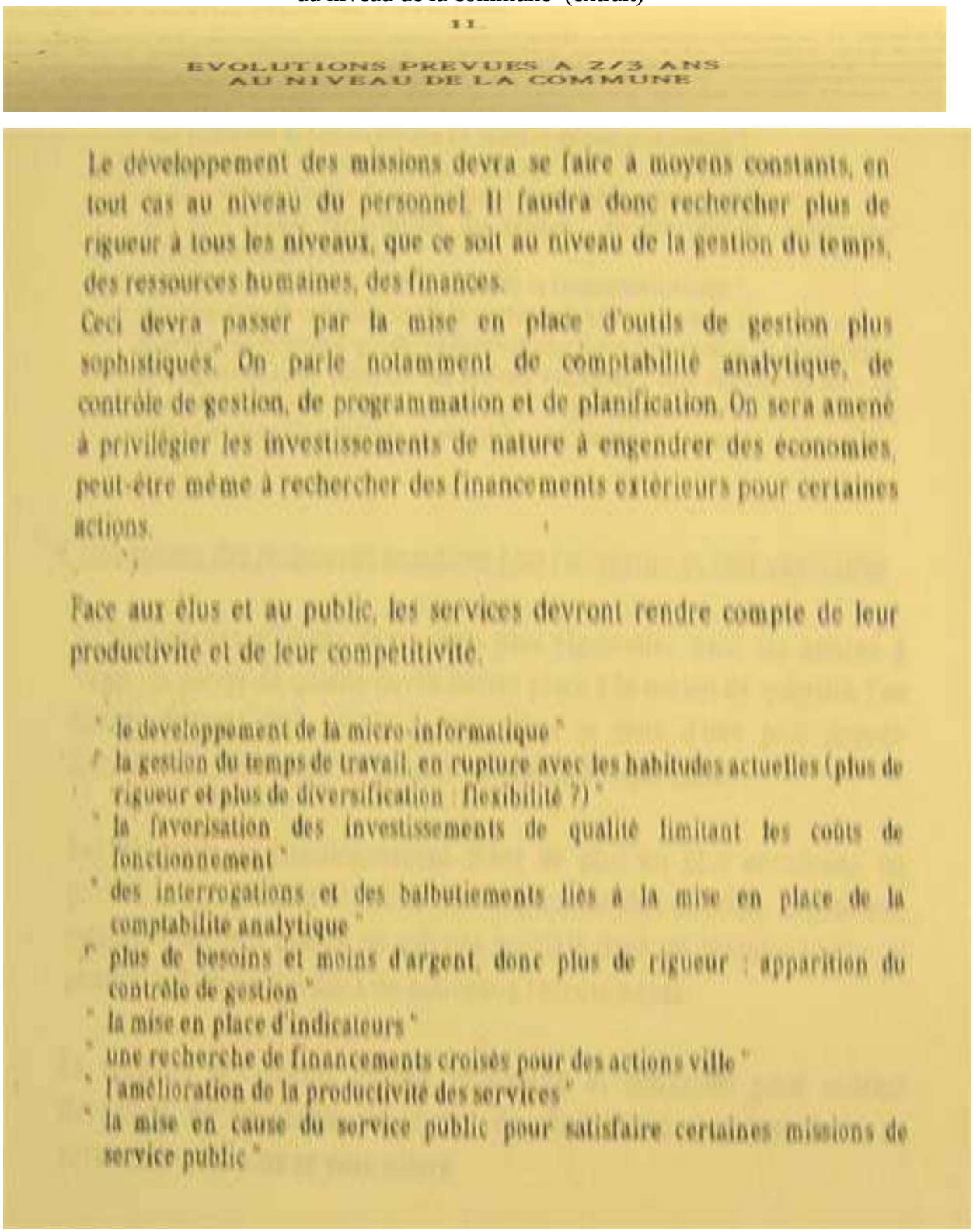
2) la stratégie de mise en oeuvre : elle passe par la planification, le développement des ressources humaines, la communication interne et les groupes de progrès.

3) la méthodologie de mise en oeuvre : Action sur les facteurs de motivation

4) le planning de mise en place des recommandations.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37 W29)

Annexe 5.03 extrait rapport Michelet Consultants, Évolutions prévues à 2/3 ans au niveau de la commune (extrait)



11

EVOLUTIONS PREVUES A 2/3 ANS
AU NIVEAU DE LA COMMUNE

Le développement des missions devra se faire à moyens constants, en tout cas au niveau du personnel. Il faudra donc rechercher plus de rigueur à tous les niveaux, que ce soit au niveau de la gestion du temps, des ressources humaines, des finances.

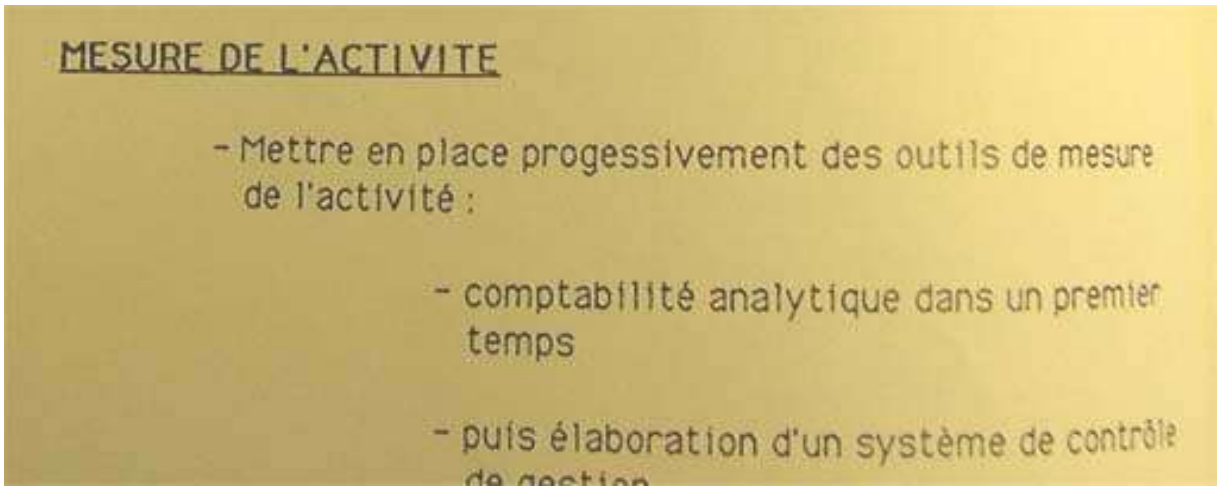
Ceci devra passer par la mise en place d'outils de gestion plus sophistiqués. On parle notamment de comptabilité analytique, de contrôle de gestion, de programmation et de planification. On sera amené à privilégier les investissements de nature à engendrer des économies, peut-être même à rechercher des financements extérieurs pour certaines actions.

Face aux élus et au public, les services devront rendre compte de leur productivité et de leur compétitivité.

- " le développement de la micro-informatique "
- " la gestion du temps de travail, en rupture avec les habitudes actuelles (plus de rigueur et plus de diversification : flexibilité ?) "
- " la favorisation des investissements de qualité limitant les coûts de fonctionnement "
- " des interrogations et des balbutiements liés à la mise en place de la comptabilité analytique "
- " plus de besoins et moins d'argent, donc plus de rigueur : apparition du contrôle de gestion "
- " la mise en place d'indicateurs "
- " une recherche de financements croisés pour des actions ville "
- " l'amélioration de la productivité des services "
- " la mise en cause du service public pour satisfaire certaines missions de service public "

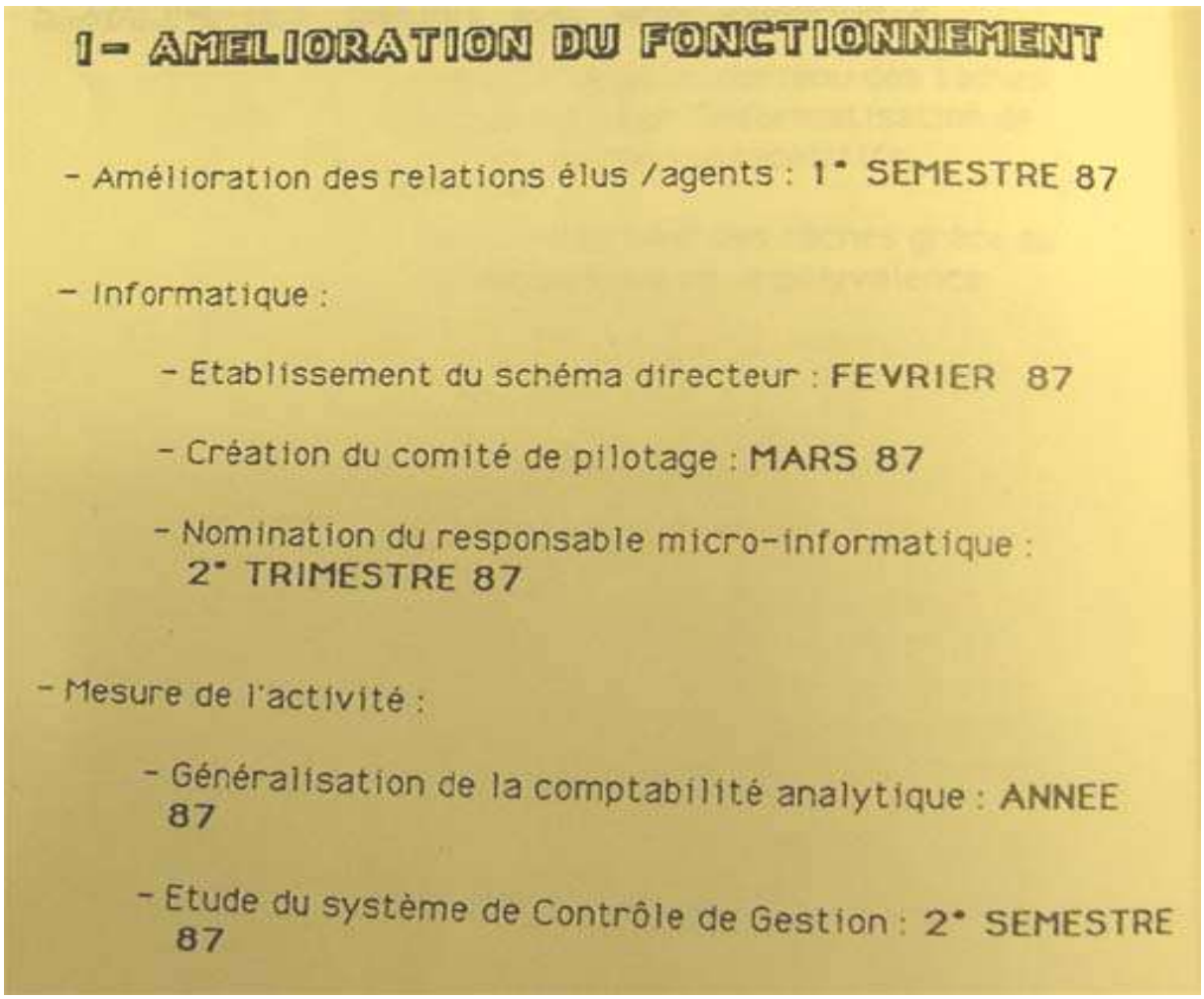
(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37 W29)

Annexe 5.04 Extrait du rapport Michelet Consultants : amélioration de fonctionnement



MESURE DE L'ACTIVITE

- Mettre en place progessivement des outils de mesure de l'activité :
  - comptabilité analytique dans un premier temps
  - puis élaboration d'un système de contrôle de gestion

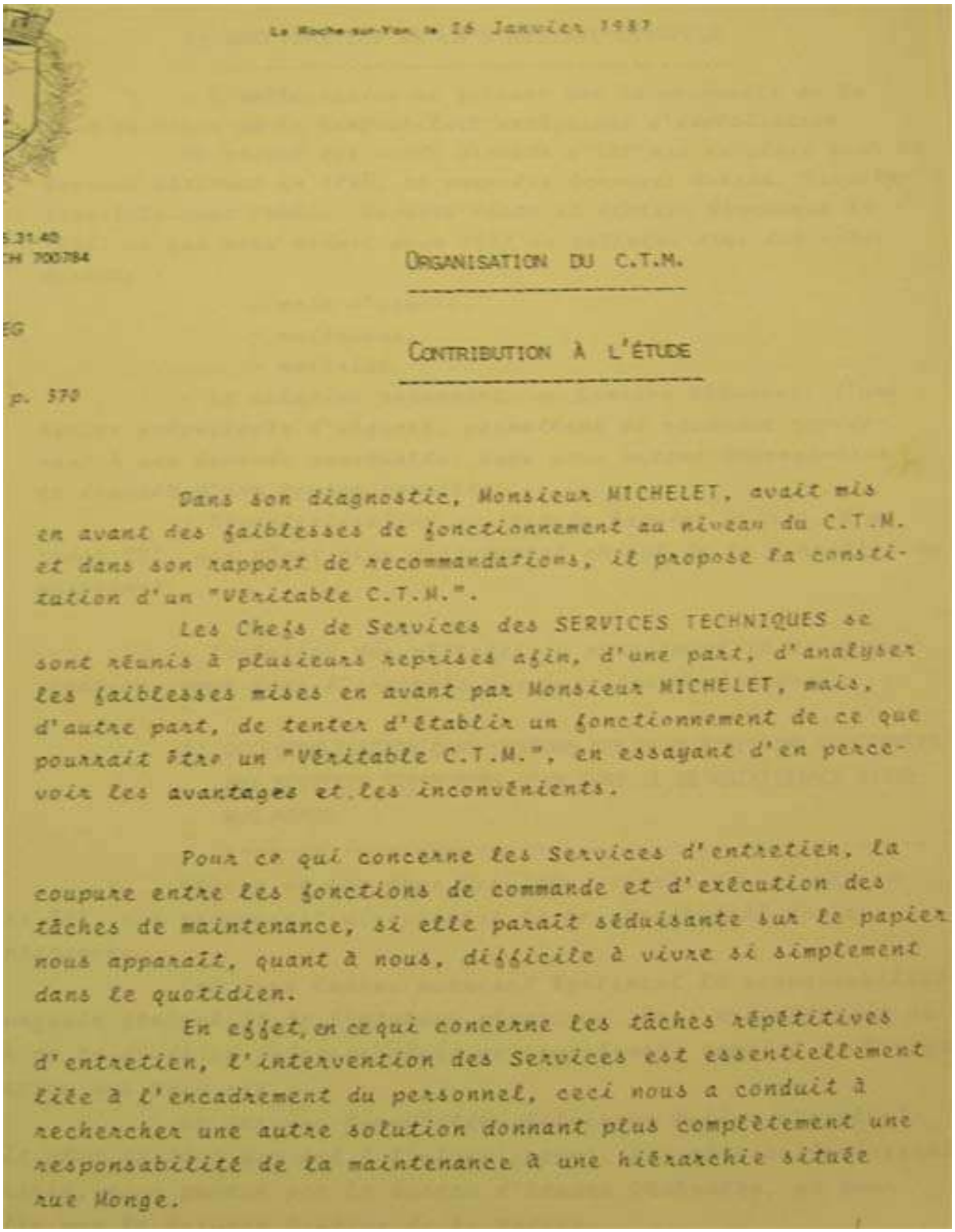


1- AMELIORATION DU FONCTIONNEMENT

- Amélioration des relations élus /agents : 1° SEMESTRE 87
- Informatique :
  - Etablissement du schéma directeur : FEVRIER 87
  - Création du comité de pilotage : MARS 87
  - Nomination du responsable micro-informatique : 2° TRIMESTRE 87
- Mesure de l'activité :
  - Généralisation de la comptabilité analytique : ANNEE 87
  - Etude du système de Contrôle de Gestion : 2° SEMESTRE 87

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37 W29)

Annexe 5.05 Extrait organisation du Centre Technique Municipal suite au diagnostic



La Roche-sur-Yon, le 16 Janvier 1987

5.31.40
CH 700784

EG

p. 370

ORGANISATION DU C.T.M.

CONTRIBUTION À L'ÉTUDE

Dans son diagnostic, Monsieur MICHELET, avait mis en avant des faiblesses de fonctionnement au niveau du C.T.M. et dans son rapport de recommandations, il propose la constitution d'un "Véritable C.T.M.".

Les Chefs de Services des SERVICES TECHNIQUES se sont réunis à plusieurs reprises afin, d'une part, d'analyser les faiblesses mises en avant par Monsieur MICHELET, mais, d'autre part, de tenter d'établir un fonctionnement de ce que pourrait être un "Véritable C.T.M.", en essayant d'en percevoir les avantages et les inconvénients.

Pour ce qui concerne les Services d'entretien, la coupure entre les fonctions de commande et d'exécution des tâches de maintenance, si elle paraît séduisante sur le papier nous apparaît, quant à nous, difficile à vivre si simplement dans le quotidien.

En effet, en ce qui concerne les tâches répétitives d'entretien, l'intervention des Services est essentiellement liée à l'encadrement du personnel, ceci nous a conduit à rechercher une autre solution donnant plus complètement une responsabilité de la maintenance à une hiérarchie située rue Monge.

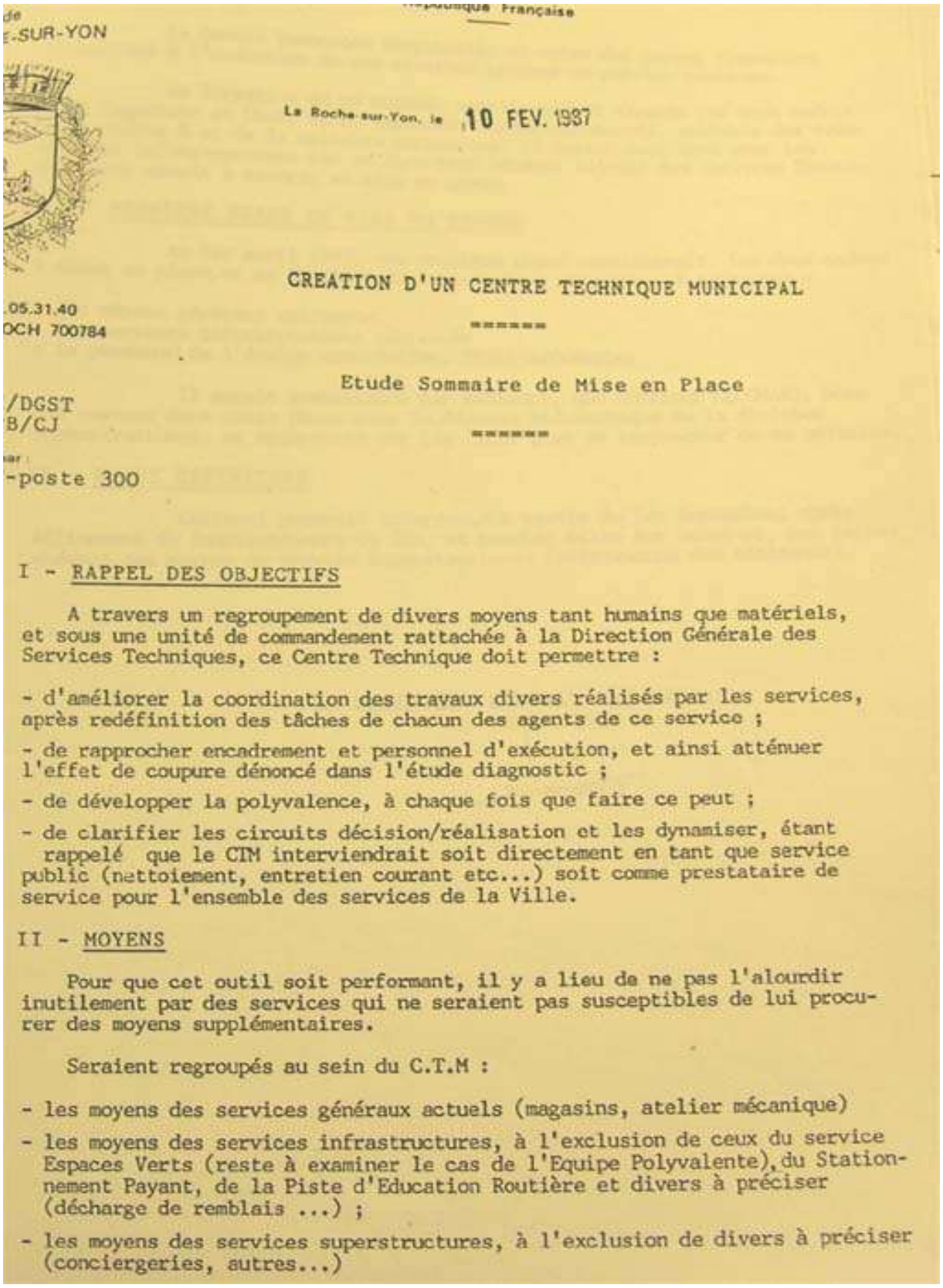
(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon,37 W29)

Annexe 5.06 Centre technique municipal : faiblesses constatées

FAIBLESSES MICHELET NON HIERARCHISEES	1) AMELIORATION DE LA SITUATION ACTUELLE	2) SERVICE MAINTENANCE SUR PLACE (décentralisation)	3) "VERITABLE C.T.M. (déconcentration)
. Pas de coordination des activités des Ateliers	0	+	++
. Perte de temps liaisons "S.T. Ateliers"	+	++	+
. Doublons de qualifications / . Doublons de matériel	0 / +	+ / ++	+ / +
. Absence de comptabilité analytique	+	+	+
FAIBLESSES MISES EN AVANT DANS L'ENQUETE COMPLEMENTAIRE			
. Services Cloisonnés	0	+	++
. Communication, information	+	++	++
. "On dépend de beaucoup de Chefs"	0	+	+
. Nombreux intermédiaires de décision	0	+	+
. Formation insuffisante	+	+	+
. "On ne tient pas compte de l'avis de la base"	+	++	++
FAIBLESSES DE LA SOLUTION "VERITABLE C.T.M."			
. Rivalité conception maintenance	0	-	--
. Perte de "savoir faire"	0	0	-
. Déresponsabilisation des Cadres gestionnaires	0	-	--
. Situation conflictuelle surveillance travaux	0	0	-
. Coupure C.T.M. - D.G.S.T.	0	0	-
. Intervention d'urgence (interprétation)	+	+	-
Création "d'un état dans l'état"	0	0	-

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37 W29)

Annexe 5.07 Extrait création d'un centre technique municipal



de
E-SUR-YON

La Roche-sur-Yon, le 10 FEV. 1987

05.31.40
OCH 700784

/DGST
B/CJ

-poste 300

CREATION D'UN CENTRE TECHNIQUE MUNICIPAL

Etude Sommaire de Mise en Place

I - RAPPEL DES OBJECTIFS

A travers un regroupement de divers moyens tant humains que matériels, et sous une unité de commandement rattachée à la Direction Générale des Services Techniques, ce Centre Technique doit permettre :

- d'améliorer la coordination des travaux divers réalisés par les services, après redéfinition des tâches de chacun des agents de ce service ;
- de rapprocher encadrement et personnel d'exécution, et ainsi atténuer l'effet de coupure dénoncé dans l'étude diagnostic ;
- de développer la polyvalence, à chaque fois que faire ce peut ;
- de clarifier les circuits décision/réalisation et les dynamiser, étant rappelé que le CTM interviendrait soit directement en tant que service public (nettoiement, entretien courant etc...) soit comme prestataire de service pour l'ensemble des services de la Ville.

II - MOYENS

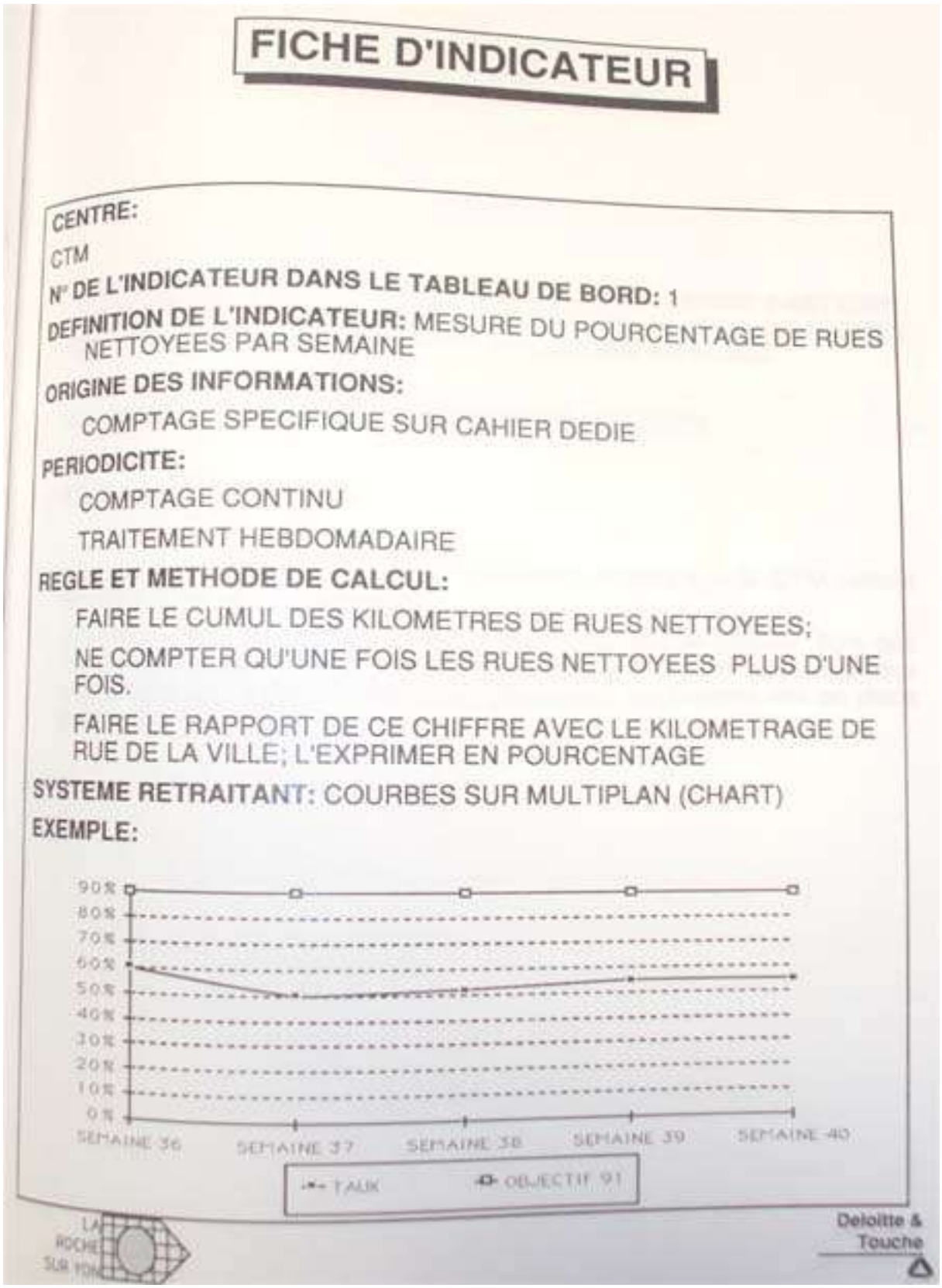
Pour que cet outil soit performant, il y a lieu de ne pas l'alourdir inutilement par des services qui ne seraient pas susceptibles de lui procurer des moyens supplémentaires.

Seraient regroupés au sein du C.T.M :

- les moyens des services généraux actuels (magasins, atelier mécanique)
- les moyens des services infrastructures, à l'exclusion de ceux du service Espaces Verts (reste à examiner le cas de l'Equipe Polyvalente), du Stationnement Payant, de la Piste d'Education Routière et divers à préciser (décharge de remblais ...) ;
- les moyens des services superstructures, à l'exclusion de divers à préciser (conciergeries, autres...)

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37 W29)

Annexe 5.08 Conception et mise en œuvre de tableaux de bord : fiche d'indicateur



FICHE D'INDICATEUR

CENTRE:

CTM

N° DE L'INDICATEUR DANS LE TABLEAU DE BORD: 1

DEFINITION DE L'INDICATEUR: MESURE DU POURCENTAGE DE RUES NETTOYEES PAR SEMAINE

ORIGINE DES INFORMATIONS:

COMPTAGE SPECIFIQUE SUR CAHIER DEDIE

PERIODICITE:

COMPTAGE CONTINU

TRAITEMENT HEBDOMADAIRE

REGLE ET METHODE DE CALCUL:

FAIRE LE CUMUL DES KILOMETRES DE RUES NETTOYEES;

NE COMPTER QU'UNE FOIS LES RUES NETTOYEES PLUS D'UNE FOIS.

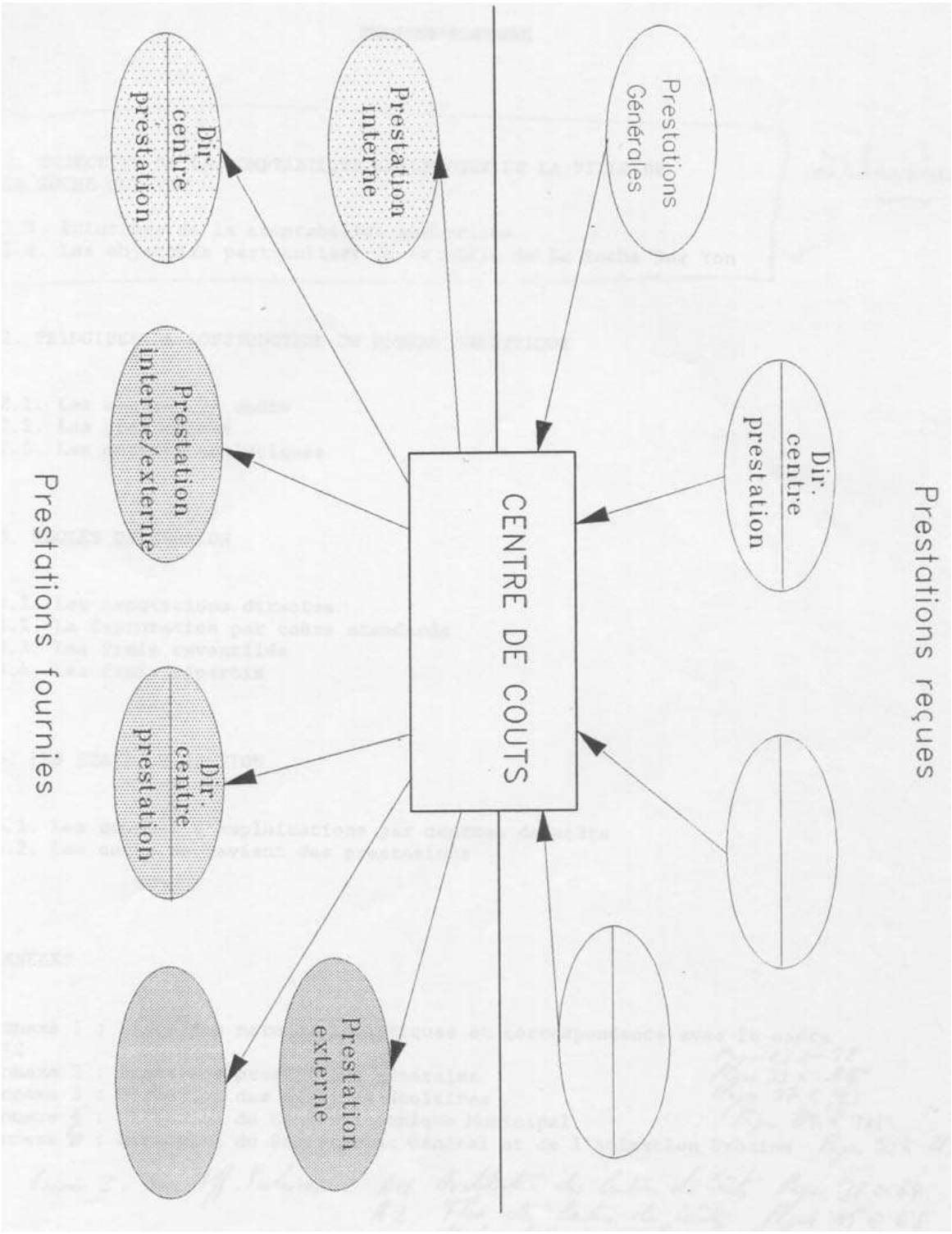
FAIRE LE RAPPORT DE CE CHIFFRE AVEC LE KILOMETRAGE DE RUE DE LA VILLE; L'EXPRIMER EN POURCENTAGE

SYSTEME RETRAITANT: COURBES SUR MULTIPLAN (CHART)

EXEMPLE:

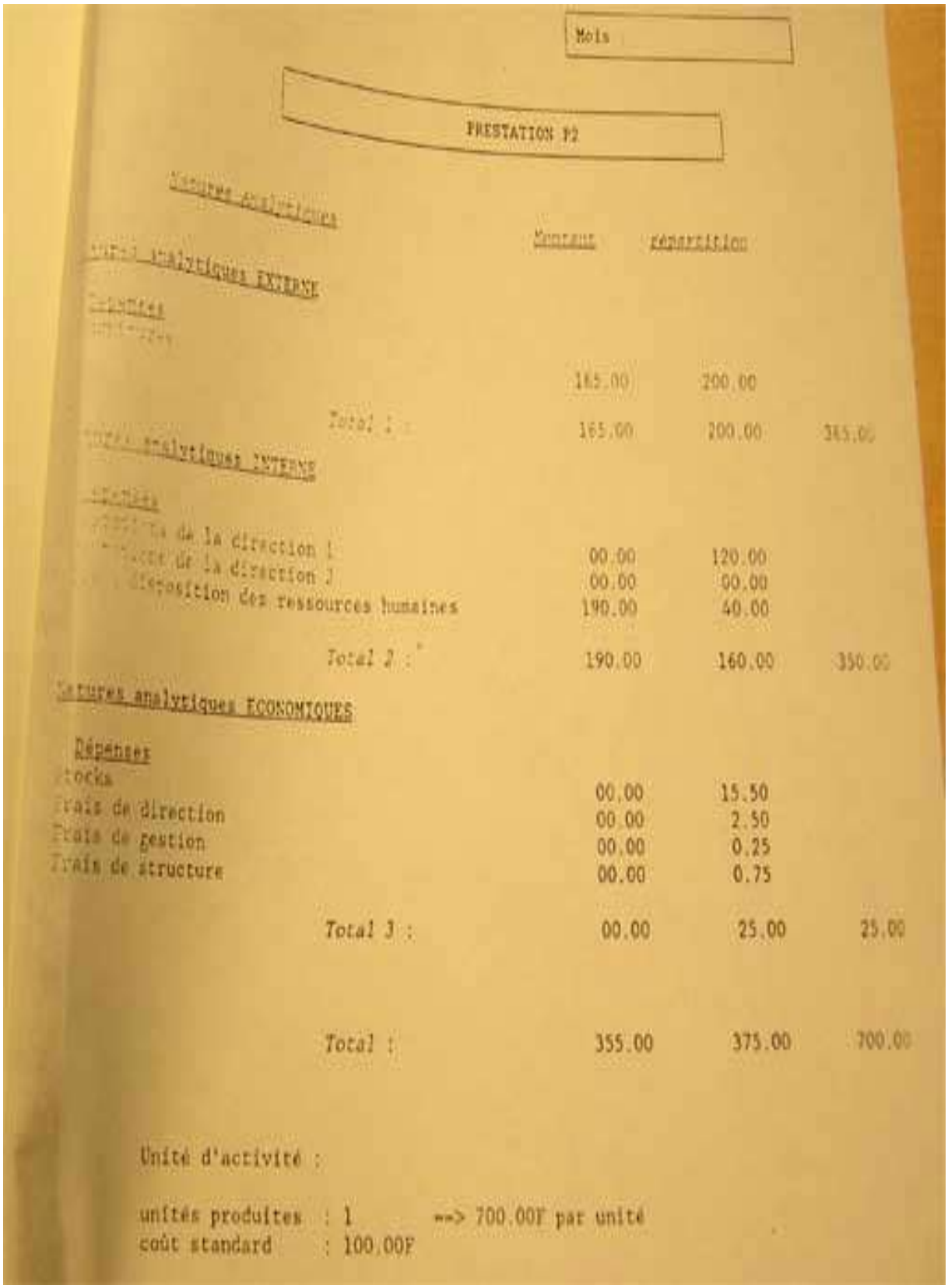
(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

Annexe 5.09 Principes prévus de l'organisation des prestations reçues et fournies



(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

Annexe 5.10 Exemple de calcul du coût d'une prestation à destination interne



Mois

PRESTATION P2

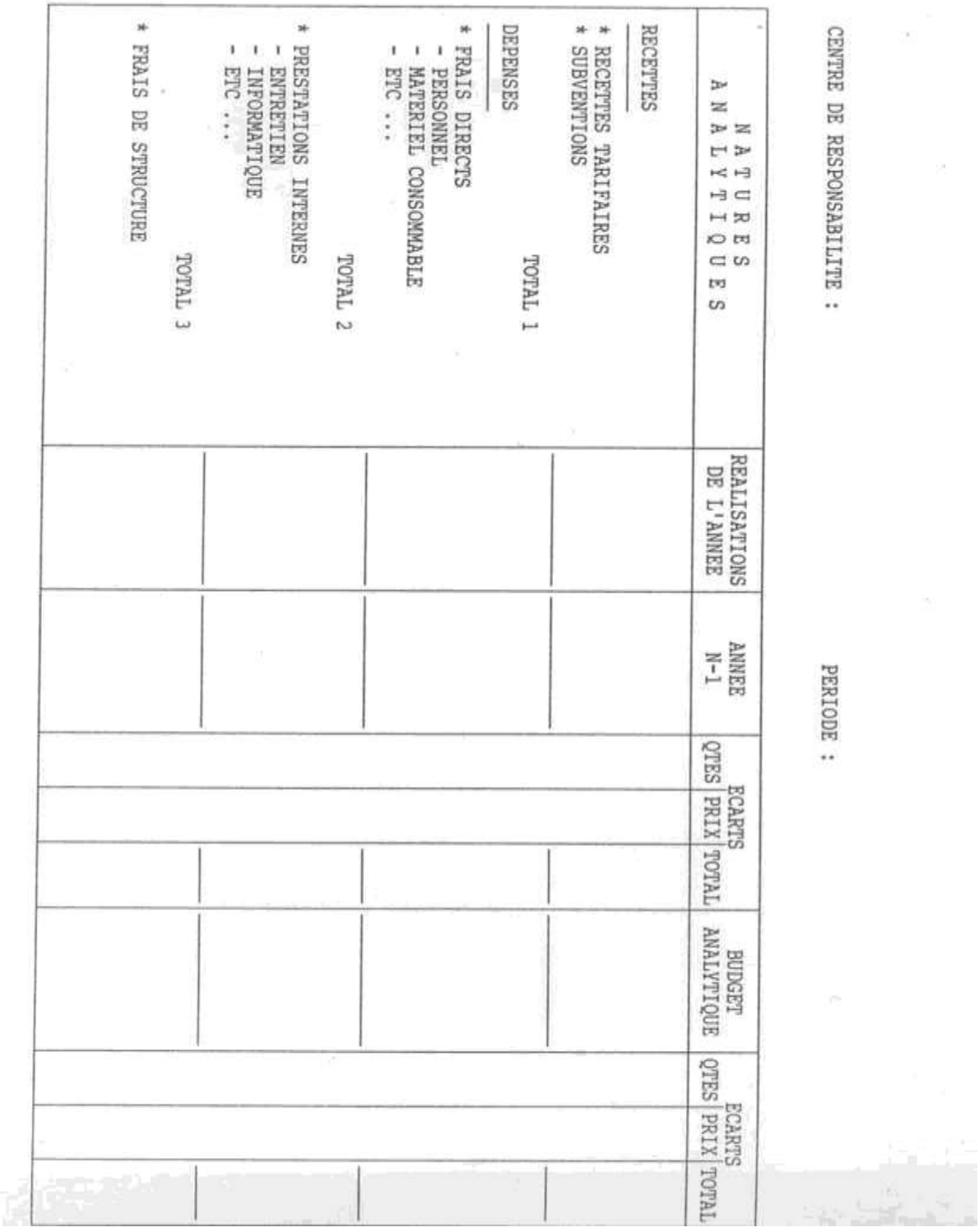
	Montant	répartition	
Natures analytiques EXTERNE			
Charges			
	165.00	200.00	
Total 1 :	165.00	200.00	365.00
Natures analytiques INTERNE			
Charges			
Frais de la direction 1	00.00	120.00	
Frais de la direction 2	00.00	00.00	
Disposition des ressources humaines	190.00	40.00	
Total 2 :	190.00	160.00	350.00
Natures analytiques ECONOMIQUES			
Dépenses			
Stocks	00.00	15.50	
Frais de direction	00.00	2.50	
Frais de gestion	00.00	0.25	
Frais de structure	00.00	0.75	
Total 3 :	00.00	25.00	25.00
Total :	355.00	375.00	700.00

Unité d'activité :

unités produites : 1 ==> 700.00F par unité
coût standard : 100.00F

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 40 W22)

Annexe 5.11 structure d'un centre de responsabilité



CENTRE DE RESPONSABILITE :

PERIODE :

NATURES ANALYTIQUES	REALISATIONS DE L'ANNEE	ANNEE N-1	ECARTS QTES	ECARTS PRIX	ECARTS TOTAL	BUDGET ANALYTIQUE	ECARTS QTES	ECARTS PRIX	ECARTS TOTAL
RECETTES									
* RECETTES TARIFAIRES									
* SUBVENTIONS									
TOTAL 1									
DEPENSES									
* FRAIS DIRECTS									
- PERSONNEL									
- MATERIEL CONSOMMABLE									
- ETC ...									
TOTAL 2									
* PRESTATIONS INTERNES									
- ENTRETIEN									
- INFORMATIQUE									
- ETC ...									
TOTAL 3									
* FRAIS DE STRUCTURE									

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

Annexe 5.12 Maquette prévue d'état de coût de revient d'une prestation

Date : .....

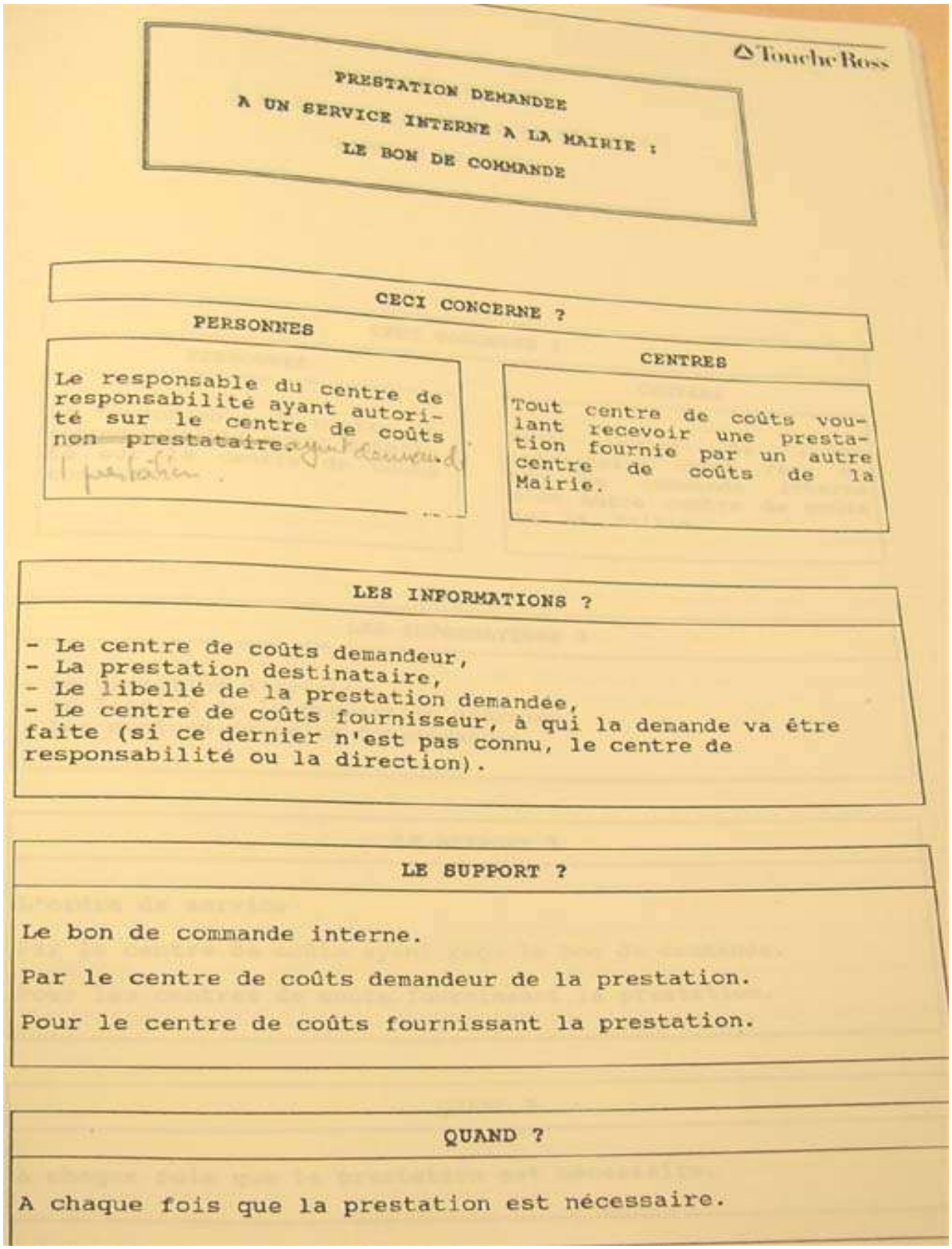
Centre : .....

	COUT TOTAL	COUT UNITAIRE
NATURES ANALYTIQUES		
	.....	.....
NATURE ANALYTIQUES EXTERNES		
Frais de personnel		
Denrés Fournitures Energie	.....	.....
Assurance	.....	.....
.....		
NATURE ANALYTIQUES INTERNES	.....	.....
Personnel mis à disposition		
Location de bâtiments	.....	.....
Location de véhicules	.....	.....
.....		
NATURE ANALYTIQUES ECONOMIQUES	.....	.....
Amortissement immeubles		
Amortissement garage	.....	.....
Amortissement magasin général	.....	.....
.....		
TOTAL 1	.....	.....
CARTS DE GESTION	.....	.....
TOTAL 2	.....	.....

UNITES D'OEUVRE D'ACTIVITE : .....

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

Annexe 5.13 Prestation demandée à un service interne à la mairie : le bon de commande



Touche Ross

PRESTATION DEMANDEE
A UN SERVICE INTERNE A LA MAIRIE :
LE BON DE COMMANDE

CECI CONCERNE ?

PERSONNES

Le responsable du centre de responsabilité ayant autorité sur le centre de coûts non prestataire ayant demandé la prestation.

CENTRES

Tout centre de coûts voulant recevoir une prestation fournie par un autre centre de coûts de la Mairie.

LES INFORMATIONS ?

- Le centre de coûts demandeur,
- La prestation destinataire,
- Le libellé de la prestation demandée,
- Le centre de coûts fournisseur, à qui la demande va être faite (si ce dernier n'est pas connu, le centre de responsabilité ou la direction).

LE SUPPORT ?

Le bon de commande interne.

Par le centre de coûts demandeur de la prestation.

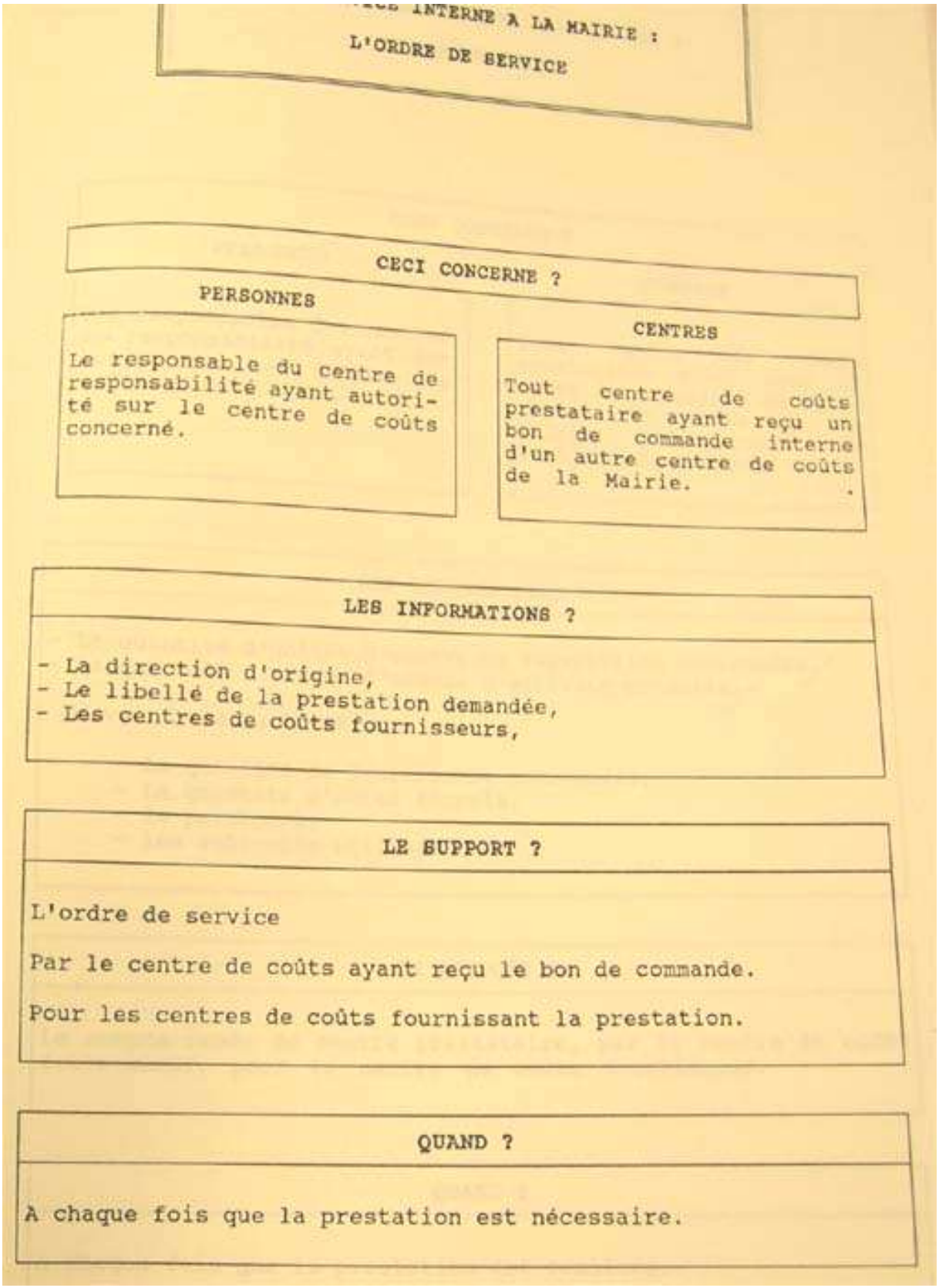
Pour le centre de coûts fournissant la prestation.

QUAND ?

A chaque fois que la prestation est nécessaire.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 40 W22)

Annexe 5.14 Prestation interne à la mairie : l'ordre de service



INTERNE A LA MAIRIE :

L'ORDRE DE SERVICE

CECI CONCERNE ?

PERSONNES

Le responsable du centre de responsabilité ayant autorité sur le centre de coûts concerné.

CENTRES

Tout centre de coûts prestataire ayant reçu un bon de commande interne d'un autre centre de coûts de la Mairie.

LES INFORMATIONS ?

- La direction d'origine,
- Le libellé de la prestation demandée,
- Les centres de coûts fournisseurs,

LE SUPPORT ?

L'ordre de service

Par le centre de coûts ayant reçu le bon de commande.

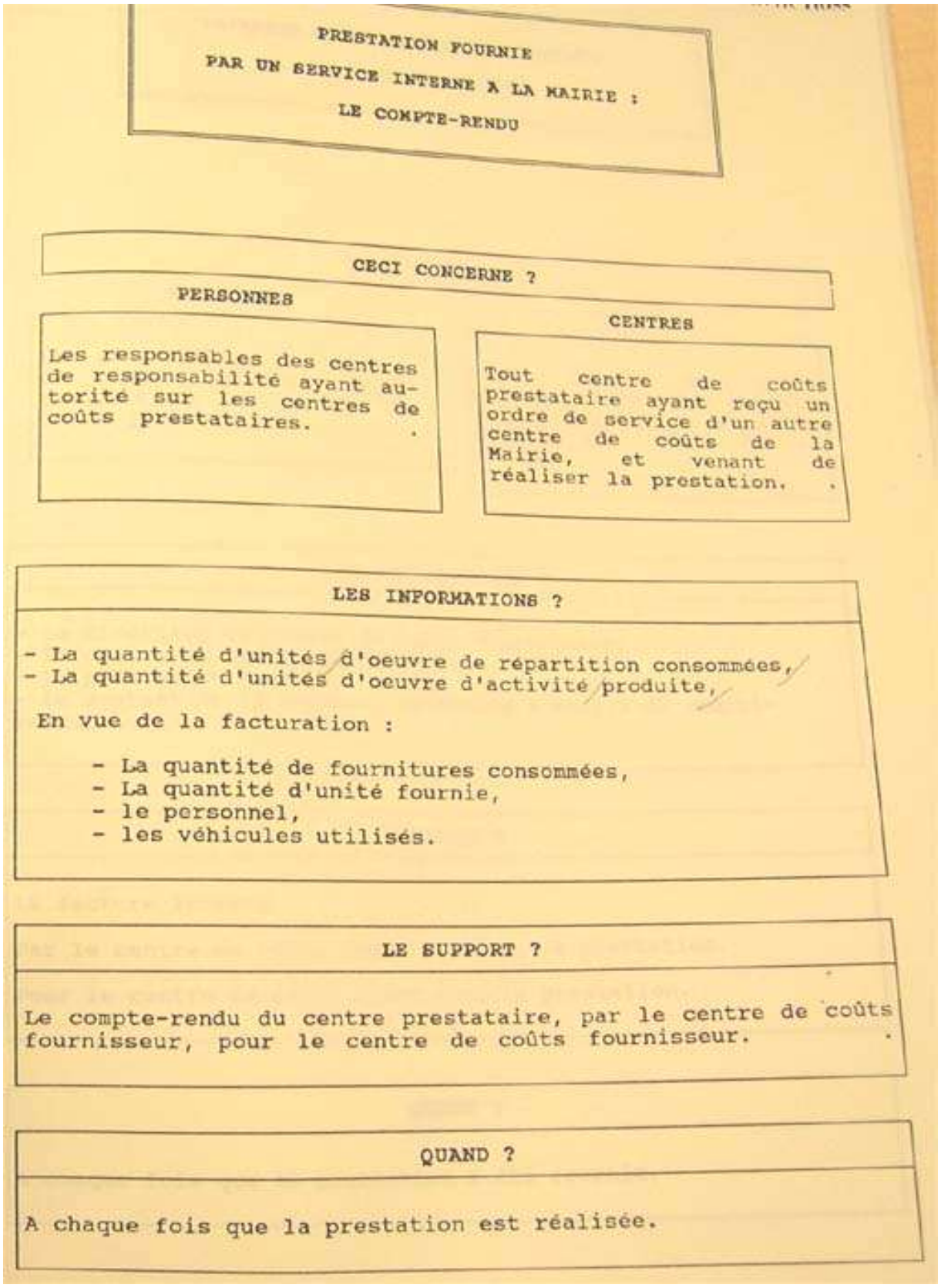
Pour les centres de coûts fournissant la prestation.

QUAND ?

À chaque fois que la prestation est nécessaire.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 40 W22)

Annexe 5.15 Prestation fournie par un service interne à la mairie : le compte-rendu



PRESTATION FOURNIE
PAR UN SERVICE INTERNE A LA MAIRIE :
LE COMPTE-RENDU

CECI CONCERNE ?

PERSONNES

Les responsables des centres de responsabilité ayant autorité sur les centres de coûts prestataires.

CENTRES

Tout centre de coûts prestataire ayant reçu un ordre de service d'un autre centre de coûts de la Mairie, et venant de réaliser la prestation.

LES INFORMATIONS ?

- La quantité d'unités d'oeuvre de répartition consommées,
- La quantité d'unités d'oeuvre d'activité produite,

En vue de la facturation :

- La quantité de fournitures consommées,
- La quantité d'unité fournie,
- le personnel,
- les véhicules utilisés.

LE SUPPORT ?

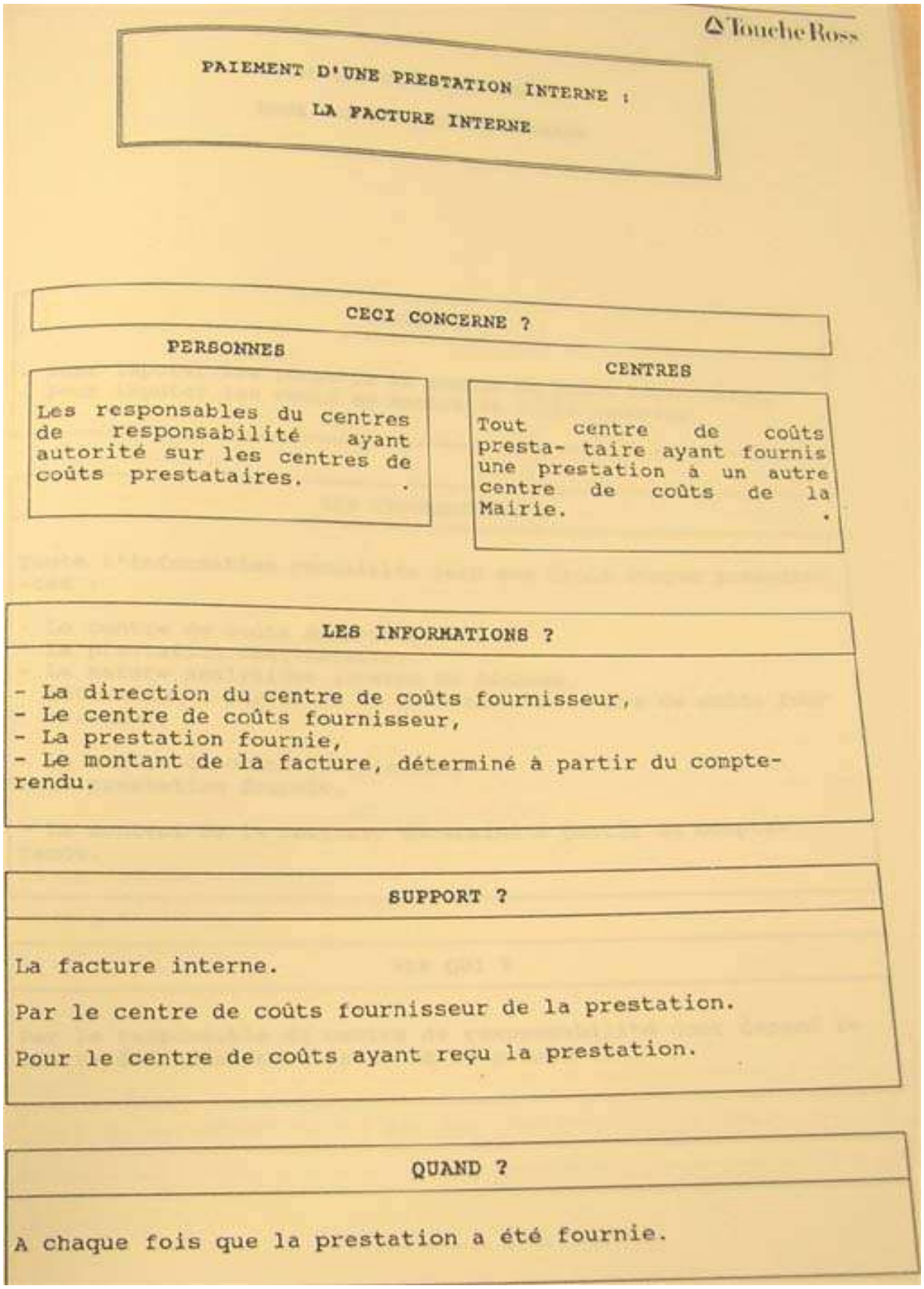
Le compte-rendu du centre prestataire, par le centre de coûts fournisseur, pour le centre de coûts fournisseur.

QUAND ?

A chaque fois que la prestation est réalisée.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 40 W22)

Annexe 5.16 Paiement d'une prestation interne : la facture interne



Touche Ross

PAIEMENT D'UNE PRESTATION INTERNE :
LA FACTURE INTERNE

CECI CONCERNE ?

PERSONNES

Les responsables du centres de responsabilité ayant autorité sur les centres de coûts prestataires.

CENTRES

Tout centre de coûts presta- taire ayant fournis une prestation à un autre centre de coûts de la Mairie.

LES INFORMATIONS ?

- La direction du centre de coûts fournisseur,
- Le centre de coûts fournisseur,
- La prestation fournie,
- Le montant de la facture, déterminé à partir du compte-rendu.

SUPPORT ?

La facture interne.

Par le centre de coûts fournisseur de la prestation.

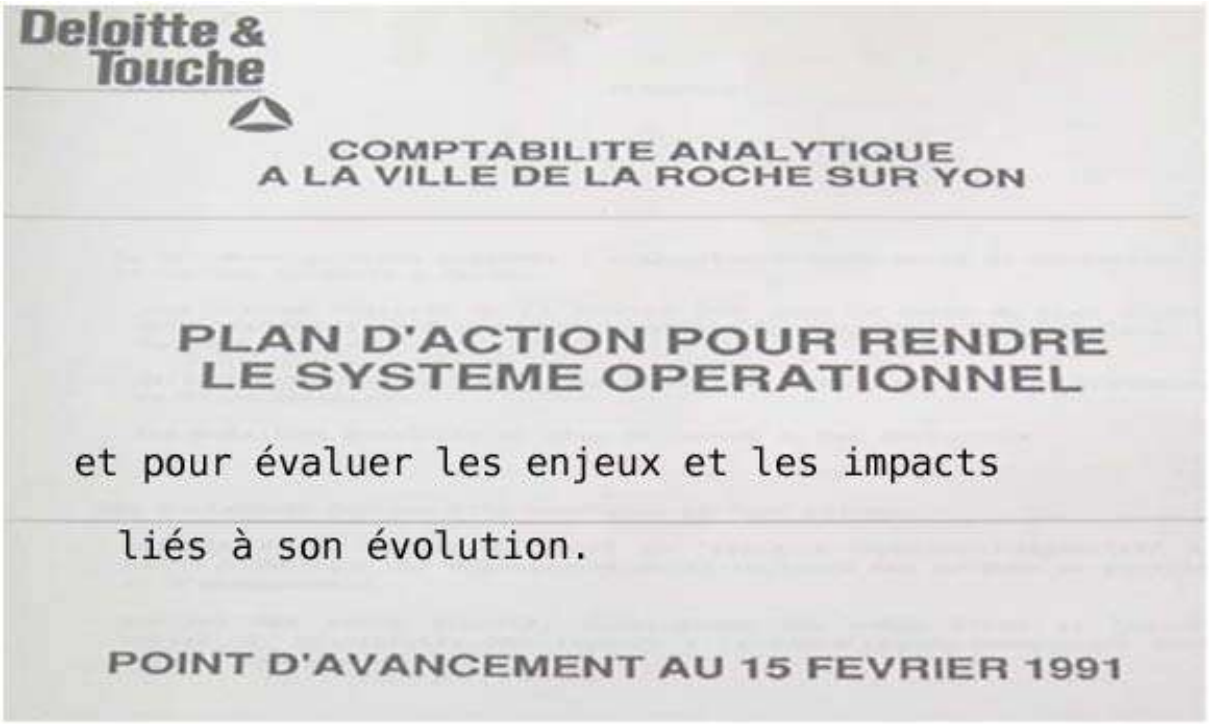
Pour le centre de coûts ayant reçu la prestation.

QUAND ?

A chaque fois que la prestation a été fournie.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 40 W22)

Annexe 5.17 Extrait cabinet Deloitte et Touche point d'avancement au 15 février1991



Deloitte & Touche

COMPTABILITE ANALYTIQUE
A LA VILLE DE LA ROCHE SUR YON

PLAN D'ACTION POUR RENDRE
LE SYSTEME OPERATIONNEL

et pour évaluer les enjeux et les impacts

liés à son évolution.

POINT D'AVANCEMENT AU 15 FEVRIER 1991

SOMMAIRE

page

1. CONDITIONS GENERALES NECESSAIRES AU BON FONCTIONNEMENT DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE
   1.1. Comité de Pilotage et objectifs de la comptabilité analytique 1
   1.2. Culture comptable 1

2. POINTS A EXAMINER POUR QUE LE SYSTEME ACTUEL FONCTIONNE
   2.1. Manuel utilisateur 3
   2.2. Anomalies de fonctionnement 3
   2.3. Périodicité des traitements, de l'édition et de l'analyse 4

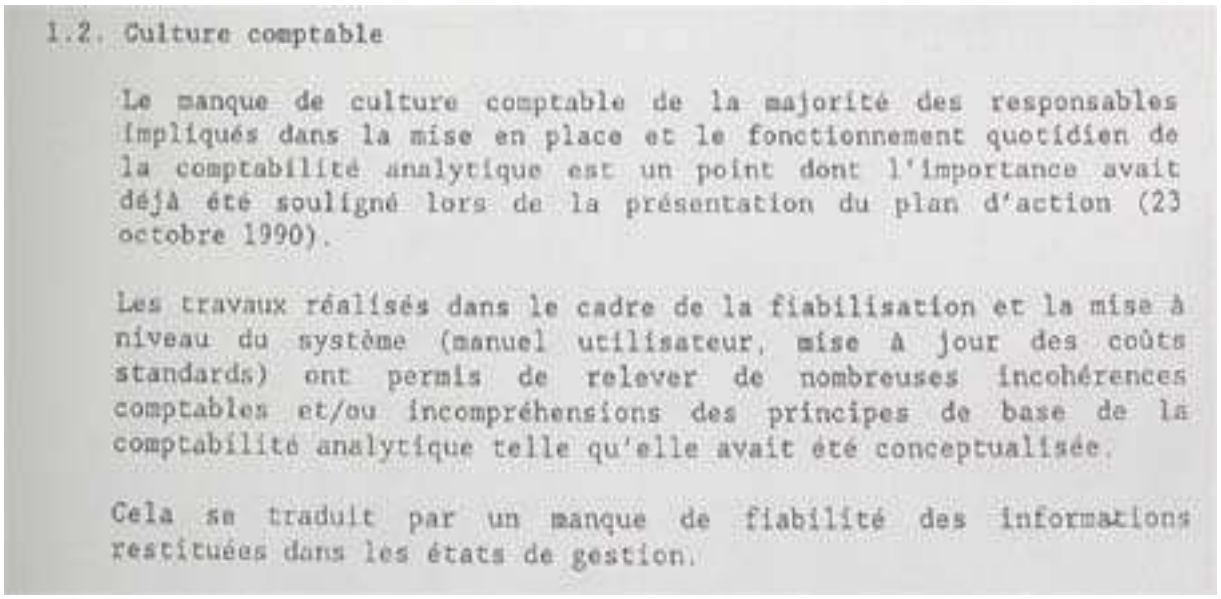
3. DEFINITION DU SYSTEME-CIBLE
   3.1. Principes généraux 5
   3.2. Mécanismes de la comptabilité analytique 12
   3.3. Comparaison à une référence 17
   3.4. Etats de gestion et états de contrôle 17
   3.5. Autres fonctionnalités attendues du système 17

4. PROPOSITIONS DE REALISATION 21

5. PLAN D'ACTION 30

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

Annexe 5.18 Extrait Plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évaluation .Point d'avancement N°1 au 15/02/1991



1.2. Culture comptable

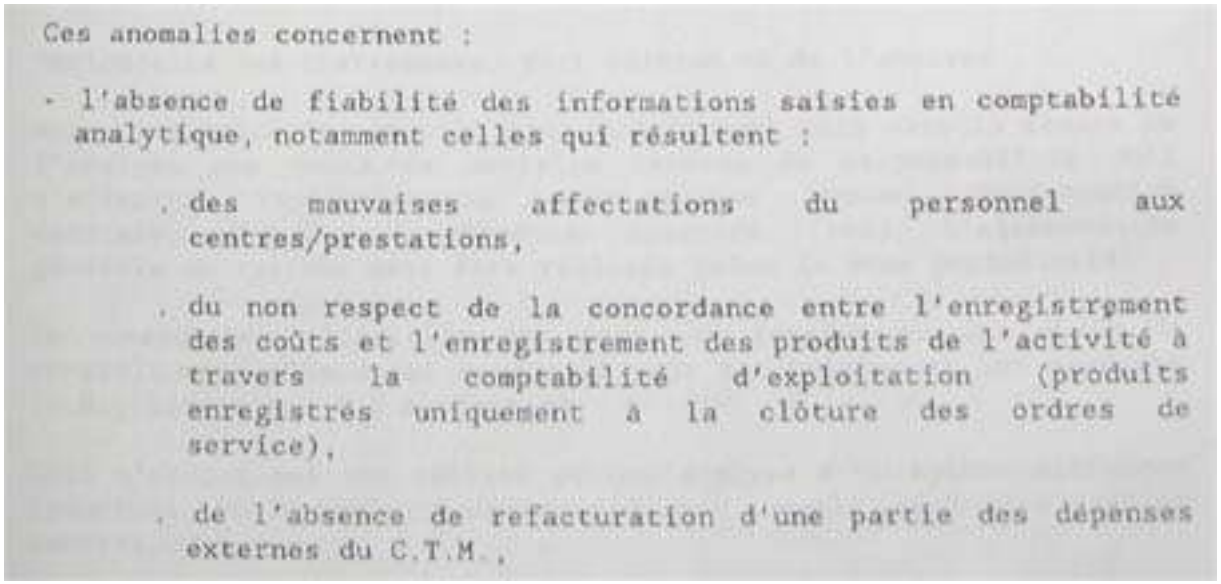
Le manque de culture comptable de la majorité des responsables impliqués dans la mise en place et le fonctionnement quotidien de la comptabilité analytique est un point dont l'importance avait déjà été souligné lors de la présentation du plan d'action (23 octobre 1990).

Les travaux réalisés dans le cadre de la fiabilisation et la mise à niveau du système (manuel utilisateur, mise à jour des coûts standards) ont permis de relever de nombreuses incohérences comptables et/ou incompréhensions des principes de base de la comptabilité analytique telle qu'elle avait été conceptualisée.

Cela se traduit par un manque de fiabilité des informations restituées dans les états de gestion.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

Annexe 5.19 Extrait plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évaluation.



Ces anomalies concernent :

- l'absence de fiabilité des informations saisies en comptabilité analytique, notamment celles qui résultent :

  . des mauvaises affectations du personnel aux centres/prestations,

  . du non respect de la concordance entre l'enregistrement des coûts et l'enregistrement des produits de l'activité à travers la comptabilité d'exploitation (produits enregistrés uniquement à la clôture des ordres de service),

  . de l'absence de refacturation d'une partie des dépenses externes du C.T.M.,

- le développement inconsidéré du nombre de prestations et parfois de centres de coûts (une prestation externe systématique en parallèle d'une prestation interne au C.T.M., 7 prestations pour un seul centre de coût (1,5 équivalents personnes) de la D.S.F.

Ce constat, n'est vraisemblablement pas exhaustif des anomalies du système dans la mesure où seules 5 Directions ont pour l'instant été examinées.

La rédaction du manuel utilisateur informatique souhaité par le Comité de Pilotage depuis la réalisation de l'outil permettrait de détecter plus aisément l'ensemble des dysfonctionnements.

Dans le cadre du projet d'extension de la comptabilité d'exploitation, lui aussi souhaité par le Comité de Pilotage (compte rendu du C.P. du 11 décembre 1989) la taille du réseau sera revue, notamment en transférant pour tout ou partie le suivi et l'analyse détaillée du coût des prestations, de la comptabilité analytique vers la comptabilité d'exploitation.

Par ailleurs, le contrôleur de gestion souhaite suivre désormais le coût réel des prestations et il remet en cause le principe de facturation interne selon des coûts standards (cf description du système-cible au paragraphe 3.1.2.).

Ce dernier point remet bien évidemment en cause l'intérêt d'une poursuite des travaux de réactualisation des coûts standards.

(Source : Archives de la ville La Roche-sur-Yon, 37W15)

LES ANNEXES DU CHAPITRE 6

Annexe 6.01 Conseil municipal du 27 juin 2001 à 17 heures – Procès verbal

Extrait page 14 :

2. COMPTE-ADMINISTRATIF 2000 – BUDGET PRINCIPAL ET BUDGETS ANNEXES

Rapporteur : M.S. CAILLETEAU

G. COUTURIER fait les observations suivantes :

« …La deuxième remarque vous le savez, **tient à l'absence de prise en compte de la comptabilité analytique dans la présentation du rapport accompagnant le compte administratif. L'intérêt d'une comptabilité analytique est de dégager des prix de revient d'unités d'œuvre par centre de responsabilité. On a, dans les documents remis, une ventilation des dépenses par nature et par fonction mais d'une part, le montant des opérations non ventilées reste important et d'autre part, les 9 fonctions même divisées en sous-fonctions ne conduisent pas à constater des prix de revient faute d'unités d'œuvre proposées.**

La publication de ces données permettrait à nos concitoyens de connaître les coûts réels des servicesqu'ils utilisent et qu'ils trouvent souvent insuffisants faut d'en connaître le prix de revient réel. Il seraitintéressant de connaître le prix de revient des cantines, de la médiathèque, des crèches, de la piscine- patinoire, etc.… pour que nos concitoyens établissent un lien entre les impôts payés et les services utilités.

Quant à l'évaluation des services proposés à la population, et des politiques menées, elle est ouinexistante ou confidentielle comme très souvent dans les collectivités territoriales. C'est tout leproblème de la mesure de l'efficacité de la dépense publique et du contrôle budgétaire. Que la tenuedes écritures comptables soit conforme à la réglementation, je n'en doute pas d'autant plus qu'il fautque le compte administratif et le compte de gestion du receveur soient concordants mais c'estaujourd'hui totalement insuffisant et la M14 n'a pas apporté la modernisation de la comptabilité quel'on pouvait espérer. **Mais rien n'interdit d'aller au-delà et de disposer par centre de responsabilité d'une fiche regroupant les charges et les produits et le prix de revient de l'unité d'œuvre retenue par chaque C.R**… »

Annexe 6.02 Conseil municipal du 27 juin 2003– Procès verbal

Extrait page 25 :

36. Compte Administratif 2002 - budget Principal et budgets Annexes

G. COUTURIER fait la déclaration suivante :

« …Nous souhaitons sans nous lasser que le compte administratif soit l'occasion d'une réflexion plus large à partir :

— D'une présentation du budget en dépenses et en recettes par fonction. Il faut plonger dans les tomesaccompagnant le rapport pour trouver page 51 une présentation des dépenses et des recettes par fonction : onobserve le poids respectif des politiques sous tendues par ces dépenses :

• 15,68 % des dépenses ne sont pas ventilées, lesquelles et pourquoi ? La comptabilité analytique doitpermettre de ventiler l'intégralité des dépenses. Pourquoi ne le peut-elle pas ?

• 5 fonctions sur 9 représentants l'essentiel des dépenses avec l'aménagement urbain (1), la culture (2),l'enseignement (3) ; le sport (4) arrive loin derrière à hauteur des interventions sociales et santé (5) et eststable par rapport à 2001 alors que les autres fonctions progressent. Cela devrait interroger MonsieurROULEAU et lui donner des arguments pour défendre ses demandes budgétaires 2004.

— Réflexion aussi à partir d'une prise en compte de la comptabilité analytique dans le rapport d'activité. **On ne sait toujours pas à quoi sert la comptabilité analytique que vous nous dites développer sans jamais publier un prix de revient par centre de responsabilité. Nous souhaitons que nos concitoyens connaissent le coût réel des services qu'ils utilisent et qu'ils demandent toujours en plus grand nombre. C'est le lien entre impôts payés et services proposés et utilisés qu'il faut établir dans un objectif pédagogique.**

— Réflexion à partir de la mise en œuvre d'une cellule d'évaluation des actions publiques. Les collectivitésterritoriales n'ont par la culture de l'évaluation des services et des politiques publiques qu'elles conduisent.Nous souhaitons qu'à l'instar de Pays voisins (Grande-Bretagne, Suisse) soit créée une cellule d'évaluationdes résultats des politiques menées : politique sociale, culturelle, sportive, environnementale sur la based'indicateurs préalablement définis. La ville dispose d'un service de prospective SPOT , l'équivalent enrétrospective serait nécessaire.

— Enfin, on aurait souhaité dans ce compte administratif 2002 quelques lignes sur la prise en compte durapport d'observation de la Chambre Régionale des Comptes en date du 23 mai 2002. **Et notamment nous souhaitons savoir quels mécanismes ont été mis en place pour développer un contrôle interne de gestion qui n'est pas simplement une analyse de gestion mais bien un contrôle. Dans votre réponse, vous évoquiez la création d'un poste de contrôleur de gestion ; est-il effectivement créé et est-ce suffisant pour un tel budget ?**

Le rapport mentionnait également des erreurs d'imputation dans le cadre de la M14 ; est-ce que le personnelchargé de sa mise en œuvre a pu bénéficier dès 2002 de formations complémentaires facilitant leur travail et lerespect de la M14…. ».

Annexe 6.03 Extrait *le quotidien du maire* samedi 10 dimanche 11 juin 1989 p. 3

La Roche-sur-Yon

Une étape vers une meilleure gestion

Commandée à un cabinet extérieur, la comptabilité analytique s'intègre dans une stratégie de modernisation des services. Un contrôleur de gestion sera chargé du suivi.

La comptabilité analytique a fait son entrée à la Roche-sur-Yon en janvier 1989. « *Nous voulions à la fois un outil de gestion et de communication*, explique Jean-Louis Jannin, directeur des services d'information de la ville. *Il était important pour nous, non seulement de rationaliser notre gestion, et donc de mieux connaître nos coûts, mais aussi de les faire connaître et de mieux faire comprendre quel est l'effort fourni par la municipalité, par exemple pour les associations qui reçoivent beaucoup plus qu'une simple subvention* ».

Une politique de modernisation

Dès 1985, La Roche-sur-Yon s'est lancée dans une politique de modernisation. Une stratégie par étape qui ser ses services et, en 1988, elle décide de créer un réseau de comptabilité analytique avec un cabinet spécialisé et d'engager un contrôleur de gestion pour en assurer le suivi. Un choix coûteux quand l'on sait qu'un cabinet d'audit facture ce type de contrat entre 5 000 F et 7 000 F la journée en moyenne. « *Nous aurions pu confier la création et le suivi à une seule personne, mais la solution inverse a paru nous assurer plus de garanties*, explique Jean-Louis Jannin. *Un appel d'offres est lancé à l'automne 1988 à partir d'un cahier des charges très précis qui souligne la place que la comptabilité analytique doit tenir dans la stratégie de changement adoptée par la municipalité et qui précise l'existence d'un comité de pilotage* ».

de mois de travail. « *Nous avons eu la chance de trouver à la Roche-sur-Yon une collectivité très bien organisée, ce qui nous a d'autant facilité le travail* », reconnaît François-Guy Yzèbe, de Touche Ross. L'installation du système se fera en trois phases.

Les premiers mois sont une période de gestation. En même temps qu'est lancé le programme de sensibilisation et de formation du personnel, il faut créer le réseau analytique : identifier les centres de coûts (470) et de prestations, rechercher la nature des dépenses et des recettes, pour savoir si elles sont « *externes* » (subventions, tarifs...), « *internes* », et donc liées à la facturation interne, ou « *économiques* », créées pour les besoins spécifiques de la comptabilité analytique (stocks, amortissements...).

Réconciliation

Il faut concevoir les tableaux de bord et réfléchir aux types d'informations que l'on veut y voir figurer. C'est aussi la période où elle doit arrêter ses règles de gestion en matière de reventilation de frais, de définition des coûts, des centres principaux de gestion, les conditions d'amortissement : « *C'est à ce mo-*

Annexe 6.03 extrait *le quotidien du maire* samedi 10 dimanche 11 juin 1989p. 3 (suite)

Poitiers, ville sans comptabilité analytique en dépit d'une politique dynamique de modernisation. L'affinement des méthodes utilisées par les concepteurs est le fruit des expériences passées. La modernisation des logiciels informatiques devraient rendre plus maniables les systèmes de comptabilité analytique. Les maires devraient donc plus aisément se laisser séduire par des espérances de bonne gestion.

Catherine Golliau

Une politique de modernisation

Dès 1985, La Roche-sur-Yon s'est lancée dans une politique de modernisation. Une stratégie par étape qui l'amène d'abord à installer une comptabilité d'exploitation. *« Nous savions combien de bus nous possédions, mais nous n'en connaissions pas les coûts réels, ce qui était insatisfaisant »*.

En 1986, la ville commande un audit d'organisation qui l'amène en 1987 à réorganiser des charges très précis *qui souligne la place que la comptabilité analytique doit tenir dans la stratégie de changement adoptée par la municipalité et qui précise l'existence d'un comité de pilotage »*.

C'est Touche Ross, un cabinet d'audit et de conseil relativement nouveau sur le secteur des collectivités locales qui est choisi. Menée en parallèle par deux personnes spécialement embauchées à cet effet, l'adaptation de l'outil informatique demande à elle une douzaine

que l'on veut y voir figurer. C'est aussi la période où elle doit arrêter ses règles de gestion en matière de reventilation de frais, de définition des coûts, des centres principaux de gestion, les conditions d'amortissement : *« C'est à ce moment-là que la ville doit savoir si elle veut connaître le coût de revient de chacune de ses rues ou celui de sa voirie... »*

Ensuite, moment stratégique, vient ce que les professionnels ont coutume d'appeler la *« réconciliation »* entre comptabilité analytique et cadre M12, c'est-à-dire l'adaptation de l'une à l'autre.

Seconde phase : les tests de vérification qui durent environ six mois. *« Nous utiliserons le 4e trimestre pour l'ajustement et l'affinement du système, dernière phase de notre mission »* déclare François-Guy Yzèbe.

Il restera au futur contrôleur de gestion à faire vivre le système et à en exploiter les résultats. La pérennité du système dépend cependant beaucoup du type de management adopté par la mairie. *« Une comptabilité analytique ne peut fonctionner que si les services fournissent de l'information. Un contremaître qui refuse de remplir ses bordereaux suffit à fausser le système. Une formation efficace et une gestion dynamique sont indispensables. On ne plaque pas une comptabilité analytique sur n'importe quoi »*, convient François-Louis Yzèbe.

Catherine Golliau

A Angers

Un système sur mesure

Première ville à se doter d'une comptabilité analytique complète, Angers a parié sur le travail de ses services pour construire elle-même son système.

A Angers, on aime le « cousu-main », le « fait-maison », même quand il s'agit de comptabilité analytique. Quand, en 1983, la ville qui vient d'adopter un plan de modernisation, décide de se doter d'un nouveau système comptable pour mieux connaître ses coûts réels, elle recrute un contrôleur de gestion et le charge de lui créer un modèle ad hoc.

Une gageure pour Michel Harcouët, formé dans l'industrie agro-alimentaire et qui n'avait jamais vu une mairie de sa vie. *« Le pari était intéressant. Il y avait tout à construire. La comptabilité analytique n'existait quasiment pas dans les collectivités locales »*, confesse-t-il.

Cinq ans plus tard, le système est en place : 1 200 centres de coûts, disposant chacun ou par secteur de regroupement de tableaux de bord d'activité, d'un compte d'exploitation intégrant tous les produits et toutes les charges, y compris les prestations internes. Chaque service est responsable de l'analyse et des améliorations à apporter à sa gestion. Un rapport d'activité par service est présenté tous les ans au secrétaire général. L'ensemble du système aura coûté 1,5 million de francs sur 5 ans, pour une ville dont le budget est d'environ 1 milliard. *« Une usine à gaz dans une cuisine »* ricanent les professionnels. *« Un système complet dans une mairie qui pratique 384 métiers et emploie 2 500 agents »* leur répond Jean-Claude Denis, secrétaire général d'Angers et promoteur du plan de modernisation de la ville.

Il aura fallu deux ans pour installer cette comptabilité analytique à l'Angevine. *« Nous ne voulions pas imposer mais persuader, explique Michel Harcouët. Il nous a fallu tout imaginer : comment former le person-*

Suite en page 4

Annexe 6.04 extrait du rapport sur les ateliers Voirie-Parc Auto (30 juin 1987)

VILLE D'ANGERS
Maine-et-Loire
Service Organisation et Méthodes

REF : CG/87.013

ANGERS, le 30 juin 1987

Note à l'attention

de Monsieur le Secrétaire Général

Copie :

OBJET : Rapport sur les Ateliers Voirie - Parc auto

Note de synthèse

L'étude de l'existant a mis en évidence les points suivants :

1 - La structure

Un "empilage hiérarchique" = Chef d'atelier + Contremaître Principal + Contremaîtres, qui relève davantage de l'ancienneté et de l'expérience des agents que d'une nécessité de fonctionnement.

Les prochains départs en retraite du Chef d'atelier et du Contremaître Principal pourront être l'occasion :

a) de les remplacer par un seul agent,

b) d'élargir les attributions des Contremaîtres d'atelier.

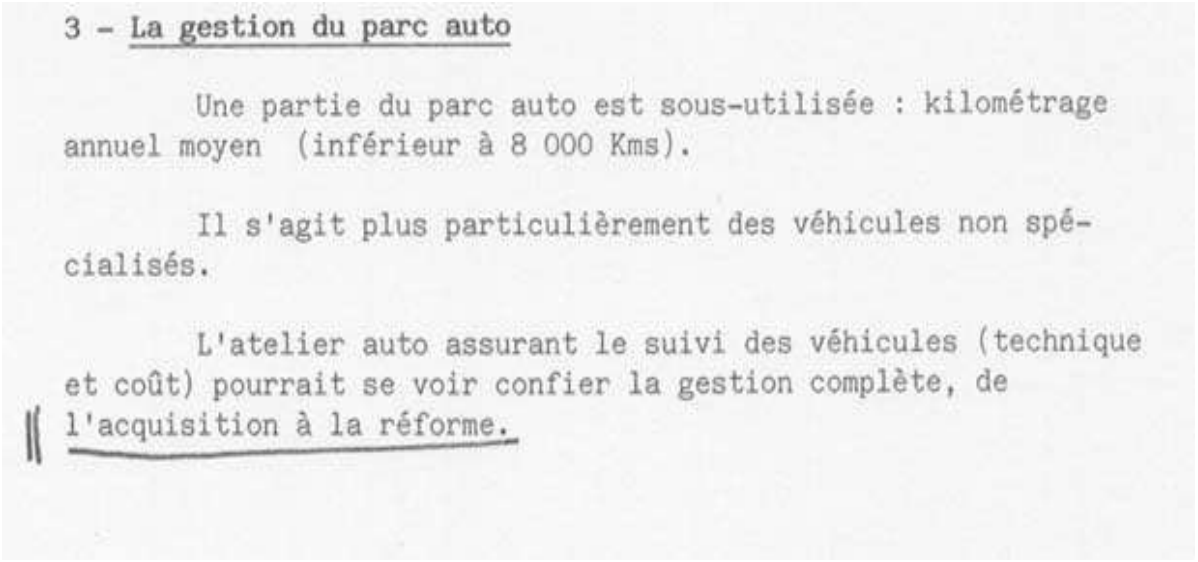
2 - La gestion des stocks

En retard sur le reste, gestion manuelle, absence d'informations sur l'état du stock, effectif d'agents reclassés important : 1 Contremaître + 5,5 agents soit 18 % de l'effectif total.

Son informatisation devrait permettre une gestion plus fiable des commandes de pièces, une diminution de l'effectif ainsi qu'une simplification du circuit des fiches de travaux.

(Source : Archives de la ville d'Angers 1870W1)

Annexe 6.04 extrait du rapport sur les ateliers Voirie-Parc Auto (30 juin 1987) suite



3 - La gestion du parc auto

Une partie du parc auto est sous-utilisée : kilométrage annuel moyen (inférieur à 8 000 Kms).

Il s'agit plus particulièrement des véhicules non spécialisés.

L'atelier auto assurant le suivi des véhicules (technique et coût) pourrait se voir confier la gestion complète, de l'acquisition à la réforme.

(Source : Archives de la ville d'Angers 1870 W 1)

Annexe 6.05 Relevé d'utilisation des véhicules de service (20 décembre 1989)

VILLE D'ANGERS

LE SECRETAIRE GENERAL

MH/ol

Angers, le 20 décembre 1989

Note à l'attention de :

Mesdames et Messieurs
les Chefs de Service

Objet : **Relevé d'utilisation des véhicules de service**

A l'occasion du programme pluri-annuel d'investissement, les véhicules de service ont fait l'objet de discussions.

Pour les services qui possèdent aujourd'hui des véhicules en nombre important, il s'agissait de définir des règles pour le renouvellement ou l'extension du parc.

Quant à ceux qui n'ont pas ou peu de véhicules aujourd'hui à leur disposition, il ont exprimé des besoins en moyens de déplacement supplémentaires.

Compte tenu de l'importance du parc de véhicules municipaux -environ 175 berlines et camionnettes actuellement- et des besoins ponctuels des services -pour les centres de loisirs, par exemple, les mercredis et les vacances scolaires- une solution simple et économique est à trouver.

Aujourd'hui, nous ne disposons pas de données sur l'utilisation des véhicules de service, le kilométrage parcouru ne constituant pas une référence suffisante. Aussi, pour obtenir les informations qui nous font défaut, je vous propose de mettre en place un **relevé mensuel d'utilisation par véhicule** dont vous trouverez un exemplaire joint à cette note.

Celui-ci sera à remplir par le ou les chauffeur(s). Si vous souhaitez obtenir des imprimés supplémentaires, comme pour toute précision, je vous invite à contacter

M.K

(Source : Archives de la ville d'Angers 1870 W 1)

Annexe 6.05Relevé d'utilisation des véhicules de service (20 décembre 1989, suite)

Concrètement, je vous demande d'assurer la mise en place de cet imprimé, c'est à dire d'informer vos collaborateurs sur les objectifs du relevé et d'exploiter vous-mêmes les informations recueillies.

S'agissant d'une mesure limitée dans le temps, je vous invite à retenir le premier trimestre 1990 comme période de test.

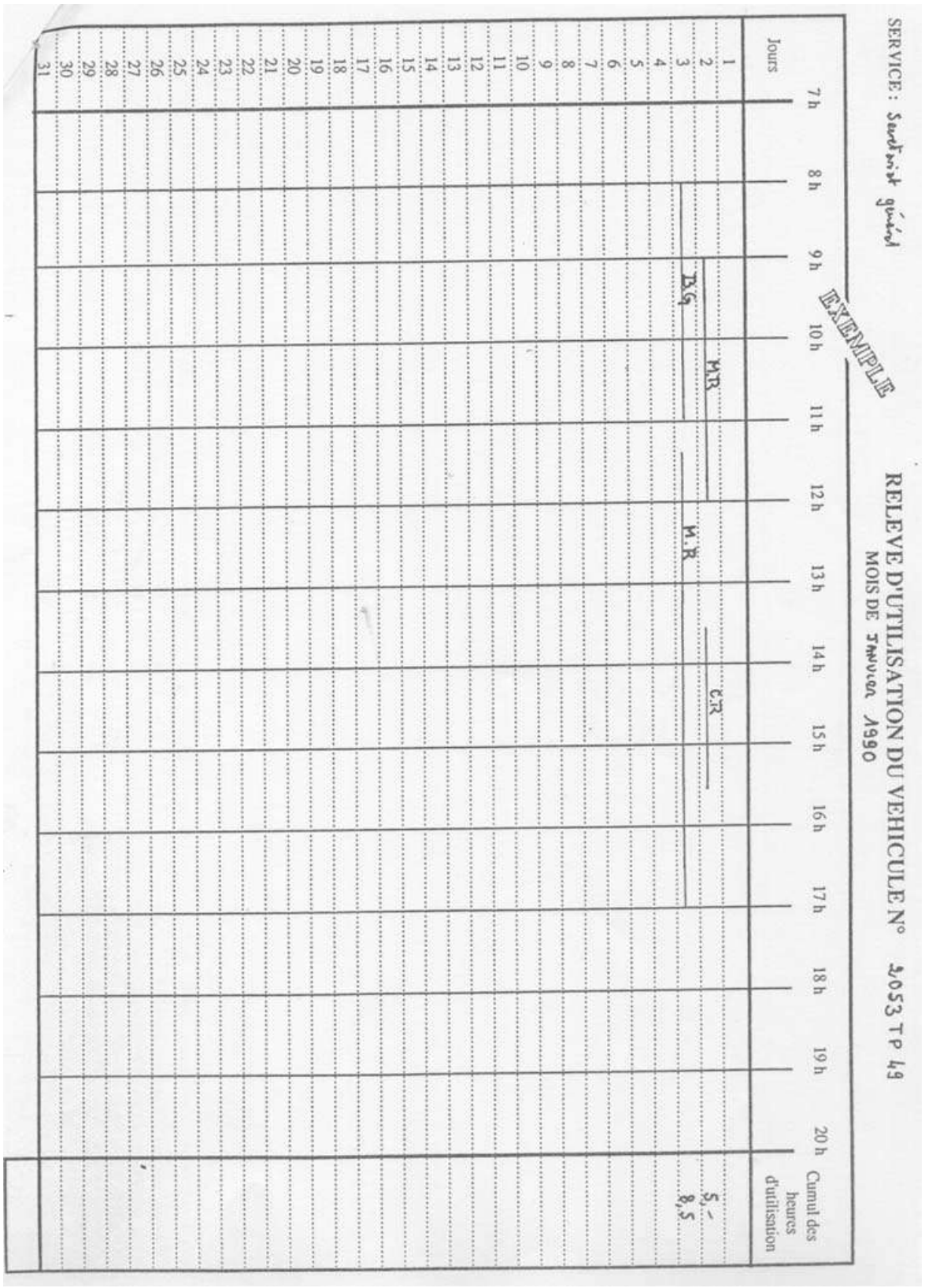
Quant aux véhicules concernés par ce suivi, je vous laisse juge de les déterminer ; à mon avis, tous les véhicules qui parcourent moins de 5 000 km par an sont à prendre en compte.

Pour vous aider dans ce choix, [illegible] est en mesure de vous fournir le kilométrage parcouru par chaque véhicule de votre service, sur plusieurs années.

G.D.
Secrétaire Général

(Source : Archives de la ville d'Angers 1870 W 1)

Annexe 6.06 Exemplaire du relevé d'utilisation du véhicule



SERVICE : Secrétariat général

EXEMPLE

RELEVE D'UTILISATION DU VEHICULE N° 3053 TP 49

MOIS DE JANVIER 1990

Jours	7 h	8 h	9 h	10 h	11 h	12 h	13 h	14 h	15 h	16 h	17 h	18 h	19 h	20 h	Cumul des heures d'utilisation
1															
2								C.R							5,-
3			B.G	M.R		M.R									8,5
4															
5															
6															
7															
8															
9															
10															
11															
12															
13															
14															
15															
16															
17															
18															
19															
20															
21															
22															
23															
24															
25															
26															
27															
28															
29															
30															
31															

(Source : Archives de la ville d'Angers 1870 W 1)

Annexe 6.07 Cabinet DURANTON Consultant : le point sur les observations de la chambre régionale des comptes

Le point sur les observations de la chambre régionale des comptes

❖ La chambre régionale des comptes a émis des observations concernant le parc automobile. Les paragraphes qui suivent présentent notre point de vue par rapport aux observations définitives.

❖ **Concernant les coûts kilométriques**

Plusieurs remarques ont été formulées concernant le mode de calcul, la fiabilité des chiffres et le niveau parfois élevé de ces coûts.

Concernant la fiabilité des chiffres

La fiabilité des chiffres actuellement disponibles n'a pas pu être évaluée puisque l'outil informatique est en cours de renouvellement. Les chiffres 1999 sont en effet partiels puisque tous les pointages n'ont pas été effectués dans l'outil (interventions ou consommations) pour des raisons techniques.

Document de travail

Concernant le mode de calcul.

Nous recommandons, comme la chambre régionale des comptes d'intégrer l'ensemble des coûts dans le prix de revient kilométrique : cela comprend les dépenses d'amortissement, d'assurance, de vignette, de carburants et de maintenance (pièces, main d'œuvre, sous-traitance) ainsi que les dépenses de gestion de la flotte.

Les dépenses d'amortissement jusqu'alors non comptabilisées devraient l'être avec le nouvel outil.

Concernant le niveau de ces prix de revient

Ponctuellement, des prix de revient kilométriques peuvent varier sensiblement. Ils le font parce que

- le véhicule a pu parcourir une distance restreinte, et ce normalement. Exemple du véhicule de prévention bucco-dentaire.
- Le véhicule a subit une ou plusieurs réparations importantes au cours d'un même exercice (suite à un sinistre par exemple).

Nous considérons donc que l'analyse des prix de revient kilométrique doit se faire au niveau de chaque véhicule mais aussi en moyenne par modèle ou type de véhicule. L'assiette de cette moyenne doit être suffisante pour lisser ces "accidents" qui augmentent sensiblement le PRK.

(Source : archive Angers : 1870 W3)

Cabinet DURANTON Consultant : le point sur les observations de la chambre régionale des comptes (suite)

DURANTON CONSULTANTS

Le point sur les observations de la chambre régionale des comptes

❖ **Concernant les kilométrages annuels**

Notre analyse sur ce point est différente de celle qui a été réalisée par la chambre régionale des comptes qui estimait de ce niveau de kilométrage était le révélateur d'une sous utilisation des véhicules.

En effet, les véhicules municipaux sont essentiellement des vecteurs utilisés par les agents pour intervenir sur des chantiers ou des travaux (c'est le cas de 85 % des véhicules de la flotte). Si l'organisation est optimisée, chaque agent voit son temps de déplacement minimisé entre chaque chantier. On ne s'attend donc pas que le temps d'utilisation et le kilométrage parcouru soit élevé.

Le véhicule est toutefois indispensable pour transporter l'outillage et le matériel.

Il ne parcourt alors que 20 à 30 km par jour soit environ 7000 km par an.

En outre, la CRC a focalisé ses remarques sur le fait que 60 % des véhicules parcourent entre 1 000 et 10 000 km et que 96 % d'entre eux parcourent moins de 20 000 km. Le choix de ces tranches n'est pas adapté pour une telle analyse puisque 80 % des véhicules communaux parcourent effectivement entre 6 et 8 000 km par an quel que soit la ville. Une analyse détaillée sur un échantillon de 25 villes de 30 000 à 90 000 habitants montre que les kilométrages moyens des véhicules légers ou utilitaires sont compris entre 5 500 et 11 000 km.

Document de travail

❖ **Concernant les choix d'options sur les modes de déplacement et l'optimisation des moyens**

Comme la Ville d'Angers a pu le démontrer, l'économie d'un véhicule est une mauvaise économie. Il s'agit d'avoir une vision globale de l'intervention d'un agent en y intégrant les moyens qu'il utilise et son propre coût. Là où un transport en bus ou en taxi fait faire l'économie du véhicule, ce choix est en revanche très coûteux en terme de temps d'agent. Nous ajouterons qu'il ne permet pas par ailleurs de répondre aux besoins de transport d'outil et de matériel.

Cette perspective ne peut donc être envisagée que pour un nombre extrêmement limité de situation.

Concernant la location, notre point de vue est que cette option n'est pas encore intéressante pour les collectivités pour l'ensemble du parc. La location de flotte est "rentable" au-delà d'un seuil kilométrique qui n'est pas atteint (plutôt plus proche de 20 000 kms). Par ailleurs les coûts de restitution des véhicules en fin de location sont souvent élevés ce qui exclut ce choix pour des raisons économiques.

(Source : archive Angers : 1870 W3)

Cabinet DURANTON Consultant : le point sur les observations de la chambre régionale des comptes (suite1)

DURANTON CONSULTANTS

Le point sur les observations de la chambre régionale des comptes

- **Concernant les dépenses de carburants, les approvisionnements et les dotations en bons d'essence**

  Ce point est effectivement contestable et a déjà fait l'objet de corrections de la part de la ville.

- **Concernant les consommations des véhicules**

  Hormis les consommations hors norme liées à des oublis de pointage ou des indélicatesses (et qui sont l'exception), il faut noter que les consommations d'un même véhicule peuvent varier de plus de 30 % selon le conducteur et le type d'utilisation. Les études réalisées notamment par l'ADEME montrent qu'un véhicule qui consomme en régime établi 7 l / 100 km peut consommer 9 à 10 l à froid. Or la majorité des véhicules font de petits trajets et sont donc froids en permanence.

  L'outil informatique doit permettre sur ce point de produire automatiquement des relevés des consommations décalées de plus de 20 % par rapport à une norme restant à définir.

Document de travail

- **Concernant l'organisation «frein aux économies»**

  Le propos de la chambre régionale des comptes nous paraît très abrupt mais fondé.

  Il est vrai que les services ont naturellement tendance à privilégier les investissements au cœur de leur métier au détriment du renouvellement de leur véhicules. Un vieillissement important de leur parc génère des dépenses de maintenance plus conséquentes qu'ils ne mesurent pas.

  Une imputation des dépenses d'investissement et de fonctionnement dans les budgets de chaque service permettrait de répondre à ce point.

  On notera le travail fait par le centre de maintenance automobile pour préparer les programmes de renouvellement des véhicules et pour suivre et contenir les dépenses d'entretien des véhicules.

- **Concernant l'inventaire du parc :**

  La chambre régionale des comptes avait pointé des écarts importants entre l'état fournis par le centre de maintenance automobile et l'état du receveur municipal.

  Ce point n'a pas été contrôlé. La liste disponible au centre de maintenance a été quant à elle actualisée très récemment à l'occasion de la mise en place du nouvel outil informatique.(janvier 2000). Un simple rapprochement permettrait de confirmer l'homogénéité des listes.

(Source : archive Angers : 1870 W3)

Retranscription des principales interviews

L'interview **:** l'interview a été précédée de contacts téléphoniques et de courriers électroniques présentant notre travail de recherche. Nous avons expliqué notre volonté de rechercher des acteurs de mémoire, susceptibles d'accepter de relater l'expérience de l'implantation de la comptabilité analytique dans leur collectivité ainsi que leur propre participation. Pour faciliter ce déroulé, nous avons retenu le principe de questions ouvertes laissant à l'interviewé la possibilité la plus large de raconter son vécu professionnel. Toutefois nous avons remplacé les questions ouvertes par des questions plus ciblées lorsque l'interviewé marquait des silences prolongés, ou semblait hésitant sur la façon de dérouler l'entretien. Nous n'avons pas voulu nous enfermer dans une grille préalable de questions mais nous avons souhaité rester dans le fil de la conversation et adapter les questions à l'interviewé, d'autant que notre volonté était de récupérer un matériau brut et le plus divers possible.

Certains interviews sont retranscrites volontairement partiellement d'une part lorsque certains passages n'apportaient rien à notre recherche, d'autre part lorsque cela risquait de mettre en cause certains protagonistes. D'autres interviews ne sont pas retranscrites car l'interviewé s'est pas véritablement engagé dans le récit, se contentant soit de généralités sous prétexte que cela remontait à loin, soit qu'il avait été concerné que marginalement par ce projet et précisant que d'autres acteurs seraient plus à même de nous renseigner.

1. ANGERS

1.1. Entretien téléphonique du 25/02/2010 avec le directeur du conseil de gestion actuel et une conseillère de gestion, partie prenante au conseil de gestion dès 1998, durée : 60 minutes.

1.2. Interview en vis-à-vis du 9/03/2010 avec l'ancien secrétaire général à la ville d'Angers (1980-2001), actuellement retraité, durée : une heure

1.3. Interview téléphonique du 10/03/2010 avec le conseiller de gestion puis directeur du contrôle de gestion à la ville d'Angers (1983-2003), durée : une heure

1.4. Extrait interview en vis-à-vis du 10/03/2011du le directeur du système d'information communautaire, durée : 45 minutes

1.5. Entretien en vis-à-vis du 10/05/2013 avec le responsable du Système d'Information des Ressources Humaines de la ville d'Angers, durée : 45 minutes

1.6.Interview téléphonique du 10/06/2013 avec le conseiller de gestion puis directeur du contrôle de gestion à la ville d'Angers (1983-2003), durée : 30 minutes.

2. LA ROCHE-sur-YON

2.1. Entretien en vis-à-vis du 9/07/2010 avec l'ancien assistant du contrôleur de gestion, (actuel contrôleur de gestion) et le directeur général des services, durée : une heure.

2.2. Extrait téléphonique entretien du 6/09/2010 avec l'ancienne formatrice à la comptabilité analytique, durée : 30 minutes

2.3. Extrait de l'entretien téléphonique du 11octobre 2010, avec l'ancien directeur général adjoint2 des services, durée : 45 minutes

2.4. Entretien en vis-à-vis du 25/02/2012 avec l'ancien contrôleur de gestion de la Roche-sur-Yon, durée : 30 minutes

2.5. Entretien en vis-à-vis du 24/10/2012avec l'ancien assistant du contrôleur de gestion (actuel contrôleur de gestion), durée : une heure

1. Angers

1.1 Entretien téléphonique du 25/02/2010 avec le directeur du conseil de gestion actuel et une conseillère de gestion, travaillant au conseil de gestion depuis 1998.

L'intervieweur : peut-on commencer par un rappel de votre parcours professionnel avant votre venue à Angers, SVP ?

Le directeur du conseil de gestion : Je sors de l'université de Dauphine en 1989. Et par la suite, j'ai été intéressé par les collectivités locales. J'ai écrit un peu près à toutes les collectivités locales de l'Ouest et du Nord-Ouest et du Sud-Ouest aussi. J'ai été recruté à Rouen dans un premier temps parce qu'à l'époque la problématique qui existait c'était le suivi des activités sportives, donc comptabilité analytique des équipements sportifs et aussi des clubs professionnels. Je suis rentré par ce biais-là. A Rouen j'ai mis en place la comptabilité analytique sur les équipements sportifs et sur les équipements culturels. Puis j'ai audité les clubs sportifs de l'époque, le hockey, le foot, le tennis aussi où il y avait quelques problèmes. Je suis venu voir en 1990 et 1991 le conseiller de gestion de l'époque d'Angers pour voir son travail. Ensuite j'ai eu l'opportunité de travailler à la ville de Saumur en 1992 comme

directeur des finances et du conseil de gestion parce qu'avant le directeur des finances est devenu directeur général des services et donc il souhaitait avoir quelqu'un au poste de directeur des finances mais avec un volet conseil de gestion. Donc là, j'ai mis en place la réforme comptable M14 et tous les aspects conseil de gestion. Ensuite j'ai travaillé de 1996 à 2002 au conseil général de la Charente. Alors là, c'est carrément différent, c'est pas la même approche, c'est un département. L'approche, c'est plus l'évaluation des politiques publiques, la gestion des satellites et le suivi de la politique budgétaire par politique publique. Donc l'idée est plus de travailler sur un système d'informations agrégé. On suit ainsi les crédits par politique publique et le suivi géographique de toutes les décisions qui ont été prises. Après je suis parti en Alsace 2002-2006 où j'ai mis à peu près en place le même type de principes avec une démarche très portée sur le politique. En trois ans, j'ai fait ce que j'avais fait en six ans en Charente, le temps que cela se décante en Charente et après je suis venu ici sur le poste de l'agglo. Il y a quatre ans, il y avait quatre directeurs généraux, un directeur général à la Ville, un directeur général à l'agglo. Le directeur général de l'agglo a souhaité avoir un conseil de gestion. Il y a eu un appel à candidatures, j'ai postulé. J'ai été pris, après le DG est parti six mois après mon arrivée et le DG à la Ville a pris l'ensemble. Il m'a proposé d'occuper le poste de directeur du conseil de gestion avec le CCAS sachant que mon prédécesseur à la ville partait en juillet. Voilà, maintenant je suis directeur du conseil de gestion à la ville, à l'agglo et au CCAS.

L'intervieweur : Merci, c'est d'autant plus intéressant que je m'intéresse au profil des acteurs, à leur histoire, parallèlement à l'histoire des outils, et comment les hommes ont façonné l'outil analytique.

La conseillère de gestion: On pourra vous donner un certain nombre de documents qui nous servent de présentation. Angers, c'est une des premières villes qui a mis en place un contrôle puis conseil de gestion. Nous, c'est depuis 1982 donc c'est relativement ancien. On était plutôt sur le suivi interne au départ et on a étendu notre champ d'action à la fois sur le suivi des partenaires sociaux et sur les trois collectivités. Au fur et à mesure, on a élargi notre champ d'activité. Ça fait quand même 28ans que cela existe. Il y a des collectivités où ça s'implante localement. Ça démarre souvent sur du suivi externe, ce qui n'était pas le choix de la ville d'Angers. On a été, je pense précurseur.

L'idée de la commande analytique date de 1982, une volonté du directeur général. Il avait d'ailleurs une culture économique. Il a souhaité avoir une connaissance un peu plus précise des coûts. Il voulait avoir une vision plus précise de ce que me coûtent les équipements, etc.

En 1983 on a recruté un conseiller de gestion. Il était à l'origine tout seul. Il vient du privé, dans les champignons. On lui a demandé de mettre des outils lui permettant de connaître les coûts des équipements, des évènements, des services. On a un historique assez succinct si vous voulez. Il est rentré par les outils. Si on lui a demandé ça, c'est pour avoir un objectif de marge de manœuvres, une optique financière donc. Ce que voulaient à l'époque la direction générale et les élus, c'est de dégager un maximum de ressources pour pouvoir continuer d'investir de façon importante et c'est vrai aussi ne pas augmenter les impôts. La raison c'est que un peu avant il y eu un changement de couleur politique, et la situation financière de la ville n'était pas bonne, et différente de ce qu'elle était aujourd'hui, à savoir endettée. Elle n'avait pas les marges de manœuvre qu'on pourrait avoir aujourd'hui.
Le contrôleur de gestion avait besoin de savoir comment il pouvait maîtriser l'évolution des coûts d'une année sur l'autre. Il était tout seul au départ. On retrouve un peu ça dans beaucoup de collectivités. Une même personne doit tout faire. Il ne l'a pas fait du jour au lendemain. Il y eu des étapes. Il a mis trois ans de 1983 à 1986 pour mettre en place une comptabilité analytique et parallèlement des tableaux de bord, et même il a commencé par la mise en place de tableaux de bord. Il a également pu s'aider d'un applicatif de gestion des ressources humaines qui permettait d'avoir des données. Donc ça c'était la première tâche qu'on lui a confiée. C'est livrer cet outil là, ça s'est fait au fur et mesure du temps. On est rentré par cette approche plutôt participative. Toute la construction de la comptabilité analytique, tout le découpage des équipements, des évènements ont été faits de manière participative avec les services pour que tout le monde joue le jeu. Et pas quelque chose de placardé par les services. Le choix a quand même été d'avoir un système très décentralisé, de faire participer tous les services et surtout de l'alimenter.

Le directeur du conseil de gestion : c'est quand la même la première fois qu'on sortait des coûts par équipement (gymnase, piscine, théâtre…). La difficulté de ça, c'est que l'on n'avait pas de comptabilité patrimoniale au début, et ça pose le problème des prestations de service croisées par équipement. Autre difficulté que l'on a encore aujourd'hui, déterminer le coût d'une manifestation entre toutes les mises à disposition du personnel. Ça c'est très pointu au niveau de la ville d'Angers. On est par exemple capable de sortir sur les Accroches-cœurs toutes les prestations qui ont été faites, équipe par équipe avec le coût complet à la sortie. C'est à cette époque là, que l'on a pu dire quand on donne 1€ de subvention à une association, il y a 1 € indirects, en soutien ou en mise à disposition d'équipements.

La conseillère de gestion : on a aussi le coût de chaque direction, de chaque secteur, de chaque équipe. Donc il n'y a pas que les charges de personnel mais aussi ce qui est généré en frais de fonctionnement. Donc c'était quand même un plus. C'est quand même très usine à gaz, il faut être clair. C'était pas encore finalisé au bout de trois ans. Ça s'est construit au fil du temps. Il y avait par exemple des équipements pour lesquels on n'avait pas le coût encore. On n'avait pas un découpage analytique forcément parfait. On a affiné les cinq années suivantes le coût de tel secteur, le coût de tel évènement donc ça s'affinait au fil du temps.

Le directeur du conseil de gestion : il utilisait souvent le principe avec les sports car le sport c'est typique des équipements, car on a une gestion des équipements, plusieurs équipements, des entrées, des recettes, des manifestations sportives, des prestations croisées d'autres services. Un exemple qui s'y prêtait particulièrement bien. D'ailleurs, il y avait une expert-comptable qui avait travaillé sur le cas d'Angers, qui avait pompé tous les tableaux du contrôleur de gestion et qui en avait fait un bouquin. Le contrôleur de gestion était moyennement content. Comme c'était la seule collectivité, le cabinet avait tendance à la dépouiller.

La conseillère de gestion: Parallèlement à la comptabilité analytique, il y avait tout ce qui était tableaux de bord. Car avoir des coûts c'est bien mais si on n'a pas une connaissance de l'activité des services, c'est pas facile pour l'analyse. Parallèlement il a aussi travaillé sur la mise en place de tableaux de bord, enfin de statistiques dans un premier temps puis de suivi d'activité pour installer une culture de rendre des comptes. C'est important, on se dit, on a des coûts qui évoluent parce qu'on a une activité qui est plus importante qu'avant, donc ça ne pouvait pas se déconnecter de l'activité.

Le directeur du conseil de gestion : On le voit bien, vingt ans après, il y a une culture de gestion. C'est parfois un problème : on compte mais on sait pas trop pourquoi on compte. C'est très dur de mettre en place cette culture-là parce que ce sont des contraintes alors que c'est pas un problème d'avoir des tableaux de bord. Je le sens d'autant plus que je l'ai vécu en passant six mois à l'agglo en face. Ce n'est pas du tout la même culture même s'ils ont un système à eux. Exemple avec le système du reporting pour rendre compte avec la direction générale. Sur Angers, il y vraiment une avancée certaine sur cet aspect-là. Le parti pris, c'était que quand les premiers chiffres sont sortis, il y a un choix stratégique qui a été pris, très intelligent, prenez le temps de les regarder à froid et de ne pas les balancer sur la voie publique. On a été surpris au niveau des chiffres. On va essayer de comprendre et de ne pas

fliquer. Insister sur le conseil et non pas trop sur le contrôle. Quand je dis conseil de gestion je prends la définition anglo-saxonne, au sens de la maîtrise de sa trajectoire et non pas contrôle au sens hiérarchique du terme.

La conseillère de gestion: Ça a aussi instauré une relation différente entre les services. Parce qu'au moment où on affichait le coût d'une prestation donnée par un service à un autre service, il y a une relation client-fournisseur qui valorisait les prestations du service prestataire. Ça consistait à dire, ah oui quand même, ça coûte quand même ça. Peut-être que je peux faire autrement. Finalement, je n'ai pas mesuré l'impact de ce que ça impliquait. Ça a instauré comme ça une relation de maîtrise, dans les budgets des services. Ça génère de la transparence. Et puis cela a instauré des relations entre services pour demander des explications sur ce que l'on facturait, ce que l'on ne lui facturait pas.

Le directeur du conseil de gestion : Ça aussi c'est un point qui est rare dans les autres collectivités, c'est la capacité à faire partager avec l'élu de secteur, le conseil de gestion, la direction générale, les cadres du service, les résultats de la comptabilité analytique. Ce sont les réunions bilans objectifs. Ça a plutôt bien marché sur la ville. Sur le principe, c'est quelque chose qui s'est très bien développé, qui était dans l'esprit du partage. Sinon c'est en 1990 que la ville a commencé à s'intéresser aux satellites.

La conseillère de gestion : 1998

Le directeur du conseil de gestion: Sachant qu'à Nantes, je connais un peu Nantes, ils ont développé un conseil de gestion dans les années quatre-vingts, exclusivement tourné vers l'externe pour toutes les DSP. Ils en avaient un paquet. Et donc je pense qu'il a dû se rapprocher un peu d'eux. C'est vrai que l'approche par satellite est sans doute plus facile à faire parce que l'on n'a pas d'outil à construire. On récupère les éléments (comptes, activité…). Cette approche a été privilégiée par les villes qui ont développé un conseil de gestion. Angers a fait l'inverse.

La conseillère de gestion : Donc 1998 on a commencé à voir comment ils géraient leur subvention. Du coup on a commencé à suivre une cinquantaine de satellites. On a ainsi pu vérifier comment étaient gérés les fonds publics, est-ce qu'il y avait une activité au regard de ce que la ville attendait. On a mis en place une convention entre la ville et les satellites

Le directeur du conseil de gestion: de toute façon on est obligé, selon la loi, de vérifier l'emploi des subventions accordées. Du coup le service s'est étoffé. On était amené à mener

de nouvelles missions avec de nouvelles compétences. Sur les satellites, on est sur de l'analyse financière et la comptabilité générale alors qu'on était historiquement avec l'interne sur la construction du budget etc. On n'est pas du tout sur la même chose. Du coup en 1998 on était trois. Moi je suis arrivé en 1997.Puis après on s'est étoffé pour répondre aux aspects multi-collectivités. C'était un champ d'activité qu'on n'avait pas. Et dans l'histoire ça a bouleversé la façon dont on a travaillé. Au bout d'un moment on a rebrassé les cartes, on a décidé qu'on faisait tous à la fois de l'interne et de l'externe. Car ce qui est intéressant, c'est d'avoir dans un même domaine d'activité un regard sur les services : par exemplaire, le coût des écoles de l'ESBA, du conservatoire et d'avoir aussi un regard sur les partenaires culturels. Tout ça géré par une même personne.

Le directeur du conseil de gestion : on est resté dans cet esprit-là.

La conseillère de gestion : Ça a restructuré et ça a obligé à monter en compétence pour les agents qui étaient là dont je faisais partie. Ce qu'on n'a pas dit, c'est que dans l'histoire le suivi des satellites, ça ne veut pas dire que ce n'était pas fait avant. Il était fait en partie mais pas de manière aussi poussée par les services des finances. Les finances assuraient une première partie de ce contrôle mais très succinctement. On avait les budgets des asso qu'on subventionnait. Il y avait une personne qui travaillait aux finances. On leur demandait des rapports d'activité. Quand on a décidé de recentraliser le contrôle des satellites au conseil de gestion, on s'est renforcé avec la personne du service des finances qui était en charge de cette mission. C'était un suivi partagé un temps puis on a récupéré tous les satellites. Avant 1998, il n'y avait pas de rencontre avec les organismes. On recevait les documents comptables, on jetait un coup d'œil. Ponctuellement il y avait des analyses financières. Si on a tout récupéré, c'est pour éviter que ce soit dispersé dans les deux services. Car la direction des finances est bien une direction indépendante de nous. Du coup, au départ, les satellites n'étaient pas très habitués à ce qu'on leur demande des comptes. Avant il n'y avait que très peu d'allers-retours sur des éléments de coût. On a été de plus en plus demandeurs. Ce n'était pas forcément simple avec toutes les associations, quand on a commencé à demander des chiffres d'activité. C'était une mise en place un peu difficile. On a commencé par la vie associative, par toutes les maisons de quartier. Ça été le premier champ d'activité qui a été pris en compte. Donc depuis 1998, on assure ces deux champs d'activité mais avec une affirmation depuis l'année dernière depuis l'arrivée de notre directeur. On se faisait beaucoup absorber par le suivi des partenaires et n'on était pas assez prégnant sur le contrôle interne. On avait aussi moins besoin car au démarrage il y a toujours une phase de démarrage. On s'est rendu compte que

l'on avait passé trop de temps sur l'externe et du coup, depuis un an. On a eu un rapport à l'ordre de la DG, c'est d'abord le contrôle interne

Le directeur du conseil de gestion : Dans le cadre du projet de service, on a questionné les services pour savoir comment ils ressentaient les choses. C'est normal, ce qui a remonté c'est que les outils d'animation s'usaient. On a retravaillé ça avec une approche différente dans l'animation. Nous, on n'est pas mal en conseil. On a changé radicalement cette philosophie-là. On a aussi avec l'arrivée du DG en 2001 qui a eu une approche par le haut qui est de dire : le conseil de gestion est un peu mon bras armé. Donc ça a laissé quelques traces. Donc il était nécessaire de faire remonter les données partagées. Du coup, le DG est beaucoup plus en écoute qu'à une certaine époque. C'est d'autant plus important que l'on a étendu le dispositif à l'agglo. C'était un petit choc. On a étendu à l'agglo les fameuses réunions RBO Par contre, ils avaient déjà, avant mon arrivée en 2006, fait du suivi des satellites. On a décidé de généraliser les pratiques aux trois collectivités. Par exemple à l'agglo, on a développé une approche par politique publique. On l'a répliqué sur le CCAS et sur la Ville même si on a quelques difficultés. On essaie de croiser nos compétences et nos outils pour que tout le monde y gagne dans cette affaire-là. Et je pense que tout le monde y gagne avec des réflexions sur les outils, une analyse croisée sur les satellites. On a des mêmes satellites des deux côtés. On ne fait qu'une seule analyse. On mutualise pas mal ces aspects-là et on avance plutôt pas mal.

La conseillère de gestion : Mais en même temps, on essaie de ne pas plaquer des outils qui ne correspondent pas parce qu'il y a quand mêmes des spécificités pour chaque collectivité

Le directeur du conseil de gestion : C'est pour ça qu'il n'y a pas de comptabilité analytique à l'agglo.

La conseillère de gestion : On adapte. On calque quand c'est utile. Parfois c'est pas judicieux.

Le directeur du conseil de gestion : Autant la comptabilité analytique et l'approche par équipement et par manifestation, c'est particulièrement intéressant pour une ville, autant pour le CCAS c'est utile car on va jusqu'à la prestation de service délivrée aux personnes âgées, autant sur l'agglo c'est différent. Les charges de personnel, c'est 15 % du budget. A la ville c'est 70 %. On est moins sur des enjeux de comptabilité analytique et il y a beaucoup de choses qui sont en délégation de service public. Vous avez 30 millions d'euros qui sont confiés pour les bus. Vous avez le tramway. Vous avez l'aéroport qui est confié à l'extérieur,

le tourisme aussi. Il y a pas mal de choses qui sont confiées à l'extérieur. On est plus dans un suivi des partenaires même s'il y a des choses comme l'eau ou l'assainissement qui sont des vraies prestations, on ne peut pas calquer l'outil de la ville sur l'agglo et ça a été difficile d'expliquer ça d'ailleurs. Comme ça avait bien marché sur la ville, on a dû montrer aux élus qu'on ne pouvait pas plaquer l'outil comme ça. Vous savez que l'on est mutualisé avec la ville, l'agglo et le CCAS avec un seul DGS. On était précurseur à ce niveau-là puisqu'à l'époque on ne parlait pas encore de mutualisation.

La conseillère de gestion : Donc ce qui n'est pas forcément simple pour les outils, c'est spécifique parfois. Après en termes de compétences au sein de l'équipe, ce qui suppose des spécificités. On n'a pas les mêmes outils partout. Donc ça a complexifié le tout. Et puis il y a des outils qui auraient pu être appliqués partout. La gestion financière par exemple est présente à la ville et à l'agglo mais elle n'est pas utilisée de la même manière. On n'a pas forcément les mêmes résultats partout. On est obligé de s'adapter et d'adapter nos outils. Les tableaux de bord, à l'agglo et au CCAS, c'est embryonnaire alors qu'à la ville c'est depuis 1980.

Le directeur du conseil de gestion : À la ville, on est plutôt, on arrête d'utiliser des outils qui ne servent à rien. C'est ça qui est intéressant, c'est qu'on est sur des philosophies intéressantes. C'est plus facile de dire : « faites-en moins mais faites-les mieux » que commencez de zéro et attaquez. Juste peut-être sur les satellites, en gros sur la ville c'est 35 M € pour 1 000 organismes. Sur les 1 000 organismes on essaie de suivre une cinquantaine. On a structuré sous forme de galaxie. On a plusieurs niveaux. Le centre c'est la collectivité, plus c'est proche, plus c'est chaud et plus c'est chaud, plus on contrôle. On a les comités de suivi, ce sont des rencontres formalisées qui interviennent au moins une fois par an qui permettaient de faire le point avec l'élu de référence, le directeur du domaine, les représentants de l'organisme. Avec des questions du style, quelle est votre activité, qu'est-ce que vous comptez faire l'année prochaine ?Ça c'est la partie ville et pour l'agglo on a la même démarche avec moins de satellites (exemple de Kéolis avec 26 M€). On organise les outils de cartographie. On a un certain nombre de choses qui permet de se repérer avec une approche systémique pour pouvoir faire ressortir les points sur lesquels on peut agir. Les élus sont noyés par le quotidien. Ils aiment bien un tel outil et ils nous demandent d'en faire un autre par domaine cette fois-ci. Parce que là, on a tous les domaines confondus. L'intérêt c'est que les élus des deux collectivités sachent ce que les uns et les autres versent comme subventions à une même association. Par exemple « Terre des Sciences » est financé par les

deux collectivités. Le but est d'avoir une vision d'ensemble. Les élus sont très demandeurs de documents synthétiques. C'est toute la difficulté de notre métier, c'est d'être à la fois expert dans le calcul des coûts et à la fois être pédagogique pour que tout le monde puisse se retrouver là-dessus et avancer. Or à partir de là, des décisions sont prises. Donc c'est important.

La conseillère de gestion : Il faut être synthétique et en même temps, amener des éléments pertinents. Ce qui n'est pas toujours simple, les temps de réunion que l'on a avec les décideurs sont courts. Ce qui suppose que l'on fasse très attention à ce que l'on présente, car avec les chiffres, on peut leur dire ce qu'on veut, si on a envie. C'est pour ne pas que les décideurs prennent pour argent comptant des chiffres sans avoir eu toutes les explications nécessaires.

Le directeur du conseil de gestion : Quand on présente un chiffre, on présente aussi les limites d'un chiffre. Ce qui est bien c'est la pression forte du DG qui s'appuie vraiment sur le conseil de gestion. Quand il a besoin de la confirmation d'un chiffre, il nous appelle. On a le cas par exemple du passage de l'école de 4, 5 jours à 4 jours. On a des répartitions importantes de personnel. Ce qui est bien là dedans c'est que le DG demande systématiquement notre analyse. Et ce n'est pas partout que l'on retrouve ça. Voilà on vous a fait 30 ans de contrôle de gestion.

L'intervieweur : Merci. Peut-on revenir sur la culture et le dialogue de gestion qui a l'air bien présent dans votre fonctionnement au quotidien ?

Le directeur du conseil de gestion: il se fait surtout outre la comptabilité analytique, sur les réunions bilans objectifs. On construit en amont avec les services, un arbre d'objectifs. On leur demande de définir en une phrase la finalité de leur activité et on déroule ensuite. Donc on est en pleine culture de gestion par le contact au quotidien des services.

La conseillère de gestion : La DG nous a demandé de refaire un topo sur l'utilité du conseil de gestion, l'intérêt de la comptabilité analytique dans la mesure où il y a eu un turn-over dans les services depuis vingt ans, à toutes les strates car il y a plein de personnes qui participent à l'animation de outils. On a aussi fait un topo sur les tableaux de bord afin de leur montrer l'intérêt de travailler sur leurs outils. Il n'y a pas un service qui n'a pas de chiffrage à nous donner. Notre travail, c'est d'élaguer car souvent ce qu'on demandait aux services il y a vingt ans, aujourd'hui n'a plus de sens.

Le directeur du conseil de gestion : On remet du sens dans les outils. Faire des choses simples, qui leur servent et facilement compréhensibles. On essaye de toucher un maximum de gens du terrain dans la mesure où nos interlocuteurs sont principalement des cadres. C'est vrai qu'il y a des gens de terrain que l'on ne touche pas mais qui participent à l'alimentation de nos outils. On essaye de sensibiliser ces gens quand c'est possible. En clair, on ne leur demande pas il faut remplir telle case. Comme ça, ils sont obligés de s'exprimer eux-mêmes sur l'intérêt de leur mission. C'est quand même un changement de posture intéressante Il y a depuis 2001 un vrai dialogue sur l'intérêt de la gestion avec les cadres, les agents, les élus. C'est là qu'on a un rôle de pédagogie et d'information.

La conseillère de gestion : Ce qu'on essaye de faire après les RBO c'est de faire des formations avec les agents de terrain, comme on a pu le faire avec les agents d'accueil dans les musées, pour qu'ils sachent quoi faire, à partir de quelles données on décide. On leur demande de relever l'activité du public mais ils ne savent pas à quoi à sert. Donc la culture c'est ça : plus vous donnez des chiffres fiables, plus derrière vous aidez la DG et les élus à décider. On l'a aussi fait avec les agents de crèches, malheureusement on n'a pas assez de temps pour le faire de manière plus large et il faut que la direction soit plutôt porteuse. Le risque c'est qu'on nous remplit n'importe quoi

Le directeur du conseil de gestion: Ce qu'on essaie aussi de faire c'est qu'avant on n'était pas mal centré sur les RBO, et maintenant on n'est pas mal sollicité pour faire des rapports d'expertise sur des points précis. Ça ça commence à bien se développer. Et on s'oblige à réserver du temps à faire comme un cabinet conseil ; avec une lettre de mission, rendre compte à la direction. On l'a fait sur le Quai il y a deux ans. On fait des préconisations. Il y a une vraie prestation autre que les RBO. Dans le cadre de la mutualisation, le conseil de gestion a été renouvelé presque à 50%. Il y avait deux conseillers de gestion qui sont partis quand moi je suis arrivé et donc ça a amené à recruter trois conseillers de gestion.

L'intervieweur : Merci pour cet éclairage. Ça m'amène à un autre questionnement, celui des relations avec les cabinets de conseil

La conseillère de gestion : À l'origine le contrôleur de gestion a mis seul en place et si des missions ont été confiées à des consultants, c'était surtout sur la gestion des satellites. En fait, pour cet audit la charge de travail nous empêche de les mener nous-mêmes. C'est aussi pour des questions de neutralité. On a travaillé avec KPMG par exemple. C'étaient souvent eux pour les audits financiers. Pour notre mission-qualité avec l'écoute aux angevins, on a

travaillé avec quelques cabinets. Donc ça nous arrive de travailler avec des cabinets extérieurs, quand il y a une étude particulière.

Le directeur du conseil de gestion : Surtout que depuis que je suis là, on n'a pas fait appel. D'autant plus que l'on considère que l'on est plus efficace en interne, on connaît nos services. Ou alors, quand c'est très sensible mais ça n'a jamais été le cas jusqu'ici.

La conseillère de gestion : C'est le cas des audits financiers où l'on veut avoir un œil un peu externe. Nous, on a une histoire avec l'association. En plus c'est souvent quand l'association va mal. En dehors de ça, quand on peut faire en interne, on le fait. Après, c'est plutôt travail en commun avec par exemple AFIGESE, des groupes comme ça pour croiser les expériences. On organise d'ailleurs des groupes de travail. On a travaillé par exemple sur des modèles de convention.

Le directeur du conseil de gestion: Mais c'était surtout dans un seul sens, au détriment de la ville d'Angers. On avait d'ailleurs besoin de partager avec d'autres collectivités sur l'externe parce qu'on avait une histoire avec l'externe un peu moins forte que d'autres. C'était même aussi parce qu'il y a avait une évolution de la règlementation. Très souvent, il y a des collectivités qui viennent nous voir. Mais on freine aussi un peu. Il faut que ça nous apporte un peu quand même. Et puis il ne faut pas cantonner Angers à la comptabilité analytique. Car on a plein de choses à côté. Même si c'était un outil innovant. D'ailleurs je ne pense pas qu'une collectivité aujourd'hui ferait le même pari : payer trois ans un contrôleur de gestion avant qu'il ne produise son rendu. Même si c'est un outil de prise de décision, c'est surtout un formidable outil pédagogique, de communication et de partage. La particularité de la ville d'Angers, c'est d'avoir une structure qui s'appelle le Système d'Information des Ressources Humaines qui permet d'avoir une analyse fine service par service, agent par agent, qui nous aide dans nos analyses. C'est rare pour les collectivités d'avoir ce genre d'outil.

La conseillère de gestion : L'investissement sur les outils a été au départ hyper important. Et le portage politique était fort. Il faut que l'investissement vaille le coup derrière. Lorsque les conseillers de gestion de Nantes sont venus nous voir, ils nous ont dit : ce qui est frappant chez vous, c'est la forte culture de gestion. C'est vrai que c'est très marqué sur Angers. L'esprit a toujours été maintenu même si les gens ont changé.

Le directeur du conseil de gestion: Et puis il y a toujours le fameux match entre les finances et le conseil de gestion.

La conseillère de gestion :On vous communiquera aussi nos fiches de poste et CV. D'ailleurs des collaborateurs ont une spécificité et des domaines de compétence différents. Autrement une de nos grosses problématiques de demain, c'est quel système d'information pour demain. La comptabilité analytique a vécu. Elle nous apporte encore plein de choses. Quel SI qui pourra s'adapter au CCAS et à l'agglo ? En tout cas, quelque chose qui sera moins consommateur de ressources et tout aussi efficace. De 1986 à 1999, c'était le même outil SIGF, module analytique du logiciel des finances et après en 1999 on a renouvelé le même outil avec le passage à l'an 2000 pour canal 4. On se pose donc aujourd'hui la question de quel outil ? D'ailleurs on a greffé un outil de gestion d'activité au logiciel de comptabilité analytique. Mais le problème, c'est que canal 4 est gourmand en maintenance et les technologies évoluent.

Le directeur du conseil de gestion: De toute façon, on a des missions très variées, de conseil, de formation, d'expertise, d'analyse, d'animation avec la DG. Le coté relationnel est important pour un contrôleur de gestion. On ne peut pas être « rentre dedans » et exiger des chiffres comme ça. En tout cas, les services réalisent qu'ils ont quand même besoin de nous sur des points précis et ils se rendent compte de l'intérêt d'une collaboration. Il faut prouver aux services notre utilité mais une fois ce cap franchi, c'est bon. Surtout on a des services qui sont très autonomes et il n'y pas de commande sur mesure pour chaque service. Dans certains cas, les services sont obligés de travailler avec nous. Il y a des directions avec lesquelles on travaille plus, qui se reposent bien sur nous. Aux sports par exemple, ils peuvent répondre sans nous à des questions sur les coûts. Ce qui est intéressant aussi au niveau de l'histoire, c'est le passage du contrôle de gestion en conseil de gestion.

La conseillère de gestion : Un élément important, aussi c'est que parallèlement à la mise sur pied du conseil de gestion a été mis en place un conseil en organisation. Ainsi deux démarches ont été menées de front et donc des études en organisation ont été mises en œuvre en parallèle des éléments de coûts. Il y a un enrichissement mutuel des démarches. D'ailleurs aujourd'hui on est plus dans une logique participative, partagée. Vous savez, les communes ont la culture de partage, du travail en réseau. Les conseils généraux sont très spécifiques et se considèrent comme spécifiquement spécifiques. Ils ne partagent qu'entre eux. Quant aux régions elles sont rentrées dans le contrôle de gestion par l'évaluation des politiques publiques par le fait qu'elles mènent un contrôle sur leur politiques européennes. Mais les communes sont précurseurs en raison du poids des ressources humaines et de la proximité des citoyens.

L'intervieweur . Le système de comptabilité analytique actuel n'est-il pas trop lourd à gérer ?

Le directeur du conseil de gestion : 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, c'est vrai que nous avons une réflexion sur notre nouveau système d'information prévu, l'approche en coût complet qui est sérieusement simplifiée, le nombre de centres de coûts passera de 2000 à la ville, à 1200 en prévision pour la ville, ALM, et le CCAS. Une autre idée : comment comparez que personne ne calcule de la même façon, l'on s'est très vite trouvé tout seul, personne ne calculant de la même façon.

Interviéwé : Vous semblez me dire qu'il n'y a pas de norme en comptabilité analytique comme il y a en comptabilité générale et budgétaire. Donc comment se comparer entre collectivités entre services, à l'instant où la composante du coût n'est pas standardisée est compliquée?

Le directeur du conseil de gestion : Oui bien sûr. Je reviens sur le taux de remplacement du personnel qui a été maintenu à 75% durant cinq ans. Il a été procédé à des redéploiements pouvant être importants, les nouvelles prestations proposées devant être compensées par l'optimisation des moyens dans les services. De toute façon à terme nous on ne va pas chercher à tout traiter mais identifier une thématique particulière.

L'intervieweur : Merci, sans vouloir trop accaparer votre temps et à titre d'ouverture avez-vous songé à vous orienter à un moment donné vers la méthode par activité et présente-t-elle un intérêt ?

La conseillère de gestion : L'orientation de départ, elle n'était pas celle-là mais plutôt calcul de coût complet. Par contre, il y eu avec une stagiaire, il y a quelques années. C'était à la mode. Le DG avait dit que cela serait bien d'expérimenter une méthode ABC. On peut le faire mais le généraliser sur l'ensemble de la ville, c'est très lourd et consommateur de temps. On aurait très bien pu l'intégrer dans notre outil. Ça peut être bien sûr un service. Le problème, c'est que pour avoir des retours sur le sujet, les éléments travaillés ne sont plus d'actualité. Ça change. Ça peut être intéressant sur un processus particulier. Mais on n'aurait pas pu mener de front les deux systèmes en même temps. Et puis on savait que la DG voulait conserver la méthode du coût complet par destination. Tout ce qu'on aurait pu faire, c'est proposer à la DG une étude ponctuelle, mais on n'a pas été sollicité depuis. Mais bon le stagiaire avait aussi travaillé sur les limites, sur ce que ça impliquait comme démarche, de données récoltées, de temps passé etc. Cette démarche peut fonctionner pas trop mal dans une entreprise qui a 10 15

produits .Je ne connais pas sur le territoire français, quelque chose qui fonctionne. Mais on ne le fait pas de manière transversale.

L'intervieweur : *merci grandement d'avoir accepté de m'accorder du temps, d'autant que je sais que vous êtes assez sollicitée par vos collègues des autres collectivités pour présenter votre travail et leur transmettre votre expérience.*

1.2. Interview vis-à-vis du 9/03/2010 avec l'ancien secrétaire général à la ville d'Angers (1980-2001), actuellement retraité durée : 60 minutes

L'intervieweur : *Peut-on faire une approche historique du projet et de votre engagement dans le projet de mise en place de la comptabilité analytique ?*

L'interviewé : J'étais appelé au secrétariat général de la ville d'Angers en 1980, j'y étais déjà depuis trois ans mais en tant que directeur du service économique de la ville que j'ai créé en venant à la Mairie.

Auparavant, j'étais délégué général du comité d'expansion économique de Maine-et-Loire (développement du département) : dans cette fonction, j'allais chercher des entreprises à l'extérieur, j'aidais les créateurs d'entreprise pour contribuer au développement du département et à la création de l'emploi.

Dans ce métier-là, il fallait avoir un minium de connaissance en matière de gestion privée, des entreprises pour les aider à monter leurs projets, leurs plans de financement, à aider à se tirer d'un mauvais pas quand elles étaient en difficulté. Donc il fallait quand même plonger dans la gestion.

Donc j'avais cette expérience qui s'ajoutait à une formation de géographie économique complétée par un organisme appelé Institut Français de Gestion (devenue IFG aujourd'hui) spécialisé dans la formation management des cadres dirigeants d'entreprise. Je l'ai fait pendant 2 ans. Donc de par mon expérience et ma formation, j'étais branché sur les méthodes dites modernes de management de l'époque.

En 1980, je me retrouve secrétaire général de la mairie d'Angers dans une mairie qui n'était pas du tout sur cette longueur d'onde : on était dans la décentralisation, les actes des mairies sont soumis a priori au contrôle des préfets. Donc la grande préoccupation de mes prédécesseurs c'était la légalité des actes donc une approche très administrative.

La grande préoccupation de mon prédécesseur, c'était la légalité des actes. Une approche très administrative.

Autre problème dans la municipalité de mes employeurs, dans la municipalité antérieure, il y avait deux têtes politiques : l'ancien maire, qui chapeautait le secrétaire général, d'un côté et le premier adjoint qui supervisait tous les services techniques. Le problème, s'étaient ainsi constituées deux mairies : une mairie administrative et technique qui se tiraient dans les pattes.

En 1980, je trouve deux mairies avec un seul maire : les services étaient partagés en deux, les services administratifs étaient sous l'autorité du secrétaire général et les services techniques sous l'autorité du directeur général des services techniques.

Une mairie qui fait de l'investissement côté services techniques sans s'occuper de la gestion et d'un autre côté des services administratifs qui assurent de la gestion administrative et de la légalité des actes.

Mais en réalité pas vraiment de management sauf quelques exceptions si un directeur avait cet esprit-là mais globalement les méthodes et moyens de pilotage du fonctionnement interne étaient insuffisants. Il m'était difficile d'y voir clair, sans outils de pilotage

Pour moi tout de suite :

1/ il faut une seule mairie et direction, c'était le souci du maire c'est pour cela qu'il m'avait appelé à cette fonction entre autres, et 2/ il faut réorganiser le dispositif a minima pour qu'il soit moins tourné sur l'esprit de chapelle mais plus tourné vers les services à réaliser.

La première tâche en 1980 et 1983 a été de créer une direction générale unique avec des directeurs généraux adjoints, de créer une cellule organisation de manière à engager un processus de transformation de la mairie, de réorganiser un certain nombre de services tels que créer le service urbanisme qui n'existait pas, ce qui était quand même un paradoxe en mairie…Un certain nombre de mesures de réorganisation, suite à un audit fait en 1980. Les remontées du terrain étaient souvent inexistantes et si rapports il y avait, comme par exemple les rapports d'activité que l'on pouvait trouver, ils semblaient plus versés dans une autoglorification des services. On peut dire : il n'y avait pas d'outils de mesure du tout.

On n'a pas été au-delà car en 1983, il y avait des élections avec des grandes incertitudes sur le renouvellement de l'équipe du maire. Il est renouvelé en 1983 donc là je propose d'engager une évolution beaucoup plus importante dans les pratiques des services afin d'y introduire l'esprit et les pratiques managériales qui n'existaient jusqu'alors pas vraiment. Le maire m'a soutenu dans cette idée générale.

En 1983, on a décidé de se lancer dans le développement d'un véritable système de gestion que l'on peut appeler contrôle de gestion ou conseil de gestion mais je dirais un véritable système : c'est-à-dire pas simplement la comptabilité analytique comme cela a été souvent

écrit sur Angers mais aussi la mise en place de tableaux de bord, la mise en place d'une compta analytique sur l'ensemble des services si possible. Voilà mon idée au départ. comment voulez-vous piloter une organisation de 2000 personnes à vue sans outils de gestion? On n'avait pas une connaissance des coûts intéressants pour les décisions.

Pour lancer un chantier pareil, comme celui-là, il fallait une ressource : on a donc proposé au Maire de recruter un contrôleur-conseiller de gestion.

En 1983, on a recruté Michel X après un acte de candidature : il n'avait pas un profil senior, il était jeune (25-26 ans), il avait un DUT en gestion plus un DECS et avait une expérience d'un an et demi dans une entreprise dans la coopérative de champignons.

Donc on est très contraints dans le recrutement de la fonction publique : 1/ ce sont des emplois statutaires, 2/ il faut démontrer qu'il n'y a pas d'emplois statutaires correspondants, 3/ il ne faut pas que la rémunération d'un contractuel soit supérieure à celle d'un statutaire. Tout cela fait rendait impossible le recrutement d'un senior expérimenté. Cela dit, le choix a été très bon, très heureux, car Michel X a été un collaborateur exceptionnel, il est pour beaucoup dans la réussite de notre opération. Donc notre problématique était soit recruter un manager praticien qui ne connaissait pas le monde des collectivités mais très bien le contrôle de gestion, soit recourir aux services d'un cadre de l'administration qui connaissait bien l'univers de la collectivité mais qui, au demeurant, ne maîtrisait pas forcément l'aspect gestion

Quand le contrôleur est arrivé, je lui ai dit :

1/ allez voir ce qui se passe ailleurs car je n'avais jamais entendu parler de contrôle de gestion dans une mairie mais cela peut exister quand même ;

2/ faites le tour des services et essayez de vous faire apprécier par les directeurs des services, de nouer des relations cordiales, essayez de savoir quelles sont leurs attentes car on ne fera rien sans eux,

3/ bien entendu réfléchissez en fonction de mon attente sur un système complet (tableaux de bord, compta ana et coûts complets si possible, ce qui posait la question des facturations internes), à un système qui tienne la route et qui soit réalisable et 4/ je voudrais un système simple, pas trop d'usines à gaz.

Il est parti faire le tour des mairies susceptibles d'avoir un bout ou a fortiori un ensemble de systèmes de gestion mais en fait il n'y en avait aucune qui avait un système de gestion complet à ce moment-là. Quelques unes faisaient du contrôle de gestion sur un service ou 2-3.

On a vérifié à ce moment-là qu'il y avait un énorme écart entre la communication qui pouvait se faire à ce moment-là sur le budget et la réalité.

En véritable contrôle de gestion en 1983, il n'y avait rien. Je n'avais jamais entendu parler de contrôle de gestion dans les mairies mais après tout, cela pouvait exister quand même dans plusieurs villes qui faisaient alors parler d'elles : à Nîmes on faisait beaucoup de communication à ce sujet mais en fait c'était du contrôle budgétaire. Quelques villes, je ne me rappelle plus lesquelles, faisaient des choses relativement intéressantes sur quelques services, en général les ateliers mécaniques. Donc ils essayaient d'imiter ce qui se faisait dans un garage. Mais bon, en fait, il n'y en avait aucune ville qui avait un système de contrôle de gestion complet généralisé à ce moment-là.

L'intervieweur : Par rapport à cette volonté, comment était-elle accueillie ?

L'interviewé : Commençons par les directeurs se service qui étaient le point de dispositif principal : alors dans les mairies il y a les grands services et une multitude de services fonctionnels. Je parle des grands services, une quinzaine, plus 3 directeurs généraux : sur cet effectif-là, disons qu'il y en avait un quart qui était très réceptif à cette idée, un autre quart très sceptique sans être franchement hostile car dans les mairies il y a un certain respect de l'autorité donc difficile d'afficher franchement son hostilité mais franchement sceptique et la moitié qualifiée d'attentiste « bon effectivement ce serait plus moderne mais est-ce adaptable dans une mairie? » Léger scepticisme en somme. Par contre vous aviez certains directeurs qui étaient branchés gestion et calculaient dans leur coin certains coûts.

Côté élus, le maire me soutenait sans s'engager personnellement dans les démarches, l'adjoint au finances était plutôt favorable malgré les réticences du service finance, soucieux de leurs prérogatives. De plus il pensait que cela n'allait pas servir à grand-chose. L'adjoint aux finances était dans une optique de gestion globale de la ville mais voyait un moyen d'avoir une gestion plus serrée donc de contribuer à son obsession qui était d'élargir l'autofinancement des investissements et donc dégager la plus grande marge possible au niveau du budget de fonctionnement. Pour continuer à investir de façon importante, il lui fallait accroître son autofinancement d'autant que l'objectif imposé par la municipalité à l'époque était de ne pas alourdir la pression fiscale.

Pour les autres adjoints, c'était variable, ceux qui avaient une expérience d'entreprise étaient à fond pour et ceux qui avaient une culture publique, associative, réservés du style : faut rester un service public, une sorte de discours idéologique qu'on entend parfois. Un peu partagés mais bon le soutien du maire, autorité incontestée, m'a permis d'avancer sans trop de difficultés.

Pour la mise en œuvre : …ha oui il faut dire que contrairement à ce qui était dit sur le contrôle de gestion, il y avait déjà à l'époque pas mal d'écrits à ce sujet, tel Meyssonnier qui parlait de « méthode rationaliste » est pour moi inexacte pour définir le contrôle de gestion. Il a, à mon avis, réduit indûment le contrôle de gestion à la comptabilité analytique. J'insiste : notre démarche n'était pas simplement une préoccupation comptable, d'économie budgétaire. Notre démarche était vraiment d'introduire le management dans cette grande administration avec aussi une autre idée qui était que les directions soient tournées moins esprit de chapelle mais plus tournées vers les services à réaliser.

En même temps, on s'est occupés : on a convaincu les élus de faire un Programme Pluriannuel d'Investissement et d'inscrire cela dans une vision à long terme.

On a complètement changé les méthodes de gestion du personnel en introduisant un progiciel privé dans la méthode de gestion du personnel appelé GIP. On a créé un service communication pour développer la motivation.On a créé une cellule formation interne.

C'étaient des pans d'un édifice pour essayer de créer un esprit, des pratiques aussi bien d'un management stratégique qu'opérationnel : la formation était axée sur les contremaîtres pour diriger les équipes d'une autre manière que celle pratiquée jusqu'alors, la méthode militaire. Donc la préoccupation était bien celle-là. Si on lit autre chose, c'est inexact.

La mise en place a demandé deux ans de travail : le dispositif n'a été opérationnel qu'au 1er janvier 1986. Le contrôleur de gestion a été recruté à l'automne 83.

Comme je vous l'ai dit, le cahier des charges, c'était :

1/déterminer des centres d'activité et de coût

2/ établir pour chaque centre d'activité des tableaux de bord : la fréquentation, des mesures très différentes; la variété des services

3/ prévoir une facturation interne des prestations que les services se font entre eux : aucune mairie ne le faisait à l'époque. C'est-à-dire quand un service des bâtiments travaille pour le service de la culture, il facture la prestation. Cela donne lieu à un document adressé au service qui peut le contester. Tout est facturé en interne y compris les frais de siège, c'est-à-dire les réunions de conseil municipal, la mairie.

Le tout sur l'ensemble de services : si on se limite à quelques services, cela posait des problèmes de jalousie ou on montrerait du doigt ; par exemple, ce service est contrôlé car il est mal géré. Donc non, on a dit tous les services entrent dans cette conception managériale.

Ensuite un dispositif très largement décentralisé : c'est-à-dire les saisies se font au niveau des agents de maîtrise, la gestion des dispositifs au niveau des services le plus possible. Ce ne sont pas des informations qui sont saisies au niveau des terrains puis renvoyées au service de

contrôle de gestion qui fait la synthèse …Non, c'est au niveau de chaque service qu'on fait la synthèse avec un double au contrôle de gestion.

Puis le système le plus simple possible, c'était la gageure car tout ce qu'on souhaitait faire de façon simple passait par un système informatique adapté.

C'était le cahier des charges et le contrôleur a fait cela de manière remarquable : il a travaillé sans cesse avec les directeurs de service en leur expliquant, en se positionnant comme un conseiller plus qu'un donneur d'ordres. Il a travaillé de manière conviviale.

L'idée était aussi de décentraliser les moyens de gestion et de pilotage comme les terminaux, les progiciels pour permettre une facilité de consultation et la saisie.

Ceux qui étaient récalcitrants étaient convoqués pour essayer de comprendre mais sinon je leur disais qu'à un moment c'était comme cela. Le dialogue n'empêchait pas l'ordre à un moment.

Finalement je n'ai pas eu besoin de beaucoup intervenir car il y a eu un certain intérêt petit à petit. Je pense que l'astuce du contrôleur a été de montrer aux cadres que c'était pour eux un atout car d'une part ils allaient donner de l'information pour leurs services et cette information allait leur permettre de se valoriser auprès des élus, du public. C'était une source de pouvoir pour eux. Donc petit à petit les directeurs ont adhéré.

Autre élément : jusqu'alors les engagements budgétaires devaient être visés par la direction des finances (ex : la voirie veut refaire la rue, avant d'engager la dépense, il doit dire combien cela coûte et solliciter le visa). Avec le contrôleur on a senti que cela était ressenti par les directeurs comme une grosse contrainte donc on a, avec l'accord du maire et de l'adjoint aux finances, on a proposé aux directeurs de lever cet à priori. Donc à partir du moment où pour une action donnée, ils avaient le budget ou une ligne globale dans laquelle ils pouvaient puiser, qu'il n'y avait pas dépassement, ils avaient l'aptitude à engager la dépense sans visa a priori du service finances.

On a lié ce dispositif au contrôle de gestion : on vous demande plus mais on va alléger au plan budgétaire sur le plan d'autres tâches. Cela, plus la découverte de l'intérêt que pouvait représenter pour eux un système d'informations, a fait basculer la plupart des directeurs qui étaient dans l'entre-deux plutôt favorablement. Pour le budget, il fallait les obliger à ne passer qu'une fois devant le Conseil municipal.

Au fil du temps l'adhésion au projet a pris corps, mais on se rendait compte que la tendance était de plus en plus une multiplication de nouveaux centres de coût sous la pression de certains chefs de service qui souhaitaient valoriser leur service en justifiant leur activité, mais sans avoir véritablement fait préalablement un audit de ceux déjà constitués ou du réel intérêt

de la demande. C'est la raison pour laquelle nous avons très vite souhaité inverser la vapeur, pour ne pas densifier le système et alourdir inutilement.

Dernier élément qui a facilité la tâche : le gros problème était le travail de saisie, dense. Toutes ces statistiques représentaient un travail important. Notre crainte était qu'il faille saisir plusieurs fois : au niveau du contremaître, du directeur…Miracle, un peu tardivement, un ingénieur en organisation qui assistait le contrôleur a trouvé un progiciel du système privé à peu près adapté à notre système. À l'époque les progiciels de gestion intégrée ne couraient pas les rues. Dans le secteur public, cela n'existait pas. Dans le privé, c'était hyperspécialisé dans la gestion des stocks…Donc notre ingénieur en organisation a trouvé un progiciel qui permettait une seule saisie avec transmission automatique avec des agrégats possibles. De plus il était adapté à peu près à toutes nos exigences. Ça a même été un peu un miracle. Notre crainte, c'était de saisir les données plusieurs fois, au niveau du contremaître puis ressaisir au niveau du directeur

Par contre, il a fallu user de diplomatie pour convaincre le maire de l'acheter, que cela serait rentable. On a mis en place le progiciel pour créer un dispositif qui ne soit pas trop une usine à gaz.

Alors les problèmes rencontrés au cours de cette mise en place, ça a été :

1/ la spécificité d'une collectivité publique, une mairie a une multitude de services annexes différents sauf qu'ils appartiennent au même territoire et desservent une même population. Entre une crèche, des espaces verts, un conservatoire et la gestion d'un opéra…On avait 125 métiers différents. Donc des services différents qui rendaient difficile la mise en place d'un système uniforme. Chaque unité devait trouver ses indicateurs spécifiques. Pour ce qui est des critères d'appréciation des coûts aussi. C'est valable pour toutes les mairies, je pense.

2/ deuxième difficulté : pour mettre en place un contrôle, il faut des tableaux et des objectifs qui sous-tendent les choses. Or on a constaté que les services vivaient sans objectifs précis, les élus ont des objectifs politiques au sens noble mais pas déclinés toujours au niveau des services. Eux étaient plus tournés vers la gestion d'existant que vers la gestion d'amélioration.

3/ 3e difficulté ; on s'est heurtés au problème des imputations comptables des amortissements : les charges de structure, les bâtiments, comment les imputer annuellement. Les frais de siège…Pour tout cela, il a fallu une réflexion pour essayer de trouver des critères d'application équitables, comptablement sensés. D'ailleurs l'amortissement a été laissé en partie de côté au tout début car trop compliqué, …C'était un problème de la comptabilité budgétaire d'ailleurs car une ville emprunte et elle auto-finance. Mais bon cela ne se déclinait pas équipement par équipement. Alors si vous imputez à une piscine un financement

totalement par emprunt, évidemment vous allez complètement changer votre coût que si vous lui imputez son financement par auto-financement.

Dans le système antérieur, le directeur des sports, ardent défenseur de la comptabilité analytique n'arrêtait pas de hurler car dans le compte administratif, le coût des piscines variait tous les ans ; d'une année à l'autre, le service des finances lui mettait de l'autofinancement, puis de l'emprunt…Donc le coût des piscines variait d'une année à l'autre.

Les amortissements ont été pris en compte à partir de la 2e année en essayant d'appliquer quelque chose d'équitable entre les services : idem pour les frais de siège et les frais de structure (on prenait en compte les bâtiments utilisés par les services en appliquant les frais d'entretien et d'investissement)

Dernier problème, un certain nombre de critiques de la part d'élus car on trouvait que cela prenait du temps et que cela coûtait cher : quelques élus ont émis des critiques sur ce qui était déjà critique « la greffe dans une structure publique d'un système du secteur privé ».

1er janvier 1986 : ça marche ! Le contrôleur a souvent été sur le pont, on lui demandait comment saisir etc… mais globalement cela marchait tout de suite. Au bout de quelques mois, quand les premiers résultats de tableaux de bord ont commencé à tomber, une curiosité accrue s'est manifestée. Les débuts ont été plutôt encourageants. C'est la collaboration étroite entre les divers acteurs du projet les informaticiens, les chefs de service et le contrôleur de gestion qui ont permis de mener à bien cette aventure. Notre objectif était de favoriser le pilotage par le sens en s'appuyant sur des objectifs clairs, en vue d'améliorer la performance économique et qualitative.

De toute façon notre astuce a été de montrer aux directeurs de service que c'était pour eux un atout, atout car ils allaient se donner de l'information pour leur propre service, et que cette information leur permet de se valoriser par rapport aux élus, que c'était finalement pour eux une source de pouvoir.

Aujourd'hui dans les grandes lignes, ils ont gardé en place et c'est en cours d'extension à l'agglomération.

Pour le fonctionnement, pour faire vivre les outils, pour stimuler tout le monde et en particulier les cadres et directeurs de service à utiliser ces outils, on a créé un système « réunions bilans objectifs » : une fois par an, sorte de grande messe qui réunissait l'adjoint du service concerné, le DGS (ancien secrétaire général), le secrétaire général adjoint, le directeur des services et c'était laissé à l'initiative du directeur. Ou il comparaissait avec son adjoint ou il venait avec tous ses cadres en responsabilité d'un centre d'activité pour qu'ils viennent tous. On était une quinzaine à ces réunions, plus le conseiller de gestion.

Ces réunions consistaient à faire un bilan de l'exercice passé, réunions entre le printemps et l'été, bilans à partir des tableaux de bord de l'activité en détail (pas simplement le service vu globalement : ex pour le service éducation : analyse des effectifs pour chaque école, fréquentation des crèches en les comparant. Pourquoi activité en diminution ou augmentation…analyse fine à partir des docs fournis par le contrôleur de gestion ; puis on faisait le même travail pour les coûts en comparant les coûts unitaires : ex pour les crèches, tel crèche, un enfant coûte en coût net 25 000 euros et ailleurs 33 0000 pourquoi ?) Donc on essayait de comprendre les différences, pourquoi il y avait des explications variables, parfois une gestion déformante ou performante.

Donc on notait.

Au bout de quelques années, on a intégré à l'analyse des éléments de coûts de personnel fournis par les ressources humaines : comment le personnel avait évolué ? Quel était l'absentéisme dans le service ?

Tout cela donne lieu à un constat, explications, examen des possibilités d'amélioration. En proposant des objectifs d'amélioration : correction des déficiences constatées ou objectifs des progrès dans la qualité du service à rendre ou dans les coûts. On prenait les différents volets : la finalité d'une mairie n'est pas le profit mais d'exercer le meilleur service possible : assurance d'un certain nombre de services publics, le développement et l'aménagement du territoire au moindre coût possible en prenant en compte l'épanouissement des 3000 personnes collaborateurs qui travaillent dans une mairie.

Les finalités d'une collectivité : on essayait de voir sur les différents volets, on pouvait progresser.

Lourde charge pour le DGS, moi, car chaque réunion c'était= ½ journée impliquant de regarder les chiffres avant pour poser les questions pertinentes, voir les points d'amélioration. Lourde charge certes mais c'est le cœur du management.

La réunion bilan objectif c'était une organisation sur deux années, un compte rendu-écrit, un bilan écrit des conclusions de la réunion qui était rédigé par le contrôleur de gestion, proposé à la signature du directeur de service, à ma signature et à la signature de l'adjoint. L'année d'après on partait de ce document en se disant : bon, bon on a tenu tel objectif l'année dernière, on va essayer de voir si ces objectifs étaient atteints.

Ensuite, aussi, le contrôleur de gestion après toutes ces réunions faisait une synthèse pas aussi détaillée pour chaque service : ex pour les sports : coût unitaire, coût moyen…L'intérêt c'est que la comparaison soulève des tas de questions : celles-ci permettent d'améliorer les choses. Fréquentation des piscines : dans la réunion bilan objectif, on a cela pour chaque piscine. (*il*

regarde le document). L'évolution par rapport à l'année précédente. Ça c'est les salles de sport avec mesures de fréquentation et le coût moyen par passage avec l'évolution annuelle. Le coût pour les terrains de sport augmente car la fréquentation diminue. Il y avait un récapitulatif pour l'ensemble des fréquentations pour les services : évolution du coût de fréquentation pour un spectateur d'Angers SCO.

Idem pour les espaces verts : les surfaces, unité de mesure, les coûts, les coûts moyens entre parcs, espaces verts de voirie, espaces verts les plus gourmands en temps de travail (jardin des Plantes, parc du Hutreau)…

Ce document était présenté en municipalité (ensemble du rôle exécutif maire et adjoints et direction générale) en séance exceptionnelle pour que les élus mesurent les applications politiques. Derrière tout cela il y a les services : donc l'argent public est-il bien mis dans les services, où sont les priorités ?

Dernière remarque sur le fonctionnement des dispositifs : on a mis en place pour le service mairie dans un premier temps, le contrôle des organismes satellites (c'est à dire tous les organismes qui sont financés par des subventions municipales) : à partir d'une certaine somme, il fut étendu en 95 (avant le service des finances s'accrochait à cette mission mais cela n'était pas rationnel). Donc on leur demandait de remplir des tableaux d'activités, les coûts et on faisait une RBO avec les principaux : le Chabada…grandes associations de quartier gérant les Maisons pour tous.

J'en arrive à la fin : à quoi cela a-t-il servi ?

Quel est le bilan ? moi je vous dirais que

1/ ça a été un outil important d'évaluation et d'aide à la décision.

L'élément très important a été la facturation des prestations internes qui représentait des sommes très importantes qui n'étaient pas imputées aux services qui les délivraient et non aux services bénéficiaires. En imputant ces prestations internes, cela a changé des tas de choses. Ex : le coût des activités sportives a doublé et les clubs sportifs tous présentés à l'office municipal des sports n'arrêtaient pas de dire « c'est scandaleux, le sport a deux fois moins que le culturel…. » quand on a réintégré les prestations internes, on s'est aperçu que le sport avait plus que le culturel. Le contrôle de gestion a rétabli les choses.

Autre ex : les quartiers prioritaires, grandes ensembles d'habitat social tels que la Roseraie et Montplaisir étaient de loin les moins bien dotés contrairement à ce qu'on pensait. On regardait les subventions pour les associations de quartier mais quand on intégrait les prestations faites par les services pour chaque quartier, la priorité des engagements financiers était sur d'autres quartiers alors que le discours était « notre priorité est sur ces quartiers-ci défavorisés ».

On s'est aperçus que de nombreux équipements étaient sous-utilisés et d'autres saturés.
Que pour certaines manifestations (on faisait un centre de coûts pour chaque manifestation) telles que le cross du Courrier de l'Ouest défini comme tel « le cross du courrier de l'ouest » : quand on imputait les coûts de prestations de la ville (c'est elle qui posait les barrières…), l'engagement du journal était epsilone par rapport à l'engagement de la ville
Le Maire s'est retourné vers le Courrier de l'Ouest et a dit « rajoutez Cross du Courrier…et de la ville sinon on arrête tout » or, si la ville avait arrêté ses prestations sur Pignerolles, il n'y avait plus de cross, c'est clair.
Donc il y avait des tas de manifestations qui coûtaient horriblement cher quand on imputait les prestations des services
2eime chose importante : cet outil a permis des économies réelles et importantes. Dès 1987, on s'est aperçus sur l'exercice 1986 que l'effectif du personnel affecté à la collecte des déchets et ordures ménagères était taillé sur des pointes, c'est-à-dire sur des périodes très chargées tel Noël…d'où une sous-occupation qui se traduisait par du travail au noir pour les effectifs. Dès la première année, on a réduit de 15 postes sans aucun problème pour le service. Vous multipliez par 150 000 francs par agent= cela fait 2,25 millions de francs !
La facturation des prestations internes, y compris les fournitures de bureau, les secrétaires vont s'approvisionner en fournitures auprès d'une centrale : en 86, est apparue une facture. Quand une secrétaire venait chercher, elle recevait une facture. La baisse de consommation des fournitures de bureau a été de 30% car la visualisation des coûts a généré un système d'auto-contrôle, je ne vais pas faire des stocks pour 10 ans !
Cela s'est généré un peu partout : afficher le coût change l'attitude, rend les gens plus responsables par rapport à la dépense. In fine l'idée était de passer d'une logique de contrôle des moyens à une culture de résultat.
Le point le plus important du bilan a développé une culture gestionnaire pour l'ensemble de la mairie : des élèves administrateurs sont venus en stage pour chiffrer le coût du contrôle de gestion en 93 et pour étudier le système, pour voir si le coût était plus important que sur le rapport. Ce qui les avait frappés c'était la culture gestionnaire qui apparaissait plus chez le contremaître des espaces verts que chez les cadres.
C'était l'objectif développé : rechercher une culture gestionnaire, avoir des données qui permettent de s'améliorer sur le service rendu et sur les coûts d'une année à l'autre. Et puis des résultats budgétaires : la ville d'Angers est arrivée à un financement intégral de ses investissements par l'autofinancement car le système a permis de mieux gérer les dépenses de fonctionnement et les économies d'un certain nombre de domaines.

En 1989, la revue l'Expansion avait fait une enquête sur des grandes villes et avait classé la ville d'Angers comme la mieux gérée de France.

Je termine par les limites : nos indicateurs de tableaux de bord sont souvent quantitatifs, cela ne donne pas la qualité. Même si on s'est appliqués à introduire des éléments de qualité tels que le délai d'intervention au service des bâtiments..Globalement des indicateurs quantitatifs. On a essayé par la suite de dépasser le système pour développer des approches dites client, marketing en demandant aux services de faire des enquêtes de satisfaction auprès des usagers pour avoir des indicateurs de qualité aussi. L'accueil téléphonique, dans les bureaux…le contrôle de gestion n'est pas suffisant ; il faut des indicateurs de qualité, c'est le nerf de la guerre car le service public doit répondre à des indicateurs de qualité de service.

Deuxième remarque : il faut aussi, pour un bon management de la collectivité publique, pour la motivation des agents, nerf de la guerre pour la réussite en termes de management, il faut des projets. C'est un peu motivant pour quelqu'un qui a l'esprit gestionnaire mais cela ne suffit pas : il faut des perspectives plus profondes, plus globales pour décliner des objectifs derrière les projets. Projet de mairie, de service et c'est un peu vers cela qu'on s'orientait. Au cours de mes dernières années, essayer d'inciter les services en cours de mandats à élaborer des projets à moyen terme en collaboration avec les élus pour qu'ils puissent guider sur le long terme l'action des services, piloter, donner un sens.

Autre limite : le contrôle de gestion ne dispense pas de l'évaluation des politiques. Il en donne des instruments, des moyens mais cela ne suffit pas. Il faut évaluer des politiques avec les techniques qui ont bien progressé : il faut aller au-delà des outils. Ils donnent les éléments d'évaluation mais il faut les replacer dans une démarche plus globale.

L'intervieweur : *merci grandement d'avoir accepté de m'accorder du temps d'autant que je crois savoir que vous avez une retraite active.*

1.3.Interview téléphonique du 10/03/2010 avec le contrôleur de gestion puis directeur du contrôle de gestion à la ville d'Angers (1983-2003) durée : 60 minutes

L'intervieweur :*Comment s'est construite l'histoire du contrôle de gestion à la ville d'Angers S.V.P.?*

L'interviewé : L'histoire du contrôle de gestion est celle de la volonté d'un homme, le secrétaire général des services, ancien responsable du comité d'expansion. La problématique était celle-ci : comment peut-on piloter à vue une organisation de 2000 personnes sans réel

outil ? On n'avait pas une connaissance des coûts intéressants pour des décisions. On manquait d'outils pour l'arbitrage budgétaire. On en était très insatisfait.

On ne connaît pas les coûts véritablement : par exemple quand on regarde un compte administratif ou un budget, on n'a pas une véritable idée des coûts et surtout des coûts intéressants en termes de décisions. Que coûte un espace vert ? Que coûte une piscine ? . Le coût d'un certain nombre de choses d'une part et puis deuxièmement on n'a pas de regard du tout sur les activités.

La question était notamment de savoir si on avait des équipes bien calibrées. On avait une intuition tout de même, grâce notamment aux travaux des ingénieurs en organisation. On avait quand même un tel écart en outillage avec des indicateurs de rapports d'activité qui versaient dans l'auto-glorification des services.

C'est pour ça qu'un poste de conseil de gestion a été ouvert. C'était aussi la demande du service organisations et méthodes, suite à l'audit de 1980 du cabinet I.C.A.R.E. (les élus PS de Rhône-Alpes qui ne pouvaient pas se payer des services informatiques des consultants ou des organisateurs de bon niveau). Ces SEM facturaient leurs prestations aux collectivités qui font appel. Le schéma directeur avait été fait avec la CGI englobée désormais par IBM). Bref le cabinet préconisait le recrutement des réorganisateurs. Ces ingénieurs en organisation sont recrutés en 1981.

Ils ont lancé un appel à candidatures ; à ce moment les recrutements dans la fonction publique étaient plus simples puisqu'il y avait un système qui s'appelait « un concours sur titre » ; on pouvait être pris sur des emplois dits spécialisés avec simplement des concours sur titres.

Donc moi je ne connaissais pas du tout la fonction publique, je venais d'un environnement industriel et coopératif, dans les champignons.

À ce moment-là le secrétaire général a eu à faire le choix entre quelqu'un qui connaissait le monde de la fonction publique mais qui ne connaissait pas le contrôle de gestion ou un contrôleur de gestion qui ne connaissait pas du tout le monde de la fonction publique. C'est le deuxième choix qui a été fait. J'arrive en juin 1983 après les élections de mars. . Je suis arrivé avec pour objectifs d'améliorer les outils de mesure, les systèmes de pilotage de cette collectivité-là.

Je commence par faire un tour de piste des communes qui faisaient alors parler d'elles en matière de contrôle de gestion, à la demande du Secrétaire Général des Services. En l'occurrence, Metz, Orléans, Nîmes… À Orléans, c'était plutôt du contrôle d'investissement, l'amélioration du pilotage de projet. À l'époque, cela ne s'appelait pas encore pilotage mais en gros quand on fait un investissement, il faut maîtriser les coûts d'investissement et

maîtriser également les dépenses de fonctionnement, savoir maîtriser des coûts d'investissement et le coût de fonctionnement induit. Quand on décide d'investir des millions, combien cela va nous coûter en fonctionnement derrière.

Moi la commande était différente. Il regardait simplement son compte administratif et il disait : bon, les principaux postes de dépenses sont d'abord du fonctionnement avant de l'investissement et en fonctionnement c'est d'abord du personnel puis de la subvention. La première partie ça a été de dire, de manière très caricaturale. Il s'agissait de voir au vu du compte administratif combien ça coûte et qu'est-ce qu'ils foutent ? au regard des postes de dépenses (fonctionnement : personnel et subvention). Moi je disais qu'on ne va pas inventer l'eau chaude et que vous n'arriverez pas dans votre comptabilité budgétaire à savoir combien cela coûte donc il fait inventer une comptabilité analytique bien sûr branchée sur la comptabilité budgétaire mais en dehors du cadre comptable à ce moment-là.

Et pour répondre à la question qu'est-ce qui foutent et combien ça coûte ? Quelle est l'activité des services et quelle est la fréquentation des équipements, il faut passer par des systèmes de relevé d'activité et de mesure de fréquentation. Donc c'était pas du tout évident puisqu'à ce moment ce n'était pas la pratique des collectivités, on demandait aux ouvriers qu'est-ce qu'ils ont fait, sur quelle intervention ils ont passé du temps, quelle tâche ils ont menée, qu'il s'agisse de demander cela à l'ouvrier du bâtiment comme l'ouvrier de voirie mais aussi à l'informaticien ou à la personne. C'était loin d'être évident. Et puis surtout à ce moment-là, on n'avait pas les outils.

J'ai été amené à rencontrer plusieurs chefs de services pour définir en commun un tableau de bord d'activité et pour choisir les critères pertinents de l'entité,

… ces informations doivent permettre aux élus et aux chefs de service de connaître avec précision l'évolution et l'impact de leurs activités

… ont permis deux choses. D'abord des résultats rapides : une fois les anomalies « relevées », mesurées, connues de plusieurs, une fois les objectifs précisés, des normes fixées, les responsables de service ont assuré le contrôle de gestion. Ensuite la diffusion d'un état d'esprit gestionnaire, des responsables vers leurs collaborateurs

On a eu la chance de commencer en 1983 car c'était le début de la micro-informatique. En 84, on a commencé par quelque chose d'important et là j'ai profité d'être encore à ce moment-là de faire partie du service organisations et méthodes pour dire on va faire un schéma directeur informatique. On peut pas répondre à une question des outils de pilotage en bricolant des choses. Je vous rappelle, même si pour vous cela doit être antédiluvien, que 80 c'est le début de la micro-informatique, y'avait quasiment rien à ce moment-là, avec les ancêtres de

Windows les « open access ». Y'avait les premiers ordinateurs qui arrivaient avec les AS 400. À Angers on était dans le monde Bull. Y'avait les premiers mini et micros qui arrivaient (ne me demandez pas quel était le modèle à ce moment là, je vous dirai des bêtises)…Questar 400 , des trucs comme cela…avec des logiciels très basiques.

Ce qui s'est passé à ce moment-là, d'abord d'un côté on a fait un schéma directeur, on fait émerger en priorité l'acquisition de logiciels qui permettent d'alimenter des systèmes de pilotage sur la connaissance de l'activité des coûts et sur la fréquentation des équipements. C'était important car dès qu'on faisait l'acquisition d'un logiciel, derrière cela doit permettre en sous-produits d'avoir les tableaux de bord et d'alimenter la comptabilité analytique et la facturation interne en comptabilité analytique

En 1985 on a constitué notre réseau de comptabilité analytique en se disant « qu'est-ce qu'il est intéressant de connaître comme coûts ? des services comme de l'état civil, des équipements : combien coûte une crèche, combien coûte une piscine ? des évènements : combien coûte telle ou telle manifestation ?

L'année 1985 a été la constitution du cadre de comptabilité analytique d'une part et d'autre part de mettre en musique tout cela en disant « bon bah voilà on a une comptabilité analytique sur l'ensemble des services, ça veut dire qu'il y a des services prestataires, ça veut dire qu'il y a des systèmes de facturation interne. Comment on calcule les coûts horaires ? Comment on part d'un relevé dans les équipes prestataires vers la valorisation de ces relevés pour alimenter une facturation interne.

Ça a été le travail pendant les premières années.

Pour résumer en 1980 : diagnostic points forts, points faibles des services et l'arrivée d'un nouveau SG.

En 1981, recrutement des deux ingénieurs en organisation

En 1982, comme le SG était insatisfait des documents d'information pour savoir combien ça coûte et pour décider –ce qui lui paraissait aberrant, c'est le manque d'outils au niveau de l'arbitrage budgétaire, on ne pouvait pas au regard d'une activité, au regard d'une fréquentation dire « bah oui vous avez raison de demander tel budget ou c'est trop ce que vous demandez. » Ça n'a pas de sens de demander une augmentation des crédits de fournitures scolaires alors que la fréquentation scolaire diminue. Enfin bon des choses aussi basiques que cela…

Recrutement du contrôle de gestion en 83 et puis l'important ça a été le schéma directeur.

83- 86, ça a été surtout la mise en place des outils avec en préalable le Schéma Directeur Informatique qui disait priorité aux applicatifs de gestion, comptabilité analytique, gestion d'activités.

Lorsqu'on mettait des applicatifs métiers, il devait y avoir en sous-produit un tableau de bord le tableau de bord, ça n'a pas d'intérêt en soi ; ça n'a un intérêt que si c'est un support au dialogue de gestion. Ce qui était important dans le système de mise en place est qu'il avait un deal avec les services. Souvent on avait des ingénieurs et des chefs de service intéressés à mieux connaître leurs activités de service, à mieux savoir combien, quelle était la limite effective, quelle était la non-activité, quels étaient les coûts effectifs ainsi de suite. On répondait à cela mais en contrepartie c'était ok mais on va répondre à cela en vous dotant de matériel et de logistique spécifiques mais la contrepartie c'est que vous alimentez un système de pilotage général, un pilotage des coûts à travers la facturation interne et un système de pilotage d'activité et de fréquentation d'autre part. L'avantage de cette association résulte de la connaissance du terrain que possèdent les responsables de services car en plus de la spécificité de chacun d'entre eux, il ne faut pas oublier que la diversité des services est très grande dans une collectivité locale.

Quand on a mis en place le système de comptabilité analytique en 86, on a revu le fonctionnement budgétaire c'est-à-dire ça a été l'occasion de dire, on informatise l'exécution budgétaire, on vous responsabilise sur l'exécution budgétaire en vous demandant de faire les engagements et les liquidations de manière centralisée même si le service des finances pensait que l'on allait marcher sur ses plates-bandes. Comme on automatise, on demande que le gain de temps soit réinvesti dans l'alimentation de la comptabilité analytique des comptes particuliers. Par exemple si vous prenez le bon de travail qui récapitule les interventions de la journée il était rédigé par un agent de l'équipe. Il fallait une heure pour rédiger un document qui comportait une dizaine d'interventions. L'équipe devait donc rentrer une heure plus tôt. Pour rédiger le document. De plus il fallait qu'elle retranscrive des informations avec les codes correspondants.

On parle de deal, de gagnant-gagnant mais d'un côté on vous fait du sur mesure en termes d'applicatifs métier, ce qu'on a fait c'est-à-dire des applicatifs pour le suivi des métiers du bâtiment qui n'est pas le même que pour la voirie ou que pour les espaces verts. Il s'agit de sur mesure en répondant aux besoins métiers mais en contrepartie, plus de transparence. Même si les tableaux de bord ne sont plus les mêmes qu'au départ, nous on va les canaliser pour que ce soient des tableaux de bord présentables sous la même présentation avec une très grosse utilisation des graphiques. Les tableaux de bord c'est aussi des informations qui

doivent permettre aux élus et aux chefs de service de connaître avec précision l'évolution et l'impact de leurs activités.
Et puis autre contrepartie qui est d'alimenter le système budgétaire en ventilant en comptabilité analytique toutes les dépenses directes et recettes directes et en participant au système de facturation interne.
Donc on avait un système par rapport aux directions de services qui étaient : décentralisation, responsabilisation et contrôle.

L'intervieweur : *Comment avez-vous présenté votre démarche : contrôle ou conseil de gestion?*

L'interviewé : On a utilisé au départ l'étiquette conseil de gestion. C'était la volonté de notre directeur général de ne pas effaroucher les services. Mais en réalité le mot contrôle de gestion, on l'a utilisé très rapidement en évitant de jouer les fausses barbes, il est tout à fait normal qu'un patron cherche à s'assurer que les objectifs fixés soient efficacement réalisés. Il est donc tout à fait normal qu'il y ait un système de contrôle de gestion et que ce système de gestion soit le corollaire à la volonté de responsabilisation et de délégation de responsabilité.
En fait, nous, on avait un système et tout le monde devait y passer. Il y avait les traînards, le ventre mou et les pionniers.
Derrière les problèmes qu'ont pu avoir mes collègues dans d'autres villes en disant : bon bah fallait faire du contrôle mais ne pas dire que c'est du contrôle, utiliser d'autres mots et ainsi de suite… . On avait cela au départ les deux premières années mais c'est vite devenu un débat qui n'avait plus beaucoup de sens parce que d'abord on demandait aux services de faire un premier niveau de contrôle à leur niveau. C'est-à-dire que les tableaux de bord, c'étaient à eux responsables d'exploitation, responsables de services de vérifier que l'efficience et l'efficacité étaient aux rendez-vous. Voilà la genèse

L'intervieweur : *Lors de mon entretien avec votre collègue en charge actuellement du contrôle de gestion, il m'a fait part d'un de vos collègues qui aurait fait la même démarche à Nantes, qui est-il ?*

L'interviewé : Il avait cette démarche mais moins tournée vers la comptabilité analytique, moins sur la connaissance des coûts (nous étions très critiqués, voire décriés pour la connaissance des coûts). Lui sa démarche était plus finances et budget, et surtout gestion des risques vis-à-vis des bailleurs sociaux, la connaissance des coûts était loin d'être sa priorité.
Nous, avec nos collègues de Rennes et de Nantes, avons plus travaillé sur le contrôle des satellites. Sur le contrôle interne, on n'était pas sur la même longueur.

Dernier point : sur le mode de contrôle de gestion dans les grandes, villes, on n'a pas été très originaux, la particularité d'Angers a été la volonté de mener de front connaissance des coûts et connaissance de l'activité.

L'alpha et l'oméga de notre système, c'était quand même le suivi de l'évolution des coûts unitaires avec au numérateur la connaissance des coûts apportés par la comptabilité analytique et au dénominateur la connaissance de l'activité par les tableaux de bord d'activité

Mais on s'est trouvé très seuls rapidement, bah voilà notre coût à la tonne de collecte d'ordures ménagères c'est 300 francs, c'est 200 selon les conditions… Personne ne calculant de la même façon, on était un peu gênés. L'utilisation qu'on en a fait c'était beaucoup plus en interne : est-il bien normal que tel espace vert ramené à [inaudible] coûte plus que tel espace ? Est-ce que c'est ce qu'on veut ? Est-ce que c'est ce que veulent les politiques ? Est-ce normal au regard de la fréquentation ? Plus généralement nous intervenons en aval des projets d'investissement, le politique se gardait l'exclusivité de la décision de réalisation ou non des projets. On était très connoté efficience.

La deuxième chose, c'est la persévérance, il y a eu des audits- Meyssonnier a fait un rapport sur le contrôle de gestion- mais la particularité c'est que cela a duré dans le temps et qu'il y a eu beaucoup d'expériences velléitaires. Il y a un directeur général, un contrôleur de gestion et un directeur des finances mais ca n'a pas marché. La particularité à Angers est que les collègues continuent en adaptant, en peaufinant, en améliorant le système mais le contrôle de gestion à Angers a encore du poids et culturellement, ça a marqué les esprits car le secrétaire général quand il avait des décisions à prendre, utilisait le contrôle je veux au niveau du budget, je ne veux même pas rentrer dans les demandes pour les services, pourquoi on a demandé 30% sur tel ligne ou 40%. Je veux planter le décor, messieurs-dames, dites-moi quelles activités vous avez eues cette année, quelle fréquentation vous avez eue cette année et quelles sont vos prévisions pour l'année prochaine. Quels sont vos nouveaux équipements, quelles sont vos améliorations de productivité, quels sont vos projets en termes de qualité et ainsi de suite… Je pense que la fiche de préparation budgétaire a été fondamentale chez nous. Une fois qu'on a défini cela, on parlera des budgets qui vont avec. Les budgets ne sont que les conséquences des projets d'activité et de fréquentation. Une chose aussi on a eu des organisations syndicales qui comprenaient le projet, car on avait des syndicats à qui on avait des choses à dire, et qui le comprenaient.

Le point important a été l'intégration à ce processus de décision au niveau de l'arbitrage budgétaire et d'autres arbitrages tels que les tableaux des effectifs. On ne va pas se raconter d'histoire : nous, à Angers, on a une situation financière saine que vous connaissez, il y a eu

de l'ingénierie financière et surtout la maîtrise de la masse salariale c'est-à-dire que malgré l'arrivée de nouveaux services, l'effectif est resté stable entre 1983 et 1993. C'est ce que l'État ne fait pas de manière intelligente aujourd'hui mais on ne remplaçait pas tous les départs en retraite et si on les remplaçait, on ne les remplaçait pas dans d'autres services.

Ce qui était important c'est l'intégration au processus de décision des résultats, quand on disait aux services « au regard de votre activité, on ne voit pas bien pourquoi on remplacerait tel poste, vous pouvez faire avec quatre maçons ce que vous faisiez avec cinq maçons. Voilà les marges de productivité Voilà qu'il est possible de gagner en s'organisant différemment.

Il y a eu également le contrôle partagé assumé : il est normal que le secrétaire général contrôle la réalisation des objectifs, c'était le corollaire ..*(inaudible*) et il représentait un 1er niveau de contrôle. C'était à eux de nous alerter en disant « voilà ce qui se passe chez moi et voilà les actions correctives que je propose »

On a eu un mode de contrôle de gestion pas très original Pour résumer, trois facteurs-clés de succès : assumer le contrôle par le secrétaire général, persévérance de la démarche et intégration dans le processus de décision. On a versé dans le discours à la mode : « entreprise mairie » mais par rapport à cela, on n'avait pas de dogme emploi public-emploi privé. Très clairement on a fait des choix de diversification, de confier certains domaines au privé plutôt que de continuer à faire au niveau du service public.

On a gardé par exemple une toute petite équipe d'électriciens pour répondre vraiment en termes de réactivité aux demandes urgentes et par ailleurs on a considéré que l'on n'était pas compétitif sur des travaux de type classique en matière de rénovation de bâtiments et maintenance de bâtiments. Cela, on l'a plutôt confié à une entreprise. On a utilisé des recettes assez éprouvées au niveau du choix puisqu'on est passé du rapport d'activité au tableau de bord et du compte administratif à la comptabilité analytique pour savoir combien cela coûte.

1983-1986 mise en place des outils avec la forte volonté d'une responsabilisation et d'une délégation de responsabilité. Ce qui est important est l'adhésion au niveau des personnes.

L'intervieweur : *Comment s'est passée la mobilisation des agents ?*

L'interviewé : Malheureusement dans l'adhésion, on sait comment ça se passe. Au début, il y a un corps pionnier qui accepte pour eux-mêmes de participer, puis après le ventre mou qui accepte de suivre s'il y a un intérêt à suivre. On verra comment on a essayé de montrer aux ventres mous quel intérêt ils avaient à suivre. Et après il y a la queue récalcitrante que l'on va aiguiller dans un premier temps, que l'on contrôle dans un second temps voire que l'on audite à leur place. Par rapport à cela, on a mis en place un système sanctions- récompenses : ceux

qui jouaient le jeu de la transparence n'étaient pas mal traités au niveau des arbitrages budgétaires.

Les collèges qui ont fait cela, les services qui jouaient la transparence, on leur disait : vous jouez la transparence mais on va vous raboter les crédits parce que sinon on voit que vous n'en avez pas besoin alors que ceux qui avaient joué l'opacité continuaient à avoir leur budget. Je peux vous dire que cela tue très rapidement les systèmes de contrôle de gestion, c'est pour cela que les systèmes de contrôle de gestion qui ont été très, voire trop ciblés ont eu des problèmes. Là nous on avait embarqué tout le monde avec les risques que cela comporte mais le système était complètement généralisé. Trois groupes ont émergé : les pionniers, les traînards et le ventre mou. Il y a eu un certain nombre de cadres qui voulaient démontrer qu'ils étaient capables de gérer leur service. L'objectif était de faire passer un certain nombre de personnes du ventre mou à une logique de pionnier. De toute façon il n'y a pas de services exonérés de recherche d'économies, de zones protégées où il n'y aurait pas de réflexions à mener, de remises en cause à faire.car même s'il existe a priori de grosses mines d'or dans certains services, pourquoi se priver des petits gisements ?

1983- 1986 : mise en place des outils…

Quand je parle de système de sanctions-récompenses, ça se trouvait au niveau des arbitrages budgétaires mais aussi au niveau des promotions de cadres c'est-à-dire à Angers, à partir de la fin des années 80, un cadre qui n'en aurait rien à foutre du contrôle de gestion, de la connaissance des coûts et des budgets grillait sa carrière à Angers. Ce n'est pas le contrôleur de gestion qui le grillait mais c'était son directeur qui lui disait : monsieur, soit les sujets économiques vous rentrent dans la tête, soit il faudra aller voir ailleurs. On a mis en place un système de récompense pour ne pas tuer dans l'œuf l'initiative : ceux qui jouaient le jeu de la transparence n'étaient pas punis. D'ailleurs les systèmes de contrôle de gestion trop ciblés ont souvent été un échec. Au niveau de la promotion des cadres : si ces derniers montraient un désintérêt au projet, leur carrière à Angers était remise en cause pour le contrôleur de gestion. Mais j'ai aussi, le cas de ce N° 2 à la voirie qui est devenu N° 1 à la propreté. Il y avait cette génération de gens dans les régies, ceux qui étaient dans la soute par rapport à ceux des bureaux d'études, qui voulaient montrer qu'ils travaillaient même s'ils n'étaient pas aux inaugurations.

Tout le monde doit se sentir concerné, les relations clients-fournisseurs existent partout. Un des adversaires les plus farouches à la mise en place du contrôle de gestion a atténué sa position lorsqu'il a su qu'en comptabilité analytique, il pourrait montrer au maire combien

coûtent les manifestations sur la voie publique ou le fonctionnement de chaque fontaine alors qu'il s'agit de secteurs en dehors des missions de base de son service.

1986-1990 : priorité à l'efficience et au contrôle des effectifs. La première étape, ça a été l'optimisation, l'appel à la suite gestionnaire des cadres et au contrôle partagé. C'est là qu'on a eu des gens qui ont proposé des actions correctrices sur les centres de loisirs, sur l'imprimerie, auprès de la facturation interne clients-fournisseurs, des économies en matière de fournitures de bureau, des réorganisations en matière de collecte, de propreté, de bâtiments…

Par exemple : à la collecte des ordures ménagères où on est passé de 105 à 90 personnes et en gros les 15 postes gagnés grâce à une action du directeur de ce secteur, 5 ont été redéployés pour ouvrir des déchetteries, 5 postes non remplacés (gain net de postes) et 5 postes- en attendant- redéployés en priorité quand des postes s'ouvraient : par exemple un maçon s'en allait, on formait un pour occuper le poste vacant.

Quelque chose qu'on a mis en œuvre, les contrats d'innovation ; on disait aux services : si vous avez des idées qui peuvent nous coûter plus cher en investissement mais qui rapportent derrière des gains d'activité ou de productivité ou améliorent la qualité, on est prêts à signer des contrats. C'est une procédure extraordinaire hors budget : on contrôle le budget de tout le monde mais s'il y a vraiment des idées qui méritent, qui ont un retour sur investissement, on est prêt.

Important : le contrôle de gestion ne rabote pas seulement, qui ferme la porte, mais c'est l'occasion en maîtrisant les choses d'obtenir des moyens supplémentaires. Notamment autour de la mécanisation en particulier au niveau des espaces verts, de la piscine…

De 1990 à 1995 : la priorité était à l'animation, au passage de l'efficience à l'efficacité. Par conséquent on a mis en place des réunions bilans objectifs qui partaient des éléments d'activité (tableaux de bord, éléments de connaissance des options des coûts…), essayer de comprendre les écarts, pourquoi telle équipe avait une productivité inférieure à l'autre, pourquoi telle équipe avait des équipements plus chers que l'autre en coût unitaire ramené à la fréquentation. Une fois qu'on avait saisi cela, on se fixait des objectifs : comment maîtriser les coûts, comment faire. On débordait parfois sur les aspects de coûts : on avait des aspects politiques, des aspects très périphériques : on a une fréquentation qui baisse, donc on choisit de mieux communiquer sur l'offre ou de mieux connaître les besoins des usagers. Autre particularité, on a mis en place un SIRH- système de GRH très au point- (Système d'Information des Ressources Humaines) géré par un collègue qui permet de valoriser le coût horaire de l'intervention des services en calculant des coûts horaires de main-d'œuvre.

Cela permet d'alimenter le système de comptabilité analytique pour savoir très précisément quelle était la masse salariale dans chaque équipe, pour savoir quelle était la facturation interne afin de calculer les coûts horaires de main-d'œuvre. Cela permettait pour les réunions bilans objectifs de planter le décor : c'est-à-dire avant de rentrer dans les tableaux de bord, de la connaissance des coûts crédités, on commençait par les principales données sociales des effectifs (comment évoluaient les effectifs, comment évoluaient la masse salariale, de l'absentéisme…) pour planter le décor en matière de GRH. Les services publics municipaux en effet étaient avant tout une entreprise de main-d'œuvre avec 2000 salariés donc il était important de faire le point au niveau des équipes pour faire le point des évolutions sociales.

Puis on passait en revue les tableaux de bord (activité, fréquentation) et en fonction de cela, on se donnait des objectifs : on se demandait comment faire baisser l'absentéisme, augmenter la fréquentation de la piscine A ou B, comment on intervenait sur les coûts de fonctionnement de tel équipement. .

Ce qui était indispensable, c'était l'animation des systèmes de contrôle de gestion, deux risques essentiels :

- Un, que ce ne soit pas articulé sur les systèmes de décision, on n'est pas à l'arbitrage budgétaire. Donc les services n'ont aucun intérêt à faire du contrôle de gestion s'ils voient que cela ne sert pas au moment des décisions
- Deux, le « ronron » sans animations, sans boucle de systèmes de réunions d'objectifs.

On est dans une démarche de progression, de programme et sans marges de progrès, cela devient un outil entre les mains des experts mais cela n'irrigue pas la vie des services.

Le SIRH permet d'affecter les coûts par centres de coût. On y rentrait par les principales données sociales par service, une commune étant avant tout une entreprise de main-d'œuvre. On faisait donc un petit bilan social par service puis on passait en revue des tableaux de bord puis les coûts des services. Autrement dit, les RBO commençaient par les données sociales, les données d'activité puis par les données de coûts. La réunion bilan objectif c'est aussi pour stimuler les services.

En fait la problématique de l'animation du système de gestion : c'est que si vous n'avez pas une articulation sur les systèmes de décision, le système tourne à vide. En plus, on a le risque d'avoir un « ronron » sans actions de progrès.

En 1981-1995, il y a eu quelque chose de très important qui est la réflexion sur les centres de responsabilité : en gros les gens disent que je suis responsable du coût de la piscine mais au niveau du personnel, des bâtiments je ne gère pas tout. Cela a conduit à ce que tous les crédits d'investissements et de fonctionnement gérés par le service technique étaient gérés par les

services administratifs qui choisissaient au nom des délégués des services techniques…cela ne m'a pas fait que des amis au service technique.

On est rentré dans une logique d'ouvrage et de maîtrise d'œuvre, ce qui n'a pas été sans poser de problèmes mais c'était la seule façon que les « unités finales » qui étaient en bout de chaîne et qui rendent service aux publics se sentent responsables sur la totalité des comptes qu'on leur demandait de rendre.

Période aussi où on a institutionnalisé la nouvelle préparation budgétaire avec l'accord de la direction des finances où on ne parlait pas des crédits mais on posait la question aux services « quelle est votre prévision en termes d'activité ? En termes d'efficacité ? En termes d'évolution des coûts unitaires ? En termes de nouveaux équipements ? En termes de qualité de service ? De toute façon s'il n'y pas d'articulation avec la préparation budgétaire, les systèmes tournent à vide.

L'importance du contrôle gestion maintient la préparation budgétaire : mais je ne sais pas s'ils continuent à l'utiliser

Au niveau historique, sur la période 1995-2000, comme l'effectif n'avait pas augmenté malgré la création de la police municipale puisqu'on vivait sur des effectifs par redéploiement les services ont commencé à nous dire « lâchez-nous avec le contrôle de gestion car moi je me balade en seconde classe pour aller à Paris et à côté de cela, le directeur du centre des congrès boit du champagne. C'est bien beau de surveiller les services mais côté c'est bien beau de subventionner des satellites. Il faudrait que eux aussi aient des soucis d'amélioration du service public et des économies qui fassent jour. »

C'est un 1er bilan qui amène à privilégier le contrôle de gestion externe sur l'interne. Là c'était « lâchez-nous des marges de manœuvre par rapport au laxisme sur la gestion des satellites ».

Le second poste de fonctionnement a donc été le contrôle des satellites. Je ne rentre pas dans le détail, c'était appliquer la rigueur au niveau des satellites et introduire des critères de satisfaction. On a démarré après Nantes et Rennes. Le système fonctionne bien mais il n'est pas très original.

Ce qui marchait bien au niveau des satellites et qu'on a mis en place, c'était la réunion tripartite obligatoire : en gros la réunion bilan objectifs, c'était le directeur général qui descendait avec le contrôleur de gestion et qui rencontrait le maire adjoint et la direction du service pour parler du bilan de l'année en termes de RH, d'activité, de fréquentation, de coût de manière triangulaire. D'un côté le contrôleur de gestion qui demande des comptes, de

l'autre côté les services qui répondent et au-dessus le maire adjoint et le directeur général qui fixent les objectifs pour les années à venir.

On a voulu également adopter ce système triangulaire au niveau des satellites : le président et le directeur d'association d'un côté, le service gestionnaire de l'autre- en gros si c'était une association culturelle, on avait la direction culturelle- et en face, il y avait le contrôle de gestion qui était là pour demander des comptes à l'association et qui jouait son rôle de cerbère.

Un autre chantier auquel on s'est attaché, c'était l'évaluation externe de la qualité appelée à Angers « les coûts d'activité angevins » visant à répondre aux attentes du public, avec des tableaux de bord qualitatifs. C'était de dire « c'est bien beau de savoir combien ça coûte mais est-ce qu'on répond bien aux attentes des usagers ? Les gens sont-ils satisfaits des services qu'on rend ? « Cela se traduisait par des fiches d'enquêtes, une organisation un peu plus tournée clients

D'une façon générale on peut dire que le contrôle de gestion a marqué culturellement les services. Je suis parti en 2003. Mais l'année 2001- élections- a été très importante car c'était une année de réflexion stratégique avec un séminaire d'élus. C'était la première fois que cela se faisait mais on s'est retrouvés bloqués avec les élus, les directeurs généraux en séminaire pendant une journée à Nantes, à la Chapelle-sur-Erdre plus exactement où il y avait eu des contributions des services et des élus sur leurs projets de mandats et on a fait un séminaire sur le sujet.

Les contributions avaient été formatées avec un guide de réflexion stratégique qu'on avait travaillé à la direction générale de contrôle de gestion.

Pour ma part, cela faisait 20 ans que j'étais en poste même si celui-ci a évolué : je faisais partie du staff c'est-à-dire réunion tous les lundis avec le directeur général et les trois directeurs généraux adjoints plus une collègue qui travaillait au secrétariat général et moi-même. On parlait de Staff car il y avait des personnes d'état-major.

Le secrétaire général est parti en retraite en 2000 donc la question pour moi a été de me dire « est-ce que je repars avec son successeur ? ». Finalement je suis parti à 45 ans sachant qu'étaient en cours la correction des points faibles et l'amélioration du système. C'est d'ailleurs le passage comptabilité analytique mono-axe en multi-axe (avec CANAL4 pour 4 axes : axes des coûts, des équipements, axe géographique et axe thématique). Par service, équipement, prestation, par évènement par quartier géographique et par politique.

On a généralisé l'activité pour tout le monde avec un système appelé TempoPlus : particularité de la ville ; on a fait passer le message qu'on ne pouvait rien faire sans mesures.

Si on ne mesure pas la qualité, le coût ou la fréquentation, on ne pouvait pas s'améliorer. La mesure est indispensable dans des processus d'amélioration. Et c'est rentré dans les mœurs. Vous verrez ainsi à Angers, si vous poussez la porte de la police municipale, des gens qui rentrent leurs activités dans TempoPlus. Idem au service informatique, les ouvriers du bâtiment, les services des espaces verts…

L'intérêt de la mesure est considéré comme primordiale pour la Ville d'Angers.

Ce qui reste à faire c'est améliorer le marketing : évaluer la qualité est un début mais c'est insuffisant. De plus un service a été créé par madame K. et qui a pris la partie évaluation, programmation, prospective.

Second sujet faiblard : l'articulation entre investissements et dépenses de fonctionnement réduites. Certes on avait quelques éléments de décision mais cela n'était pas notre point fort quand même.

NB : le secrétaire général habite à Montplaisir, le fondateur même s'il dira que c'est le maire qui le souhaitait. Il était président du conseil de développement. Il est allé jusqu'au bout et a consacré beaucoup de temps : il a piloté le système.

Ce qui a été rarissime, la persévérance grâce à lui.

Le nouveau directeur général ne s'en désintéresse pas, le maire voulait la priorité du tableau de bord mais moi je voulais que le nouveau directeur général vienne avec moi sur les réunions Bilans Objectifs donc on ne s'est pas entendus. Pour moi un directeur général qui regarde tous les matins tout seul ses tableaux de bord, je ne suis pas d'accord. En fait, le tableau de bord, ça n'a pas d'intérêt en soi ; ça un intérêt que si c'est un support au dialogue de gestion, de permettre la rencontre contradictoire avec les directions de service, et d'être une occasion pour eux de faire du management de terrain.

L'intervieweur : *merci grandement d'avoir accepté de m'accorder du temps d'autant et de revenir sur une tranche de vie de votre parcours professionnel.*

1.4 Extrait de l'interview en vis-à-vis du 10/03/2011 avec le directeur du système d'information communautaire durée 45 minutes

L'intervieweur : nous démarrons directement l'interview après les civilités d'usage, l'interviewé relit le courrier électronique reçu préalablement sur l'objet de l'entretien et les attendus.

L'interviewé : Je vais vous raconter l'histoire du conseil de gestion vue de ma fenêtre avec forcément de la subjectivé sans doute, peut- être quelques erreurs historiques dans l'esprit. On vous a peu fait l'histoire de la ville d'Angers avec une ville reprise en 1977, à cause de ses problèmes d'endettement avec des emprunts en Chine. Un taux négatif avec l'inflation, ce qui a permis en fait d'assainir plus rapidement les finances de la ville, un emprunt en Yuan.

Moi ce que j'ai compris du conseil de gestion, des outils analytiques, ils étaient essentiellement basés sur un contrôle des coûts : donc le principe, c'était de connaître les activités, les prestations de chaque service et, à travers le suivi de chaque activité, d'essayer d'obtenir une optimisation, une meilleure performance publique en plaçant des indicateurs publics petit à petit d'objectifs, en termes d'activité ou en termes de dépenses. Le petit exemple : pour les jardiniers car les équipes de jardiniers avaient des mètres carrés à tondre et on suivait les équipes et on s'est rendu compte qu'ils n'avaient pas la performance attendue, donc on a placé des objectifs, l'année suivante ça allait mieux, ils tondaient de plus en plus jusqu'au jour où on constaté que les années de sécheresse ou pluvieuses on tond la même chose donc les équipes se font taper sur les doigts…après tout va bien et puis on se rend compte que les semaines de jours fériés, on tondait autant que les semaines où il n'y en avait pas.

Donc on a retapé sur les doigts des équipes en leur expliquant que ce n'est pas cela. Maintenant tout est parfait. Désormais on tond de mieux en mieux, si y a deux jours de grève les tontes baissent, la productivité augmente mais la grande question que je me pose moi, c'est de savoir si le système d'information traite des informations pertinentes. On se rend compte que plus on va contrôler par de l'information saisie, moins l'information va être fiable.

J'hérite d'un système de comptabilité analytique avec des outils mis en place, il y a quelques années. Aussi j'espère mettre en place avec les outils modernes un système qui soit plus capteur d'informations qu'un système de saisie déclaratif d'informations. On se rend compte que petit à petit les équipes s'adaptent aux attentes et on ne remplit plus son activité mais des grilles pour rendre compte d'une activité. Donc le système est un peu dévoyé. J'ai récupéré l'équipe de deux téléphonistes issues de la ville, moi je suis à l'agglo car le service informatique est passé de la ville à l'agglo en 2003. Quand on est passé de la ville à l'agglo, on n'a plus eu de réunions bilans objectifs puisqu'on changeait d'institutions et il n'y avait plus cette pratique de conseil de gestion.

J'ai récupéré en 2008 le service téléphonie de la ville et ils avaient encore cette pratique de saisie analytique. Avec les deux techniciens téléphonistes que j'avais, ils passaient leur vendredi après-midi à ventiler leur activité de la semaine. Donc on a fait arrêter cette saisie

car cela faisait perdre une demi-journée par personne soit deux demi-journées par semaine, ce qui me paraissait lourd pour un suivi des coûts et c'est ce genre de pratiques que j'aimerais éviter.

Ce que je veux pouvoir faire, c'est donner des éléments de pilotages aux Élus et à la D.G., responsabiliser les managers dans la gestion de leurs secteurs, rendre visibles les choix de gestion et les effets des politiques publiques, être capable de prendre compte des décisions et de rendre compte et développer une culture de gestion, de résultats et de performance

Alors autre particularité de notre système, ici on ne programme rien, on ne fait qu'acheter des logiciels sur étagère. On a acheté à peu près 180 progiciels, sur certains d'entre eux on a intégré des dimensions analytiques : des centres de coût, des politiques publiques, des quartiers. Ces intégrations se font au moment de la mise en place du progiciel et dès que les référentiels bougent, il faut reprogrammer à la main, reparamétrer les applications métiers et ensuite on fait des traitements de nuit, parfois automatiques pour extraire les données ventilées dans les applications vers les outils centraux analytiques. C'est un équipement relativement lourd d'un point de vue système d'informations et c'est sujet aussi car cela vient apporter une nouvelle notion dans les métiers, c'est sujet à l'interprétation à la saisie. Là aussi je vais prendre l'exemple d'une secrétaire que j'avais dans mes services, quand on faisait un bon de commande, quand on codifiait un engagement, on le ventilait selon le quartier géographique, selon une politique publique et cela c'était automatique les notions de politiques de prestataires et selon un troisième axe : un centre de coûts. Comme nous on est prestataires de services, l'assistante régulièrement, elle, ventilait sur tous les services, tous les quartiers et les services prestataires. Moi j'ai toujours essayé de voir comment cela ventilait au niveau des dépenses et je me suis rendu compte que sur un quartier spécifique d'Angers, les saisies intervenaient plus que sur un autre quartier et j'ai essayé de savoir pourquoi. Et en fait, parce que certains bons de commande, quand on commandait vingt-cinq micro-ordinateurs pour les services généraux par exemple, à un fournisseur au Lac de Maine…donc on avait l'opérateur de saisie qui, quand il devait saisir un quartier géographique, il mettait toujours le même quartier.Il ventilait tout sur un même fournisseur. Au service comptable, ils sont plus des exécutants de procédures que des comptables. En fait ils ne connaissent pas forcément un plan comptable, pas forcément le sens de la comptabilité. Ils connaissent les lignes de crédit sur lesquelles ils consomment. Et ensuite toute la nomenclature comptable, la structure budgétaire est complètement ignorée mais aussi par les comptables que par un grand nombre de cadres. Moi l'ensemble de mes chefs de service ici gèrent des enveloppes qu'ils ont tendance à recopier dans excel. Ils ne savent pas comment le budget est construit, cela ne

les intéresse pas d'ailleurs donc ils vont taper dans du fonctionnement, ils ne font pas la nuance et sur la nature comptable de l'imputation. Personnellement j'ai conduit un projet de refonte de système de gestion financière donc j'ai été obligé de me plonger dedans avec la mise en place de la M14, j'ai été obligé d'apprendre ce que c'était que la comptabilité. Mais ici mes chefs de service ne savent pas du tout et mes opérateurs non plus.

L'intervieweur : *Ils ont une culture plutôt technique informatique ?*

L'interviewé : Voilà. On n'est pas formés du tout à la comptabilité analytique et en plus dans la pratique cela se traduit par le suivi de l'existant. C'est pour cela que j'essaie et je veux construire une comptabilité analytique qui fasse abstraction de toute notion comptable, analytique, en politique pour ne s'appuyer que sur les données métier. Le principe d'un système d'information décisionnel, ou pilotage bien construit est de laisser les applications métiers telles qu'elles sont, de venir ramasser ce qui ce joue dans ces applications métiers et de passer par des entrepôts intermédiaires où l'information là va être qualifiée par des agents issus du métier pour après être intégrés sur des tableaux de bord ou des logiciels de compta ana. Le principe est plutôt l'inverse. Moi c'est ce que j'ai fait en interne sur notre gestion d'activités, j'ai proposé simplement de partir des outlooks pour gérer l'activité. Plutôt que de demander aux gens de ventiler chacun à la fin de la semaine combien j'ai fait d'heures sur tel projet, il s'agit de ramasser tout ce qu'il y avait dans le calendrier, d'en faire une synthèse de façon automatique et ensuite les personnes qui ont noté douze heures pour le projet machin, c'est ce projet machin qu'ils vont qualifier et s'ils n'arrivent pas à le qualifier, ils vont demander. Mais une fois que le lien est fait, que la table de correspondance est faite, le déversement se fait de manière automatique. On laisse chaque utilisateur, chaque métier maître de sa nomenclature on va dire, de ses activités et on ne vient le qualifier avec les référentiels d'une entreprise que dans un outil tiers au moment de l'agrégation métier par métier ou équipe par équipe.

L'intervieweur : *Le logiciel métier devient central dans l'approche analytique ?*

*L'interviewé :*On va faire une refonte complète du système analytique d'ici 2011, 2012, 2013.On va concevoir l'ensemble de notre architecture, finances, comptabilité analytique, tableaux de bord. Pour le moment on est à des réunions avec des acteurs autour de la table, chacun vide son sac car on se rend compte que les besoins des finances ne sont pas les mêmes que les besoins en conseil de gestion, qui ne sont pas les besoins agglo et les finances ville. Je réunis tout ce monde autour de la table pour essayer de fixer des priorités. Une fois qu'on aura

fixé des priorités en termes d'ambitions opérationnelles, on se fera assister pour construire ou reconstruire ce qu'on avait construit dans les années 90 mais un peu plus au goût du jour
Et sans doute moins intrusif dans le système de gestion. Pour vous donner un ordre d'idées, on a 180 progiciels métiers, chaque logiciel on l'achète sur étagère, en plus quand on fait développer une interface dessus, on va payer un surcoût au moment de l'interface mais surtout on va repayer à chaque évolution du logiciel. C'est extrêmement dangereux d'interfacer de façon rigide plusieurs applications métier.

Vous développez peu, je crois ?

L'interviewé : Oui, la direction générale n'a jamais voulu qu'il y ait le moindre développement dans la collectivité de peur que cela coûte cher à la collectivité. De peur de construire des usines à gaz. Du coup si je vous fais un petit dessin de système d'information, on a 180 progiciels, certains ont été modifiés pour intégrer des référentiels et ces données modifiées ; on vient les agréger dans un logiciel de comptabilité analytique, entre autres, canal 4. D'un côté on a un progiciel de suivi des activités qui s'appelle Tempo plus qui est toujours le même outil.
Je vous explique, on a 150 logiciels métiers dont leur durée en théorie est de 5 ans. On est capable d'en remplacer 8 par an. On en rajoute une dizaine par an donc on fait + 10 tous les ans et – 8 tous les ans et on en renouvelle 5. Pour avoir remplacé les 150 logiciels, faites le calcul, il faut en moyenne une trentaine d'années. Notre système d'informations croît plus vite qu'on ne peut le renouveler et le maintenir

L'intervieweur : *Mais là vous répondez à un besoin métier .*

L'interviewé : C'est-à-dire qu'il y a des nouveaux besoins métiers. Pour vous donner un exemple, pensons à la facturation des déchets : tous nos outils de facturation déchets sont à la main, sont des outils de facturation excel. Quand on calcule la dépense ménagère, c'est fait à la main. Autre exemple : pointage des enfants dans les centres de loisirs. Gestion des surfaces horticoles pour le moment : toutes les semences, tous les calculs de massif sont faits à la main, centre par centre. Grosso modo si vous voulez faire 1 hectare de plantes, il faut acheter + 20% de graines car il y des taux de déchets sur les plantes etc. Nouvelles taxes pour les anciennes qui viennent de sortir l'an dernier, on est en train d'acquérir un logiciel. On est entrain d'acquérir un logiciel de gestion des organigrammes…Tous les ans on en rajoute
Le problème c'est que –15 + 8…il faut voir avec cela c'est que cela a commencé en 98 : avant 98 on avait un site central, on maîtrisait ce qu'il y avait dessus et il y avait peu d'applications, environ 10-15 applications métier. A partir de 98 avec toutes les études SCE etc, on a

commencé à rentrer dans la micro et on a dit chacun son logiciel. On a commencé à acheter des tas de petits logiciels, on a très vite acquis entre 1998 et 2000 avec la peur du bug de l'an 2000. Toutes les petites choses qui étaient programmées de façon simpliste sur le site central ont été remplacées par des applications progiciels; on a investi beaucoup sur le système d'information entre 1998 et 2000. On a refait un pataquès entre 2001 et 2002 pour l'euro, on a rajouté et rechangé énormément d'applications et donc on est passé de 20 à 40 applis à 180-200 applications. Maintenant on a un rythme qui fait du – 7 ans tous les ans, ce qui veut dire que les applications acquises en 1998 vont mettre quelque temps à être remplacées si elles attendent le tour de priorité.

L'idée c'est de dire, on arrête de faire cela, on arrête de toucher aux applications métier pour que cela soit le plus simple à la lecture, qu'on puisse les acheter sans développement spécifique, on ne parle pas de référentiel, on n'essaie plus de connecter des référentiels, on part d'une application métier en étagère si elle utilise un référentiel métiers, un référentiel de tiers conçu dans l'application, là on va faire une interface vers un système d'échange, EAI. Je vais vous expliquer (schéma) : on avait avant Canal 4 auquel on connectait des applications. Quand je change telle application, je paye ma nouvelle application (par exemple : 40) et je refais développer ce lien spécifique vers Canal 4.

Le jour où je change Canal 4, je dois repayer tous ces liens-là. Donc l'idée c'est de dire mon système d'information, je le poursuis différemment, j'ai les applications métiers, je construis des référentiels explicites mais déconnectés de tout logiciel. Je les conçois sur le papier. Les référentiels, je les classe en deux types : des référentiels pérennes et des référentiels conjoncturels. Les référentiels pérennes sont les rues, le plan comptable, les agents…cela ne change pas tous les quatre matins.

Les référentiels conjoncturels sont le projet d'administration, les politiques publiques où là on chaque changement d'élection, de maire…

Les référentiels pérennes je vais les instrumenter, je demande une sortie d'interface mais vers un format qui est normalisé, qui ne dépend pas d'un logiciel. Je mets un logiciel qui prend les données dans ce format et qui les ressort dans un autre format normalisé et je viens connecter les outils analytiques là-dessus. A chaque fois, sur chaque application, je n'ai qu'un lien à changer. Je prends un exemple : j'ai un logiciel de gestion financière, je lui demande simplement de me sortir un fichier des engagements, un fichier des tiers, un fichier des mandats. Ici je sors au niveau analytique un fichier des mandats par exemple tous les mois. Et ce fichier-là, je l'ai défini de façon explicite sans m'appuyer sur les logiciels, sur moi-même, ce qui fait que si je change le logiciel ici, je redemande juste de me sortir ce fichier-là, celui-là

ressort toujours comme cela. Et de la même façon, si je change celui-ci, les fichiers d'échange sont indépendants des logiciels.
Actuellement nos fichiers dépendent tous de notre compta Canal 4 donc le jour où je le remplace, j'ai mes trente ou quarante applis qui sont connectées qu'il faut faire programmer pour reconnecter tout cela. Vous voyez toute la difficulté…

L'intervieweur : *Quel va être l'indicateur de gestion qui va pouvoir correspondre à telle ou telle tâche entre le contrôle de gestion et les directeurs ?*

L'interviewé : Avec le conseil de gestion oui, pourquoi pas. L'idée est qu'on s'adresse aux opérationnels et qu'ensuite à partir de celui-ci, on vient remplir les tableaux de bord que j'appelle direction générale ; les tableaux de bord du conseil de gestion qui sont un deuxième niveau de granularité de synthèse par rapport à celui-ci. on demande aux opérationnels de gérer les tables de correspondance entre ces indicateurs métiers où l'on va parler jargon métier et ces indicateurs plus généraux où on va parler plus politique., référentiels d'entreprise.…[…]

L'intervieweur : *J'ai souvent entendu des critiques comme quoi à Angers on calcule beaucoup, c'est une logique calculatoire…*

L'interviewé : Oui à outrance…je ne demande pas aux gens de ressaisir ; une activité j'ai toujours moyen de la mesurer autrement que par une saisie. Je prends l'exemple des tontes : si je mets un logiciel de gestion de tondeuse, de toute façon les compteurs kilométriques des tondeuses seront saisies dans ce logiciel. J'aurai l'info : après certes je devrai me casser la tête pour savoir 2 kilomètres, ça représente combien de m2 mais peu importe. Je fais le calcul une fois, après je sais que la donnée sera saisie opérationnellement, c'est celle-là que je vais utiliser. Partir des données opérationnelles plutôt que de demander à chaque gars combien tu as tondu. S'il a mal tondu et qu'il sait qu'il va se faire taper sur les doigts, que va-t-il faire ? Il va saisir un autre truc. Je l'ai fait moi-même, vous saisissez votre activité dans la semaine, moi je partais de mon outlook, vous avez votre pointage à côté, vous vous rendez compte qu'il vous manque deux heures dans la semaine parce que vous n'avez pas tout saisi. Vous faites quoi ? Bah les deux heures vous les saisissez sur les trucs sur lesquels vous êtes les plus attendus. Mais on s'en fiche en plus du temps qui passe car le but n'est pas de savoir si j'ai passé plus de 5 heures à travailler sur un dossier mais c'est de savoir si le dossier, il a avancé. Le problème c'est qu'on est quand même contrôlé par l'activité. Plus le contrôle se fait sur de l'information saisie, moins l'information est susceptible d'être fiable .Quelles que soient les

conditions climatiques nous avions constaté que les temps saisis de tonte des pelouses au printemps étaient les mêmes chaque année

L'intervieweur : *Il faut faire un rapport entre les moyens dans une logique d'efficience ?*

L'interviewé : Tout à fait sauf qu'il y a des métiers qui s'y prêtent plus ou moins. Moi franchement que le projet ait abouti, ok, que j'ai consommé 10 ou 15jours/homme, ce peut être intéressant. Maintenant savoir si c'est 10 jours plein, ou 10 jours à o.8 ou jours à 1.20, on s'en fiche. Cela n'a aucun sens, une productivité. Quand vous prenez un projet qui vaut…par exemple la facturation des déchets, c'est combien jours/homme ? C'est 20 jours/ homme facteur de Pi. Pourquoi ? Parce que vous prenez un débutant, vous pouvez multiplier le temps. Vous prenez un chef expérimenté, impliqué, ce sera un temps différent. Vous prenez un gars qui connaît déjà le domaine des déchets, ça va être plus rapide. Vous prenez un flemmard, un gars qui ne connaît pas…Il y a tellement de critères que dire : un projet c'est 20 jours/homme, c'est ridicule. On n'est pas capable de le dire. On est capable de dire « oui je vais pouvoir le faire en trois mois », un gars sur trois mois, mais ce sera peut-être un gars qui va y passer trois jours ; ce sera peut-être un gars qui va y passer trente jours. Moi je préfère raisonner en termes de délais et de dire « bah voilà, le chef de projet il peut me prendre trois gros projets sur six mois et tel autre chef de projet, il peut m'en prendre cinq sur 6 mois ».
Il faut pouvoir manier des données de nature différente et il faut pouvoir aussi ne pas regarder les mêmes indicateurs pour tous les services. Je prends un exemple : nos réunions de bilan-objectif . Moi je n'en fais plus depuis 2002 mais en RBO , on regardait la masse salariale mais moi je m'en fiche de la masse salariale. A l'époque, j'avais 25 personnes et on me disait « il ne faut pas que votre masse salariale augmente du GVT (glissement vieillesse terrain). Quand vous êtes 20, qu'un gars tombe malade, votre masse salariale prend + 5% . Vous avez un gars qui part à la retraite, elle fait moins 10%. Pour gérer une masse salariale, il faut un seuil critique. Si vous êtes trois agents dans le service, vous ne gérez rien dans la masse salariale. Il y a un gars qui prend une promotion, votre masse salariale elle augmente. Pourquoi utiliser des critères sur des services ? Quand on parle d'un service éducation enfance avec 600 personnes, il y a une gestion de la masse salariale, là cela a du sens. Quand on est sur un service avec contrôle de gestion de 10 personnes, à quoi cela sert il de gérer la masse salariale ? On ne gère pas le salaire des gens : vous avez bien vu , nous sommes fonctionnaires et on ne gère pas le salaire. Donc moi sur mes 50 agents, je ne maîtrise rien. Il y a un gars qui a de l'ancienneté qui passe un grade, cela augmente la masse salariale. Il y quelqu'un qui part à la retraite, automatiquement ça la baisse. Si j'ai de la souplesse de

recrutement, que je peux gérer sur des saisonniers, là ça vaut le coup d'être piloté sur la masse salariale. Mais le problème c'est qu'on arrive avec les mêmes indicateurs pour chaque service. C'était vrai en 2002, depuis je ne peux pas vous dire. Et cela aussi, c'est un des défauts. Sur les projets informatiques, le nombre de jours hommes pour moi ne veut rien dire. Ce qui est beaucoup plus regardant c'est une équipe de 6, combien de projets elle s'engage à traiter et sur ces projets, respecte-t-elle les délais ? Mais après on sait qu'on a plus ou moins bon, on regarde individu par individu combien de projets ils font chacun. Là on est dans de l'évaluation d'agent et on n'est plus dans du contrôle de gestion. Voyez un peu la dimension système d'information pour comprendre les enjeux pour les applicatifs.

Actuellement notre connexion est toute petite : le problème c'est qu'on est sûr que pour reconstruire, il va falloir casser cela. Le problème est de savoir ce que l'on fait pendant que c'est cassé.

En plus on a l'actualisation : ici c'est ville (*désigne le schéma*), là c'est l'application ALM. Ce que propose mon collègue conseiller de gestion est de dire, d'abord on va commencer par connecter cela. Comme cela, cela permet d'avoir des coûts sur l'ensemble du périmètre et ensuite on va reconstruire sur le nouveau : et là on est d'accord sur la cible du périmètre, un truc moins monolithique avec des dimensions plus souples etc.…Là ici, on met 800 000 euros. Le délai entre un projet et la concrétisation, c'est entre 18 et 24 mois sans rien. Pour moins ce n'est pas gênant. Pour moi le contrôle de gestion ne fait pas tourner la boutique. On est en fin de mandat, sur les deux ans qui restent, les services vont réussir à tenir le cap : les outils continueront à marcher…

1.5 Entretien du 10/05/2013 avec le responsable du Système d'Information des Ressources Humaines de la ville d'Angers.

L'intervieweur : Ce qui m'intéresse, c'est de comprendre le rôle du SIRH à travers ses origines et son fonctionnement.

L'interviewé : De 1979 à 1981, j'ai été chargé des études aux ressources humaines. J'avais une capacité en droit. J'avais une vision sur à peu près tous les secteurs. En 1981 il a été décidé d'acquérir un progiciel de gestion de ressources humaines. Il fallait une équipe. J'en étais le chef de projet. J'ai commencé à travailler avec le conseil en organisation. C'était très précurseur pour une collectivité territoriale. On a été amené à développer un progiciel de gestion RH. On a ensuite été amené à travailler avec le conseil de gestion dans la mesure où dans la comptabilité analytique, le poids des charges de personnel est important. On a essayé

d'avoir un budget Rh plus sérieux, avec une méthodologie de montage. Pour alimenter la comptabilité analytique, il fallait bien fournir des données. On a développé une information spécifique dans notre progiciel qui permettait de répartir des coûts par multi-affectation
On a une paie comptabilisée sur tous les services. Le problème, c'est qu'on a des agents en multi-affectation, parfois sur de l'évènementiel. Le 14 juillet par exemple avec la voirie qui intervient sur la manifestation. Donc là on a développé une information spécifique qui est restée toujours identique d'ailleurs, qui nous permettait de ventiler la paie en fonction de l'affectation des agents.
Pour en revenir aux années quatre-vingts, intégrer un système d'information aussi fin que le nôtre au niveau d'une direction des ressources humaines dans les années quatre-vingts, c'est très novateur
Là on alimente tous les mois la comptabilité analytique à partir de cette information spécifique. On fait aussi le calcul des coûts horaires pour calculer les prestations internes. Sinon j'interviens sur chacune des Réunions Bilan Objectifs en montrant un certain nombre d'indicateurs Rh et toujours en lien avec le côté économique. La fonction Rh c'est aujourd'hui 70 000 bulletins de paye. On s'appuie sur un outil qui s'appelle Hraccess. Il a beaucoup évolué et on l'a depuis 1981. Produit vendu par la Compagnie Générale Informatique, qui a été racheté après par IBM après. On a un contrat de maintenance avec HRaccess. On a aussi un intégrateur qui intervient 50 jours-années. On gère les coûts de formation. Je vous explique après ce qu'on fait. On gère le suivi des postes (on a 240 métiers) et de la formation, et donc les coûts de formation. Ce qui permet d'avoir des coûts de formation par direction par secteur. Une mission très importante quand il s'agit de formation transversale. Et ça s'est pratiquement depuis l'origine. On est interfacé avec canal 4, encore en attendant SIPF pour 2015. Ce projet vise à ne recourir qu'à un seul progiciel. La gestion du temps n'est pas incluse dans SIRH. La gestion du temps c'est le pointage. Ce qui est important c'est que SIRH se base sur un système d'info partagé en interne par les services. Le SIRH est rattaché au DGAS. Ce directeur général adjoint aux ressources est aussi DRH. On a trois macros compétences, les données sociales (bilans sociaux sur les trois collectivités) Je suis responsable du budget des ressources humaines, soit pour la ville d'Angers, 100 millions et 150 millions d'€ pour les trois collectivités. Et dessus 95 % de masse salariale. On gère un budget Rh saisonnalisé. Un tableau de bord chez nous c'est 24 pages. On fait des tableaux de bord mensuels par direction. Les données sociales ont logiquement un impact sur le budget. Il faut aussi savoir que l'on a une règle très stricte c'est que depuis que l'on a mis ça en place, on passe une seule fois devant le conseil municipal sans marge de manœuvres. On n'aura pas de budget

supplémentaire. Sauf cette année-là à cause du centre aqua-ludique et les emplois d'avenir parce qu'on ne savait pas très bien où on allait. L'autre macro compétence c'est le centre info Rh, ce sont mes deux collègues qui s'occupent du progiciel, de sa maintenance règlementaire. Exemple une augmentation des charges de personnel, c'est nous qui mettons à jour, qui contrôlons, qui testons. On fait toutes les extractions d'info

L'intervieweur : Vous utilisez la technique des requêtes de type SQL pour puiser dans votre système de gestion de bases de données relationnelles?

L'interviewé : Oui, on a un requêteur qui attaque directement la base de données en temps réel. Et on prépare pour les services, des extractions qu'on peut sortir soit sur Excel, soit sur Word ou PDF Je vous donne un exemple de maintenance évolutive : les contrats d'avenir, on a fallu codifier. L'idée, c'est d'automatiser au maximum. Quelque chose d'important, c'est le contrôle de la fiabilité de l'information. C'est vrai que l'on peut sortir ici mais si ce n'est pas fiable, ce n'est pas la peine. Il y a même un risque. On a à peu près 400 agents et managers qui accèdent au progiciel. Ils n'accèdent qu'à leur service. En clair, le SIRH travaille avec les utilisateurs : DG, DRH, utilisateurs, agents. On travaille avec l'intégrateur. Et on ne travaille quasiment pas avec la DSIC, la DSIC n'est là que pour le support à la structure.

Commentaire de l'intervieweur : Comme une commune c'est une organisation de services, la gestion des temps et donc celle de la masse salariale est une constante chez vous ?

*L'interviewé :*Oui, l'idée c'est quand même la stabilisation de la masse salariale. Avec l'ancien contrôleur de gestion, on a beaucoup travaillé sur la maîtrise de la masse salariale. Un point sur lequel on travaille moins aujourd'hui, c'est le remplacement santé. La logique est restée la même, c'est de ne pas repasser deux fois devant le conseil municipal. C'est vrai qu'avec mon ancien collègue au contrôle de gestion, on travaillait beaucoup sur les non-remplacements dûs aux départs en retraite. On avait monté des groupes de travail, ce qu'on fait moins aujourd'hui. Surtout l'ancien contrôleur de gestion était beaucoup sur le terrain. Je ne sais pas s'il vous a sorti son expression fétiche de management baladeur ?

L'intervieweur : Non

L'interviewé : En clair c'est se balader dans les services, faire un management de proximité.

l'intervieweur : C'est ce que l'ancien directeur général lui avait donné comme mission sachant, pour le paraphraser « qu'on ne fera rien sans l'appui des chefs de service ».

L'interviewé : Oui, d'ailleurs on est resté sur l'idée de l'ancien directeur général sur l'axe économique. Mais pour le reste, on travaille beaucoup moins avec le conseil de gestion. Dans Agirh, chaque agent est affecté à un service, à un centre de coût. On répartit la paye de l'agent au prorata du taux d'affectation de l'agent et évidemment ce que je disais on peut forcer l'affectation des agents s'ils interviennent pour un autre service. Exemple, en cas d'inondations, si des agents veulent participer aux travaux, leur activité sera imputée sur le centre de coûts inondations.

l'intervieweur : Qui fait la saisie concrètement pour les heures d'absence ?

L'interviewé : Tout ce qui est les heures d'absence, les congés c'est alimenté par les managers, en fonction des arrêts de travail. Ça alimente une autre information les heures payées travaillées, ce qui nous permet de calculer les ETP équivalents temps plein. Sur un service on peut avoir une stabilité des ETP mais une évolution du brut à cause de l'avancement, effet Glissement Vieillesse Technicité. On peut avoir ainsi une fausse évolution d'un service alors que l'ETP est resté stable. J'ai un peu une mission d'alerte : il faut que l'on reste dans notre masse salariale. Enfin alerte, au sens large, c'est redonner de l'information, faire l'analyse.

L*'intervieweur :* D'accord. Vous avez dit que vous êtes présent à toutes les réunions RBO. Vous me confirmez qu'elles ne s'appliquent qu'aux grandes directions ? Et pourquoi il n'y a pas de RBO aux services des archives-photothèques par exemple?

L'interviewé : Oui effectivement que les grandes directions et l'archiviste en chef n'a jamais émis le désir de faire une RBO sur son service.

L'intervieweur : Vous avez parlé de maintenance ? A combien se monte son budget ?

L'interviewé :C'est à peu près 50 000 €, 1000 € la journée. Et l'intervention d'IBM comme intégrateur, c'est 50 000€, c'est 100 000€ donc pour la maintenance. Sachant que la DSIC n'intervient jamais. Et on a deux collègues à 50 % ETP sur Agirh. Un des collègues est rentré à la mairie la même année que l'acquisition du progiciel. Il avait seulement un bac et il intervenait comme intégrateur. Donc pas du tout informaticien, ce qui a toujours été un plus. Parce que dans les années quatre-vingts, il y a avait déjà un requêteur et en fin de compte on arrivait à fiabiliser le progiciel parce qu'on n'était pas informaticien. Nous, on faisait évoluer le système tous les six mois. Je pense on aurait été informaticien, on n'aurait pas créé autant.

C'était très précurseur en 1981 de rattacher un SI aux ressources humaines. Ça n'existait pas dans les communes. Si dans les grosses boîtes mais c'est tout.

L'intervieweur : vous m'avez déjà répondu mais j'aurais voulu être certain. AGIRH est bien un progiciel que vous avez acheté à la CGI ? et que vous avez modifié par la suite ?

L'interviewé : Oui, il était à la base paramétré sur la convention de la métallurgie. On la acheté en 1981. On l'a désossé, on a gardé le moteur. On a créé toutes nos informations. CGI a d'ailleurs développé sur la base de ce qu'on avait fait, à 60% un nouveau progiciel secteur public. Mais nous on a jamais pris ce produit parce que le costume est trop étroit par rapport à ce qu'on gère à Angers.

L'intervieweur: Vous avez pu le modifier parce que le produit est ouvert ?

L'interviewé : Oui, il est complètement ouvert. On rajoute ce qu'on veut, on enlève ce qu'on veut. On a tout créé. L'intérêt, c'est d'être plus réactif. Exemple, les villes qui ont recours au progiciel HRacesss secteur public ont dû attendre le mois de novembre pour intégrer le jour de carence, alors que nous avec notre progiciel, c'était déjà en place en mars.

L'intervieweur : Ok merci alors pour tous ces éclaircissements. Si j'avais des questions plus ponctuelles cette fois, est ce que je pourrais vous recontacter à un moment qui vous dérange le moins ?

L'interviewé : Bien évidemment, aucun problème.

1.6. Interview téléphonique du 10/06/2013 avec le conseiller de gestion puis directeur du contrôle de gestion à la ville d'Angers (1983-2003): durée 30 minutes

L'intervieweur : *Comment expliquer le très faible nombre de comptabilités analytiques opérationnelles ?*

L'interviewé : La logique a été, me semble t-il, celle-ci : est-ce qu'on ne fait pas des calculs rationnels qui ne seront pas utiles à la fin puisque de toute façon, les communes ont d'autres rationalités que la rationalité comptable. C'est une démarche importée du privé qui n'apportera rien. Les détracteurs de la comptabilité analytique, c'était surtout ça. Nous ça nous apportera rien, c'est un outil de calcul du privé. Calculer des coûts de revient, ça n'a pas d'intérêt car derrière on ne vend rien. Ça va prendre beaucoup de temps. Les élus sont dans le « teasing » et pas dans la rationalité.

Nous à Angers, on n'a pas été du tout dans cette logique .On était plutôt sur l'intérêt de la mesure. En toute hypothèse, il est intéressant de savoir combien cela coûte : par exemple un élève de l'enseignement privé par rapport à un élève de l'enseignement public. Ca tient également à la personnalité des équipes dirigeantes. Moi quand je suis arrivé, il y avait un maire CFDT qui connaissait le monde de l'entreprise et mon directeur général des services venait lui d'un comité d'expansion, et avait travaillé avec des entreprises et savait ce que c'était d'avoir des outils de mesure. je veux savoir combien ça coûte un service et quelle est l'activité d'un service.

Il y avait donc deux outils : la comptabilité analytique d'un côté et les tableaux de bord de l'autre côté qui donnaient les unités d'œuvre pour faire les évolutions de coût unitaire. Le tableau de bord permet de planter le décor en termes de coûts et de niveau d'activité avant toute demande de budget supplémentaire.

D'où la CANA, aussi un outil de support à l'analyse des évolutions et mesures de l'amélioration. L'important était de dire derrière ce coût, quels sont les postes qui sont importants…C'est l'exemple des crèches : on avait un compte par crèche et il y avait un outil qui constatait les améliorations dans le temps. La comptabilité analytique est aussi un outil de mesure d'amélioration. Au-delà de la connaissance des coûts en valeur unitaire, c'est aussi tout le travail d'optimisation au travers des réunions de travail bilan objectifs.

Chaque année on se rencontrait. Au-delà de la connaissance des coûts en valeur absolue et en coûts unitaires, c'était vraiment après tout le travail d'optimisation. On avait décidé que tel espace vert avait un tel niveau de qualité. On avait sur un grand espace vert l'équivalent de cinq agents à temps complet, cinq au Jardin des Plantes, trois à l'Arboretum.

On se disait, l'année prochaine, au lieu de cinq et trois, on fait quatre et quatre pour un niveau de qualité similaire et après c'est toute l'analyse comment on peut diminuer le ratio d'heures au m² en choisissant un autre type de plante, en enlevant un fleurissement par là.

Nous notre idée, c'était vraiment le support de l'optimisation du service public qui supposait de la mesure. Autrement il n'y avait nulle part des outils qui permettaient de voir l'évolution des coûts.

Le souci de gestion, il existe dans la fonction publique mais il y a deux grandes écoles qui structurent les affaires.

Quand je suis arrivé en 1983, il y avait encore une lutte qui n'était pas finie dans les villes entre les secrétaires généraux de la filière administrative et les directeurs généraux des services techniques de la filière technique. Dans certaines grandes villes, le Maire s'appuyait plus sur le directeur général des services techniques que sur le secrétaire général. La

connaissance de l'activité des services, des coûts : que font les services ? En quelle quantité ? Pourquoi faire? Avec quelle productivité? N'y-a-t-il pas de la déperdition ? Quelle est l'organisation des services ?. Toutes ces questions étaient laissées à la bonne volonté des techniciens, des ingénieurs et des cadres et cela ne remontait pas au service de contrôle de gestion, pas de pilotage général des services…Soit au contraire il y a avait une volonté centralisatrice et transversale de partager partout les mêmes outils. Cela a beaucoup structuré les services.

C'était l'école des CTM (Centres Techniques Municipaux). Vous aviez dans les années quatre vingts des CTM, avec à leur tête des ingénieurs qui pilotaient la voirie, les espaces verts, les bâtiments, la propreté et les ordures ménagères, vraiment des grosses boutiques.

Ces CTM ont mis en place des outils de gestion de maintenance assistée par ordinateur (chaque ouvrier devait relever le temps qu'il passait pour telle activité) et des systèmes de relevé de temps. Cette information de bonne gestion est restée confidentielle au niveau des ingénieurs. Ils ne partageaient pas la donnée. Ils venaient avec des éléments mais ils ne partageaient pas la donnée. Il y avait des comptabilités analytiques partielles, différentes pour les secteurs. A chaque fois qu'on se mettait autour de la table, personne n'était d'accord sur les coûts, personne ne calculant de la même façon. Ils calculaient le coût de la main-d'œuvre d'une manière différente…Chacun s'en servait à sa manière pour dire « vous voyez, il faut mettre des hommes et des budgets parce que cela coûte tant… » C'est encore le cas. À Annecy (*lieu professionnel du contrôleur de gestion actuel*), on a un logiciel d'ajustement de gestion de maintenance assistée par ordinateur des temps, système de gestion des temps des ouvriers de la filière technique mis en place par la bonne volonté des directeurs, vous avez des systèmes très au point au service auto ou espaces verts mais moyennement au point pour les bâtiments et qui ne fonctionnent pas pour la voirie ou la propreté. Ça c'était l'école des coûts calculés, chacun calculait les coûts comme il veut et il le fait ou pas.

Nous ce n'était pas du tout ça, ça a été un support au dialogue de gestion. Nous il y avait un système imposé à tous les services et tout le monde devait y passer ; plus facile en 1983. C'est-à-dire, quand on a mis en place la compta analytique. C'était le début des micro-informatiques. On vous met des micro-ordinateurs, on développera des programmes différents pour gérer l'activité pour chaque service (car les espaces verts sont différents de la voirie), en revanche on récupèrera des données pour alimenter des tableaux de bord, d'une part, et pour alimenter la comptabilité analytique, d'autre part. C'était un deal entre les services.

On a développé des programmes spécifiques pour gérer sur place votre activité. À Angers, il y avait une volonté affirmée et on a osé le dire, de contrôle de gestion. La comptabilité

analytique ne marche que si d'abord il y a des tableaux de bord d'activité et si elle est tendue vers un système de contrôle de gestion. Il est normal que le patron qui est le maire s'assure que les objectifs qu'il a fixés sont effectivement et efficacement réalisés. Donc si on dit « on va calculer des coûts qui serviront peut-être ou pas…ça ne marchera pas ». Ceux qui ont mis en place la comptabilité analytique, c'était un des outils de gestion pour dire « on va optimiser »

Angers était dans une situation difficile au début des années 80, elle est hors banque depuis plus de 20 ans .On a supprimé des postes. On avait des éléments d'aide à la décision. On avait des syndicats à qui on pouvait dire quelque chose.

Il y avait 90 personnes à la gestion des déchets. On a réduit de 15 postes On est passé à 75 postes et ça s'est fait sans problème. En gros 5 personnes sont parties à la retraite qu'on n'a pas remplacées, d'autres positionnées dans d'autres métiers et avec 5 autres on a ouvert la déchetterie. Tout cela fait que la comptabilité analytique est un outil par ailleurs ou est un outil dans un système de gestion et de pilotage. Il ya ceux qui ont fait de la comptabilité analytique pour obtenir des postes et des moyens et ceux qui au contraire ont voulu faire un système où la comptabilité analytique n'est qu'un outil du contrôle de gestion et du pilotage à condition que les décideurs s'en servent.

Pendant 10 ans, on a créé des services, la police, les quartiers mais l'effectif est resté à 1800 pendant longtemps. Car on avait les outils qui montraient qu'on avait les marges de manœuvre pour cela.

En matière de contrôle de gestion, il y avait deux écoles : celle rationnelle ou de la femme de ménage (*mot bizarre.)* Nous, les collègues nous disaient : on a surtout besoin d'objectifs déclinés pour faire du contrôle de gestion. Il faut qu'il y ait une réflexion au niveau du maire qui nous donne ses grands objectifs et après on les déclinera service par service, politique par politique. Une fois ces objectifs définis, on aura besoin d'outils. Ceux-là, ils se sont plantés depuis longtemps.

L'intervieweur : *Qu'appelez-vous école de la « femme de ménage » ?*

L'interviewé : Pourquoi j'appelle la méthode de la femme de ménage ? Parce qu'on est en haut de l'escalier et on a les objectifs municipaux en haut et après on descend les escaliers et on pousse le mouton en bas pour arriver quasiment aux objectifs (*fin inaudible*). Vous savez, les politiques ont horreur d'afficher des objectifs car s'ils disent oui à une chose, ils disent non à autre chose ; on aurait pu dire que c'est l'école de l'efficacité où on ne mesure les résultats qu'une fois qu'on a les objectifs.

L'autre méthode c'est la méthode, la nôtre, de l'efficience ou du brouillard qui se lève par le bas : si vous demandez à un élu quel objectif de qualité il donne à tel espace vert et que vous cherchez à traduire cela en heures par m2, l'élu est incapable, il n'a aucune idée « est-ce qu'il faut mettre 10h au m2, 50 ?100 ? Il ne sait pas et a besoin de connaître des choses et d'apprendre des choses pour pouvoir dire « tiens, aujourd'hui le Jardin des Plantes, c'est 15 m^2. Je me rends compte au niveau de la qualité des jardins des plantes qu'il faut en mettre plus ou en mettre moins mais je ne peux pas vous dire qu'il faut passer directement de 15 à 50. Donc là le brouillard se lève par le bas, c'est-à-dire naturellement les élus ne donnent pas d'objectifs précis sauf si vous les obligez à nous en donner en mettant sur la table par exemple « tel espace, c'est tant au m^2, tant là, tant là… comment faire et ainsi de suite ? » nous c'était plutôt de dire « le jour où on donnera des indicateurs de moyens, en ayant consommé de ressources, en hommes et en budgets, quand on mettra des indicateurs de résultat en ayant indiqué des ratios de productivité et ainsi de suite…on obtiendra des élus qui diront « bah là tiens on abandonne cela, là on continue ». L'idée c'était de dire il faut donner absolument des éléments aux élus pour les aider à prendre des décisions et après quand on met en place ces outils-là, y'a tout qui va avec (les systèmes de sanction récompense) c'est-à-dire quand on a quelqu'un qui optimise les choses et qu'on lui supprime les postes, il ne va pas bien comprendre. À l'inverse, quelqu'un qui s'en fichait de la gestion et qui cherchait à obtenir de l'avancement n'avait aucune chance à Angers.

La comptabilité analytique n'est qu'un élément, un outil de prise de la décision et ça a un gros avantage : quand vous étiez directeur général et que quelqu'un venait vous demander « il faut absolument que vous mettiez plus 10 % sur les achats ou 15% sur les contrats d'entretien». Le maire disait : non on ne donne rien cette année.

Avec ces outils, on renverse la charge de la preuve : faites-nous la démonstration, vous directeurs de service, vous maires adjoints, que pour améliorer, arriver au niveau de qualité de l'objectif que vous fixez, faites-nous la démonstration que vous avez le droit à un moyen supplémentaire au travers des outils de la comptabilité analytique (tableaux de bord…) si bien que durant plusieurs années, les budgets sont restés stables. Les services ne pouvaient pas démontrer, au travers des outils qu'on avait imposés à tout le monde, au travers de la comptabilité analytique, qu'ils avaient besoin de moyens supplémentaires.

L'intervieweur : *Ça fait écho : l'origine des contrats d'innovation ? Qui a mis cela en place à l'époque ?*

L'interviewé : Le secrétaire général a décidé cela. Il y avait à l'époque trois groupes : les pionniers, les ventres mous et les traînards.

Il faut se remettre dans le contexte des années 80 avec des critiques contre les fonctionnaires qui ne travaillent pas…qu'il faut privatiser un certain nombre de choses. Un certain nombre de cadres ont voulu faire la démonstration qu'ils savaient gérer leurs services.

D'ailleurs si je n'avais pas eu autant de collègues qui avaient voulu gérer leurs services dans leurs domaines (gestion des déchets, crèches…) et qui voulaient montrer qu'ils avaient la fibre gestionnaire dans leurs domaines, on n'aurait pas pu développer comme on l'a fait.

Après il y avait des traînards et des ventres mous. L'important c'était de développer des outils qui permettaient de faire passer des ventres mous en pionniers ou en ventres mous qui suivent les pionniers. L'idée c'était de dire, aujourd'hui on a une comptabilité analytique mais il faut qu'on voie les tendances dans deux trois ans afin de comparer les évolutions, afin de vérifier si les chiffres étaient bons et pouvoir se fixer des objectifs. Il fallait qu'on fasse cela. Le système de coût de gestion participe de la sanction récompense. Un cadre qui n'en a rien à foutre de la comptabilité de gestion n'avait rien à faire à Angers et il valait mieux qu'il aille voir ailleurs. Certains ont cassé leur carrière comme cela.

Deuxième chose était de dire qu'on ne pouvait pas donner de l'argent comme cela mais s'ils ont des innovations, c'est vu hors budget. Faites-nous la démonstration que vous devez avoir plus que 0.

En revanche, si quelqu'un n'avait pas d'augmentation d'activité par exemple sur la propreté parce qu'il n'y avait pas plus de kilomètres à nettoyer et avait des idées, on avait un budget particulier qui lui permettait de financer son idée et le remercier de l'avoir eue.

C'était la récompense d'avoir eu l'idée, exemple la propreté : ils avaient eu l'idée de nettoyer les dalles dans les bassins d'eau. À l'époque il y avait des petits robots qu'ils étaient incapables de financer sur leur budget d'investissement, ils avaient fait le calcul qu'il y avait un retour sur investissement, que cela leur permettait de gagner tant d'heures, travail d'une meilleure qualité et moins gênant pour les personnes…L'investissement a été fait sur 3 ans et demi. Ce qui était bien dans le contrôle de gestion, c'était de reconnaitre le travail fait par certains et de pouvoir récompenser les idées de certains…voilà ce que c'était le contrat d'innovation. Le principal truc dans le contrat d'innovation c'était de dire « qu'est-ce que vous allez faire » et de regarder quel est le retour sur investissement en fonction du compte d'exploitation et du prévisionnel.

L'intervieweur : *Amalgame entre Canal 4 et SIRH ?*

L'interviewé : Le système d'information des ressources humaines un excellent outil de gestion des personnes pour affecter les coûts très précisément centre de coût par centres de coût, qui permettait d'analyser l'absentéisme, les heures travaillées. Indispensable quand on veut mettre en place un système de contrôle de gestion. Dépendant de la direction des Systèmes d'Information.

Canal 4 était l'outil de comptabilité analytique : 4 axes (équipements-manifestations-services-évènements, géographiques, politiques, axe ad hoc selon les besoins : axe accessibilité.

Pourquoi 4 ? Quand les collègues avaient une recette ou une dépense en comptabilité budgétaire ou une prestation interne, ils devaient absolument donner la connaissance du coût, pouvoir imputer au bon centre de coût les dépenses et les recettes des prestations internes.

Je suis parti au moment de Canal 4. Nous on avait une comptabilité analytique sur un seul axe : les prestations, la propreté manuelle, les services…toutes les manifestations. On était sur un seul axe car on ne pouvait pas faire autrement.

Après ça a été la grande mode des logiciels. La comptabilité analytique c'était une façon de récupérer les données, de faire de la ventilation à partir de la comptabilité budgétaire et surtout d'intégrer tout ce qui était équipement (*mot inaudible*) de prestation interne. C'était l'outil qui permettait cela.

L'intervieweur : *Et pour le système d'information de gestion financière SIGF ?*

L'interviewé : Le service d'information de gestion financière qui était couplé au système de gestion budgétaire. C'est là où on fait les mandats, les titres de recettes et on basculait dans la comptabilité analytique. Quand quelqu'un faisait un mandat : on lui demandait, c'est au bénéfice de quel coût ? À ce moment on basculait dans la comptabilité analytique à partir de SIGF.

Dans un premier temps, on parlait de SIGF, partie budgétaire, partie comptabilité analytique de 1985 à 2000. Et à partir de 2000, un peu avant, le service des finances a dit « on arrête SIGF » et on achète Civitas (on a changé de logiciel). Sur Civitas on a branché la partie comptabilité analytique qui s'appelle Canal 4.

2.La Roche-sur-Yon

2.1. Extrait entretien en vis-à-vis conjoint du 9/07/2010 avec l'ancien assistant du contrôleur de gestion (actuel contrôleur de gestion) et le directeur général des services durée : une heure

L'intervieweur : Peut-on commencer par de la genèse de la mise en place de la comptabilité analytique à La Roche-sur-Yon ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion : une étude a été faite en 1987 au sein de la mairie que l'on a appelée l'étude Michelet. Une étude qui a travaillé sur l'organisation. L'étude a fait part d'un certain nombre de préconisations. D'une part, des réorganisations, et de la nécessité de mettre en œuvre une comptabilité analytique. Ça a été doublement renforcé par le directeur général adjoint qui faisait parti de ce fameux groupe de travail au niveau national dont Alain Juppé faisait partie pour des études de coûts et de comptabilité analytique. Je ne sais pas si vous avez ce document -à, un document important qui faisait suite aux « dépôts de bilan » de certaines villes

L'intervieweur : vous parlez d'Angoulême !

L'ancien assistant du contrôle de gestion : Tout à fait, Angoulême a été le point de crise. Donc premièrement à cela, une étude Michelet de réorganisation des services. On se lance après 1987 dans la mise en œuvre d'une comptabilité analytique. Le contrôleur de gestion est arrivé bien après. On s'est fait épauler par le cabinet Deloitte et Touche qui nous a accompagnés, avec des maquettes et un certain nombre de choses. Un des garçons de Touche Ross est parti ensuite dans les cimenteries Lafarge. Toute cette conception, du réseau analytique, des prestations, des systèmes de reventilation, des maquettes de tableaux de bord a été faite avec Deloitte et Touche avec quelques services tests avec cinq formateurs de la collectivité dont le secrétaire général adjoint faisait partie. Il y avait aussi une expérience qui existait dans les collectivités. C'était au niveau du centre technique municipal. On avait ce qu'on appelait une collecte de calcul de coûts par une application qu'on appelait le suivi de chantier. On pouvait à tout moment au regard d'un chantier savoir ce qui avait été dépensé en fournitures, comme temps passé par tel ou tel corps d'état. Puis le contrôleur de gestion est recruté parce que le cabinet de conseil ne pouvait pas tout le temps encadrer le système. Donc on a dû garder le contrôleur de gestion sur une petite période, on a du le garder trois ans. Ça s'est pas très bien passé. Pourquoi ? Parce qu'en fin de compte le contrôleur de gestion aussi voulait sûrement changer des esprits qui n'étaient pas forcément murs pour cela. Donc ça s'est

pas forcément bien passé au regard de ça ; et le directeur général n'a pas ensuite donné suite au contrat du contrôleur de gestion. À la suite de ça, j'ai eu à piloter, remettre à flot la comptabilité analytique Pas très simple, pourquoi ? Parce qu'en définitive c'est un réseau analytique extrêmement compliqué, rien que pour donner un exemple, le centre technique municipal, ça faisait 70 corps d'état, donc ça faisait 70 centres de coûts et autant de prestations par centres de coûts. On était à environ une trentaine de prestations en interne et en externe par centre de coûts. C'étaient des systèmes que vous connaissez, de répartition, de reventilation qui étaient extrêmement importants. Si un service, si une direction ne lançaient pas son système de reventilation, on se trouvait dans un système bloqué. Et pour la petite histoire, j'avais un collègue qui s'occupait de sortir les états, la fameuse moulinette de la comptabilité analytique, il fallait cinq jours. On s'est dit à un moment, on essaye de calculer et de comprendre des coûts et en définitive derrière, on avait un coût très important. Donc on a mis un terme à la comptabilité analytique

Le directeur général des services : Dans le temps qu'elle a existé, elle a servi à quoi ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion : Juste pour vous donner le tempo des choses. Quand la comptabilité analytique a été mise en place, on s'est dit on va l'utiliser pour le centre médico-sportif. On voulait se dire : est-ce qu'il est rentable ou pas ? La comptabilité analytique est tombée à point nommé. On avait des calculs de coûts à peu près corrects de cette structure, qu'on a présentés aux élus. Ce qui a été dit très clairement d'ailleurs : c'est oui, ça coûte mais de toute façon on ne fermera pas la structure. Elle a servi vraiment pour cet exemple-là. Et après elle servait à quoi ? Elle servait lorsqu'il y avait des rapports d'activité par exemple pour l'inspection académique. On se servait des éléments de coût des fiches analytiques, pour dire : tiens , voilà, la structure a fait ça, voilà ce que ça coûte à l'année. En fait elle ne servait plus et il faut être assez honnête : à se dire ma structure, ma direction, mon service coûtent ça, qu'est-ce que je dois faire pour gagner en marges de manœuvre ?On ne les ai jamais posées ces questions-là, on ne se les posait plus.

Mais des collègues jouaient complètement le jeu, notamment le directeur des sports qui donnait des informations sur la consommation de fluides, sur le coût des amortissements des bâtiments. Donc il faut s'imaginer : cinq jours de restitution, une mise en œuvre en amont par les services, et puis mon sentiment c'est qu'on était trop ancré sur des logiques de coût complet. Je pense qu'à un moment, on peut faire des choses, on aurait pu continuer à garder le système en faisant des choses assez simples et en prenant par exemple, que les services prestataires. On a déjà la culture de la refacturation.

L'intervieweur : Sinon, le projet s'est-il déroulé en affichant ostensiblement la dimension contrôle de gestion au sens hiérarchique et français du terme ou au contraire selon la visée anglo-saxonne du terme par une maîtrise ?

Durant les trois ans de la mission du contrôleur de gestion, on était totalement sur le contrôle et c'est pas du tout passé et je crois que c'est ce qui a fait que le directeur général n'a pas reconduit son contrat.

Le directeur général des services : Qu'est-ce qui ne s'est pas bien passé ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion: Le contrôleur de gestion était totalement dans le contrôle. Il était vraiment sur des études très poussées pour dégager des marges de manœuvre, des suppressions de poste, des allègements de moyens. Et ça ne s'est pas du tout bien passé.

L'intervieweur : Sinon, quel était le rattachement du contrôleur de gestion ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : En fait ça a servi de rattachement car il était directement rattaché au maire. Ça a été une problématique car le secrétaire général des services voulait quand même que le contrôleur de gestion soit dans sa ligne. En fait le contrôleur de gestion profitait de cette organisation pour rencontrer directement le maire. Et à l'issue de ça, on a dit terminé. On ne rattachera plus le contrôle de gestion au maire.

L'intervieweur : Je m'intéresse aussi au profil des acteurs. Comme par exemple la formation et le vécu professionnel antérieur du contrôleur de gestion ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : Tout cela remonte à près de 20 ans. Donc voilà, rattaché directement au maire. Il y a une vraie histoire avec le rattachement du contrôle de gestion. C'est que au fil du temps, les affectations changent. A l'époque, je me suis trouvé rattaché au directeur des finances après le départ du contrôleur de gestion. Puis on s'est dit c'est un rattachement purement fonctionnel donc je me suis retrouvé quelques mois plus tard rattaché au directeur général adjoint aux moyens et aux ressources dont je vous ai parlé tout à l'heure. Moi à mon sens c'est là que c'est nécessaire. Un contrôleur de gestion, ce n'est pas que sous le prisme des finances. Il a une vision beaucoup plus large dans l'efficience, dans l'efficacité. Et ça peut avoir un effet lorsque c'est rattaché au directeur des finances qui, lui, aurait tendance à fixer des caps d'orientation beaucoup plus liés aux éléments financiers. Et ça pourrait gommer toute une partie qui est quand même existante dans une activité de services. Mais à mon sens on ne doit pas rattacher le contrôleur de gestion au niveau des élus. C'est pas

la même chose. Il y a un tuyau politique et un tuyau administratif. Le contrôleur de gestion est à mon sens rattaché au tuyau administratif. Il doit surtout rendre compte au directeur général.

L'intervieweur :Intéressant, d'ailleurs toujours dans cette logique d'analyse du profil des acteurs, quelle est votre formation ?

J'ai une formation à la base d'école de commerce donc un petit peu à côté. Et quand j'ai eu à récupérer le dossier de la comptabilité analytique, j'ai obtenu un premier cycle d'économie gestion au niveau des Arts et Métiers. Je me suis dit, c'est bien l'école de commerce, c'est essentiellement sur des aspects managériaux mais ça faisait pas tout derrière pour des éléments de compréhension de l'environnement économique et financier. Ça me paraît important les deux. Le contrôleur de gestion doit être aussi et surtout un manager. Un contrôleur de gestion, c'est quelqu'un de très rationnel, très calcul de coûts. Et les services, ceux-là sont des hommes et des femmes qui ont déjà une activité de service importante, organisée et établie depuis des années et si on veut faire avancer les choses…L'histoire montre que dans les collectivités, si on fait preuve de rigidité, ce qui était la particularité du contrôleur de gestion, ça passait pas.
Et puis on était un peu jeunes dans la mise en œuvre de la comptabilité analytique. Il y avait pas mal d'erreurs de faites. On avait des calculs de coût sur lesquels on se rendait compte qu'ils n'étaient pas fiables et par-dessus le marché on avait une culture de contrôle de gestion complètement nouvelle dans notre collectivité. Donc à la fois on plaque une étude Michelet, à la fois une réorganisation des services et à la fois une comptabilité analytique avec un contrôleur de gestion. Ça n'a pas créé de tension. Vous savez, le centre technique municipal, ils étaient déjà dans cette culture du coût, du coût d'un chantier. Pour d'autres, c'était complètement nouveau pour un directeur des ressources humaines, un service des sports. Les établissements d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (E.H.P.A.D.) étaient déjà aussi dans cette culture-là. C'était donc quand même révolutionnaire et donc ça a créé quand même parfois des tensions.

L'intervieweur : Vous avez eu une approche différente que celle d'Angers ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. :Si vous me permettez, ce qui fait que le cas d'Angers est pertinent, c'est qu'avant de mettre en place une comptabilité analytique, ils ont mis en place des tableaux de bord. Nous, on a fait l'inverse, on a commencé par la comptabilité analytique puis par les tableaux de bord. Avec Angers, on est déjà dans la réorientation de l'action, d'outil d'aide à la décision et quand la culture est intégrée dans la

collectivité avec des données financières d'activité, on peut ensuite imaginer d'être plus fins dans les niveaux de prestations et mener des analyses et études de coût. Angers a fonctionné comme ça. Bouguenais a fonctionné comme ça. Moi je pense que c'est de la sorte que l'on aurait dû fonctionner. Le mix des deux peut être intéressant. Ce qui se passe dans le privé, c'est très facile, vous avez des matières premières et au bout du compte vous avez un produit fini, voire 3, 4 pas plus. C'est très facile de suivre une comptabilité analytique sur ça. Chez nous c'était extrêmement complexe. On peut être dans une logique de calcul des coûts à condition que l'on soit dans des logiques avec des services prestataires, qui ont déjà une maîtrise du coût.

L'intervieweur : Pour mettre en place cette comptabilité analytique, vous avez dû procéder par étapes, sans doute avec des services ou des directions tests ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : Le centre technique municipal faisait partie des directions-tests. Puis l'outil a été généralisé. Après, certains jouaient le jeu et d'autres, pas du tout. Par exemple, certains ne voulaient plus rencontrer le contrôle de gestion en trouvant toujours des subterfuges pour ne pas le rencontrer. Et au bout du compte et c'est pour ça que la dimension managériale est importante, le contrôleur de gestion s'est trouvé tout seul avec sa comptabilité analytique. Du coup l'ensemble des services ne fonctionnait plus du tout avec les services. Le contrôleur de gestion était avec sa pile d'états. Il faisait ensuite son analyse et son dispatching auprès des services mais point final. Il s'est retrouvé seul face à ça. Je ne noircis rien. J'étais vraiment en prise avec lui pendant un moment.

L'intervieweur : Je reviens aux tableaux de bord, ils n'ont pas été un outil introductif à la comptabilité analytique ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : On avait un outil relativement figé. Et même si on avait des nouveaux outils, on ne les a pas greffés dessus. Et pour ce qui est des tableaux de bord, l'intérêt ce n'est pas de voir des tableaux de chiffres et des tableaux de chiffres. Les décideurs n'ont pas suffisamment de temps pour regarder ces éléments-là. Il faut être sur des éléments visuels et percutants qui vont aider à la décision. On est sur l'accroche. On doit montrer avec des seuls documents visuels où en sont des éléments de trésorerie, où en sont des éléments d'activité. Par exemple, le maire dit par rapport à la police municipale : les policiers municipaux font beaucoup trop de répression. Alors on inonde le maire et le directeur général de tableaux de chiffres. Il faut arrêter cela. On est resté sur un élément visuel Ces outils n'ont pas été pris en compte par rapport à la comptabilité analytique parce qu'on était dans un système figé où on ne pouvait rien changer. Une des problématiques des calculs

de coût, c'est de savoir ce qu'on en fait. Pourquoi des comptabilités analytiques ont-elle été abandonnées ? On s'est dit : on en fait quoi, quelles décisions on prend ? Derrière ça on interrogeait les gens sur le coût. Ça demandait aussi un gros travail de saisie car derrière il fallait alimenter l'outil. Et au bout du compte, on en faisait quoi ? Ça c'est quelque chose d'essentiel. C'est à quoi ça sert ? Il faut qu'il y ait un vrai objectif, une vraie politique pas au sens du politique en tant que tel. Si on s'engage avec un outil, alors on prendra des décisions avec cet outil. C'est pourquoi pour ça, il n'y a plus beaucoup de villes qui utilisent une comptabilité analytique.

Le directeur général : Reste-il encore des outils globalisants tels que celui-ci ou comme celui qui existait à Suresnes quand je l'ai connu en 1989 ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : À ma connaissance, seule Angers utilise encore un tel outil.

Le directeur général des services : Mais on est à quelle époque là, 83 ? C'est ce que je vous disais au téléphone. On est quand même à l'époque du grand mouvement de l'application des outils et méthodes du privé dans le privé. Les maires à l'époque font des outils marketing. Il y a cette dimension-là. C'est ce que j'ai connu à Suresnes où c'était un enjeu managérial, pour marquer la rupture avec l'équipe municipale antérieure. C'était un vrai enjeu de marketing public. On commençait même à parler de marketing public pour plaquer des outils de gestion. Sous couvert d'une rationalisation des coûts, il y avait quand même implicitement ou explicitement cette logique.

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : Quand le contrôleur de gestion est parti de la Roche-sur-Yon, il a vendu ce qu'il avait développé à Bouguenais. Mais d'après ce que j'en sais, ça n'a pas trop bien marché. La faute à un système trop lourd. Mais actuellement, on est sur les tableaux. Je devais rendre des comptes au 1er adjoint qui est aujourd'hui le maire de la ville. Là il y avait un portage politique qui était fort, qui était considérable. Le maire d'alors était quand même pour la comptabilité analytique et moins sur les tableaux de bord. D'où l'existence du colloque « le contrôle de gestion dans les villes moyennes ». Ce qui n'était pas rien quand même.

Je me suis centré après le départ du contrôleur de gestion sur l'animation des tableaux de bord à destination des différents services, pour établir certains calculs de coût ou des tarifications directement exploitables et surtout simples dans leur conception […] Il y a eu des simplifications sur des centres de coût. Le contrôleur de gestion d'alors est allé trop loin dans le découpage.J'ai essayé de la rendre plus simple de chercher à simplifier le réseau, à réduire

le nombre de centres de coût, à gérer la facturation interne, ou le suivi de la facturation là où il y avait une vraie logique et un intérêt à la faire […] nous posions le constat que ce qui avait été prévu ne pouvait pas être géré et faire des choses plus raisonnables et plus simples. Aujourd'hui, certains dans les services disaient qu'ils regrettent un peu un système de calcul de coûts capable de mener précisément à ce que peut coûter une impression, une prestation bureautique. De toute façon cette comptabilité analytique a fortement marqué culturellement les services. Nous avons gardé le principe du calcul de coût pour certaines manifestations culturelles qui avaient un impact politique.

L'intervieweur : Sinon, comment s'est passé le passage de témoin entre d'un côté le cabinet de conseil et le contrôleur de gestion ?

L'ancien assistant du contrôle de gestion. : Le contrôleur de gestion n'a jamais rencontré les cabinets de conseil. J'insiste sur un point vu tout à l'heure, ce n'était pas simple cette relation entre le maire et le contrôleur de gestion. Dès qu'il sentait qu'il n'aurait pas l'appui du DGA, il passait directement par le maire. Le maire lui donnait encore la possibilité de le rencontrer. J'insiste sur ça, le positionnement est important. Et le fait d'être rattaché au maire a créé des dissensions. L'avantage du tableau de bord c'est qu'il brosse, il met à plat l'organisation du service et derrière, c'est nettement plus aisé de mettre une logique de calcul de coûts. Si un contrôleur de gestion veut faire passer des choses, il faut qu'il soit avant tout un bon manager. Parce que passer en force, ça ne marche pas.

Le directeur général des services : Je pense que c'est un dosage. Il faut orchestrer les différentes facettes et dimensions de la fonction. C'est pourquoi un contrôleur de gestion qui ne serait pas un binaire, enfin bref les réunions se passent toujours mal. Le contrôleur de gestion doit pousser les cadres dans leur retranchement. À Laval vous avez une équipe de 10 mecs coupeurs de tête qui font du cost killing. D'ailleurs toutes les grosses boutiques s'y mettent. C'est pas aisé de l'assumer au niveau du portage politique.

2.2. Extrait entretien du 6/09/2010 avec l'ancienne formatrice à la comptabilité analytique, actuelle responsable du service des marchés publics et des délégations de service public, durée trente minutes

L'intervieweur : Pouvons-nous aborder le contexte du projet de comptabilité analytique, notamment le rôle joué par le rapport Michelet d'avant 87 ?

L'interviewée: Le rapport Michelet est antérieur à la mise en place de la comptabilité analytique et a induit une réorganisation substantielle des services.

L'intervieweur : J'ai pu lire et échanger avec votre ancien collègue contrôleur de gestion que le projet de comptabilité analytique a été mis en place par un cabinet de conseil. Avez-vous trace de ses archives ?

L'interviewée : Malheureusement, on n'a plus de trace, le dossier est parti à la destruction. Il y a une audit sur la réorganisation des services. Vous savez, l'étude Michelet a laissé des traces au niveau des collègues à l'époque. Ça n'a pas été bien perçu. Il y a eu des choses positives mais aussi des choses négatives. Des collègues ont vécu ça comme une remise en cause de leur travail, de leur organisation. Le but était d'organiser de manière plus efficiente les services et les directions à travers leur organisation. Cette étude s'est faite avec l'arrivée d'un nouveau secrétaire général qui s'est appuyé dessus. Les choses se sont faites un peu dans le désordre. Il y a eu parallèlement à ça le projet de comptabilité analytique. C'était quelque chose d'assez nouveau, bien au-delà de la Roche pour tout le monde. On n'a peut-être pas perçu le degré d'impact que cela pouvait avoir sur les services. La comptabilité analytique été mise en place de manière presque trop fine. En fait la comptabilité analytique a été perturbée par une réorganisation des services qui est arrivée postérieurement à la mise en place de la comptabilité analytique, suite à l'étude Michelet qui est antérieure. Les choses n'ont pas vraiment été faites dans l'ordre. De surcroît est arrivé un contrôleur de gestion, qui a fortement critiqué l'outil mis en place. Il n'avait pas la fibre publique, il venait du privé…[…] …si bien que la comptabilité analytique a été carrément vouée à l'échec. Je pense que c'était beaucoup trop ambitieux alors qu'un contrôle de gestion aurait été beaucoup plus efficient. Je fais bien la part des choses entre contrôle de gestion et comptabilité analytique. Je pense qu'il faut bien définir. Le contrôle de gestion est davantage pour regarder ce qui se pratique, si les coûts sont réels alors que la compta ana est là pour démontrer et affecter les coûts de chacune des unités ou des prestations sur des agents, des services etc.…. Il faut bien définir la compta ana et le contrôle de gestion et comment celui-ci se positionne par rapport à l'autre. En fait la comptabilité analytique est, pour moi, un outil. Après on a des graduations différentes en fonction de ce qu'on attend de la comptabilité analytique et l'expérience de la Roche a été trop ambitieuse, trop fine si bien qu'on passait beaucoup de temps à pointer, à codifier, à ventiler les prestations. Quand on cherche de la réactivité et qu'on a fait un travail, c'est un peu usant de se regarder le nombril et de regarder comment on fait. Des décisions ne prenaient pas en compte les résultats de la comptabilité analytique qui nous avaient pris beaucoup de temps à être traités. Ça a permis de se rendre compte que tout avait un coût, le coût du coût.

Le contrôleur de gestion était tout seul et était rattaché au directeur général adjoint des services qui chapeautait les directions ressources. Et le contrôle de gestion était rattaché directement auprès de lui. Celui-ci avait passé plus de trente ans à la mairie et a donc une totale connaissance de ce qui s'est passé. Il est un « acteur –mémoire ». Cela a servi à une prise de conscience que tout avait un coût, dans le comportement des territoriaux, dans le comportement des individuels, il y avait une incidence sur les deniers publics. Ce sont des messages repris dans diverses formations que j'assume sur la commande publique, sur la direction des finances. Il y a bon nombre de personnes dans la hiérarchie qui tiennent ce discours pour le rappeler de manière permanente. Il y a une un effet sur les comportements et la sensibilisation à l'application de la commande publique de manière générale. Pour revenir au contrôleur de gestion, le secrétaire général adjoint pourrait mieux vous expliquer mais je pense qu'il fallait avoir un pilote dans l'avion…[…]… fallait partir de l'existant et je crois qu'il a eu du mal…[…]…ensuite à son départ il a monté un cabinet de conseil.

L'intervieweur : Je m'attache également à évoquer le profil des acteurs au projet de comptabilité analytique. Pui-je vous demander votre formation ?

L'interviewée : Je suis une autodidacte. À la base j'étais comptable. C'est comme ça que je suis rentrée dans la fonction publique territoriale. J'étais comptable et secrétaire. J'ai passé des concours et j'ai fait trois collectivités. À Angers, j'ai travaillé en bibliothèque municipale classée sur concours d'adjoint administratif et rédacteur- rédacteur chef et avant je travaillais au CLOUS et au CROUS en gestion et secrétariat. Maintenant je suis la commande publique à la ville de la Roche-sur-Yon , service que j'ai créé et j'ai passé en parallèle une maîtrise en Droit pour donner plus de sens à mon travail et comprendre les rouages. Je suis une technicienne du marché public et une autodidacte. Je suis très attachée aux conditions de fonctionnement de la collectivité. Je suis représentante syndicale en faisant attention à ne pas mélanger les genres. Je connais parfaitement le fonctionnement de la collectivité, les gens, le service. Donc ça m'aide aussi dans mon travail quelque part, connaître les gens, savoir à qui on a affaire, mettre de l'huile dans les rouages, gagner du temps dans les circuits en fonction de l'importance des sujets.

L'intervieweur : Merci pour ces précisions, vous aviez été formatrice dans le cadre des conclusions du rapport d'Audit au même titre que monsieur Boudot.

Je devais expliquer aux gens comment cela allait se passer , faire passer des messages.

…[…]…

2.3. Extrait de l'entretien téléphonique du 11octobre 2010, avec l'ancien directeur général adjoint2, durée 45 minutes

L'intervieweur : *Peut-on commencer par un rappel du contexte ?*

*L'interviewé :*C'était il y a une vingtaine d'années. C'était compliqué . La Ville de la Roche sur Yon à la fin des années 80 était dans une situation un peu tendue. Donc on cherchait par quels moyens peut-on essayer d'améliorer notre fonctionnement en matière de dépense?

Parallèlement on faisait tous plus ou moins des formations et on s'était intéressés à la comptabilité et au contrôle de gestion. Nous étions plusieurs de mes collègues et moi-même à avoir fait Fontainebleau et c'était dans ces temps-là, en 88 je crois, on était au niveau de la direction générale assez d'accord sur des méthodes de gestion, à mettre en place dans notre fonctionnement pour améliorer et contrôler nos dépenses

C'était le contexte, on a fait des propositions au niveau de la direction générale au maire : le choix de Michelet, bon, moi, je pense qu'il y a eu des connexions communales …

Son étude vaut ce qu'elle vaut, elle n'est pas négligeable du tout et a posé, je crois, un certain nombre de questions importantes pour la ville.

Sur le choix du cabinet Michelet, je ne peux pas en dire plus…

Le contexte, c'était la décentralisation de 82 avec des transferts de compétences plus ou moins importants. Donc le passage de 39 à 35h décidés par les élus et qui a été mis en application sur deux ans entre 82- 83, 83-84. Bien sûr, si l'on regarde les comptes de la ville, c'est une augmentation du personnel même si on n'a pas remplacé dans tous les secteurs à hauteur de la diminution des horaires de travail : quasiment en proposition dans certains secteurs.

L'intervieweur : *Si je peux revenir un instant sur le rapport Michelet, c'était une réorganisation des services ?*

*L'interviewé :*On a eu pendant un moment un secrétaire général et un directeur des services qui attendait de prendre sa place. L'étude permettait au futur DGS de proposer un certain nombre de réorganisations sans arrière-pensée, je présume.

L'intervieweur : *Certes mais ce rapport faisant-il mention de l'introduction de la comptabilité analytique comme outil d'animation ?*

*L'interviewé :*Bien sûr, comme je vous disais, il a eu l'intérêt de poser les bonnes questions

[Quelque temps d'attente]

L'intervieweur : *Pour revenir à votre formation initiale, était-elle plus juriste ?*

*L'interviewé :*Je suis juriste de droit privé
L'intervieweur :*Et celle du contrôleur de gestion que vous avez recruté ?*

*L'interviewé :*Il avait fait une école de gestion à Paris en formation continue ou initiale, je ne suis pas capable de vous le dire

L'intervieweur : *Comment s'est organisé le choix du recrutement ?*
*L'interviewé :*Je pense qu'il y a une mise en concurrence pour ce poste : à l'époque, pour trouver un contrôleur de gestion territorial, c'est extrêmement dur comme aujourd'hui d'ailleurs. On trouve plus des gens qui acquièrent des compétences sur le terrain. Mais trouver quelqu'un qui ait une formation dans ce domaine-là et une expérience professionnelle, c'est plutôt rare.
Le dernier contrôleur de gestion recruté, on a dû rabattre ses prétentions : financièrement il n'était pas rémunéré comme il pourrait l'être dans le privé.

L'intervieweur : *Concrètement c'est une personne qui est arrivée après l'introduction de la compta analytique ?*

*L'interviewé :*Il devait veiller à l'alimentation de la compta analytique, faire en sorte que les gens retranscrivent bien l'information qui leur avait été demandée, de se charger de l'analyse du résultat. Il était sous la responsabilité directe du directeur général des services donc de moi par la même. Mais je n'avais pas de rapport particulier avec lui. Il était chargé du suivi de la compta ana, de savoir ressortir les informations. En fait il était tout seul.

L'intervieweur : *Oui merci, je crois savoir que son contrat n'a pas été reconduit?*

*L'interviewé :*Je n'ai pas d'informations précises mais je pense que les directeurs de service ont dû s'interroger sur ce qu'il faisait. La comptabilité analytique a fait qu'on a trop descendu dans le détail. Or, par rapport aux objectifs cela fait que ça n'a pas marché…cela pose d'autres problèmes
Et puis le coût du contrôle de gestion a fait que cela était lourd : cela aurait pu être amélioré mais entre l'investissement mis pour alimenter la base de données et avoir un retour, il y avait un décalage
Il n'était pas forcément constructif dans la promotion de la compta analytique. Le cabinet a répondu au cahier des charges mais il y avait un effet de mode de vouloir imiter les entreprises. Je pense qu'on est allés trop loin dans le détail. Je pense qu'il n'était non plus en phase avec le projet non plus. En outre je pense qu'on était limité dans le choix de

recrutement,… Il était plus occupé à vouloir alimenter la base de données qu'à analyser les résultats : il était peu dans le conseil. Il vérifiait que les travaux étaient effectués

L'intervieweur : *Concernant la mise en place de la comptabilité analytique, votre rôle était plus particulièrement lequel ?*

*L'interviewé :*Mon rôle était de coordonner et de suivre la mise en œuvre de l'application, plus que de contact direct : il y avait un assistant qui était plus en contact avec les services. Il fallait obtenir des services qu'ils renseignent.

L'intervieweur : *Comment a été perçu le projet par l'équipe municipale ?*

*L'interviewé :*Globalement au niveau du conseil municipal, il n'y avait pas d'intérêt exceptionnel : mais le maire en voyait l'intérêt mais cela ne l'intéressait guère dans le suivi de la mise en œuvre.

Par contre il a apporté son soutien à la direction générale dans ce domaine-là, il n'a pas fait marche arrière. En outre il y avait l'adjoint aux finances, qui est rentré en conflit avec le maire et cela n'a pas spécialement favorisé les choses dans ce domaine-là, dans le suivi.

La compta ana mise en place par le cabinet Touche Ross a été faite dans le cadre d'un appel d'offres. Il y avait à l'origine un cahier des charges

L'intervieweur :*Comment a été perçu cet outil de gestion par les services ?*

L'interviewé : À l'origine on souhaitait pouvoir analyser des informations venant des services, mais leur coopération n'a pas été entière. Il y a eu des biais et ils ont cherché à neutraliser ce qui était mis en œuvre. Quand le système informatique a pu évoluer, on a eu l'occasion d'arrêter le gaspillage du temps.

L'intervieweur : *Connaissiez-vous l'expérience angevine ?*

L'interviewé : Nous, on a mis en place un système complet directement, alors qu'à Angers il ont mis en place plus un système de comptabilité analytique qui s'est intégré petit à petit. Et puis en ce qui nous concerne, les coûts qui apparaissaient en comptabilité analytique auraient conduit à mettre en concurrence avec le système privé….

L'intervieweur : *Vous avez ensuite abandonné l'outil analytique?*

L'interviewé : Oui comme cela ne fonctionnait pas, et puis on a eu un changement de logiciel. La comptabilité analytique a été abandonnée et on a ensuite à l'époque réorienté vers les tableaux de bord qui servent de dialogue entre les hiérarchies. On travaillait sur les tableaux de bord avec des thèmes qui intéressaient les services pour être un dialogue sur les outils de

performance. On a voulu mettre l'accent sur l'activité des services. On a modifié notre approche pour avoir une vision plus simple.

La comptabilité analytique telle qu'elle est conçue n'est pas faite…il y avait trop de mise en œuvre standardisée. Il y a plusieurs étapes, puis ensuite elle ne permettait pas une analyse du coût des services…

L'intervieweur : *Avez-vous à un moment pensé à transférer certaines compétences ou une partie de la charge de travail vers les entreprises ?*

L'interviewé : C'est une question qui a posé débat, au niveau des directions : transférer, c'est perdre des compétences. Le problème s'est posé par rapport aux garages : pour la maintenance des véhicules. Il y avait aussi des enjeux d'emplois et syndicaux au-delà des enjeux de contrôle de gestion.

Mais avec le temps, on ne peut pas comparer les outils des gestions mis en place dans les années 80 et aujourd'hui : les outils et la culture des services ne sont plus les mêmes. Dans notre collectivité, on était trois à avoir été dans l'enseignement supérieur, alors qu'aujourd'hui vous avez des rédacteurs qui font des master. Avec la décentralisation, les choses se sont mises en place progressivement. Il y a vingt ans, l'efficience n'était pas l'objectif. Aujourd'hui, cela va prendre de plus en plus d'importance même si les communes sont peu jugées sur le niveau de financement. Les électeurs regardent plus la réalisation que le coût de la réalisation. Il y a toujours la position dans l'organigramme et la durée de la place : cela renvoie à la théorie du Public Choice. On est revenu sur le fait que la collectivité pouvait fonctionner comme une entreprise : c'est une sortie de cycle en fonction des contingences externes. En fait les virages à cent quatre vingts degrés ° ne sont pas toujours évidents. On n'a pas les mêmes finalités. C'est intéressant à travers les organigrammes de voir l'évolution des préoccupations. L'organigramme est un reflet, parfois biaisé mais c'est intéressant.

2.4. Extrait entretien du 25/02/2012 avec l'ancien contrôleur de gestion de la Roche-sur-Yon, durée 30 minutes

L'intervieweur : *Pouvez-vous me rappeler SVP le constat que vous avez fait à votre arrivée à la mairie ?*

L'interviewé : Moi, le constat que j'ai pu faire a été que tous ses services avaient été positionnés en tant que fournisseurs et clients des autres. C'était la logique du système. Pour certains services, il y avait une logique à ça : les services techniques qui étaient en concurrence avec des solutions à l'extérieur pouvaient avoir un intérêt à valoriser le coût de

leur intervention, ne serait-ce que pour montrer qu'il avait plus cher ou moins cher que des solutions externes.

J'ai toujours en tête l'hôtesse de l'accueil à la mairie qui était censée refacturer l'intégralité de la de prestation de renseignement aux services qu'elle pouvait donner. Quel était l'intérêt de cela, c'était autre chose. Tout le monde avait la vocation de facturer quelque chose aux autres mais ce n'était pas le cas, si vous voulez.

Les services techniques étaient quand même un cas à part car ils disposaient avant la mise en place des systèmes de comptabilité analytique d'une comptabilité avec compte d'exploitation et ils faisaient le coût de leurs prestations. Ce n'était pas utilisé forcément par tout le monde mais ils calculaient le coût de main-d'œuvre ou de fournitures. Avec eux, il n'y avait pas forcément de problèmes particuliers. On sentait bien qu'il y avait des prestations qui ne méritaient pas d'exister.

Avec leurs autres services qui ne voyaient pas bien leur intérêt, c'était plus compliqué. Entre 1500 et 1200 agents à la mairie, chacun pouvait refacturer aux autres, il y avait presque autant de prestations facturables que d'agents. Chaque agent voulant devenir son propre centre de coût et procéder à la refacturation interne, cela ne fonctionnait pas.

L'intervieweur : *Je pensais qu'il y avait eu une réticence voire une résistance des services administratifs. Or vous semblez dire qu'ils jouaient largement le jeu dans l'alimentation de l'outil***.**

L'interviewé : Ils n'ont pas joué le jeu. Je ne pense pas qu'il y avait de leur part une volonté de ne pas faire. Si vous voulez, leur priorité était autre part. Par exemple les services des sports avaient pour priorité de faire fonctionner les équipements sportifs, de gérer une piscine mais pas forcément de comptabilité analytique, et encore plus dans l'hypothèse où ils ne sentaient pas de pression et d'intérêt de la part de l'encadrement. Parce qu'à partir du moment où la décision a été prise de mettre en place une comptabilité analytique et au moment où elle était censée être opérationnelle au moment où j'étais arrivé, il s'en est passé du temps.

Ce qui était une vraie priorité au départ ne l'était plus beaucoup malheureusement quand je suis arrivé. Les services le sentaient. On avait tous les cas de figure : ceux qui étaient intéressés et ceux qui ne l'étaient pas. Et comme, quand je suis arrivé, il n'y avait pas de retour non plus du système, il n'y avait pas de réelle motivation des services à faire fonctionner cela. J'héritais d'un système mais je venais également avec mes propres a priori sur l'outil.

L'intervieweur : *Par rapport au cabinet de conseil, j'ai eu l'accès à une partie des archives de la mairie et j'ai vu le plan d'actions « plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution » : il a été co-écrit par vous et les membres du cabinet de conseil ?*

L'interviewé : On peut dire ça comme ça. Cela a été fait en collaboration

L'intervieweur : *C'était une volonté de réactiver le projet en cours de mandat ?*

L'interviewé : Si vous voulez, ça partait du constat que l'outil qui avait été mis en place, dans sa mise en œuvre était surdimensionné avec près de 1500 agents qui se refacturaient entre eux des prestations dans tous les sens, c'était pas gérable.

D'autre part, est-ce que ça présentait toujours un intérêt, la prestation de renseignement à l'accueil ou les coûts d'élaboration d'un mandat de paiement ou d'un titre de recette ? Tout cela aurait dû être refacturé si le système avait fonctionné comme prévu. Les idées étaient de dire : il faut, dans un premier temps, avec l'outil tel qu'il existe, faire plus simple, simplifier le réseau, le nombre de centres de coûts, gérer la facturation interne ou de suivi de prestations, là où il y un vrai intérêt à le faire. C'était cela l'idée. Poser le constat que ce qui avait été fait ne pouvait être géré et faire des choses plus raisonnables et simples. Faire un suivi de prestations là où il y a une vraie logique.

L'intervieweur : *Cela explique que j'ai retrouvé dans les archives votre intervention lors du colloque de juin 1992 qui misait sur une simplicité en cours du projet qui visait à rationaliser au maximum toutes les procédures. Vous mettiez en évidence l'impératif de simplicité du modèle.*

L'interviewé : De faire plus simple, en tous les cas. Il s'agissait de s'appuyer sur des services qui avaient une vraie logique à refacturer leurs prestations, le service technique, cela été évident. Au niveau des services techniques il y avait le directeur de l'époque, qui était très partant et intéressé d'un point de vue personnel. Maintenant les autres…

L'intervieweur : *En ce qui concerne les formateurs, comment étaient-ils choisis ? Quels étaient les critères, c'étaient des volontaires ?*

C'était sur la base du volontariat. Je n'étais pas là à ce moment-là. Vous faisiez référence à … Moi les deux seuls que j'ai trouvés, c'étaient …. Mais ils ne s'en occupaient plus à ce moment-là.

L'intervieweur : *Du coup vous ne vous rappelez plus l'identité des autres ? Il était cinq, semble-t-il ?*

L'interviewé : Cela remonte tout cela. Je ne vois pas.

Au départ au moment de la mise en œuvre des choses, je ne vois pas…C'était peut- être une attention au départ. De ce qui aurait dû se mettre en place, la mairie a bien compris qu'il fallait des relais en interne et là sur la base du volontariat, ceux qui étaient intéressés ont reçu une petite formation.

L'intervieweur : *D'accord. J'aurais souhaité svp une clarification sur la construction du logiciel de comptabilité analytique. En effet j'ai entendu parler de deux ingénieurs. Mais venaient-ils des services de la mairie ou étaient-ils détachés du cabinet ?Ou recrutés ou auparavant en poste ?*

L'interviewé : Non ils ont été recrutés par la mairie mais je ne les ai pas connus

L'intervieweur : *J'avais cru comprendre qu'ils avaient été détachés du cabinet pour le projet de la mairie ?*

L'interviewé : Non pas que je sache. Ils sont restés longtemps, deux ans environ. Ils travaillaient à plein temps pour développer l'outil. Ils devaient dépendre des services informatiques.

L'intervieweur : *Vous rappelez-vous comment fonctionnait concrètement le logiciel de comptabilité analytique? Comment est-il alimenté ?*

L'interviewé : Il était installé aux services des finances et c'est un agent des services financiers qui devait en faire l'alimentation, à partir des informations qui lui étaient données sous forme de formulaires, ou quelque chose comme cela par les services.

La codification analytique des mandats et des titres se faisait en principe au niveau des services, la facturation interne aussi mais ce n'était pas décentralisé. Ce système informatique était, comme on faisait, il y a vingt ans, ils sortaient des listings. C'était une masse de papier qui devait faire un mètre de haut quand cela sortait. Ce n'est pas comme aujourd'hui : c'était des listings qui sortaient. Ça faisait bien un mètre de haut. Et puis le problème c'est qu'il n'y avait personne au départ pour en faire l'analyse, pour aller voir les services, pour les intéresser. C'est à mon avis une erreur de conception de départ. Il y aurait dû avoir un contrôleur de gestion dès le départ, dès l'analyse. Ça n'a pas été le cas, et puis le recrutement a pris du temps car le premier recrutement a échoué. Pour le cabinet Deloitte et Touche, cela a été une mission complémentaire de suivi de la mise en place du projet, c'était plus dans les mots que dans les faits…

L'intervieweur : *Quelles relations aviez-vous avec le cabinet de conseil ?*

Je les ai croisés en fin de parcours ; on a travaillé à la réception du plan d'action. Les idées du colloque n'étaient qu'une façon de faire parler la comptabilité analytique de La Roche-sur-Yon, du maire afin que les services se rendent compte qu'il y ait un vrai enjeu, puissent voir ce qui pouvait être fait autre part et qu'ils prennent conscience qu'ils n'étaient pas tout seuls dans cette démarche-là. Il n'y a pas eu de retombées particulières, hormis les actes du colloque.

L'intervieweur : *Savez-vous comment les consultants ont architecturé la comptabilité analytique ?*

L'interviewé : C'étaient des groupes de consultants qui finalement ont positionné chaque service en tant que fournisseurs ou clients des autres en disant : tout le monde a vocation à se facturer quelque chose. Il faut déterminer ceux qui pouvaient refacturer, les indicateurs d'activités de refacturation et également introduire dans le système les caractéristiques des services, c'est-à-dire des indicateurs, pas de facturation mais d'activité. Ils ont laissé aller les services trop loin, chacun a réfléchi à ce qu'ils pouvaient faire « comme on va me facturer quelque chose, moi il est bien évident que je coûte aussi quelque chose et je réalise des prestations pour les autres donc je facture aussi ! » Il y avait eu une absence de maîtrise et j'ai du mal à me l'expliquer. Je ne sais pas ce qu'ils vous ont dit par rapport à leur maîtrise.

L'intervieweur : *J ai surtout eu des généralités sur des principes de l'intérêt de la comptabilité analytique dans les collectivités. J'ai eu un discours plus général et parfois partisan dans d'autres interviews. J'avais besoin de cumuler des entretiens.*

L'interviewé : Au service financier, vous avez rencontré d'autres personnes, à part monsieur …?Sinon avez-vous eu des contacts avec les élus ?

J'ai, oui j'ai rencontré l'ancien maire de l'époque,. Il a tenu un discours extrêmement policé, général,. sur le cadre général, sur l'intérêt d'une comptabilité analytique, sur la caution d'une bonne gestion.

L'interviewé : Oui, je pense que l'intérêt du maire, c'était ça.

L'intervieweur : *Pour tous les aspects techniques, il m'a invité à rencontrer monsieur... J'ai eu accès aux documents d'archives.*

L'interviewé : Au service financier la personne qui était en charge des systèmes était un certain monsieur …C'est lui qui concrètement gérait l'outil mais il ne courait pas après les services. Il faisait avec ce qu'on lui donnait. Si on lui donnait, il saisissait. Si on ne lui donnait pas, il ne saisissait pas. Les informations partaient comme cela. Il n'y avait pas un seul

responsable de service à part J… au service technique qui réclamait des informations. Il sentait bien qu'au niveau des directeurs généraux adjoints de l'époque, il n'y avait pas de volonté de suivi. Il y a avait eu un intérêt au départ mais il n'a pas été entretenu parce que les directeurs se rendaient compte que le système mis en place était ingérable, qu'ils étaient allés trop loin dans le détail et que c'était trop complexe.

Et puis ce n'était plus une priorité. Dans certaines mairies comme la Roche-sur-Yon, vous pouviez très bien avoir des projets qui bénéficiaient de toute l'énergie des services au départ. Tout le monde s'investissait parce que le maire avait dit qu'il fallait. Et après ça pouvait retomber aussi vite. C'est quand même des sommes importantes qui ont été dépensées par la mairie pour mettre en place le système. Ce qui a été versé à Deloitte et Touche, ce n'est pas insignifiant. Il y avait aussi ma rémunération sur trois ans.

2.5. Entretien en vis-à-vis du 24/10/2012avec l'ancien assistant du contrôleur de gestion (actuel contrôleur de gestion), durée une heure

L'intervieweur : Pouvez-vous me rappeler SVP la démarche de poursuite du contrôle de gestion à l'issue de la non-reconduction du contrat du contrôleur de gestion ?

L'interviewé : Moi j'étais en tuilage avec …c'est-à-dire que j'étais son assistant de gestion parce que le directeur général l'avait souhaité. Ce dernier a décidé de ne pas renouveler le contrat du contrôleur de gestion et m'a mis très clairement à la tête du contrôle de gestion avec une mission qui était à l'époque très claire. C'était à l'époque de mettre en œuvre un guide utilisateur de la comptabilité analytique, ce qui n'avait pas été fait, de vulgariser la comptabilité analytique et d'aller beaucoup plus sur le terrain pour faire que la comptabilité analytique soit appropriée par l'ensemble des services. Ça c'est la période 1992-1998. Un petit peu avant, le directeur général décide de lancer un audit sur l'ensemble des services municipaux, qui amène à une réorganisation des services et à la mise en œuvre de ce que, nous ici, on a appelé la ligne verte, c'est-à-dire la formalisation d'un projet de délégation, d'un projet de direction et d'un projet de service.

À la lumière de ces rédactions, qu'elles soient de direction générale, de directions, de service, il fallait bien mettre en œuvre des outils de mesure pour appréhender précisément ce qu'il allait en être des choix et des orientations politiques qui étaient déclinés en orientations administratives. Le directeur général décide alors la mise en place de tableaux de bord.

J'ai été appuyé par un cabinet de consultants parce que le 1er adjoint en charge de ce dossier-là est devenu maire et était très en prise avec ça. On a un maire qui est pour ça très intéressant parce qu'il est très en prise avec les chiffres, avec le contrôle de gestion donc ça rendait la mission très confortable. A la fois elle est appuyée politiquement et à la fois elle est appuyée sur le plan administratif.

C'est pas simplement un outil pour dire que c'est un outil et que l'on va simplement faire du quantitatif. C'est un outil pour dire on passe d'une culture orale à une culture écrite. L'objectif est d'aller beaucoup plus sur le terrain pour faire que la comptabilité analytique soit appropriée par l'ensemble des services.

On se dit à un moment : au fond on regarde les objectifs que l'on a fixés au travers du projet de délégation. Est-ce que je suis dans les clous ? Et comment je dois organiser mon action pour permettre à moi de gommer l'écart que je peux constater ? Donc ça a été un gros chantier et j'avais toujours la responsabilité du contrôle de gestion avec l'aide d'une autre personne qui, du coup, est devenue l'assistant de gestion et moi, le conseiller de gestion. J'insiste beaucoup sur le mot conseiller de gestion parce qu'on dit beaucoup contrôleur de gestion mais contrôleur de gestion, ça fait peur. C'est des mots qui restent pour aujourd'hui pour les collectivités, un mot un peu barbare. On voit bien qu'aujourd'hui et de plus en plus on insiste plutôt sur le mot conseiller de gestion. Dans les pays anglo-saxons, ça reste encore « controller », chez nous c'est plutôt plus tenu. Particulièrement dans les collectivités locales.

Voilà 2004, je quitte cette structure de conseiller/contrôle de gestion pour intégrer une structure qui s'appelle S.P.O.T. (stratégie prospective et observatoire des Territoires) dans laquelle était à part entière le maire de l'époque, quand je vous dis qu'il était très féru de cela mais à l'époque il était 1er adjoint. Je lui rendais des comptes sur tout ce que je venais de vous dire précédemment. Il crée S.P.O.T. et je reste sur S.P.O.T. durant six ans. On décide à partir de 1998 de ne pas reconduire la comptabilité analytique car aujourd'hui encore plus hier on se rend compte que l'on a besoin de coûts pour des refacturations parce que l'on est en communauté d'agglomération et que la ville a une mission de prestation envers l'agglomération et aujourd'hui on est toujours un peu bancal sur la refacturation de ces coûts là. Ils sont réalisés mais il nous faut plus de temps car on a plus les moyens et les outils pour le faire. Je suis principalement sur cette structure, je m'occupe principalement des tableaux de bord et des missions qui me sont dédiées. On décide d'appuyer fortement le conseil de gestion comme étant la base transversale d'un certain nombre de choses. Je suis à part entière conseiller de gestion avec toujours la même dynamique mais en plus on estime aujourd'hui que les leviers du management ne sont pas essentiellement des éléments de coût ou d'activité

qui sont déclinés avec les tableaux de bord. Et c'est en sens que je suis aussi chef de projet de la qualité. Déjà je fais le fer de lance du management dans nos services municipaux. C'est drôlement important, c'est un vrai changement dans nos collectivités. Blois, c'est pareil, contrôle et conseil de gestion intègrent la démarche qualité. C'est une vraie nouveauté. Peut-être que c'est un vrai effet de mode mais on se rend compte aujourd'hui que c'est quelque chose de drôlement déterminant. On a souvent mis des comptabilités analytiques en place sans avoir au préalable réfléchi aux organisations. La qualité c'est déjà de réfléchir à la qualité, au management des organisations et à la levée des freins. Et au fond, c'est de se dire quand on a posé le process, quand on a posé notre organisation, alors on peut réfléchir à une mise en œuvre d'outils percutants de référence.

Aujourd'hui on a trois échelons. On a l'échelon des chefs de service où là on a quelque chose de très opérationnel avec des tableaux de bord qui roulent, des tableaux de bord d'activité. On devrait avoir des tableaux de bord au niveau des directeurs qui sont beaucoup sur le champ stratégique mais aussi opérationnel et là, c'est le maillon faible. C'est le maillon où aujourd'hui, malgré le fait que le directeur général a impulsé des objectifs pour chacun, on a du mal à trouver des indicateurs pour chacun qui s'articulent entre les opérants et la direction générale. C'est un maillon un peu plus faible au niveau des tableaux de bord. Au niveau de la direction générale, là c'est très clair, on a une revue de gestion tous les trois mois que le DGS souhaite. Il a son tableau de bord de directeur général où on retrouve des indicateurs de DRH (absentéisme, heures payées…) , des indicateurs financiers et des indicateurs d'activité et on a une revue de gestion où il a la possibilité de choisir en plus des indicateurs relatifs à la préoccupation du moment, exemple l'indicateur téléphonique. Exemple dans nos collectivités on a beaucoup d'appels non aboutis. Donc ça s'articule bien, ça s'articule plutôt très bien. Là précisément, il m'a demandé une étude particulière, j'ai zoomé sur cette étude. J'ai un autre collègue qui s'occupe de tout ce qui est association. Là on est bien sur du contrôle interne et là sur le versant du contrôle externe.

Mon second collaborateur a le statut de contrôleur de gestion et a énormément basé sur le versant externe et avec moi, en appui sur certains dossiers. On est tous les deux, (le DGS souhaite que l'on fasse équipe). On est à l'étude d'une troisième personne. On a un assistant de gestion qui est malheureusement décédé. On est à réfléchir à une nouvelle organisation, une force de frappe beaucoup plus importante. Le maire décidera de cela. Avec le DGS on a établi des scénarii d'organisation. On a bâti un profil de poste qui n'est pas une fiche de poste qui serait plutôt la contraction de mes activités mais le maire décidera car, peut-être, il en sera tout autre. On n'a pas de Directeur général adjoint aux ressources. On est rattaché directement

au directeur général des services, ce qui est quand même très confortable pour les décisions quand il y a à en prendre et je le vois bien dans la mission qui m'a été conférée sur la démarche qualité. C'est tout à structurer. Est-ce qu'on aura un Directeur Général aux Moyens et aux Ressources dans l'année qui vient de s'écouler ? Est-ce que l'on dépendra de lui ? Est-ce que la troisième personne sera une personne à part entière avec une expertise à part entière ?

C'est quand on a changé de système informatique qu'ils se sont dit : ça va être compliqué de créer des passerelles informatiques pour emmener la comptabilité analytique. Ça pouvait être coûteux et le choix qui a été fait à l'époque et qui n'a pas été partagé par tous les membres de la D.G. de l'époque. On ne transporte pas la comptabilité analytique sur le nouveau système.

Ça va être compliqué de créer des passerelles informatiques. Ça pouvait être coûteux et le choix qui a été fait à l'époque et qui n'a pas été partagé par tous les membres de la direction générale. a été de ne pas transporter la comptabilité analytique sur le nouveau système. D'ailleurs le secrétaire général adjoint 2, ex-coordinateur du projet était farouchement défenseur du choix de faire passer la comptabilité analytique sur le système. Il a regretté qu'on ne puisse pas le faire.

Il y avait un organigramme analytique. Pour chacun des centres de coût, il y avait des prestations et des unités de répartition et de reventilation. Le calcul des coûts se faisait par centre de coût. Le contrôleur de gestion est arrivé avec le système. Il a constaté qu'il y avait déjà un système existant. Il l'a fait vivre comme il l'a fait vivre mais de 92 à 98 on a continué à le faire vivre de la même façon. Il y a eu des simplifications sur des centres de coût. Le contrôleur de gestion d'alors est allé trop loin dans le découpage. On pouvait peut-être parfois s'épargner certains centres de coût et on pouvait parfois se retrouver pour un centre de coûts avec 30, 40 prestations. Donc moi la mission que j'avais c'était de 3j à 1j de temps de traitement. Vous dites que cela doit aider à la décision et vous remettez les résultats au moins quinze jours après. J'avais cette mission. On sentait bien qu'il y avait des prestations qui ne méritaient pas d'exister. On était avec des prestations externes en double. Or dans le principe du calcul, elle était enclenchée. Donc ça faussait un peu les coûts donc on a simplifié. On a donné quelque chose qui était beaucoup plus en prise avec l'organisation. Pour moi ça a été un regret. On le voit bien aujourd'hui : si on avait eu encore la comptabilité analytique peut-être avoir un organigramme analytique résumé aux services prestataires capables de refacturer. Des informations sur ce que coûte une refacturation. Un changement en coût direct, plus que de coût complet. Quand vous avez un centre de coût, que vous avez des prestations, que pour chacune d'elles, vous avez une unité de répartition qui renvoie sur un

centre de coût et que lui-même doit reventiler vers une direction qui elle-même reventile. C'était ça aussi la complication de l'époque : dès qu'un service n'avait pas alimenté ses prestations en centres de coûts, cela pouvait faire basculer tout le reste. Tout était trop imbriqué. On a eu la chance de simplifier les choses, n'empêche que les choses étaient quand même très imbriquées. Si le service de DRH ne remplissait pas ses éléments, ça bloquait le système.

En matière de refacturation des prix de journée des EHPAD, en matière de refacturation des locations de salle sportive à des associations, des établissements scolaires privés. Ça a servi dans des affiches politiques de dire la différence entre le prix d'une place de stationnement et le coût d'une place de stationnement (Roche Magazine). Mon ancien supérieur et DGA est une personne formidable, qui a porté un certain nombre de projets. Il a participé au groupe de mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les collectivités locales, la mission Juppé. Moi je lui dois beaucoup par rapport à ça, il avait une vision très droite, très intéressante sur la comptabilité analytique et il avait une grosse expérience. C'était comme un novateur. Le contrôleur de gestion dépendait de lui. Le colloque sur le contrôle de gestion, c'était lui. Rendez-vous compte. Une ville moyenne de 50 000 habitants qui se lance là-dedans, qui fait venir quand même des personnalités. Le personnage est très charismatique, par sa présence par sa force. Il a beaucoup apporté le projet.

Des garçons très brillants. Moi les retours des collègues que j'avais quand ils les rencontraient en formation, ça semblait hermétique, ça semblait peu accessible. On teste sur quelques services puis d'un seul coup on généralise. L'information elle est passée mais au fond il a manqué quoi ? Il a manqué une réelle présence sur le terrain pour former, sensibiliser, accompagner. Le contrôleur de gestion d'alors à mon avis, c'est un des points d'achoppement, il n'est pas allé assez sur le terrain. Il n'a pas assez accompagné les services qui l'apprenaient. Il y a eu des formations, comment calculer un coût. Mais après il faut être avec les gens dans le service, les accompagner en tant que tels, le côté conseil. Ça n'a pas été fait, c'est ce qu'on m'a demandé de faire, de créer ce liant, réconciliant les gens avec la comptabilité analytique. Je crois que cela n'a pas été un échec total avec la comptabilité analytique. Cette période-là était plutôt pas mal pour tout ce que je vous ai dit. Vous êtes dans des choix et vous montrez des choses et c'est le politique qui décide ou non. Il ne faut pas être déçu de ça. Il y a certainement une conjonction d'évènements : un politique très fort, le maire qui a porté le projet. C'est tout l'intérêt que l'ancien contrôleur de gestion a montré dans le projet et je suis persuadé que lui croit encore beaucoup à cela même si c'est plus un effet de mode, la comptabilité analytique. Je pense que certains points n'ont pas été appréhendés. Les

consultants n'ont pas forcément tout le temps bien appréhendé les choses. On était sur une vision très intellectuelle, des personnalités, c'était quand même des sommités. Ceci étant, je pense que l'on n'a pas évalué vraiment l'impact et quand ça a percuté les services, l'accompagnement qui aurait dû être fait derrière n'a pas été fait et ça s'est un peu délité. Et après le choix qui en a été fait en 98 de changer de système a fait que, là, on enterre le projet. Certains au service prestataire disaient qu'ils regrettent un peu aujourd'hui un système de calcul de coûts capable de mener précisément ce que peut coûter une impression, une prestation bureautique

C'était la plate-forme intertechnique. On aurait pu faire le pontage, la passerelle, Le DGA était farouchement défenseur du choix de faire passer la comptabilité analytique sur le système. D'autres n'ont pas fait ce choix-là. Le DGA a regretté qu'on ne puisse pas le faire. On l'aurait encore aujourd'hui. Je ne sais pas si on l'utiliserait encore mais cela serait déterminant. En tout cas, les formateurs s'étaient considérablement engagés dans les formations, j'en ai fait d'autres dans la M14. Vous voyez le poids du maire là-dessus.

Archives

Sources primaires

Archives de la ville d'Angers

- 0009W0008
  - *Note de visite mairie d'Angers 1967 du cabinet O.B.M. Organisation Yves Bossard et Pierre Michel (nous n'avons pas retrouvé dans les archives une date précise).*
  - *Compte-rendu de la commission d'organisation interne, 20 octobre 1967.*
  - *Compte-rendu de la commission d'organisation interne, 27 octobre 1967.*
  - *Compte rendu du Cabinet O.B.M., octobre 1967.*

- 1300 W 009
  - *Analyse critique du cadre de la comptabilité budgétaire.*
  - *Notes du service organisation et méthodes 1984.*
  - *Fiche de relevé journalière aux espaces verts et jardins (22février 1984).*
  - *Note à l'attention de mesdames et messieurs les chefs de service,*
  - *note du secrétaire général 1° mars 1984.*
  - *Comptes d'Exploitation analytique et coûts unitaires (avril 1984).*
  - *Essai d'un modèle de compte d'exploitation analytique,*
  - *Note du secrétaire général à mesdames et messieurs les chefs de service, le 15 mars 1984.*
  - *Analyse critique du cadre de la comptabilité budgétaire,*
  - *notes du service organisation et méthodes août 1984.*
  - *Schéma directeur cadre et principe de comptabilité analytique,*
  - *Service organisation et méthodes août 1984.*
  - *Coût horaire des sections opérationnelles,*
  - *note à l'attention de monsieur le secrétaire général le 7 novembre 1984.*
  - *Fiche mensuelle d'activité de du contrôleur de gestion (décembre 1984).*
  - *Mise en place comptabilité analytique extrait de note du secrétaire général (date non précisée).*
  - *Note du secrétaire général à l'intention des chefs de services, relative aux coûts horaires des sections opérationnelles (8 janvier 1985).*
  - *Dossier premier schéma directeur informatique 1985-1987.*
  - *Tableau de bord de fréquentation : le cas des centres de loisirs sans hébergement C.L.S.H. juin 1986.*
  - *Coût total et coût moyen des principales manifestations culturelles (1991-1996).*
  - *Gestion des déchets et propreté (1993-1996).*
  - *Extrait du rapport de synthèse R.B.O. 1997 (1991-1996).*
  - *Exemple de plan d'amortissements d'investissements (1996).*
  - *Alimentation des axes d'analyse en gestion financière en comptabilité analytique 1999.*
  - *Contrat d'innovation (2000).*

- 1870 W 0001
  - *Étude spécifique faite par le contrôleur de gestion, intitulée « analyse du compte administratif 1983.*
  - *Évolution des dépenses et des coûts de fonctionnement par rapport à 1982.*
  - *Exemple de clés de répartition des charges de structure service voirie (en % sur la base de temps passés) -1986-.*
  - *Étude sur absentéisme et heures travaillées Base G.I.P.- 1986.*

- *Comparaison des heures travaillées sous le progiciel GIP (1986).*
- *Parc automobile bilan 1992-1993, étude de l'Institut pour le Développement du Conseil d'entreprise (I.D.C.E.) : documents de stage, suivi de l'étude, présentation aux Directeurs de services, synthèse (1997).*

- 1870 W 0003
  - *Étude cabinet Duranton Consultants, parc automobile*

- 1870 W 0020
  - *Séminaire conception et mise en œuvre des tableaux de bord de gestion des villes synthèse de l'intervention du contrôleur de gestion d'Angers sur la journée de formation, organisé par l'association des ingénieurs des villes de France en collaboration avec l'ENACT Pierre Tabanou à Montpellier, 4 et 5 juin 1992.*

- 1870 W 0028
  - *Imputation de charges directes de personnel à divers centres de coût 1987-1988.*
  - *Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1994).*
  - *Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1995).*

-1870W 0032
  - *Facturation au district espace verts,*

Archive personnelle de l'ancien secrétaire général de la ville d'Angers
- Présentation des réunions bilans objectifs (R.B.O ;).

Archive personnelle de l'ancienconseiller de gestionde la ville d'Angers
- Présentation du conseil de gestion à la ville d'Angers.

Archives de la ville de La Roche-sur-Yon

- 108 W18/1à 108 W19
  - *Comptes administratifs de 1977 et 1982.*

- 1870W1
  - *note du secrétaire général adjoint du 24 août 1988 au le maire et à l'adjoint aux finances.*

- 37W15
  - *Note du directeur des systèmes d'information et de la communication au secrétaire général adjoint, 3 février 1988.*
  - *Compte-rendu du secrétaire général adjoint de la 2ème réunion du groupe de travail du 9 février 1988.*
  - *Document de présentation de la commune de La Roche-sur-Yon, 19 février 1988.*
  - *Conception et mise en œuvre de tableaux de bord : fiche d'indicateur*
  - *Principes prévus de l'organisation des prestations reçues et fournies*
  - *Compte-rendu du secrétaire général adjoint de la 2ème réunion du groupe de travail du 9 février 1988,*
  - *Document de présentation de la commune de La Roche-sur-Yon, 19 février 1988.*
  - *Note du secrétaire général adjoint au groupe de travail de la comptabilité analytique, 5 avril 1988.*
  - *Rapport au comité technique paritaire sur l'introduction d'un système de comptabilité analytique, 27 avril 1989.*
  - *Note du secrétaire général et à destination du maire, 24 août 1988.*
  - *Projet de dossier de consultation des entreprises du secrétaire général adjoint, au maire et à l'adjoint aux finances, 24 août 1988.*
  - *Structure d'un centre de responsabilité*

- *Maquette prévue d'état de coût de revient d'une prestation*
- *Définition du poste du contrôleur de gestion, 1989, rédigée en prévision du premier recrutement du contrôleur de gestion.*
- *Règles de gestion et réseau analytique, date non mentionnée.*
- *Note de monsieur le secrétaire général à messieurs les secrétaires généraux adjoints et l'ensemble des directeurs le 02 avril 1990*
- *Compte-rendu du secrétaire général adjoint de la réunion, 4 septembre 1990.*
- *Tableaux de bord et indicateurs, Touche Ross, date non mentionnée*
- *Note à la responsable SCE informatique par le directeur des systèmes d'information et de la communication, 27 août 1990.*
- *Note de compte-rendu de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre,*
- *Note du maire aux directeurs, 21 septembre 1990.*
- *Rapport Touche Ross à monsieur le maire, 10 octobre 1990.*
- *Notes personnelles du contrôleur de gestion, date non mentionnée.*
- *Plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution, 23 octobre 1990*
- *Lettre recommandée avec accusé de réception du maire au cabinet Touche Ross 25octobre 1990*
- *Note du secrétaire général, 29 octobre 1990.*
- *Compte-rendu de la réunion du 30 novembre 1990 par le contrôleur de gestion,*
- *Intervention du contrôleur de gestion au bureau municipal du 14 décembre 1990,*
- *Extrait cabinet Deloitte et Touche point d'avancement au 15 février1991*
- *Extrait Plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évaluation .Point d'avancement N°1 au 15/02/1991*
- *Plan d'action pour rendre le système opérationnel, point d'avancement au 15 février 1991.*
- *Rapport de fin de mission Deloitte et Touche, 28 février 1991.*
- *Note à l'attention du contrôleur de gestion par le responsable SCE informatique, analyse par le service informatique du plan d'action pour rendre le système opérationnel de la comptabilité analytique de la ville de la Roche-sur-Yon, 29 mars 1991.*
- *Note du contrôleur de gestion à l'intention du Directeur du Système d'Information et de la Communication, 4 avril 1991.*
- *Compte-rendu du secrétaire général de la réunion du 4 avril 1991.*
- *Note du contrôleur de gestion* 16 mai 1991.

37 W29

- *Dossier Michelet Consultants diagnostic, 1986.*
- *Dossier Michelet Consultants réorganisation des services, 1986.*
- *Dossier Michelet Consultants recommandations, p.4 novembre 1986.*
- *Compte-rendu de la réunion de présentation des recommandations relatives à l'organisation des services généraux, secrétariat général le 18 décembre 1986*
- *Dossier Michelet Consultants centre technique municipal : faiblesses constatées*
- *Création d'un centre technique municipal, étude sommaire de mise en place, note de la direction générale des services en date du 9 février 1987.*
- *Dossier Michelet Consultants évolutions prévues à 2/3 ans au niveau de la commune.*
- *Dossier Michelet Consultants extrait du rapport Michelet Consultants : amélioration de fonctionnement.*

40W 20

- *Manuel d'initiation à la technique des coûts directs, 10 octobre 1990.*

- Compte-rendu de la Direction générale et de l'ancien comité de pilotage de la comptabilité analytique en date des 12 et 15 mars 1991.
- Note du contrôleur de gestion, 16 mai 1991.
- Compte-rendu de la réunion du 30 novembre 1991 par le contrôleur de gestion
- Note du contrôleur de gestion à l'attention du directeur général, 3 février 1992.
- Plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évolution, 23 octobre 1992.
- Lettre du maire au cabinet Touche Ross, 25 octobre 1992.
- Rapport d'expertise de l'outil de comptabilité analytique du comité de pilotage 1992.

40 W22

-Retard dans l'échéancier de la mise en place de la comptabilité analytique note du 27 avril 1989 du secrétaire général des services
- Produit ou service externe : le mandatement
- Prestation demandée à un service interne à la mairie : le bon de commande
- Prestation interne à la mairie : l'ordre de service
- Prestation fournie par un service interne à la mairie : le compte-rendu
- Paiement d'une prestation interne : la facture interne
- Formation à la comptabilité analytique à la mairie de la Roche-sur-Yon, cabinet Touche Ross mai1989.
- Formation à la comptabilité analytique à la mairie de la Roche-sur-Yon cabinet Touche Ross juin 1989.

Références bibliographiques

Abadie M. (1987). Management et gestion de la réalité locale. *Les cahiers du Centre de Formation du Personnel Communal* (22).

Abate B. (2000). *La nouvelle gestion publique*. Paris, L.G.D.J.

Aben J. (2003). *Gestion et financement des collectivités locales*. Économie et innovation. Série cours principaux. Paris, L'Harmattan.

Abrahamson E. (1996). Management fashion. *Academy of Management Review* 21 (1): p. 254-285.

Adler P. S. et KwonS. W.(2002). Social capital : prospects for a new concept. *Academy of Management Review* 27 (1):p. 17-40.

Akrich M., Callon M. et Latour B. (1988). À quoi tient le succès des innovations ? 1 : L'art de l'intéressement, *Gérer et comprendre, Annales des Mines* 11 : p. 4-17.

Akrich M., Callon M. et Latour B. (2006). *Sociologie de la traduction. Textes fondateurs*. Paris, Presses de l'École des Mines, collection sciences sociales.

Allard-Poési F. (2003). Coder les données. In *Conduire un projet de recherche, une perspective qualitative*. Éditions EMS Management & société.

Allard-Poési F. et Maréchal G. (1999). Construction de l'objet de recherche. In *Méthodes de recherche en management*. Dunod.

Allègre H. et Mouterde F. (1991). *Le contrôle de gestion : méthodes, outils, tableaux de bord*. Éditions du Moniteur, 2nd édition.

Amblard H., Bernoux P., Herreros P., et Livian Y.-F.(1996). *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*. Paris, Le Seuil.

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

Amintas A. (2000). Une généalogie des techniques de contrôle : une lecture de Michel Foucault. Site web personnel, http://1libertaire.free.fr/AAmintasFoucault01.html.(consulté en avril 2013).

Ansari S. et Euske K. (1987). Rational, rationalizing and reifying uses of accouting data in organizations. *Accounting, Organizations and Society* 12 (6) : p. 549-570.

Arnaud N. (2007). *Construction et management de compétences collectives dans le cadre de relations inter-organisationnelles : une approche communicationnelle. Le cas du secteur du transport de meubles neufs en France*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université de Nantes.

Avenier M.-J. et Schmitt C. (2005). *La communication des savoirs actionnables à diverses communautés de praticiens : chaînon souvent manquant dans la recherche*. XIVième Conférence Internationale de Management Stratégique, Angers, AIMS

Bargain A. (2011).*Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005)* XVIe Journées d'histoire de la comptabilité et du management Nantes, 23-25 mars 2011

Baron G. (1999).*Évaluation, participation, apprentissage : une conception de l'action publique avec rationalité limitée*. Thèse de doctorat en Sciences Économiques, Université de Rennes 1.

Bartoli A. (1997). *Le management dans les organisations publiques*. Paris, Dunod.

Bartoli A. (2008). Les outils du management public : fausses pistes et vrais défis. In Huron D.et Spindler J., *Le management public en mutation*, Paris, L'Harmattan, 2008.

Bartoli A., et Trouiller B. (1993). Le management dans le secteur public : résultats d'enquête. *Document de recherche* n° 9223, CERIM.

Baumard P. (1994).*Les organisations déconcertées : les transformations de la connaissance dans la gestion de situations ambiguës*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, UniversitéParis-Dauphine.

Baumard P. et Ibert J. (2003). Quelles approches avec quelles données ? In *Méthodes de recherche en management*, 83-101. Paris, Dunod.

Baumard P., Donada C, Ibert J. et Xuereb J.-M.(2003). La collecte des données et la gestion de leurs sources. In *Méthodes de recherche en management*, p. 225-255.

Bayeux P. et Dupuis J. (1995). *Équipements sportifs : coûts et contrôle de gestion*. Éditions C.N.F.P.T.

Beaud M. (1998). *L'art de la thèse*. Collection Repères. Éditions la découverte.

Beaud M. (2006). *L'art de la thèse. Comment préparer et rédiger un mémoire de master, une thèse de doctorat ou tout autre travail universitaire à l'ère du Net.* Collection Repères. Éditions la découverte.

Beaulier M. et Salery Y. (2006). Vingt ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue Française de finances publiques* (95) : p. 69-85.

Becquart-Leclercq J. (1988). Culture organisationnelle et gestion locale. *Politiques et Management Public* (1) : p. 6.

Bédarida F. (2001). Le temps présent et l'historiographie contemporaine. *Vingtième siècle. Revue d'Histoire* : p. 153-160.

Bergadaa M. et Nyeck S. (1992). Induction et déduction dans la recherche en marketing.*Recherche et applications en marketing, 7*(3), p. 23-44.

Berger P. et Luckmann T. (1996). *La construction sociale de la réalité*. Collection U. Paris, Armand Colin.

Berland N. (1997). La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960) : rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu d'acteurs chez Péchiney et St Gobain. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 2 (3) : p. 5-22.

Berland N. (1999). *L'histoire du contrôle budgétaire en France*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Paris Dauphine.

Berland N. et Pezet A. (2000). Pour une démarche pragmatique en histoire de la gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* : p. 5-17.

Berry M. (1983). Une technologie invisible-L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains. Centre de recherche en gestion de l'école Polytechnique.

Berry A., Capps T., Cooper D., Ferguson P. et Hopper T. (1985). Management control in an area of an NCB : rationales of accounting practices in a public enterprise. *Accounting, Organizations and Society*: p. 3-28.

Bessire D., Brillet F., Grimand A. et Méric J. (2012). Introduction. *Management et Avenir* 4 (54).

Bezes P. (2005a). « Le modèle de l'État-stratège » : genèse d'une forme organisationnelle dans l'administration française. *Sociologie du travail*, p. 431-450.

Bezes P. (2005b). Le renouveau du contrôle des bureaucraties. L'impact du New Public Management. *Informations sociales* 6 (126) : p. 26-37.

Blanchet A. (1997). *Dire et faire dire. L'entretien*. Paris, Armand Colin.

Blanchet A. et Gotman A. (1992). *L'enquête et ses méthodes : l'entretien*. Nathan.

Blet P. (1956). *La comptabilité par décalque pratique*. Chez l'auteur.

Bodart S. et Delasnerie A.(1980). La comptabilité analytique d'exploitation des équipements. In *La pratique de la gestion des équipements collectifs. Analyse comptable et contrôle de gestion*.

Bodiguel J.-L. (2006). La DATAR : quarante ans d'histoire. *Revue Française d'Administration Publique* (119) : p. 401-414.

Boisvert H. (1994). Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil. *Revue Française de comptabilité* (258) : p. 39-44.

Bonnaud R. (1989). *Le système de l'histoire*. Paris, Fayard.

Boston J., Martin J., Pallot J., et Walsh P. (1991). *Reshaping the State. New Zealand 's Bureaucratic Revolution*. Oxford University Press.

Boudaud G. (2009). *Le guide du budget communal*. Association des maires du Maine-et-Loire.

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

Bouinot J. (1980). Principes généraux sur le calcul des coûts. In *La pratique de la gestion des équipements collectifs. Analyse comptable et contrôle de gestion*. Les techniques de gestion communale.

Bouinot J. et Schmitt D. (1981). Chapitre X. Innovations et gestion. In *Annuaire du Grale*.

Bouquin H. (1995a). Vingt-cinq ans de contrôle de gestion: de la maturité aux doutes. *Paris-Dauphine, Vingt-cinq ans de sciences d'organisation*, p. 73-89.

Bouquin H. (1995b). Rimailho revisité. *Comptabilité Contrôle Audit, 1*(2).

Bouquin H. (1997).*Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.

Bouquin H. (2003).*La comptabilité de gestion*. Presses Universitaires de France. Que sais-je ? Paris. 3e édition.

Bouquin H. (2004). *Le contrôle de gestion*. PUF. 6e édition.

Bouquin H. (2009). Contrôle et stratégie. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et de l'audit*.

Bourcieu S. (2001). PMI exportatrices et transformations de la stratégie dans les pays en transition. *Revue internationale PME* 14 (1) : p. 69-92.

Boyer A (1992). *L'explication en histoire*, Lyon : PUL.

Brennan G., et BuchananJ. M.(1977). Towards a Tax Constitution for Leviathan. *Journal of Public Economics* 8 (8): p. 255-273.

Brown R. E. et Sprohge H.-D. (1987). Governmental managerial accounting : What and where is it ? *Public Budgeting Finance* 7 (3): p. 5-46.

Brunsson N. (1989). *The organization of hypocrisy: talk, decisions and actions in organizations*. Wiley, University of California.

Buchanan J. et Tullock G.(1962). *The calculus of consent : logical foundations of constitutional democracy*. Ann Arbor. University of Michigan Press.

Bucheli M. et Wadhwani D. (dir.) (2013).*The Historical Turn in Management andOrganization Studies*, Oxford, Oxford University Press.

Burlaud A. (1978). Le contrôle de gestion dans les services publics. *Revue française de comptabilité*,n°88, décembre 1978, p. 424-444.

Burlaud A. et Gibert P. (1984). L'analyse des coûts dans les organisations publiques: Le jeu et l'enjeu. *Politiques et management public*, *2*(1), p. 93-117.

Burlaud A. et Gibert, P. (1996). L'analyse des coûts dans les organisations publiques. *L'action publique*.

Burlaud A. et Simon C. (1993). *Comptabilité de gestion. Coûts / contrôle*. 3ème édition.

Burns J. et Scapens R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change : an Institutional framework. *Management Accounting Research* (11) : p. 3-25.

Busson-Villa F. (1998). *Intégration d'une logique managériale de l'efficacité dans la gestion communale.* Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université de Rennes 1.

Caillaud P. 15 mars 1977. *Ouest France*.

Cailleau P. (2002). Le contrôle en environnement informatisé. *Politiques et Management Public* 20 (3) : p. 109-122.

Callon M. (1986). Some elements of a sociology of translation : domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. In *Power, action and belief : a new sociology of knowledge*, p. 196-223. Routledge et Kegan Paul, London and New York.

Cailluet L., Chessel M.E. et Lemarchand Y. (2013).*Histoire et sciences de gestion*, Vuibert.

Capelle S. (1980). La comptabilité de gestion des ateliers. In *La pratique de la gestion des équipements collectifs. Analyse comptable et contrôle de gestion*.

Carassus D. (2003). Bilan et perspectives du contrôle externe des Chambres Régionales des Comptes. In *Une génération de réformes en management public : et après ?*

Carles J. et Dupuis J. (1989). *Service public local: gestion publique, gestion privée?* Nouvelles éditions fiduciaires.

Carlier B. et Ruprich-Robert C. (1996). *Le contrôle de gestion : missions, outils, système d'information et de pilotage*. Dossiers d'experts. La lettre du cadre territorial.

Carpenter V. et Feroz E. G.(1990). The decision of the state to adopt GAAP : a case study of the Commonwealth of Kentucky. *Accounting Horizons*: p. 67-78.

Carpenter V. et Feroz E. G. (2001). Institutional theory and accounting rule choice : an analysis of four state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society* 26: p. 565-596.

Castex F. et Baudy P. (2013). *Les collectivités anglaises ont-elles encore les moyens de leur performance ?*, Fondation Jean Jaurès / Observatoire de l'action publique.

Chanlat J.F. (1999) Sciences sociales et management, plaidoyer pour une anthropologie générale, Ste-Foy, Les Presses de l'Université Laval, ESKA.

Chanlat J. F. (2005). La recherche en gestion et les méthodes ethnosociologiques. *Management des ressources humaines Méthodes de recherche en sciences humaines et sociales*, p. 159-175.

Chapet J.-M. (2007). Le système de gestion des collectivités territoriales : entre performance et délibération. *Politiques et Management Public* 25 (4) : p. 1-19.

Charpentier M. et Grandjean P. (1998). *Secteur public et contrôle de gestion*. Éditions d'organisation.

Charreire S. et Durieux I. (1999). Explorer et tester. In *Méthodes de recherche en management*, p. 57-81. Dunod. Paris.

Châtelain-Ponroy S. (2008). Le contrôle de gestion dans les bureaucraties professionnelles non lucratives. Habilitation à Diriger les Recherches.

Châtelain-Ponroy S. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg, *Politiques et Management Public*, vol.27, n°3, p. 73-102.

Chevallier J. (1997). La gestion publique à l'heure de la banalisation. *Revue Française de Gestion* (115) : p. 26-37.

Chomentowski V. et Clément N. (1980). Tableau de bord de gestion des équipements complexes. In *La pratique de la gestion des équipements collectifs. Analyse comptable et contrôle de gestion.*

Christensen T. et Lagreid P.(2001). *New Public Management. The transformation of Ideas and Practice*. Ashgate, Aldershot.

Colasse B. (1997). The French notion of « image fidèle »: the power of words. *European Accounting Review* 6 (4) : p. 681-691.

Colasse B. (2009). Vers une technique comptable. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*. Économica.

Cordiner R. (1965). *Decentralization. A managerial philosophy*.in Anthony R.N., DeardenJ., Vancil R.F. (dir.), *Management Control Systems*, Richard D. Irwin, Inc, p. 29-39.

Cour des Comptes. (2008). *Les communes et l'école de la République*.

Cour des Comptes. (2009). *Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales*.

Cour des Comptes. (2011). *Synthèse du rapport public thématique : les collectivités locales et la gestion des déchets ménagers et assimilés*.

Couturier T. et Madore F. (1996). La Roche-sur-Yon, ville atypique ou ville moyenne de l'Ouest français ? *Norois* 43 (171): p. 495-512.

Covalevski M. A., Evans J. H., Luft J. L. et Shields M. D. (1991). Budgeting research : three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accouting Research* 15: p. 3-49.

Covalevski M., Dirsmith M. et Jablonsky S. (1985). Traditional and Emergent theories of Budgeting : an empirical analysis. *Journal of accounting and public policy* : p. 277-300.

Cullière, O. (2006). Appropriation du conseil externe et légitimité du prescripteur. In *L'appropriation des outils de gestion. Vers de nouvelles perspectives théoriques ?* Publication de l'université de St Étienne.

David A. (1998). Outils de gestion et dynamique de changement. *Revue Française de Gestion* : p. 44-59.

David A. (2001). La recherche intervention, cadre général pour la recherche en science de gestion ? in David A., Hatchuel A. et Laufer R. (Eds.), *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Vuibert/FNEGE, Paris, p. 193-211.

David A. (2004). Étude de cas et généralisation scientifique en sciences de gestion. In conférence de l'AIMS, La Havre.

Debbasch C. (1972). *Précis de science administrative*. 2ème éd. librairie de droit et de jurisprudence.

Deem R., Hillyard S., et Reed M.(2007).*Knowledge, Higher Education and the New Managerialism : the Changing Management of UK Universities*. Oxford University Press.

Delion A.-G. (1969). Administration publique et management. *Bulletin de l'Institut international d'Administration Publique* (9).

Demeestère R. (1980). Des outils pour la gestion des villes. *Revue Française de Gestion* (25) : p. 86-92.

Demeestere R. (1985). *L'évolution des modes de gestion des services industriels et commerciaux des grandes villes*. Association des Maires desgrandes villes de France, 1985, 103 pages.

Demeestère R. (1993). Introduction. In *Le contrôle de gestion dans les villes moyennes*.

Demeestère R. (1995). Maîtrise des coûts des services publics locaux. In *Analyse financière des collectivités locales*. Vol. Travaux et recherche du GRAL. Presses Universitaires de France.

Demeestère R. (2000). Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? *Politiques et Management Public* 18 (4): p. 20-46.

Demeestère R. (2002). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*. Systèmes Finances Publiques. LGDJ.

Demeestère R. et Viens G. (1976). Le contrôle de gestion des organisations sans but lucratif. *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p.14-24.

Demers C. (2003). L'entretien. In *Conduire un projet de recherche, une perspective qualitative*, p. 173-210.

De Montricher N. (2007). Le comité d'enquête de 1989 à 2001 : conserver une compétence interministérielle. *Revue Française d'Administration Publique* 5: p. 63-80.

Denis J.-E. et Czellar S. (1997). Les nouvelles directions de recherche en marketing. *Revue Française de Marketing : une étude comparative France-États unis 1989-1994* 62 (1): p. 7-29.

Denzin N. K. et Lincoln Y. S.(2003). *Strategies of Qualitative Inquiry*. Thousand Oaks, 2nd edition.

Descamps F. (2007). La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics : 1946-1950. *Revue Française d'Administration Publique*: p. 27-43.

Deslauriers J. P. (1991). *Recherche qualitative. Guide pratique*. Montréal: Mc Graw Hill.

Desmarais C., Louvel S., Jeannot G., Saglio J., Pernot J.-M. et Ughetto P. (2007). Gestion des personnels publics : évolutions récentes et perspectives. *Revue de l'IRES* 1 (53): p. 111-137.

Di Maggio P. J. et Powell W. (1983). The Iron cage revisited. Institutional isomorphism and collective rationality in organizational field. *American Journal of Sociology* 48 (2): p. 147-160.

D'Iribarne P. (1989). *La logique de l'honneur*. Paris, Seuil.

Dohou Renaud A. (2009). *Le système de management environnemental comme moyen de contrôle de la déclinaison et de l'émergence des stratégies environnementales*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Poitiers.

Dressayre P. (1983). Partage ou légitimation du pouvoir? Le rôle des associations dans les communes de banlieues en France et aux États-Unis. In*Y. Meny (director), Centres et périphéries: le partage du pouvoir, Paris, Economica*.

Dreveton B. (2003). *Invitation à la recherche-l'instrumentation de l'organisation publique : le rôle du processus de construction d'un outil de gestion*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université de Poitiers.

Dubrulle L. et Jourdain D.(2007). *Comptabilité analytique de gestion*. Dunod. (5e édition)

Dupuis J. (1991). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Gestion, Presses Universitaires de France.

Dupuis J., et Bayeux P. (1995). *Équipements sportifs : coûts et contrôle de gestion*. C.N.F.P.T. Ed. Revue EPS.

Dupuis J. (2000). *Coût et tarification des équipements sportifs*. Presses Universitaires du sport.

Dupuis J. (2012.a) Fascicule 3500 comptabilité analytique. Fondements et méthodes générales. Jurisclasseur Collectivités territoriales.

Dupuis J. (2012.b) Fascicule 3550 comptabilité analytique. Application en communes. Jurisclasseur Collectivités territoriales.

Dupuy G. (1992). *L'informatisation des villes*. Presses Universitaires de France.

Duranton Consultants (2000). Le point sur les observations de la chambre régionale des comptes.

Eicher C., Fixari D. et Garnier P. (1980). *La préparation du budget communal. Les déterminismes induits par les procédures et les règles*. Collection Gral. Éditions Cujas.

Eisenhardt K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of management review*, *14*(4).p. 532-550.

Engel P. et Garnier P. (1983). *Le contrôle de gestion en univers administratif*. Politiques et management public, 1, (1), p.165-199.

Enteman W. E. (1993).*Managerialism. The Emergence of a New Ideology*. Madison, The University of Wisconsin Press.

Evah-Manga E. (2003). *Le contrôle de gestion dans les collectivités locales: une maïeutique*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université de Nice.

Evah-Manga E. (2005). Rationalité politique et rationalité managériale dans les collectivités territoriales : deux mondes qui s'ignorent, *Les cahiers du management territorial*, n°20, p.38-69.

Evah-Manga E. (2012). *Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales: une approche sociologique*. Editions L'Harmattan.

Evered R. et Louis M. R. (1981). Alternative perspectives in the organizational sciences:"Inquiry from the inside" and "inquiry from the outside". *Academy of management review*, *6*(3), p. 385-395.

Evrard Y., Pras B. et Roux E. (2003).*Market étude et recherche en marketing*. Éditions Dunod, 3°édition.

Fabre P. (2005). *Le contrôle des associations par les mairies françaises. Étude comparative portant sur les secteurs sports, culture et prévention de la délinquance*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion, IAE d'Orléans.

Fabre P. (2010). L'affectation des ressources aux associations partenaires : la nécessaire politisation des outils de gestion. *Management et Avenir* 10 (40): p. 254-274.

Fabre P. et Bessire D. (2008). Les apports d'une recherche-intervention en collectivité territoriale : l'exemple de l'implantation d'une comptabilité de gestion dans une ville de taille moyenne. *Congrès des IAE*, Lille, France, 11-12 septembre 2008.

Fabre P., Bessire D. et Letort F. (2012). *La comptabilité de gestion dans les villes : la nécessaire déconstruction d'un idéal type*. Cahier de recherche du Réseau national de chercheurs et de praticiens du pilotage des politiques et des organisations publiques territoriales.

Feitz A. (1990). Comptabilité analytique : quand la gestion débouche sur l'absurde. *Sciences et Vie Économie* (62): p. 66-70.

Ferlie E., Ashburner L., Fitzgerald L. et Pettigrew A. (1996). *The New Public Management in action*. Oxford University Press.

Fixari D. et Kletz F.(1996). Pilotage des établissements scolaires : auto évaluation et évaluation. *Politiques et Management Public* 14 (2): p. 71-103.

Flick U. (2009). *An introduction to qualitative research*.LondonSage.

Fournès Dattin C. (2012). *Du Code de commerce de 1807 à la loi de 1966: la lente émergence du commissariat aux comptes*, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université de Nantes.

François-Noyer V. (1996). Une lecture de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion dans les collectivités locales. Cahiers de recherche IAE Lille, p. 4.

François-Noyer V. (1998). Le contrôle de gestion d'une commune. Bilan administratif et politique d'une année de fonctionnement. *Gérer et comprendre, Annales des Mines*.

Fridenson P. (2013). Quelques messages en retourdes historiens aux gestionnaires, in Cailluet L., Lemarchand Y., Chessel M.E., *Histoire et sciences de gestion*, éditions Vuibert.

Friedberg E. et Urfalino P. (1984). *Le jeu du catalogue: les contraintes de l'action culturelle dans les villes*. La Documentation française.

Galland Y. (1987). Rendre opérationnelle la comptabilité analytique. *La Gazette des Communesdes départements et des régions.*

Garcia P. (2007). Essor et enjeux de l'histoire du temps présent au C.N.R.S. *La revue pour l'histoire du C.N.R.S.*

Garsten C. (2011). Recherche qualitative dans les organisations : éléments méthodologiques. *Libellio AEGIS* 7 (2).

Gaschet, R. (1997). *Management socio-économique des collectivités territoriales*. Essai. Lettre du cadre territorial.

Geertz C. (1973). *The Interpretation of Cultures*. New York: Basic Books.

Geiger D. et Itner C.(1996). The influence of Funding Source and Legislative Requirements on Governnment Cost Accounting Practices. *Accounting, Organizations and Society*: p. 549-567.

Gervais M. (2000). *Contrôle de gestion*. 7ème édition. Collection gestion. Economica.

Gibert P. (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Les éditions d'organisation.

Gibert P. (1986). Management public, management de la puissance publique.*Politiques et Management Public*, vol.4, n°2, p.89-124.

Gibert P. (1989). L'analyse de politique. *Revue d'économie politique*, 99e année, n° 2, mars-avril, p. 355-392.

Gibert P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et Management Public*, Vol 13 (3): p. 203-224.

Gibert P. (2000). Synthèse de la journée d'étude de l'Institut de Management Public, « le contrôle de gestion dans les administrations de l'État : réussir la mise en œuvre ».

Gibert P. (2002). L'analyse de politique à la rescousse du management public? ou la nécessaire hybridation de deux approches que tout, sauf l'essentiel, sépare. *Politiques et management public, 20*(1), p. 1-14.

Gibert P. (2003). L'évaluation de politique: contrôle externe de la gestion publique? *Revue française de gestion*, (6), p. 259-273.

Gibert P. et Thoenig J.-C. (1993). La gestion publique : entre l'apprentissage et l'amnésie. *Politiques et Management Public* 11 (1) p.3-21.

Gilbert G. et Thoenig J. C. (1999). Les cofinancements publics: des pratiques aux rationalités. *Revue d'économie financière*, *51*(1), p. 45-78.

Gibert R., Dressayre P. et Verrier P. (1987). La mairie à géométrie variable : finalités et moyens de la démunicipalisation des services publics urbains. *Politiques et Management Public* 5 (3): p. 103-115.

Gilbert P. (1998). *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine ?* Collection gestion. Série : politique générale, finance et marketing. Economica.

Giordano Y. (2003). *Conduire un projet de recherche: une perspective qualitative*. EMS.

Giquel F. (1977). *La commune, son budget, ses comptes, guide pratique d'analyse financière*. Pouvoir local. Les Éditions ouvrières.

Girin J. (1989). *L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations*. AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris.

Girod-Séville M. et Perret V. (2002). *Les critères de validité en sciences des organisations: les apports du pragmatisme* (No. 123456789/12167). Université Paris Dauphine.

Giroux N. (1993). *Changement stratégique dans une institution : le cas Visa Desjardins*. Bourcheville : Gaétan Morin.

Giroux N. (2003). L'étude de cas. In *Conduire un projet de recherche, une perspective qualitative*. éditions EMS Management & société.

Glaser B. et Strauss A. (1967). *The Discovery of Grounded Theory. Aldine Publishing Company*. Hawthorne, NY.

Glaser B. et Strauss, A. (2009). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Transaction Publishers.

Gouiffès P.F., Carmona J. et Lépine J.L. (1999). Mission d'analyse comparative des administrations fiscales : rapport d'analyse.

Granovetter M. (1985). Economic action and social structure : the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology* (91): p. 481-510.

Grawitz M. (2001). *Méthodes des sciences sociales.* Dalloz.

Grimand A. (2000). Introduction l'appropriation des outils de gestion, entre rationalité instrumentale et construction du sens. In *L'appropriation des outils de gestion. Vers de nouvelles perspectives théoriques ?*

GrueningG. (2001). Origin and theoritical basis of New Public Management. *International Public Management Journal* 4 (1): p. 1-25.

Guengant A. (2011), Dossier péréquation. *Revue intercommunalité* n°152, p.12.

Guenoun M. (2009). *Le management de la performance publique locale, étude de l'utilisation des outils de gestion dans deux organisations intercommunales*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Aix-Marseille.

Guéret-Talon L. (1995).*Une frontière public-privé : pour quoi faire ?*CERAM, Sophia Antipolis.

Guyon C. (1996). Le contrôle de gestion est-il soluble dans les services publics ? *Ville-Management*.

Hachmanian E. et Hussenot P.(1985). *Les contrôleurs de gestion des organisations publiques*. Paris, FNEGE.

Hadly-Rispal M. (2002). *La méthode des cas : application à la recherche en gestion*. De Boeck Université. Perspectives marketing. Bruxelles.

Hage J. (1998). Decentralization. In *The Blackwell encyclopedic dictionary of organizational behavior*, p. 127-128. Cambridge, Massachusetts.2e édition

Hamel J. (1997). *Précis d'épistémologie de la sociologie*. Logiques sociales. Paris-Montréal: L'Harmattan.

Hasselbladh H., et Kallinikos J.(2000). The Project of Rationalization : a critique and reappraisal of Neo-Institutionalism in Organizations Studies. *Organizations Studies* 21 (4): p. 697-720.

Hatchuel A. (2000). Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective. In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, Paris, Vuibert FNEGE.

Heller R. (1972). *The naked manager*, Barrie & Jenkins, London.

Hertzog R. (1986). Chapitre VI Grands services publics locaux. In *Annuaire des collectivités locales*. Tome 6, pp. 247-304.

Hobsbawm E. J. (1987). *The Age of Empire*. London. *Abacus.*

Hood C. (1983). *The tools of governement*. Hong-Kong: Chatham House Publishers.

Hood C. (1991). A Public Management for all seasons. *Public Administration Review* 69 (1): p. 3-19.

Hood C. (2005). Public management : the Word, the Move, the Science. In *The Oxford Handbook of Public Management*. Oxford University Press.

Hopwood A. G. (1987). The archaelogy of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society* 12 (3): p. 207-234.

Huron D. (1998). Le management public local au regard de la spécificité territoriale française. In *Pilotage, gestion des ressources humaines et systèmes d'information, management public et privé*. Nantes, Presses académiques de l'ouest.

Huron D. (1999). *Le maire entrepreneur politique. Analyse dans les communes françaises de plus de 20 000 habitants.*Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Nice Sophia Antipolis.

Huron D. (1999). « Les actions des maires urbains pour l'emploi : le management plus que l'incitation », in Le Duff Robert & Rigal Jean-Jacques (dir.), *Maire, entrepreneurs, emploi*, Dalloz, p.627-650.

Hussenot P. (1982). *Finalisation et contrôle de gestion des administrations publiques*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Paris Dauphine.

Isaia H. et Spindler J. (1989). Le management des politiques publiques locales et la décentralisation. *Revue Française d'Administration Publique* 25: p. 45-77.

Jeannet A. et Strumanne J. (1980). Coûts prévisionnels et coûts de référence. In *La pratique de la gestion des équipements collectifs. Analyse comptable et contrôle de gestion*.

Jèze G. (1929).*Cours de finances publiques 1929-1930, Théories générales sur les phénomènes financiers, les dépenses publiques, le crédit public, les taxes, l'impôt*. Paris, Imprimerie Barnéoud.

Juge C.et Clérembaux J. (2012). *La gestion des archives*. Voiron, Territorial éditions.

Juif Anne-C., Meyer J.L., Pietri J.P. et Royer J.(1981). Chapitre XI. — Grands services publics locaux —Sous la direction de Robert Hertzog. In: *Annuaire des collectivités locales*. Tome 1, 1981. p. 513-560.

Kaplan R. (1983). Measuring manufacturing performance : a new challenge for managerial accounting research.*The Accounting Review*, LVIII oct. p. 686-705.

Kerviler I. (1987). La comptabilité analytique : une nécessité pour les communes. *La Gazette des Communes*.

Kerviler I. (1990). Comptabilité analytique d'exploitation (appliquée aux services techniques). La comptabilité analytique appliquée au service de propreté urbaine. C.N.F.P.T.

Kerviler I. (1992). *La comptabilité analytique de la commune*. Paris, Éditions du Moniteur.

Kerviler I. et Carles J. (1988). Guide pratique de comptabilité analytique. Direction générale des collectivités locales, Service des Publications, de l'information et de la documentation.

Kieser A. (1994). « Why Organization Theory Needs Historical Analysis – and How ThisShould Be Performed », *Organization Science*, vol. 5, n° 4, p. 608-620.

Kipping M. et Usdiken B. (2013).Histoire de l'entreprise et recherche en gestion, in Cailluet L., Lemarchand Y., Chessel M.E., *Histoire et sciences de gestion*, éditions Vuibert.

Koenig K. (2002) Conduite et présentation d'un projet de recherche. In *I.R.G., Université Paris XII.*

Labardin P. (2008). *L'essentiel de l'Histoire en gestion*. Gualino.

Lamarque D. (2007). Le comité d'enquête et les leviers de la réforme : spécificités françaises, convergences internationales. *Revue Française d'Administration Publique* 5: p. 87-94.

Lamarzelle D. (1997). *Le management territorial. Une classification des rôles entre élus et cadres territoriaux*. Édition du Papyrus.

Lambert C. (2005). *La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Paris Dauphine.

Lande E. et Rocher S. (2008). 25 ans de réformes comptables au service du management public, *Politiques et management public*, 26/3, p.146-160.

Le Lamer C. (1991). *Dimension et aspects techniques de la gestion communale en France de 1965 à 1989*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université de Tours.

Lapsley I. (1999). Accounting and the new public management : instruments of substantiveefficiency or a rationalising modernity? *Financial Accountability and Management*. August/November 1999, p.201-207.

Lascoumes P.et Le Galès P. (2004). *Gouverner par les instruments* (Paris, Presses de Sciences Po, 2004). Sociologie politique de l'action publique, Paris, Armand Colin.

Lascoumes P. et Simard L. (2011). L'action publique au prisme de ses instruments. Introduction. *Revue française de science politique*, vol.61 (1), p.5-22.

Laufer R. et Burlaud A. (1980). *Management public, gestion et légitimité*. Dalloz Gestion.

Leduc J. (2009). Histoire du temps présent, histoire immédiate. Site du CNRS.

Lemarchand Y. (1993). *Du dépérissement à l'amortissement, enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Paris XII Val de Marne.

Lemarchand Y. (2005). Des archives pour les sciences de gestion. In *L'exploitation scientifique des archives*, p. 103-118. Apogée IREIMAR.

Lemarchand Y. et Le Roy F. (2000). L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 3, n°4, p. 83-111.

Lemarchand Y. et Nikitin M. (2005). Dix ans déjà. Propos d'étape *Comptabilité, Contrôle, Audit* 11 (3): p. 7-14.

Lemarchand Y., Nikitin M. et Zimnovitch H. (2009). Recherche historique en comptabilité et contrôle. In *Encyclopédie de la comptabilité*. p. 1231-1240.

Limouzin-Lamothe P. (1988). Les contrôles externes, budgétaires et comptables et la gestion des collectivités locales : un bilan, une problématique. *Politiques et Management Public* (3).

Lincoln Y. S. et Guba E. G. (1990). Judging the quality of case study reports. *International Journal of Qualitative Studies in Education, 3*(1), p. 53-59.

Lorino P. (1989). *L'Économiste et le manager*. La Découverte.

Lorrain D. (1991). De l'administration républicaine au gouvernement urbain. *Sociologiedu Travail,* 34-4, p.461-484.

Lukka K. et Kasanen E. (1995). The problem of generalizability : anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, auditing and accountability Journal* 8 (5): p. 71-90.

Lynn L.-E. Jr. (1996). *Public Management as Art, Science and Profession*. Chatham House Publishers, Chatham New Jersey.

Marsaud J. (1995). Recul, déploiement, redéploiement du management dans les communes. Questions et tentative de réponses à partir de l'expérience de Saint-Denis. *Politiques et Management Public* 13 (3): p. 225-247.

Martin P. et PicceuC.(2007). Outils de gestion et pilotage dynamique de l'action collective. *Finance Contrôle Stratégie* 10 (3): p. 75-110.

Massenet M. (1975). *La nouvelle gestion publique*. *Pour un État sans bureaucratie.* Hommes et Techniques.

Maurel C. (2003). Approches et perceptions du contrôle de gestion dans les conseils généraux. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Rennes I.

Maury Y. (1997). Les contradictions du néo-libéralisme gestionnaire: l'exemple du système municipal nîmois (1983-1995). *Politiques et Management Public* 15 (4): p. 145-170.

Merrien F.-X. (1999). La nouvelle gestion publique : un concept mythique. *Revue Lien social et politique*(41): p. 102.

Meyer J. W. et Rowan B.(1977). Institutionalized organizations : formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83 (2): p. 340-363.

Meyssonnier F. (1990). Théories des organisations et contrôle de gestion: Le cas des collectivités locales. 11ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité.

Meyssonnier F. (1991). Contrôle de gestion communal : les conditions de l'efficacité. *Revue Française de Gestion.*

Meyssonnier F. (1993a). *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université de Nancy.

Meyssonnier F. (1993b). Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales. *Politiques et Management Public* 11 (1).

Michel-Clupot M. et Rouot S. (2014). Quel pilotage des services publics locaux dans les rapports des Chambres Régionales des Comptes ? *6ième journée d'Étude en Contrôle de Gestion de Nantes, 3ième journée d'Étude du réseau PILOTE.*

Miles M. B. et Huberman A. M.(1984). *Qualitative data analysis*. Beverley Hills : Sage.

Miles M. B. et Huberman A. M. (1991). *Analyse des données qualitatives: recueil de nouvelles méthodes*. De Boeck Université.

Miles M. B. et Huberman A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*. Sage.

Miles M.B. et Huberman A.M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. De Boeck Université.

Mintzberg H. (1982). *Structure et dynamique des organisations*.Éditions d'organisation.

Modell S. (2004). Performance Measurement Myths in the Public Sector, a research note. *Financial Accountability Management* 1 (20): p. 39-55.

Moisdon J. C. (1997). *Du mode d'existence des outils de gestion*. S.Arslan.

Moisdon J.-C. (2005). Comment apprend-t-on par les outils de gestion ? Retour sur une doctrine d'usage. In *Entre connaissance et organisation : l'activité collective*, 239-250. La Découverte. Paris.

Morin P. (1988). Pratiques du changement organisationnel. *Revue Française de Gestion*.

Mucchielli A. (1983). *L'entretien de face à face dans la relation d'aide : connaissance du problème*. E.S.F., Entreprise Moderne d'Édition, librairies Techniques.

Mucchielli A (1994). *Les méthodes qualitatives*. Paris, PUF.

Muzellec R. (1988). De la pertinence des principes budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales. *Politiques et Management Public* 6 (3) p. 3-37.

Nikitin M. (1992). *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Paris Dauphine.

Nikitin M. (1994). La gestion, une discipline sans histoire(s). In *Analyses et controverses en gestion des ressources humaines*. Paris, L'Harmattan.

Niskanen W. A. (1971). *Bureaucracy and Representative Government*. Aldine- Atherton. New York.

Nizet J. (1992). Les gestionnaires face à l'efficacité et l'efficience. *Gestion 2000*: p. 73-85.

Oiry E. (2012). La conception des instrumentations de gestion RH : l'apport du concept de rapport de prescription. *@grh* 4 (5): p. 11-44.

Orlikowski W. J. et Scott S. V.(2008). Sociomateriality : challenging the separation of technology, work and organization. *Academy of Management Annals* 2 (1): p. 433-474.

Ory-Lavollée B. (1994). *Premières réflexions sur le Comité Central d'Enquête sur le Coût et le Rendement des Services Publics*.

Osborne D. et Gaebler T. (1992). *Reinventing Government, How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. Reading Addison-Wesley.

Padioleau J. (1996). L'action publique urbaine moderniste. In *L'action publique*. L'Harmattan.

Padioleau J. G. (1991). L'action publique urbaine moderniste. *Politiques et Management Public* (3).

Padioleau J. (2004). *Arts pratiques de l'action publique ultra-moderne*. Editions L'Harmattan.

Palepu K. (1987). The anatomy of an accounting change. In *Field Studies in Management Studies*, p. 252-613. Burns W.J and Kaplan R.S.

Pallez G. (1980). *L'Informatique communale : rapport au gouvernement"*, Paris, la Documentation française.

Pariente P. (1996). *Le contrôle de gestion dans les collectivités locales : application au cas des communes*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Sciences Po Paris.

Pariente P. (1998). Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités locales. *Politiques et Management Public* 16 (4).p. 1-18.

Perret V. (1994), *Les difficultés de l'action intentionnelle de changement : Dualité de l'action et ambivalence des représentations*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Paris Dauphine.

Pettigrew. A. (1985). *The Awakening Giant*. Oxford: Basil Blackwell.

Pettigrew A. (1997). Le new public management conduit à un nouveau modèle hybride public-privé.*Revue Française de gestion* (115).

Pollitt C. (1993) *Managerialism and the Public Services*. 2ième Édition. Blackwell, Oxford.2nd edition, p.1-27.

Powell T. et Dent-Miccalef A.(1997). Information technology as competitive advantage : the role of human, business and technology resources, *Strategic Management Journal* 18 (5): p. 375-405.

Powell W. et Di Maggio P. J. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. The University of Chicago Press.

Puxty A. (1997). Accounting Choice and a theory of crisis : The cases of post-privatisation British Telecom and British Gas. *Accounting, Organizations and Society* 22 (7): p. 713-735.

Quivy R. et Campenhoudt V. I. (2011). *Manuel de recherche en sciences sociales-4ième édition*. Dunod.

Rausch J.-M. (1980). Faire faire... en contrôlant : le cas de la ville de Metz. *Cahiers du Centre de Formation du Personnel Communal*, n°7.

Richard P. (2000). Le poids économique des communes. *Pouvoirs*, p. 43-54.

Rodocanachi P. et Doschi V. (1994). « Les services publics locaux dans les économies de la CEE : un véritable enjeu économique », dans *La gestion des services publics locaux*, sous la direction de G.Terny, Litec, p.31-47.

Rojot J. (2005). Le Néo-Institutionnalisme. In *Théories des organisations*. ESKA.

Romelaer P. (2005). L'entretien de recherche. In *Management des ressources humaines: méthodes de recherche en sciences humaines et sociales*, p. 101-137.

Roubieu O. (1994). Le modèle du « manager ». L'imposition d'une figure légitime parmi les hauts fonctionnaires des collectivités locales. *Politix* 7 (28): p. 35-48.

Roussarie O. (1994). *Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les services publics urbains. Observation et interprétation des pratiques*. Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Université Poitiers.

Roussarie O. (1995). La comptabilité analytique dans les services municipaux : des méthodes de calcul à adapter à la diversité des activités de l'organisation. 16ième Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité. Montpellier.

Rubin J. (1994). *Handbook of usability testing : how to plan, design and conduct effective tests*. Jonh Wiley & Sons.

Carlier B. et Ruprich-Robert C. (2005). *Guide du contrôle de gestion dans les collectivités locales*.

Saint Martin D. (2000). *Building the New Managerialist State*. New York: Oxford University Press.

Saumade G. (1985). Rapport « *L'informatisation des collectivités locales, rapport au Premier ministre* », Paris, La Documentation française.

Saunders M. N., Saunders M., Lewis P. et Thornhill A. (2011). *Research methods for business students, 5/e*. Pearson Education India.

Savall H. (1986). Management local : « Faut-il brûler la comptabilité analytique ? » *La Gazette des Communes et du Personnel*. (15/12/1986).

Savall H. et Zardet V. (1987a). *L'approche socio-économique est-elle applicable aux collectivités locales ?* Rapport d'étude, Recherche et Développement, C.N.F.P.T.

Savall H. et Zardet V. (1987b). *Maîtriser les coûts cachés. Le contrat d'activité périodiquement négociable*. Economica.

Savall H. et Zardet V. (1992). *Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performances cachés*. Éditions Malesherbes.

Schmitt D. (1980). *La pratique du management communal*. Le Moniteur.

Segal J. P. (1991). Peut-on vaincre les résistances au contrôle de gestion en France? *Revue Française de Gestion* 1: p. 72-81.

Seiffert M.-D., Labardin P. et Nikitin M. (2008). L'approche historique des échecs en gestion : une nécessité. *Revue Française de Gestion*.

Séville M. et Perret P. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. In *Thiétart R.A.Méthodes de recherche en management*, p. 13-33. 2ème édition. Paris, Dunod.

Simon F. X. (2000). Donner une image positive de la filière finance comptabilité gestion. *Échanges* 169: p. 30-33.

Siwek-Pouydesseau J. (2007). Le comité central d'enquête jusqu'à la fin des années 1980 : un miroir des réformes silencieuses. *Revue Française d'Administration Publique*: p. 45-61.

Sorbets C. (1981). La vie des institutions régionales et locales en France *Annuaire des collectivités locales.*Tome1, p. 3-49.

Soulet J.-F. (1994). *L'histoire immédiate*. Que sais-je? n°2841. Presses Universitaires de France.

Soulet J.-F. (2012). *L'histoire immédiate. Historiographie, sources et méthodes*. Collection U Paris, Armand Colin.

Stake R. E. (1995). *The Art of Case study Research*. Thousands Oaks, CA : Sage Publications.

Stavy B. (2013) Le système d'information décisionnel de la Région Languedoc-Roussillon. *Revue française de Finances publiques* N°121 (février), p. 211-222.

Stener C. (1986). Les nouvelles techniques informatiques et la modernisation du travail administratif. *Revue Française d'Administration Publique* (37).

Suchman M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review* 20 (3): p. 571-610.

Thiétart R. A. (1979). Public-privé : une guerre de frontières. *Revue Française de Gestion* (20).

Thiétart R.-A. (1999). *Méthodes de recherche en management*. Dunod.

Thoenig J.-P. (1998). La gestion des services communaux.*Annuaire des collectivités locales*: p. 17-35.

Thucydide. *La guerre du Péloponnèse*. Livre I, XXII.

Tolbert P. S. et Zucker L. G. (1999) The Institutionalization of Institutional theory. In *Handbook of Organizations Studies*, p. 175-190. Sage Publications. London Thousand Oak New Delhi.

Touron P. (2004). L'adoption de principes comptables américains par Saint-Gobain-Pont à Mousson: de la théorie de l'agence à la légitimité institutionnelle. *Comptabilité Contrôle Audit*: p. 161-191.

Tourtier-Bonazzi C. (1990). *Le témoignage oral aux archives. De la collecte à la communication*. Paris, Archives nationales.

Tsoukas H. (1989). The validity of idiographic research explanations. *Academy of Management Review* 14: p. 551-561.

Tullock G. (1978). *Is the common law necessarily efficient ? Comment on Goodman, rubin, priest.*

Ughetto P. (2004) La dépense et la valeur : l'esprit économique de l'État, enjeu politique. Le cas des musées. *Revue de l'IRES* 8 (4): p. 1-26.

Van Dooren W. (2006). *Performance Measurement in the Flemish Public Sector : a supply and demand approach.* Thèse de doctorat en Sciences de gestion. Katholieke Universiteit Leuven.

Van-Hien Thai. (1986). la détermination du coût des services municipaux à partir du compte administratif des communes de plus de 10 000 habitants. *Politiques et management public*, vol. 4 n°1,. p.29-62

Villarmois (De la) O. et Levant Y. (2010). Évaluation de coûts complets: des méthodes multiples pour un compromis entre précision et complexité. *Revue Française de Comptabilité*, *433*, p. 2-6.

Violeau J.-L. (2011). Une éclaircie urbaine à l'Ouest ? *Place Publique* (30): p. 39-46.

Wacheux F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris, Économica.

Walliser B. (1977).*Systèmes et modèles. Introduction critique à l'analyse de systèmes*. Éditions du Seuil.

Wathelet J.-C. (2000). *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales*. L'Harmattan.

Weber R. P. (1990). *Basic content analysis*. Newbury Park: Sage Publications.

Weexsteen A. (1999). *Le Conseil aux entreprises et à l'État en France. Le rôle de Jean Milhaud (1898-1991) dans la CEGOS et l'ITAP*. Thèse de doctorat d'Histoire.

Yin R. K. (1994). *Case study research: Design and methods* (2nd ed.). Newbury Park, CA: Sage. Zott, C., & Huy, Q. N. 2007. How entre

Yin, R. (2003). *Case study Research-Design and methods*. 3nd Éd. London: Sage.

Zald M.N. (1996). « More Fragmentation ? Unfinished Business in Linking the SocialSciences and the Humanities », *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, n° 2, p. 251-261.

Zampiccoli L. (2007). *Les systèmes formels de contrôle de gestion des collectivités territoriales: une analyse de politique*, Thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Paris 10.

Zampiccoli L. (2009). Le développement des pratiques de gestion au sein des collectivités territoriales, *Gestion et Management Publics*, vol.7.

Zampiccoli L. (2011). Le management public : approches conceptuelles et enjeux de pilotage. *Gestion et Management Publics* vol.9.

Ziller J. (2003). Vrais et faux changements dans les administrations en Europe. *Revue Française d'Administration Publique* (105-106): p. 67-79.

Zimnovitch H. (1997). *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France.* Thèse de Doctorat en Sciences de gestion, Université de Poitiers.

Zimnovitch H. (1999). La recherche historique en contrôle de gestion, in Dupuy, *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, Vuibert, p.161-172.

Zimnovitch H. et Levant Y. (2013). L'imputation des charges indirectes en France de 1914 aux années 1950 : l'évolution vers la simplicité. *Comptabilité Contrôle Audit* 2: p. 13-40.

Zimnovitch H. (2013a). Essai sur un rapport critique et fécond entre histoire et gestion, inCailluet L., Lemarchand Y., Chessel M.E., *Histoire et sciences de gestion*, éditions Vuibert.

Zimnovitch H. (2013b). La Troisième Révolution industrielle au risque de la finance, in Levant Y., Sandru R., Zimnovitch H., *Mélanges en l'honneur du Professeur Yannick Lemarchand*, éditions L'Harmattan.

Index

A

AFIGESE · 1, 146, 154
abandon · 15, 125, 145, 296, 337, 371, 373, 550
Acteur-Réseau · 15
acteurs · 9
action politique locale · 6
affectation des charges · 9, 72, 363
amortissement · 5, 71, 185, 187, 203, 212, 342
analyse des coûts · 8, 82
appropriations · 10
archives · 1, 2, 14, 16, 48, 139, 145, 148, 149, 157, 158, 161, 162, 164, 165, 166, 169, 175, 185, 209, 214, 215, 218, 247, 253, 278, 282, 283, 292, 294, 321, 322, 341, 342, 352, 525, 538, 542
ateliers techniques · 59, 70, 74, 77, 78, 79, 80, 82, 83

B

budget · 4, 5, 6, 12, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 36, 37, 41, 42, 43, 44, 60, 61, 63, 75, 79, 95, 99, 100, 108, 111, 124, 170, 182, 204, 211, 220, 221, 245, 247, 248, 263, 267, 284, 323, 340, 341, 345, 364, 366, 434, 531, 534, 536
budgets · 5

C

cabinet de conseil · 19, 245, 259, 262, 293, 294, 295, 300, 311, 313, 319, 335
causes de l'abandon · 296, 373
centre de coût · 261, 265, 274, 288, 290, 309, 320, 326
centre de responsabilité · 8, 49, 101, 261, 262, 264, 267, 270, 275, 278, 282, 299, 307, 308, 309, 311, 326, 334, 424, 433, 434, 526, 554
centres d'analyse · 9, 72, 191, 195, 239, 308, 340
Chambres Régionales des Comptes · 97, 98, 99, 532
collectivités locales · 3, 5, 6, 25, 30, 36, 47, 50, 87, 88, 89, 92, 93, 96, 97, 99, 100, 101, 102, 114, 115, 117, 118, 120, 121, 166, 186, 230, 259, 293, 300, 304, 359, 374, 375, 529, 530, 532, 533, 534, 535, 537, 538, 539, 540, 541, 548
collectivités territoriales · 7
comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics · 17
Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics · 30, 31, 32, 33, 83
commune · 3, 4, 12, 14, 15, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 30, 36, 39, 41, 42, 48, 50, 56, 59, 60, 61, 63, 70, 71, 74, 78, 83, 85, 88, 89, 96, 100, 108, 114, 116, 118, 124, 126, 128, 129, 135, 137, 143, 150, 157, 170, 173, 174, 175, 177, 178, 182, 194, 200, 209,괤210, 212, 226, 230, 235, 238, 239, 240, 241, 243, 244, 245, 247, 248, 254, 261, 266, 282, 285, 287, 290, 300, 312, 314, 315, 316, 317, 319, 330, 331, 335, 337, 340, 348, 354, 356, 357, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 373, 381, 382, 383, 384, 416, 526, 527, 531, 535, 536, 537, 548, 553, 554
communication · 7, 27, 82, 101, 111, 157, 158, 176, 179, 207, 217, 252, 254, 256, 257, 258, 261, 262, 286, 293, 294, 302, 307, 314, 319, 330, 332, 333, 337, 338, 340, 348, 371, 527, 529, 542
complexité · 13, 20, 84, 125, 129, 135, 139, 150, 151, 188, 240, 251, 286, 305, 307, 309, 311, 313, 315, 320, 327, 335, 337, 362, 363, 374, 542
comptabilité analytique · 1, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 30, 31, 35, 39, 41, 42, 43, 47, 59, 60, 62, 63, 66, 67, 70, 71, 73, 75, 78, 79, 82, 83, 84, 88, 89, 90, 91, 94, 96, 99, 102, 103, 104, 111, 112, 115, 116, 117, 120, 121, 122, 123, 125, 126,괤127, 128, 129, 135, 136, 137, 138, 143, 145, 148, 149, 152, 156, 159, 162, 163, 166, 170, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 178, 182, 183, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 199, 200, 202, 203, 211, 216, 219, 221, 223, 224, 225, 226, 228, 229, 230, 232, 233, 236, 239, 240, 242, 243, 245, 246, 247, 248, 249, 251, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 265, 266, 267, 268, 270, 272, 273, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 309, 310, 311, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 322, 324, 325, 326, 327, 328, 330, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 341, 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374, 375, 433, 434, 525, 526, 527, 528, 529, 530, 534, 535, 537, 538, 541, 548, 549, 550, 551, 552, 553
comptabilité analytique centralisée · 373
comptabilité analytique d'équipement · 59, 60, 67, 83
comptabilité d'engagement · 5, 166, 176, 190
comptabilité matières · 176, 186, 187
comptabilité publique · 5, 23, 24, 25, 27, 35, 37, 42, 43, 46, 78, 123, 124, 374, 548
comptabilité-temps · 67, 71, 72, 228

compte administratif de la commune · 363
compte d'exploitation analytique · 179
conseil de gestion · 19
conseiller de gestion · 120, 171, 172, 173, 176, 177, 178, 179, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 188, 189, 190, 192, 194, 198, 200, 202, 205, 209, 210, 211, 212, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 228, 230, 231, 233, 338, 345, 353, 364, 389, 390, 445, 446, 448, 461, 466, 491, 520, 526, 549, 553, 558, 559
contrat d'innovation · 217, 218
contrôle de gestion · 10
contrôle de gestion communal · 10, 12, 84, 103, 127, 298, 301, 358, 539
contrôleur de gestion · 19, 152, 176, 177, 178, 182, 183, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 201, 207, 211, 212, 216, 218, 221, 224, 234, 239, 240, 242, 262, 273, 283, 284, 285, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308,309, 310, 313, 314, 316, 320, 322, 324, 325, 328, 330, 331, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 343, 350, 353, 362, 363, 364, 371, 372, 434, 525, 527, 528, 549
Cour des Comptes · 18
coût · 2, 3, 4, 6, 8, 12, 16, 17, 18, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61, 62, 67, 68, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 79, 81, 82, 83, 91, 95, 96, 99, 101, 113, 114, 115, 116, 119, 120, 122, 123, 125, 126, 127, 128, 130, 131, 132, 133, 134, 136, 145, 170, 172, 175, 176, 182, 184, 185, 186, 187, 190, 191, 192, 194, 195, 200, 201, 202, 203, 204, 207, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 221, 222, 224, 226, 231, 232, 235, 236, 237, 239, 242, 244, 245, 249, 251, 254, 256, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 270, 273, 274, 275, 277, 278, 280, 281, 282, 284, 285, 288, 289, 291, 295, 301, 303, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 318, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328, 330, 332, 334, 336, 340, 341, 342, 346, 352, 355, 360, 361, 362, 363, 369, 372, 373, 374, 375, 393, 411, 425, 434, 525, 527, 533, 542, 548, 549, 551, 553, 554
coût complet · 72, 126, 288, 308, 325
coût de revient · 17, 29, 30, 35, 79, 122, 216, 236, 237, 275
coûts complets · 8, 37, 38, 72, 90, 128, 172, 191, 274, 542
coûts standards · 72, 223, 273, 277, 288, 289, 292, 307, 308

D

décentralisation · 4, 6, 18, 32, 45, 84, 92, 94, 95, 97, 101, 113, 123, 137, 170, 175, 212, 217, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 317, 339, 361, 367, 537
dépenses de fonctionnement · 5, 24, 28, 182, 247, 267, 323, 342, 549
détournement · 330, 331, 337, 365, 372
diffusion des outils · 7
durabilité · 15

E

effet de mode · 128
efficacité de l'administration · 17
élus · 3, 4, 20, 27, 37, 46, 50, 81, 85, 91, 93, 95, 97, 102, 106, 108, 110, 112, 113, 115, 121, 124, 154, 163, 167, 170, 176, 192, 207, 212, 232, 237, 246, 252, 259, 284, 317, 331, 333, 334, 342, 347, 349, 350, 351, 352, 353, 358, 361, 366, 367, 368, 370, 372, 538
entreprise-mairie · 103, 113, 118, 121, 128, 137, 211, 347
équipements municipaux · 12
État · 17
étude de cas · 1, 138, 139, 142, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 154, 159, 169

F

facteurs d'adoption · 10
facteurs de durabilité · 19, 219, 366, 371, 551
facturation interne · 20, 71, 77, 210, 220, 225, 259, 273, 274, 277, 288, 289, 295, 307, 308, 310, 320, 321, 322, 324, 346
fichier des équipements · 30, 45, 49, 51, 56, 59, 82, 83
fichier du coût des équipements collectifs · 18
frais de personnel · 12

G

GRAL · 88, 93, 94
gestion locale · 4
gestion sous contrainte · 11, 95, 171, 226, 372
groupe de pilotage · 163, 242, 256, 257, 258, 260, 284, 285, 288, 289, 292, 293, 302, 335
guide de comptabilité analytique · 10, 18, 103, 121

H

histoire immédiate · 1, 13, 16, 17, 19, 158, 160, 161, 162, 169, 170, 314, 327, 334, 354, 371

I

imputation · 42, 63, 74, 279, 542

imputation des charges · 9, 51, 131, 542
instruction comptable · 5, 17, 21, 29, 35, 36, 37, 38, 42, 83, 123, 138, 176, 183, 187, 189, 548
instruction comptable M12 · 17
instruction comptable M14 · 17
instrument d'action publique · 7

J

jeu d'acteurs · 7, 19, 530

L

La Roche-sur-Yon · 121, 143, 147, 155, 164, 169, 240, 241, 243, 244, 245, 246, 247, 250, 251, 253, 254, 257, 260, 263, 264, 265, 266, 269, 270, 271, 281, 283, 286, 287, 293, 294, 296, 301, 303, 304, 312, 313, 314, 317, 318, 320, 322, 324, 325, 328, 329, 331, 333, 334, 337, 347, 351, 353, 362, 371, 414, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 423, 424, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 431, 432, 533, 549, 552, 554
légitimation · 21, 59, 70, 78, 82, 110, 178, 262, 320, 331, 351, 353, 354, 368, 534
légitimité · 34, 49, 80, 81, 83, 87, 92, 109, 110, 114, 117, 131, 139, 150, 182, 257, 303, 317, 321, 333, 336, 337, 346, 349, 373, 533, 538, 542

M

maire entrepreneur · 3, 537
maîtriser l'organisation · 86, 217, 318, 330, 344, 371
management public · 4, 15, 106, 107, 109, 111, 148, 164, 179, 301, 357, 529, 531, 532, 534, 536, 537, 538, 542, 551
méthode « Capelle » · 70
méthode BAPA · 125, 129, 131, 132, 133, 135, 363, 548
méthodologie · 19
Metz · 18
municipalité · 21

N

négociation · 14, 19, 179, 216, 220, 221, 223, 234, 239, 296, 300, 318, 322, 335, 336, 348, 366, 368, 372
New Public Management · 18, 84, 104, 106, 107, 108, 109, 110, 112, 118, 125, 372, 530, 532, 535, 536

O

ordonnateur · 25
organisations publiques · 9
Orléans · 18
outillage gestionnaire · 11

P

paramètres sociologiques · 15
paramètres techniques · 15
performance · 12
posture épistémologique · 19
procédures · 12

R

rapport Michelet · 247, 249, 252, 254, 266, 286, 317, 414, 415, 416, 417, 527, 554
recommandations · 15, 16, 20, 34, 105, 121, 250, 251, 252, 266, 315, 354, 355, 358, 370, 371, 372, 415, 527, 554
rendement des services publics · 18
Rennes · 18
répartition des charges indirectes · 9
résistance au changement · 9, 101, 331, 368
réunion bilan objectifs · 232, 233, 234
réunions bilan objectifs · 19
reventilations · 273, 274

S

savoirs actionnables · 372, 529
services administratifs · 20
services publics · 17
simplicité · 20, 290, 319, 324, 362, 363, 542
socio-organisationnelle · 372
St-Etienne · 18
système d'information · 9, 73, 149, 202, 224, 225, 226, 230, 233, 236, 240, 286, 288, 296, 313, 314, 325, 339, 346, 354, 363, 364, 365, 366, 369, 370, 373, 532, 541, 549
système de coût · 12, 59, 78, 320, 332

T

tableaux de bord · 12, 41, 90, 91, 102, 111, 120, 122, 132, 172, 178, 183, 190, 191, 192, 193, 194, 202, 204, 216, 221, 222, 224, 225, 226, 228, 230, 232, 240, 256, 259, 260, 262, 263, 264, 265, 285, 292, 293, 294, 296, 301, 313, 317, 322, 325, 331, 335, 336, 340, 346, 349, 358, 363, 365, 371, 421, 526, 527, 529, 549, 554
témoignages · 16, 148, 149, 152, 156, 158, 161, 169

trajectoire · 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 19, 21, 59, 70, 138, 143, 151, 156, 173, 194, 218, 239, 285, 305, 315, 324, 327, 328, 329, 331, 334, 337, 345, 350, 354, 361, 366, 370, 371, 552
trajectoire d'un outil · 11

U

unités d'œuvre · 13, 42, 73, 74, 75, 259, 260, 266, 274, 275, 285, 308, 309, 310, 333, 433
usagers · 4, 12, 15, 23, 31, 34, 44, 47, 48, 49, 55, 61, 85, 89, 112, 121, 132, 133, 173, 195, 198, 207, 232, 245, 254, 255, 261, 262, 266, 328, 340, 360, 361, 374

Liste des tableaux, figures, annexes

Liste des tableaux

TABLEAUX	
Référence	**Légende**
	Introduction
Tableau 01	Émergence de l'objet de recherche
	Chapitre 1. 1946 - 1980 : les racines du discours sur la comptabilité analytique
Tableau 1.01	Classement par fonction
Tableau 1.02	Le fonctionnement de la comptabilité publique par phase
Tableau 1.03	Étapes de la procédure budgétaire au cours de l'exercice N
Tableau 1.04	Classification primaire par fonction de base (instruction comptable et budgétaire M12)
Tableau 1.05	Classement par fonction (ou programme), cadre M12
Tableau 1.06	Compte d'exploitation par fonction (charges)
Tableau 1.07	Compte d'exploitation par fonction (produits)
Tableau 1.08	Caractéristiques de l'équipement
Tableau 1.09	Données concernant la réalisation de l'équipement
Tableau 1.10	Fonctionnement de l'équipement
Tableau 1.11	Compte d'exploitation de fonctionnement de l'équipement (1975)
Tableau 1.12	Ratios divers des coûts
Tableau 1.13	Coût de réalisation de 8 crèches au m^2 de plancher
Tableau 1.14	Financement des crèches réalisées avant 1971
Tableau 1.15	Coût de fonctionnement de l'échantillon de crèches total 1973 (échantillon : 15 crèches municipales), en milliers de francs
Tableau 1.16	Principales étapes de mise en place de la comptabilité analytique (commune d'Orléans)
Tableau 1.17	Fiche hebdomadaire d'entretien d'un espace vert
	Chapitre 2. 1977 - 1995, la montée en puissance de la problématique des coûts
Tableau 2.01	Résumé de la chronique de l'*Annuaire des collectivités locales* (1980)
Tableau 2.02	Travaux du GREGECO (1978-1982)
Tableau 2.03	Organisation de l'annuaire des collectivités locales

Tableau 2.04	Guide pratique de comptabilité analytique
Tableau 2.05	Synthèse du coût de fonctionnement du service des sports
Tableau 2.06	Compte de fonctionnement d'un équipement
Tableau 2.07	État de synthèse des ratios, méthode BAPA : se comparer à soi même
Tableau 2.08	État de synthèse des ratios, méthode BAPA : se comparer aux autres
Tableau 2.09	État de synthèse des ratios, méthode BAPA : déterminer des coûts de mise à disposition par public
	Chapitre 3. Une méthodologie de recherche
Tableau 3.01	Les trois paradigmes épistémologiques
Tableau 3.02	Processus d'analyse empirique
Tableau 3.03	Motifs d'utilisation des cas multiples
	Chapitre 4. 1983-2010 Angers : une comptabilité analytique durable
Tableau 4.01	Extrait fiche mensuelle d'activité du conseiller de gestion, décembre 1984 Fiche mensuelle d'activité
Tableau 4.02	Tableau de bord de fréquentation d'un équipement : le cas des centres de loisirs sans hébergement CLSH (juin 1986)
Tableau 4.03	Dénombrements des sections et unités de comptabilité analytique (1984)
Tableau 4.04	Maquette du compte d'exploitation analytique défini par le conseiller de gestion
Tableau 4.05	Compte de résultat d'une piscine, 1984
Tableau 4.06	Analyse des coûts horaires directs de la section opérationnelle « voirie »
Tableau 4.07	Plan de la « réunions bilan objectifs ». Éducation Enfance « Petite enfance » septembre 2011
	Chapitre 5. Retour sur un abandon : le cas de La Roche-sur-Yon de 1988 à 1998
Tableau 5.01	Liste des équipements de la municipalité de La Roche-sur-Yon (1988)
Tableau 5.02	Évolution des dépenses de fonctionnement de la ville de La Roche-sur-Yon (1977-1986) (mouvements réels en millions de francs)
Tableau 5.03	Le constat du cloisonnement des services par les services
Tableau 5.04	Organisation des services de la municipalité de La Roche-sur-Yon au1er janvier 1988 (hors CCAS et abattoir)
Tableau 5.05	Répartition du domaine de compétences du projet
Tableau 5.06	État prévisionnel des étapes de mise en place de la comptabilité analytique
Tableau 5.07	Exemples de ratios utilisés dans l'animation des tableaux de bord

Tableau 5.08	Maquette de tableau de bord du secrétariat général (centre de coût « chauffeurs »)
Tableau 5.09	Profils et responsabilités des consultants
Tableau 5.10	État du système d'information de la municipalité de La Roche-sur-Yon au 1er janvier 1988
Tableau 5.11	Répartition des missions du contrôleur de gestion par le Comité de pilotage pour l'année 1992
	Chapitre 6. Discussion des résultats et apports de la recherche
Tableau 6.01	Des problématiques communes : les rapports ICARE (1979) et Michelet Consultants (1987)
Tableau 6.02	Typologie fonctionnelle d'un modèle : le cas de la comptabilité analytique
Tableau 6.03	Bilan après cinq ans de fonctionnement (1995-2000)
Tableau 6.04	Consommation en heures de trois applicatifs du S.I.
Tableau 6.05	Une même comptabilité analytique pour deux configurations différentes
Tableau 6.06	Facteurs d'abandon et de durabilité de la comptabilité analytique
Tableau 6.07	Analyse des causes et des conséquences des dysfonctionnements rencontrés

Liste des figures

FIGURES	
Référence	**Légende**
	Introduction
Figure 01.	Organisation d'une collectivité en services structurels, prestataires et opérationnels
Figure 02.	Structuration de la thèse
	Chapitre 1. 1946 - 1980 : les racines dudiscours sur la comptabilité analytique
Figure 1.01.	Le cycle de la gestion publique (Beaulier et Saléry, 2006).
Figure 1.02.	Virements entre chapitres de la section de fonctionnement de l'instructioncomptable et budgétaire M12
Figure 1.03	Schéma d'ensemble du système de comptabilité analytique (mairie d'Orléans)
Figure 1.04	Schéma général d'imputation.
Figure 1.05	Organigramme d'une imputation
Figure 1.06	Modèle de bordereau de mandat
	Chapitre 2. 1977 - 1995, la montée en puissance de la problématique des coûts
Figure 2.01	Une typologie des conceptions du management public
Figure 2.02	Les thèmes relatifs au calcul de coût dans la Gazette, 197-1996
Figure 2.03	Vision synthétique des deux premiers chapitres
	Chapitre 3. Une méthodologie de recherche
Figure 3.01	La conception de la problématique et de la question de recherche
Figure 3.02	Le processus de recherche
Figure 3.03	Complémentarité entre archive et témoignage
Figure 3.04	Typologie des sources de données
Figure 3.05	La valeur de l'archive
Figure 3.06	Perception du rôle du chercheur en fonction de sa connaissance du terrain et de son implication affective vis-à-vis des sujets
	Chapitre 4. 1983-2010 Angers : une comptabilité analytique durable
Figure 4.01	Chronologie de la comptabilité analytique
Figure 4.02	1983, les deux outils d'animation du système analytique
Figure 4.03	Schéma du cadre de comptabilité analytique, exemple d'une école

Figure 4.04	Calcul du coût de revient par étapes
Figure 4.05	Les étapes d'un traitement analytique d'une réservation d'une salle municipale
Figure 4.06	1985 les trois outils du système analytique
Figure 4.07	les facteurs de durabilité de l'outil
Figure 4.08	1er schéma directeur informatique (1985-1987)
Figure 4.09	L'informatisation de la gestion des bons de maintenance
Figure 4.10	Automatisation des bons de travail
Figure 4.11	La dynamique des réunions bilans objectifs.
	Chapitre 5. Retour sur un abandon : le cas de La Roche-sur-Yon de 1988 à 1998
Figure 5.01	Chronologie d'un abandon
Figure 5.02	Périmètre de la mairie de La Roche-sur-Yon en 1988
Figure 5.03	Les trois axes de la comptabilité analytique
Figure 5.04	Maquette de l'architecture des coûts
Figure 5.05	Centre de coûts non prestataires
Figure 5.06	Nature analytique externe
Figure 5.07	Nature analytique interne
Figure 5.08	Mécanisme général de la comptabilité analytique
Figure 5.09	Direction Affaires sociales – Centre de responsabilité « Enseignement »
Figure 5.10	Mandatement facture fournisseur
Figure 5.11	Enregistrement de la facture fournisseur de la vitre
Figure 5.12	Facture du centre technique municipal (CTM)
Figure 5.13	Nouveau planning actualisé présenté par le cabinet Touch Ross
	Chapitre 6. Discussion des résultats et apports de la recherche
Figure 6.01	La double trajectoire de l'outil : La Roche-sur-Yon
Figure 6.02	La double trajectoire de l'outil : Angers
Figure 6.03	Matrice d'analyse de la comptabilité analytique
Figure 6.04	Degré de maturité du contrôle de gestion, perçue par le secrétaire général des services

Liste des annexes

Annexes	
Référence	**Légende**
	Chapitre 1. 1946 - 1980 : les racines dudiscours sur la comptabilité analytique
Annexe 1.01	M12 Modèle N°29 Journal Divisionnaire des charges
Annexe 1.02	M12 Modèle N°29 Journal Divisionnaire des charges (suite)
Annexe 1.03	M12 Modèle N°30 Journal Divisionnaire des produits
Annexe 1.04	M12 Modèle N°30 Journal Divisionnaire des produits (suite)
Annexe 1.05	Fichier « équipement » bordereau « d'évaluation du service rendu » : 3ème volet du fichier.
Annexe 1.06	Modèle de bordereau –Tableau 3.c- pour l'inventaire des équipements 1° expérience pilote 1976 commune Orléans
Annexe 1.07	Modèle de bordereau –Tableau 3.c- pour l'inventaire des équipements 1° expérience pilote 1976 commune Orléans (suite)
Annexe 1.08	Modèle de bordereau – tableau 3.d du personnel par équipement. 1° expérience pilote 1976 commune Orléans
Annexe 1.09	Modèle de tableau de la structure d'une fiche équipement 1° expérience pilote 1976 commune Orléans
	Chapitre 4. 1983-2010 Angers : une comptabilité analytique durable
Annexe 4.01	Compte rendu de la Commission d'Organisation Interne (20 octobre 1967)
Annexe 4.02	Compte rendu de la Commission d'Organisation Interne (27octobre 1967
Annexe 4.03	Compte rendu du Cabinet OBM (octobre 1967)
Annexe 4.04	Tableau des différents documents utilisés et des informations élémentaires traitées
Annexe 4.05	Fiche mensuelle d'activité du conseiller de gestion. (décembre 1984)
Annexe 4.06	Comptes d'Exploitation Analytique et coûts unitaires (avril 1984)
Annexe 4.07	Exemple d'imputation de charges directes de personnel à divers centres de coûts
Annexe 4.08	Exemple de plan d'amortissements d'investissements (1986)
Annexe 4.09	Note du secrétaire général à l'intention des chefs de service de coûts horaires des sections opérationnelles (8 janvier 1985).
Annexe 4.10	Exemple de clés de répartition des charges de structure, service de la voirie (1986)
Annexe 4.11	Étude sur absentéisme et heures travaillées Base GIP- 1986
Annexe 4.12	Contrat d'innovation (2000)

Annexe 4.13	Fiche de relevé journalière aux espaces verts et jardins (22/02 1984)
Annexe 4.14	Comparaison des heures travaillées sous le progiciel GIP (1986)
Annexe 4.15	Alimentation des axes d'analyse en gestion financière et cana
Annexe 4.16	Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1994)
Annexe 4.17	Rapport de synthèse Réunions Bilan Objectifs (1995)
Annexe 4.18	Évaluation de la réunion Objectifs 2010 de la direction petite enfance
Annexe 4.19	Coût total et coût moyen des principales manifestations culturelles (1991-1996)
Annexe 4.20	Gestion des déchets et propreté (1993-1996)
Annexe 4.21	Extrait du rapport de synthèse RBO 1997 (1991-1996)
	Chapitre 5. Retour sur un abandon : le cas de La Roche-sur-Yon de 1988 à 1998
Annexe 5.01	Extrait du rapport Michelet Consultants, novembre 1986
Annexe 5.02	Extrait du rapport Michelet Consultants, recommandations relatives à l'organisation des services municipaux,
Annexe 5.03	Extrait du rapport Michelet Consultants, évolutions prévues à 2/3 ans au niveau de la commune
Annexe 5.04	Extrait du rapport Michelet Consultants, : amélioration de fonctionnement
Annexe 5.05	Extrait Organisation du Centre Technique Municipal suite au diagnostic
Annexe 5.06	Centre Technique Municipal : faiblesses constatées
Annexe 5.07	Création d'un Centre Technique Municipal
Annexe 5.08	Conception et mise en œuvre de tableaux de bord : fiche indicateur
Annexe 5.09	Principes prévus de l'organisation des prestations reçues et fournies
Annexe 5.10	Exemple de calcul du coût d'une prestation à destination interne
Annexe 5.11	Structure d'un centre de responsabilité
Annexe 5.12	Maquette prévue d'état de coût de revient d'une prestation
Annexe 5.13	Prestation demandée à un service interne à la mairie : le bon de commande
Annexe 5.14	Prestation interne à la mairie : l'ordre de service
Annexe 5.15	Prestation fournie par un service interne à la mairie : le compte-rendu
Annexe 5.16	Paiement d'une prestation interne : la facture interne
Annexe 5.17	Extrait du point d'avancement, cabinet Deloitte et Touche au 15 février 1991
Annexe 5.18	Plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts liés à son évaluation .Point d'avancement N°1 au 15/02/1991
Annexe 5.19	Plan d'action pour rendre le système opérationnel et pour évaluer les enjeux et les impacts

	liés à son évaluation
	Chapitre 6. Discussion des résultats et apports de la recherche
Annexe 6.01	Conseil municipal du 27 juin 2001 à 17 heures – Procès verbal
Annexe 6.02	Conseil municipal du 27 juin 2003– Procès verbal
Annexe 6.03	Extrait *le quotidien du maire* samedi 10 dimanche 11 juin 1989 p. 3
Annexe 6.04	Extrait du rapport sur les ateliers Voirie-Parc auto (30 juin 1987)
Annexe 6.05	Relevé d'utilisation des véhicules de service (20 décembre 1989)
Annexe 6.06	Exemplaire du relevé d'utilisation du véhicule
Annexe 6.07	Cabinet Duranton Consultants : le point sur les observations de la Chambre Régionale des Comptes des Pays de la Loire

Table des matières

Remerciements _____ ***1***

Sommaire _____ ***1***

Introduction générale _____ ***3***

Chapitre 1. 1946 - 1980 : les racines du discours sur la comptabilité analytique _____ ***21***

Section liminaire. Un préalable, comprendre le cadre budgétaire et comptable de la gestion publique _____ **22**

§1. La spécificité des communes _____ 22

§2. Le fonctionnement de la comptabilité publique _____ 23

1. Le budget et les comptes _____ 24

2. La séparation ordonnateur / comptable public _____ 25

3. Les six principes budgétaires _____ 27

Section 1. Des impulsions venues de l'administration d'État _____ **29**

§1. 1946: Le statut singulier du Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. _____ 30

1. Statut et missions. _____ 30

2. Un mode de fonctionnement inédit et l'analyse du prix de revient. _____ 31

3. Des missions difficiles _____ 34

§2. 1964, l'instruction comptable et budgétaire M12, comme préalable à une gestion analytique des coûts _____ 35

1. Un calcul de coûts possible _____ 35

2. Une faible prise en compte par le terrain _____ 41

§3. Des expériences innovantes du coût des équipements collectifs _____ 43

1. Dès 1970, les origines du fichier du coût des équipements collectifs _____ 43

A. Objectifs du fichier _____ 43

B. Quatre périodes préalables _____ 45

2. La création du fichier du coût des équipements collectifs _____ 47

A. L'étude de la SAEI _____ 47

B. L'équipement au centre de l'analyse _____ 48

C. Les cinq fiches synthétiques d'équipement _____ 52

3. Le cas d'un équipement collectif : les crèches communales _____ 56

A. Un objectif : la justification d'un niveau d'activité _____ 56

B. Des paramètres techniques aux conclusions _____ 57

Section 2 Des initiatives locales _____ **59**

§1.Dès 1971, une clé d'entrée : la comptabilité analytique d'équipement. _____ 59

1. 1971, le cas de Metz _____ 59

2. 1976 : Le cas d'Orléans. _____ 60

A. Mise en place d'une comptabilité d'équipement _____ 60

B. Un outil additionnel : une comptabilité-temps, pour la gestion des espaces verts. _____ 67

§2. Une extension aux ateliers techniques municipaux : le calcul de coûts comme outil de légitimation 70
1. 1980, un essai de méthodologie de calcul des coûts des ateliers techniques : la méthode « Capelle » 70
A. Une approche méthodologique 70
B. La méthode des coûts complets au centre de la démarche 72
2. Un exemple d'application : les garages 76
§3. Une explication des expériences des ateliers techniques municipaux 78
1. Les enjeux des pratiques de calcul des coûts, se protéger d'une gestion déléguée. 78
2. La pression de la légitimité... 80
3....relayée par des organisations professionnelles 81

Synthèse du chapitre 1 84

Chapitre 2. 1977 - 1995, la montée en puissance de la problématique des coûts 85

Section 1. Un faisceau de facteurs contextuels 85
§1. À partir de 1977, un cadre politique et organisationnel porteur 86
1. 1977, une nouvelle génération d'acteurs locaux 86
2. 1978, le rôle pionnier du GREGECO et du GRAL. 89
A. Origines et objectifs du GREGECO. 89
B. Les travaux du GREGECO 90
C. La fonction événementielle du GRAL 94
§2. À partir de 1982, une nouvelle territorialité à gérer 96
1. L'impact de la décentralisation : une gestion sous contrainte ? 96
2. Des dépenses d'investissement incitant à une rationalisation des moyens 97
3. L'action des Chambres Régionales des Comptes 98
A. L'émergence de nouveaux acteurs de la gouvernance locale 98
B. Une triple compétence 99
4. Un cadre technologique facilitateur : la micro-informatique 100
A. Les facteurs de l'informatisation 100
B. L'intérêt de l'informatique pour la gestion analytique des coûts 103

Section 2. D'un modèle à des pratiques 105
§1. Milieu des années 1980, la justification théorique du modèle de l'entreprise : le *New Public Management* 105
1. Statut, principes et origines 105
A. Une définition peu évidente… 105
B. … mais des préoccupations communes 107
C. Dépasser le clivage traditionnel public / privé 108
D. Une origine : l'école des choix publics 109
2. Les formes du discours 112
A. Une multiplicité d'outils de gestion 112
B. Justifier des moyens par un discours 113
C. Des différentes formes de « démunicipalisation » à l'échec de Nîmes 115
D. La promotion d'un outil 117
§2. Dès 1987, des praticiens et des politiques qui s'interrogent 118
1. Le relais de la presse professionnelle 118
2. Le guide de comptabilité analytique de 1988 par de Kerviler et Carles 123
A. Une commande politique 123
B. L'entreprise comme modèle de gestion 124
3. L'instruction M14 125

Section 3. Un modèle de calcul des coûts qui interpelle les chercheurs _____ 127
§1. Des chercheurs critiques _____ 127
1. Un faisceau de critiques… _____ 127
2.… relayé par les expériences de terrain,_____ 129
3. Une critique du discours de l'entreprise-mairie _____ 130
§2. Une reprise en main méthodologique : la méthode BAPA _____ 131
1. Le contexte _____ 131
2. Le contenu d'une méthode simple et pédagogique _____ 132

Synthèse du chapitre 2 _____ 137

Chapitre 3 : Méthodologie de recherche _____ 140

Section 1. Une méthode qualitative pour explorer et comprendre _____ 141
§1. Préalables épistémologiques et processus de recherche _____ 141
1. Positionnement épistémologique et implications _____ 141
2. Le processus de recherche_____ 144
§2. L'étude de cas comme stratégie de recherche _____ 148
1. Une visée idiographique, contextuelle et processuelle _____ 148
2. Un outil méthodologique éprouvé _____ 149
§3. Une validation méthodologique par triangulation _____ 151
1. La validité de la recherche _____ 151
2. Les sources orales : le témoignage _____ 154
A. La conduite d'entretiens semi et non-directifs : les enjeux_____ 154
B. Processus de collecte des données orales _____ 156
3. Les sources écrites : archives documentation et bibliométrie _____ 158
4. L'observation non-participante _____ 160

Section 2. Un champ d'étude : l'histoire immédiate_____ 160
§1. Définition et portée _____ 161
1. Définition _____ 161
2. Portée_____ 162
§2. Une difficile collecte des données liée à l'objet de recherche _____ 164
§3. Une difficile collecte des données liée aux sources archivistiques_____ 166

Synthèse du chapitre 3 _____ 171

Chapitre 4. 1983-2010 Angers : une comptabilité analytique durable_____ 172

Section 1. Origines et objectifs de la mise en place de l'outil _____ 175
§1. Combler un déficit de maîtrise en gestion_____ 175
1. De nouveaux acteurs _____ 175
2. Une ville endettée à la gestion déficiente_____ 176
3. Le recours à un conseiller de gestion _____ 178
A. Les raisons du recours à un conseiller de gestion _____ 178
B. Le choix du conseiller de gestion _____ 179
C. Le relevé d'activité du conseiller de gestion : outil de légitimation de son action. _____ 180
4. Une approche novatrice du problème _____ 184
§2. Un travail préparatoire_____ 185
1. L'analyse critique constructive du cadre budgétaire M12 par le conseiller de gestion _____ 185
A. Une séparation en section de fonctionnement et section d'investissement purement financière, centrée sur la comptabilité de dépenses- recettes._____ 186

B. Mise en place d'une comptabilité matières 188
C. Un découpage de l'organisation en chapitres de fonctionnement inadapté 189
2. Le système analytique proposé par le conseiller de gestion 192
A. La note du 13 décembre 1983 comme point d'entrée dans le projet de comptabilité analytique 192
B. Un préalable à la comptabilité analytique : le tableau de bord 193

Section 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique. 196
§1. Schéma directeur du cadre et principes de la comptabilité analytique 196
1. L'architecture des sections et unités analytiques 196
2. Un calcul de coût de revient par étapes progressives… 202
3…qui nécessite la mise en place de règles de gestion 204
4. Le compte d'exploitation analytique, pivot du calcul du coût analytique 206
§2. 1984 Une phase centrale, celle des périodes de tests 211
1. Avril 1984, test sur les comptes d'exploitation analytique 211
2. Novembre 1984, test de valorisation et tableau de bord de calcul des coûts horaires 213
A. Présentation du calcul détaillé du coût horaire de main-d'œuvre 213
B. Analyse des résultats et mise en évidence des coûts horaires différentiels 216
§3. 1986, création des « contrats d'innovation » 219

Section 3. Les conditions d'un modèle durable 221
§1. Négocier la comptabilité analytique 221
1. La levée du visa des finances 222
2. La décentralisation des responsabilités 223
§2. L'informatique comme fonction support 226
1. 1985-1987 : le premier schéma directeur informatique 227
2. Une offre de progiciels, orientée comptabilité analytique communale, limitée 232
§3. L'outil d'animation : la « réunion bilan objectifs » 234
1. Principe de fonctionnement 235
2. Un cas : la « réunion bilan objectifs », « Éducation Enfance » (Petite Enfance) 2010 236

Synthèse du chapitre 4 241

Chapitre 5. Retour sur un abandon : le cas de La Roche-sur-Yon de 1988 à 1998 242

Section 1 Les origines du projet 245
§1. La gestion d'une ville-centre, moderne et moyenne, poussée à la maîtrise des coûts de gestion 245
1. De 1962 à 1975, l'émergence d'un tissu industriel et une croissance démographique 245
2. De 1977 à 1988, un besoin en équipements collectifs et en infrastructures... 246
3. ...qui impose un renforcement de la fiscalité locale et une maîtrise des coûts de 1977 à 1983. 248
§ 2. Des préconisations émergent 251
1. Le rôle-clé du rapport Michelet Consultants 251
2. La mise en œuvre des recommandations 254
§3. 1988 : étape préparatoire à l'implantation de la comptabilité analytique. 256
1. L'expression des besoins conduisant à la constitution d'un groupe de travail 256
2. Deuxième semestre 1988, choix du cabinet et programme de travail. 260
3. Les objectifs de la comptabilité analytique 262
A. Un outil de gestion et de contrôle 263
B. Un outil de communication politique de la gestion de la ville 263
C. Le besoin de tableaux de bord 264

Section 2 La mise en œuvre de la comptabilité analytique. 267

§1 Une architecture analytique 267
1. Un système bâti sur trois axes 268
2. Principe du choix de l'unité d'œuvre et calcul du coût de revient. 276
A. Les unités d'œuvre 276
B. Le calcul du coût de revient 277
3. Illustration à travers un exemple 280
4. La production d'états de gestion 283
§ 2… Accompagnée par une formation à l'outil et un engagement financier conséquent 284
1. La formation au personnel, comme outil de sensibilisation de la comptabilité analytique. 284
2. Un effort budgétaire conséquent 286
3. Des moyens humains pour animer l'outil 286

Section 3 Du constat de l'abandon à l'analyse de ses causes 287

§1 Des difficultés, suivies d'une tentative de renaissance, conduisant finalement à un abandon 288
1. Retards, erreurs et tâches non réalisées 288
A. Des objectifs hors de portée 288
B. Le manque de participation des acteurs 293
2. L'échec de la relance du projet ou la difficile simplification de la comptabilité analytique 294
3. La fin de l'expérience de comptabilité analytique 297
A. La fin de mission du cabinet de conseil et le départ du contrôleur de gestion 297
B. Un outil simplifié puis abandonné 297
§2 Les causes de l'abandon 298
1. Les limites de l'action du contrôleur de gestion 298
A. Un manque de connaissance d'expériences antérieures. 298
B. La difficulté de recruter un contrôleur de gestion expérimenté 300
C. L'isolement du contrôleur de gestion 301
D. Une perception autoritaire du contrôleur de gestion 301
2. Les limites de l'action du cabinet de conseil 302
A. Un déficit d'expérience… 302
B. … dû à un contrat intuitu personae non respecté 303
3. Entre désintérêt et résistance de la Direction générale, des services administratifs et du maire 304
A. Du désintérêt à la résistance de la Direction générale 304
B. La double position du maire 305
C. Désintérêt et résistance des services administratifs 306
4. Un outil remis en cause pour sa complexité technique 307
A. Un manque de culture comptable 307
B. La critique du coût standard par le contrôleur de gestion 308
C. La critique de la méthode des centres d'analyse par le contrôleur de gestion 310
D. La lourdeur du fonctionnement opérationnel 311
E. De nombreux états de gestion inexploités 312

Synthèse du chapitre 5 315

Chapitre 6. Discussion des résultats et apports de la recherche 316

Section 1 De la complexité à la simplification. 317

§1. Un outil complexe, source de conflits. 317
1. Une complexe modélisation de l'organisation communale. 317
2. Une architecture des centres de coût densifiée, source de conflits. 322
3. Une sur-instrumentation coûteuse 324
§2. Un mouvement de simplification 326

Section 2 Une double trajectoire de l'outil de gestion… 329
§1. Dialogique des dimensions formelles et informelles de l'outil 329
1. Une double évolution de l'outil 330
2. Un même outil pour une trajectoire dissymétrique 336
3. Dépasser l'approche purement technique de la comptabilité analytique. 339
§2 Angers : une durabilité sous tension 341
1. Des limites techniques 341
2. Un biais à la comptabilité analytique : les coûts cachés au sein du parc automobile 342
3. Conduisant à un bilan en demi-teinte, après presque trente ans de déploiement de l'outil 346
§3. Un double niveau de contrôle de gestion ? 349
1. Un outil à double niveau : opérationnel et politique 349
2. La comptabilité analytique : un outil de légitimation pour les élus 353

Section 3 …Conduisant aux recommandations 356
§1. Éviter l'amnésie par une analyse historique et contextuelle pour mieux intégrer l'outil dans les communes. 356
1. Plaidoyer pour une analyse historique des outils de gestion 357
2. Une nécessaire hybridation des outils de gestion pour une prise en compte des spécificités des communes 359
§2. La comptabilité analytique : un atout et non plus un obstacle à la politique des élus ? 360
§3. Accompagner le changement 364
1. Tendre vers la simplicité 364
2. Intégrer la direction des systèmes d'information bien en amont du projet 365
3. S'appuyer sur des acteurs relais 368

Synthèse du chapitre 372

Conclusion 373

LES ANNEXES DU CHAPITRE 1 378

LES ANNEXES DU CHAPITRE 4 387

LES ANNEXES DU CHAPITRE 5 416

LES ANNEXES DU CHAPITRE 6 435

Retranscription des principales interviews 447

1. Angers 448
1.1 Entretien téléphonique du 25/02/2010 avec le directeur du conseil de gestion actuel et une conseillère de gestion, travaillant au conseil de gestion depuis 1998. 448
1.2. Interview vis-à-vis du 9/03/2010 avec l'ancien secrétaire général à la ville d'Angers (1980-2001), actuellement retraité durée : 60 minutes 461
1.3.Interview téléphonique du 10/03/2010 avec le contrôleur de gestion puis directeur du contrôle de gestion à la ville d'Angers (1983-2003) durée : 60 minutes 472
1.4 Extrait de l'interview en vis-à-vis du 10/03/2011 avec le directeur du système d'information communautairedurée 45 minutes 485
1.5 Entretien du 10/05/2013 avec le responsable du Système d'Information des Ressources Humaines de la ville d'Angers. 493
1.6. Interview téléphonique du 10/06/2013 avec le conseiller de gestion puis directeur du contrôle de gestion à la ville d'Angers (1983-2003): durée 30 minutes 497

2.La Roche-sur-Yon _____ 504

2.1. Extrait entretien en vis-à-vis conjoint du 9/07/2010 avec l'ancien assistant du contrôleur de gestion (actuel contrôleur de gestion) et le directeur général des services durée : une heure _____ 504

2.2. Extrait entretien du 6/09/2010 avec l'ancienne formatrice à la comptabilité analytique, actuelle responsable du service des marchés publics et des délégations de service public, durée trente minutes 510

2.3. Extrait de l'entretien téléphonique du 11octobre 2010, avec l'ancien directeur général adjoint 2, durée 45 minutes _____ 513

2.4. Extrait entretien du 25/02/2012 avec l'ancien contrôleur de gestion de la Roche-sur-Yon, durée 30 minutes _____ 516

2.5. Entretien en vis-à-vis du 24/10/2012 avec l'ancien assistant du contrôleur de gestion (actuel contrôleur de gestion), durée une heure_____ 521

Archives_____ 527

Références bibliographiques _____ 531

Index _____ 545

Liste des tableaux, figures, annexes _____ 549

Liste des tableaux_____ 550

Liste des figures _____ 553

Liste des annexes _____ 555

Table des matières _____ 558

Les trajectoires de la comptabilité analytique dans les communes françaises : les cas d'Angers et de la Roche-sur-Yon.

Cette thèse s'inscrit dans la continuité des travaux sur la comptabilité analytique, en apportant un regard historique sur les trajectoires de cet outil au sein des communes. Si la comptabilité analytique a donné lieu à plusieurs études, elle n'a jamais été l'objet, à notre connaissance, d'une analyse en profondeur s'interrogeant sur les facteurs de son adoption, ainsi que sur l'issue de son déploiement au sein de ce type d'organisation. L'objectif de la thèse est de contribuer à une meilleure compréhension des trajectoires de cet outil. Le cadre d'analyse original de cette thèse en gestion publique locale, en s'inscrivant en histoire immédiate, permet le croisement fertile de trois sources de données : de l'observation non participante, des archives écrites et des témoignages oraux. Deux trajectoires de comptabilité analytique sont ainsi étudiées : Angers et la Roche-sur-Yon, se référant respectivement à un succès et à un échec technique. À Angers, la mise en place de la comptabilité analytique a bénéficié d'une convergence de facteurs clés, réunis nulle part ailleurs depuis. L'outil est encore utilisé aujourd'hui. À la Roche-sur-Yon, la mise en place de la comptabilité analytique se solde par son abandon.

Ce travail montre que la comptabilité analytique est détournée de sa finalité historique de rationalisation des choix économiques. À Angers, l'outil est utilisé pour maîtriser l'organisation tandis qu'à la Roche-sur-Yon, c'est essentiellement la communication politique qui est mise en avant. Dans les deux cas, l'outil suit un processus de simplification nécessaire. Son analyse, dans la dimension informelle, montre que l'approche techniciste n'est pas suffisante pour comprendre ses trajectoires. En outre cette recherche montre qu'un tel outil peut produire des résultats opérationnels, remettant en cause le consensus de la littérature académique depuis la fin des années soixante-dix montrant l'inadéquation de l'outil aux communes. Cette analyse permet enfin de formuler des recommandations susceptibles d'aider les élus et managers publics à mieux appréhender les enjeux d'un tel outil. L'analyse historique fournit en effet un éclairage sur les problématiques actuelles des communes en contribuant à la critique de la comptabilité analytique en coût complet à réseau généralisé. Ainsi cette thèse se veut une contribution à un champ de recherche encore peu exploré en histoire de la comptabilité et du contrôle de gestion : la gestion communale française depuis la fin des années soixante-dix**.**

Mots clés : Comptabilité analytique, communes, histoire.

The trajectory of cost accounting in french municipalities : the cases of Angers and La-Roche-sur-Yon

This thesis is consistent with the previous works on cost accounting by bringing an historical analysis on the various developments of this tool in municipalities. If cost-accounting has been the subject of several studies, the very factors of its adoption have never been closely examined, and nor has the outcome of its deployment, within this type of organization. The objective of this thesis is to contribute to a better understanding of the various trajectories of cost-accounting. The original methodological framework of this thesis about local public management, coming within the scope of immediate history, is characterized by a fertile crossover of three kinds of data: no participating observations, archives and testimonies. Two trajectories of cost-accounting are thus considered: Angers and La Roche-sur-Yon, respectively referring to a technical success and failure.

In Angers, the implementation of cost accounting benefited from several key factors, meeting anywhere else. This tool is still currently used. Conversely, the implementation of cost-accounting in La Roche-sur-Yon ended with its withdrawal. This work shows that cost accounting has been diverted from its historic goal of economic choices rationalization. In Angers, the tool is being used to monitor the organization, whereas in La Roche-sur-Yon, it is essentially its communicational content that is emphasized. In both cases, the tool follows a necessary process of simplification. Its analysis, in terms of informal aspects, demonstrates that an instrumental approach is not sufficient to understand its various trajectories. Besides, this research high lights that such a tool can lead to operational outcomes. This calls into questions the consensus of academic literature since the end of seventies about inadequacy of this tool in municipalities. Finally, this analysis enables us to formulate recommendations capable of helping elected representatives and public managers to better understand the stakes of these tools. The historical analysis highlights the current problems of municipalities by criticizing full cost-accounting. Thus, this thesis is a contribution of a near unexplored field of research in the management accounting and accounting history: the french local management since the end of the seventies.

Key words : cost-accounting, municipalities, history.