

Les composantes du contrôle de gestion et sa place dans les collectivités territoriales

Fabrice FUTOL

Date de soutenance : 12 septembre 2003

Membres du jury Présidente du jury : **Mme Anne Blanc Boge** Directeur de mémoire : **M. Patrick Barbaste** – Directeur Financier de la ville de Villeurbanne Maître de stage : **M. Frédéric Monneron** – Directeur Financier de la ville de Nancy

Table des matières

Remerciements . .	1
Introduction générale . .	3
<u>Première partie</u> : Les enjeux et les outils du contrôle de gestion . .	7
I. Les enjeux et les outils du contrôle de gestion . .	7
A. Les développements du contrôle de gestion . .	8
B. Les outils et méthodes du contrôle de gestion et leurs finalités pour les collectivité territoriales . .	14
<u>Deuxième partie</u> : Une approche opérationnelle de la mise en place d'un contrôle de gestion . .	43
II. Une approche opérationnelle de la mise en place d'un contrôle de gestion . .	43
A. Une réflexion sur les contours possibles d'un système de comptabilité analytique .	44
B. La place actuelle du contrôle de gestion dans les collectivités . .	57
Conclusion générale . .	93
Bibliographie . .	95
Résumé . .	97

Remerciements

Tout d'abord, je tiens à ouvrir mon mémoire par des remerciements sincères à l'ensemble des personnes qui m'ont, directement ou indirectement, aidé dans la réalisation de mon mémoire.

Concernant la partie opérationnelle de l'étude, je remercie vivement tous les directeurs de service que j'ai été amené à rencontrer, pour leur collaboration et le temps qu'ils ont pu me consacrer car cela était nécessaire au bon déroulement de ma mission.

Aussi, je remercie tous mes interlocuteurs des cellules comptables au sein des différents services de la ville de Nancy, pour leur aide à ma collecte d'information.

Par ailleurs, je tiens à remercier la responsable de la cellule qualité organisation pour son aide relative aux tableaux de bord et à la démarche qualité en vigueur à la ville de Nancy.

Cependant, mon travail n'aurait pas pu être réalisé dans de bonnes conditions sans l'encadrement, les conseils et aides techniques de mon maître de stage. Je tiens donc vivement à remercier le directeur financier de la ville de Nancy ainsi que l'ensemble du personnel du service des finances pour leur accueil et leurs précieux conseils.

Enfin, relativement à mon mémoire, je remercie mon directeur de mémoire, directeur financier de la ville de Villeurbanne et tous les membres du jury, à savoir, mon maître de stage et la présidente du jury.

Introduction générale

Alors que Christian Poncelet, président du Sénat, rappelle l'urgence d'une réforme de la fiscalité locale afin de remettre à plat le système de financement des collectivités territoriales dans la nouvelle étape de décentralisation, il est une autre urgence qui prend aujourd'hui de plus en plus d'épaisseur, celle du contexte actuel qui se caractérise par la recherche d'un optimum d'efficacité dans la gestion.

En effet, nous pouvons mettre en lumière le lien sémantique qui existe entre contrôle de régularité des actes avec des règles juridiques strictes permettant de faire que les normes en vigueur soient correctement appliquées, contrôle exercé par les autorités administratives et juridictionnelles et contrôle de gestion. Toutefois, si le contrôle de régularité est parfaitement adapté à un système local peu évolutif, il l'est de moins en moins pour un système local dynamique et complexe qui caractérise les collectivités aujourd'hui. Le contrôle de régularité peut être perçu comme un frein à l'action publique locale et même se révéler incompatible avec la recherche d'une efficacité dans la gestion financière. Le lien entre contrôle de régularité et contrôle de gestion ne tient donc qu'au terme contrôle car ceux-ci n'ont pas la même finalité et le premier ne peut pas se substituer au second, leur approche n'étant pas la même. Si le premier type de contrôle fait appel à la notion de vérification, le deuxième qui emprunte au management privé, fait appel à la notion d'efficacité et de régulation et répond à un objectif de gestion.

Si nous devons donner une définition du contrôle de gestion, elle peut être : « le contrôle de gestion est un système global d'informations internes à l'entreprise qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données concernant les

performances de chacune des activités ou fonctions de l'organisation ¹ ». Ce dernier est donc un instrument de pilotage qui s'attache à évaluer et à analyser les résultats et les performances globales de l'organisation, et de chacune de ses composantes, par rapport à ses objectifs.

Bénéficiant de compétences et de ressources accrues, les collectivités fournissent un effort considérable en matière d'équipements publics et de promotion du développement local cependant, dans ce contexte où l'évolution des comportements économiques et financiers est constante, la qualité de l'information et de la formation des différents intervenants dans la collectivité est devenue nécessaire.

Plus précisément, si les dépenses de fonctionnement sont prépondérantes dans les communes et dans une moindre mesure les dépenses d'investissement, il est bien évident que le financement de celles-ci devra s'effectuer par l'ensembles des recettes perçues et si la commune veut rester la cellule principale de l'action publique locale, elle devra s'apercevoir que pour couvrir ses dépenses, les recettes doivent être gérées de manière stratégique mais aussi que des économies de gestion en dépenses de fonctionnement peuvent être mises en avant.

Certainement, il est possible d'écarter toute assimilation des modes de gestion du secteur public à ceux du secteur privé, les "raisons d'être" et les logiques étant par certains aspects trop dissemblables. L'on peut cependant prévoir pour le secteur local, et répondant à un souci d'efficacité, un développement de méthodes de gestion empruntant largement à celles de l'entreprise.

Aussi, sans vraiment disparaître, les différences dans les méthodes, jusqu'alors tranchées, devraient avec le temps s'estomper. Dans le fond, une logique commune doit apparaître entre tous les services d'une ville et des rapprochements n'en sont pas moins à attendre sous peine de générer des blocages dommageables.

Si le nouveau contexte qui est celui des finances locales nécessite bien une approche technique et de gestion, celle-ci n'est certainement pas suffisante. D'abord parce que faire abstraction des implications politiques qui affectent le système financier local et privilégier la gestion sur le sens, induit l'idée qu'une rationalisation des services par la seule technique est possible.

L'idée qui doit prévaloir et qui doit être réciproque entre tous les services d'une collectivité territoriale est finalement que la nécessaire approche technique de la gestion financière locale doit toujours s'accompagner d'un intérêt marqué vis à vis de la qualité du lien social et si la solidarité constitue depuis toujours la raison d'être des communautés locales, l'autre enjeu aujourd'hui suppose peut être la compétition.

Dans un ensemble aussi dynamique et complexe que celui d'aujourd'hui, la question de fond qui se pose est comment intégrer une gestion moderne à une tradition démocratique qui s'est construite à partir d'un autre contexte ? Une telle problématique n'est pas aisée à résoudre car même si, selon leur avis majoritaire, les acteurs de la vie locale s'accordent pour reconnaître qu'une collectivité territoriale n'est pas une entreprise et que l'on ne doit pas en calquer le modèle, il n'en reste pas moins qu'une projection

¹ Définition de Henri Bouquin

imaginaire de ce modèle dans les esprits génère une utilisation non toujours réfléchie d'un vocabulaire dont le sens n'est évidemment pas le même au sein du contexte local.

Aujourd'hui, la commune est un espace local qui n'est plus seulement un espace d'administration, mais aussi de gestion et de décision qui est aussi devenu un espace à risques qu'il est nécessaire de contrôler. Il est manifeste que les contraintes financières et l'autonomie qui est accordée à la ville viennent non seulement légitimer mais aussi imposer l'idée qu'il convient de contrôler la gestion des collectivités territoriales.

Destiné à mieux piloter l'action publique territoriale, le contrôle de gestion est désormais indispensable car il est nécessaire d'obtenir des informations fiables et synthétiques à partir desquelles il est possible de prendre des décisions stratégiques, d'évaluer les politiques publiques et de manager avec plus de rigueur ressources humaines et matérielles de la collectivité. Le contrôle de gestion implique l'utilisation d'une méthodologie qui réponde bien aux attentes du secteur public local, c'est pourquoi il fait appel à plusieurs outils pratiques permettant d'atteindre les objectifs recherchés. La démarche qualité sera un des outils développés au travers de la ville de Nancy pour bien montrer que même si le concept reste flou pour beaucoup, une véritable approche concrète par la formalisation de procédures et d'objectifs apporte un véritable changement dans le mode de fonctionnement de l'organisation.

Aussi, le contrôle de gestion au travers de la comptabilité analytique apporte une approche calquée sur le modèle privé mais adaptée au secteur public pour mesurer, piloter et évaluer les dépenses et recettes afin d'en faire ressortir les économies possibles, la finalité étant de dégager des marges de manœuvre financière pour améliorer les prestations offertes à la population. Nous observerons cet outil au travers d'une réflexion sur le choix d'une méthode de comptabilité analytique possible, à mettre en œuvre à la ville de Nancy, mais aussi en observant au travers des missions confiées pendant le stage, que le simple calcul de coût de revient d'une manifestation peut se révéler difficile et non exhaustif.

Face aux marges de manœuvre qui se réduisent, au champ d'intervention croissant des collectivités territoriales, l'augmentation des besoins des citoyens, il est vital de s'interroger sur les alternatives possibles pour mieux piloter l'action locale dans le but d'améliorer la « santé » une collectivité, c'est pourquoi j'ai choisi de développer ce thème.

Ce que nous allons essayer de montrer tout au long de ce mémoire est comment s'adapte le contrôle de gestion et ses méthodes issues du monde des entreprises privées au monde du secteur public local.

Nous allons traiter ce sujet en partant des origines du contrôle de gestion en observant quels ont été les causes de son développement dans le secteur privé puis voir comment et pourquoi l'Administration s'est intéressée à ses concepts qu'elle s'est ensuite appropriée.

Dans une première partie, nous traiterons de la transposition du contrôle de gestion privé au secteur public et des solutions que ce dernier apporte pour aider au pilotage stratégique d'une collectivité territoriale (I), puis dans une seconde partie, nous nous attarderons sur la comptabilité analytique, un outil spécifique dont veut se doter la ville de Nancy, par ailleurs, nous observerons au travers d'une enquête effectuée auprès de

professionnels des collectivités qu'un management public local émerge petit à petit et par conséquent que le métier de contrôleur de gestion est en pleine expansion mais qu'il nécessite aussi des savoir-faire (II).

Première partie : Les enjeux et les outils du contrôle de gestion

Nous allons observer comment est né le contrôle de gestion et sa transposition du secteur privé au secteur public puis recenser des outils développés par le contrôle de gestion dans le milieu des collectivités territoriales.

I. Les enjeux et les outils du contrôle de gestion

Il est d'abord nécessaire pour bien comprendre les principales composantes du contrôle de gestion de distinguer plusieurs cas :

- le cas des entreprises privées
- le cas des administrations d'Etat
- le cas des collectivités territoriales

Henri Bouquin définit le contrôle de gestion comme « étant un processus servant à identifier et modéliser les relations entre les ressources, leurs modes de consommation, et ayant un ensemble de finalités pour lesquelles les ressources sont réunies et consommées ». R.N. Anthony, théoricien prédominant en matière de

contrôle de gestion nous donne deux définitions. En 1965, il le définit comme étant le « processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation ». Dans cette définition, il considère comme managers les personnes qui doivent obtenir des résultats grâce au travail d'autres personnes.

Ensuite, en 1988, il substitue à cette première définition une seconde dans laquelle il présente le contrôle de gestion comme étant **« le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de cette organisation ».** La première définition a été abandonnée au profit de celle-ci. L'idée prédominante dans cette définition rénovée, est celle de stratégie. Cela conduit à décrire la fonction du contrôle de gestion **comme « vecteur de régulation des comportements dans les organisations »**, toujours selon R.N. Anthony. Il passe d'une gestion optimale des ressources à la notion d'influence sur l'organisation.

Ces définitions s'appliquent au monde des entreprises privées car la recherche de la performance a toujours été le moteur de développement des organisations mais aujourd'hui, pour « refonder l'action publique » et moderniser la gestion des organisations publiques, ces concepts vont être remodelés pour permettre leur adaptation.

A. Les développements du contrôle de gestion

La force qui agit sur les entreprises du secteur privé est celle de la concurrence car sa position sur le marché va déterminer sa performance. L'entreprise pour être compétitive doit aussi être en mesure d'analyser son portefeuille d'activités pour livrer aux clients le produit répondant à leurs attentes. Leur logique à travers la concurrence va être d'agir sur d'autres composantes comme la qualité des relations de travail, la capacité à s'appuyer sur les compétences des acteurs de l'entreprise, vérifier et d'analyser régulièrement la demande vis à vis de ses prestations ou produits.

1. La naissance du contrôle de gestion dans le secteur privé

En effet, l'entreprise est une organisation qui évolue dans un environnement qui influence fortement son activité. Ses **performances**² résultent des interactions avec son environnement et des aptitudes de son personnel. Le problème est qu'il va falloir évaluer les performances de l'entreprise.

Au commencement, il était difficile de mesurer la contribution des individus, des équipes ou des usines au succès d'une entreprise donc elle se contentait d'évaluer ses performances financières. Or, si ces dernières sont importantes pour évaluer la pérennité, elles se révèlent inadaptées pour évaluer finement son aptitude à satisfaire ses partenaires (clients, salariés, fournisseurs, pouvoirs publics...). Elles n'indiquent rien de précis sur ses caractéristiques essentielles : sa **stratégie**³, ses **processus**⁴, ses

² « Une entreprise est performante si elle sait se procurer ses ressources au moindre coût (principe d'économie), si elle est efficiente (elle optimise l'allocation et l'utilisation de ses ressources), et efficace (ses résultats sont conformes à ses objectifs) », selon M. Gervais.

savoir-faire, la fidélité de ses clients... Elles manquent de pertinence, ce qui impose aux entreprises de recourir, en complément, à des indicateurs non financiers pour évaluer ses performances globales.

Les leviers de la performance vont en fait aussi s'appuyer sur des principes de gestion incluant des compétences, une organisation des tâches, des technologies de pointe... Toutefois, ils restent difficiles à identifier et à mobiliser.

Pour piloter la performance, la gestion a consisté à utiliser des connaissances et des outils spécifiques pour rationaliser les actions de l'entreprise. Des mécanismes de contrôle ont été instaurés pour alors s'assurer en permanence que tout se passe pour le mieux. Pour bien gérer l'entreprise, les dirigeants ont du mettre en place des systèmes d'information, et ce rôle d'informateur est bien entendu dévolu au contrôle de gestion. Ce dernier est doté de moyens pour comprendre et orienter les actions pour à terme atteindre les **objectifs** fixés.

L'entreprise dans son environnement concurrentiel n'est pas figée, sa gestion est devenue de plus en plus complexe car elle doit s'adapter au monde dans lequel elle vit si elle ne veut pas mourir. Son environnement est incertain, complexe et turbulent, par ailleurs, le souci d'améliorer sans cesse les performances pousse les entreprises à une recherche continue vers l'amélioration de ses pratiques internes.

Néanmoins, le contrôle de gestion a mis du temps pour se mettre en place et développer ses bases, nous allons voir ici brièvement les grandes étapes de la construction du contrôle de gestion actuel.

Au début du XX^{ème} siècle, le contrôle de gestion s'est d'abord pratiqué dans les très grandes entreprises industrielles américaines (General Motors, Standard Oil...) qui éprouaient le besoin d'améliorer leurs structures, de disposer d'informations précises sur la réalisation des tâches des opérationnels et sur leur environnement. H. Fayol écrivait en 1916 que « les dirigeants d'une entreprise devaient s'assurer que les actions entreprises étaient conformes aux programmes retenus et aux instructions données ». L'essentiel des missions était alors du contrôle opéré par la direction pour motiver les personnels, identifier et corriger les erreurs et anticiper pour les éviter.

Cependant, le contrôle de gestion ne s'est imposé dans les grandes entreprises industrielles qu'au milieu des années 1960 et bien sûr, beaucoup plus tard dans les petites et moyennes entreprises, les entreprises de service et les administrations. Il portait au départ essentiellement son attention sur les performances de production donc délaissait encore le suivi des activités commerciales, des coûts de distribution, de recherche et développement et des frais généraux.

Les outils se sont ensuite perfectionnés au fur et à mesure que l'informatique, les mathématiques, la sociologie, la psychologie, l'économie... apportaient leurs renforts,

³ Définition de R.A. Thiétart : « la stratégie est le projet de la direction générale en vue de positionner l'organisation au sein de ses environnements économique, technologique et socio-politique ».

⁴ Processus : « succession d'opérations interdépendantes, de l'élaboration à la fourniture du produit ou du service au client », définition de R.A. Thiétart.

apportant du même coup des concepts nouveaux pour les gestionnaires. Les premiers systèmes globaux de contrôle de gestion se sont alors développés permettant de collecter, d'analyser et de trier des informations sur les comportements des acteurs de l'entreprise.

A la fin des années 1960, de nombreuses initiatives ont été prises pour améliorer le contrôle des organisations (« budget base zéro »...). Puis la crise née après les « trente glorieuses » a accéléré la recherche et la mise en place d'outils plus rigoureux d'aide au management. Dans le même temps, les succès de l'industrie japonaise ont révélé des méthodes nouvelles de management et d'organisation. Les entreprises de service et de la distribution ont été également contraintes à une meilleure maîtrise de leur gestion.

C'est alors que la gestion s'est décloisonnée pour obtenir davantage de réactivité et mieux piloter les projets. Lorsque les premiers outils du contrôle de gestion ont été utilisés, le cycle de production industriel était simple (achat de matières, stockage, production, vente), ce qui favorisait le cloisonnement et l'approche analytique. Le contrôle de gestion était alors limité mais les entreprises ont dû apprendre à devenir flexibles avec la concurrence. Ainsi, de nouvelles approches ont vu le jour grâce aux pionniers du « management control ⁵ » comme R. Anthony en 1965. On a alors associé les objectifs de l'organisation, les moyens mis en œuvre, le système d'information et le suivi des résultats même si ce modèle souffrait encore de lacunes.

En réaction, des travaux de recherche ont permis de mieux cerner la réalité, notamment avec les travaux de H. Simon, car le problème avec la vision du contrôle de gestion précédemment observée, une entreprise pouvait être en difficulté alors même qu'elle semblait bien gérée et avait atteint ses objectifs. La vision du contrôle de gestion était trop restrictive.

Les concepts et définitions ⁶ ont ainsi évolués vers un élargissement du champ d'intervention du contrôle de gestion comme l'indique R. Anthony dans un double rôle :

- « Eclairer des dirigeants pour aborder l'avenir »
- « De chef d'orchestre pour les opérationnels »

En 1995, R. Simons est allé encore plus loin en parlant de « routines et procédures basées sur l'information que les dirigeants utilisent pour maintenir ou transformer certaines configurations des activités de l'organisation ». Ainsi, le contrôle de gestion ne se contente plus de s'assurer que les messages de la direction générale passent bien. Il interagit avec la stratégie pour prévenir et corriger les dérives liées à la capacité limitée des décideurs et contribuer à apporter de nouvelles solutions.

La conception actuelle du contrôle de gestion s'efforce de mieux intégrer les jeux des

⁵ « Management Control » : traduit par contrôle de gestion.

⁶ Le Plan Comptable Général de 1982 proposait comme définition du contrôle de gestion : « c'est l'ensemble des dispositions prises pour fournir aux dirigeants et aux divers responsables des données chiffrées périodiques caractérisant la marche de l'entreprise. Leur comparaison avec des données passées ou prévues peut, la cas échéant, inciter les dirigeants à déclencher rapidement les mesures correctives appropriées ».

acteurs ainsi que les articulations avec la stratégie, la structure et la culture, de façon à proposer un modèle adaptable à chaque organisation. Ainsi, le contrôle de gestion a comme mission d'assister les décideurs dans leurs choix afin d'assurer la stabilité de l'organisation mais aussi sa dynamique dans son environnement. Il va donc essayer de comprendre comment l'organisation doit se comporter pour satisfaire au mieux les attentes de ses partenaires en rendant des comptes régulièrement à la direction générale.

La logique qui intervient dans les administrations d'Etat est tout autre que celle des entreprises du secteur privé car leurs services sont non marchands et dans un monde non concurrentiel, au même sens que le monde privé. Comme l'indique René Demeestère, « à la place de la régulation par le marché, on a une régulation, par les textes, les autorités politiques et les ressources budgétaires ». Les administrations doivent donc faire face à de nombreux acteurs et à la pression de ceux-ci. Nous allons voir comment le contrôle de gestion s'est généralisé.

2. La transposition difficile et complexe du contrôle de gestion au secteur public

Evidemment, les outils du contrôle de gestion comme ils se sont développés dans les entreprises sont cohérents avec la finalité de l'entreprise, plus particulièrement le profit et la rentabilité, mais ne sont pas nécessairement adaptés à l'Etat. Le contrôle de gestion ici est au service de l'amélioration de la gestion publique qui a pour but d'offrir au citoyen un service public de la plus haute qualité et au contribuable la garantie d'une valorisation optimale de la dépense publique.

a. L'Etat face au contrôle de gestion

Le comité interministériel pour la réforme de l'Etat a choisi en 2000 la généralisation du contrôle de gestion dans ses services comme moyen de cette amélioration. Les expériences menées dans ce domaine ont en effet montré leurs effets bénéfiques : ces expériences ont aussi prouvé qu'il ne s'agissait pas de transposer telles quelles des techniques utilisées couramment dans l'entreprise, mais de développer une adaptation aux besoins de l'action publique.

A partir du début des années 1970, avec la rationalisation des choix budgétaires (RCB), se sont développées au sein de l'Administration des expériences de centres de responsabilité, de tableaux de bord, de comptabilités analytiques... dans un certain nombre de ministères (équipement notamment). A la même période, des réflexions se sont engagées sur les problèmes de transposition aux organisations publiques de méthodes conçues dans et pour l'entreprise. Il a fallu un gros travail pour savoir ce qui est transposable et ce qui ne l'est pas, sur la nature et l'importance des transpositions ainsi que sur le développement de démarches de contrôle de gestion propres aux organisations publiques. Même si les administrations d'Etat doivent comme l'entreprise répondre à des exigences d'**efficacité** et d'**efficience**, en aucun cas, il ne s'agit de vouloir faire ressembler les organisations publiques aux entreprises privées.

Il n'existe pas de contrôle de gestion unique pour toutes les organisations, mais des modèles multiples de contrôle de gestion qui doivent tenir compte des spécificités des

administrations pour lesquelles il est développé. La première des spécificités du contexte propre aux administrations que doit prendre en compte le contrôle de gestion est que celles-ci ne sont pas en général soumises à la concurrence. Dans ce contexte particulier, le contrôle de gestion permet néanmoins d'introduire la culture de la performance par la définition d'objectifs à atteindre et la mesure des réalisations.

Le contrôle de gestion de l'Etat est aussi particulier en ce qu'il concerne pour une large part des activités de service, différentes des activités industrielles, pour lesquelles le contrôle de gestion a été initialement prévu. Par ailleurs, il ne faut pas oublier que l'Etat a des missions régaliennes et de service public donc des finalités différentes encore du monde des entreprises privées. Aussi, le contrôle de gestion doit s'adapter à des notions particulières que sont l'intérêt général, le droit administratif, la comptabilité publique, les finances publiques, les marchés publics, les règles de gestion des fonctionnaires...

Mais souvent, la gestion des activités de service public a privilégié la dimension technique, c'est à dire qu'il fallait, bien faire la tâche à laquelle on est affecté, maîtriser l'aspect technique du fonctionnement et mobiliser les moyens nécessaires. Cette dimension a constitué les préoccupations essentielles. Les éléments de nature économique étaient souvent négligés.

Cette attitude est aujourd'hui considérée comme un frein à l'efficacité de fonctionnement des services publics et de l'administration. La culture du **pilotage** et des performances doit aussi être envisagée sous l'angle étatique.

Selon la circulaire interministérielle du 21 juin 2001 relative au contrôle de gestion (voir annexe 1), « **la recherche de la performance de la gestion publique vise à accroître le bénéfice que l'action de l'Etat procure à la société et à optimiser la qualité du service rendu à l'usager tout en s'inscrivant dans une politique budgétaire soutenable** ». Cette démarche doit être généralisée à l'ensemble des administrations de l'Etat pour moderniser la gestion publique.

Largement appliqué dans le secteur privé, le processus de contrôle de gestion est de plus en plus introduit dans les collectivités territoriales, même s'il s'agit encore pour l'instant principalement des grandes collectivités qui se préoccupent de la mise en place d'un véritable contrôle, celles-ci sont conscientes de son caractère nécessaire pour assurer le service public dans des conditions optimales et ressentent la nécessité de disposer d'indicateurs de gestion et d'informations fiables.

b. L'introduction du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales

L'accroissement des dépenses des administrations locales, le poids de leurs dépenses obligatoires et la diminution simultanée de leurs ressources, réduisent, par « un effet de ciseaux », leurs marges de manœuvre réelles. Le contrôle de gestion est un moyen qui par la mise en œuvre de procédures transparentes, permettra à la collectivité d'optimiser la gestion locale (moyens humains, techniques et financiers). L'état des lieux des grandes masses des budgets locaux et du poids spécifique des charges de personnel met en lumière les problématiques financières touchant aussi les ressources humaines.

L'entreprise privée vise sans cesse l'amélioration de ses performances se traduisant

par une recherche quasi permanente de l'efficacité (rapport entre les moyens alloués et les résultats obtenus). Même si l'objectif essentiel de la collectivité est d'améliorer la qualité du service rendu, dans un environnement économique de plus en plus prégnant, les collectivités intègrent de plus en plus la notion d'efficacité dans la gestion des prestations de services rendues à des « usagers-clients ». Cherchant à rationaliser leurs activités, il est légitime que celles-ci veillent en permanence à optimiser l'emploi des ressources disponibles.

Incontestablement, la gestion publique locale est de plus en plus complexe mais il convient de rappeler que les collectivités territoriales ne sont pas des entreprises soumises à des objectifs commerciaux.

Il est vrai que la gestion du quotidien est plus complexe et que la gestion de l'avenir se complique également car il faut arriver à développer l'investissement, qui reste bien entendu le principal moteur d'une collectivité territoriale.

La difficulté d'évaluer la collectivité et la mesure de sa performance est d'autant plus grande qu'il n'existe pas de réel contrôle de gestion stratégique.

Seulement, les collectivités territoriales doivent répondre à une demande plurielle et ne peuvent forcément pas satisfaire tous les besoins. Par ailleurs, elles doivent s'adapter à des besoins évolutifs donc elles évoluent sans cesse et produisent de nouvelles formes organisationnelles qui leur permettent de traiter les problèmes contingents qui leur sont soumis.

La difficulté liée aux collectivités vient aussi du fait qu'elles agissent dans un champ de compétences larges d'où un très grand nombre de prestations, missions et fonctions qui ne favorisent pas forcément l'émergence d'un contrôle de gestion bien délimité et facilement transposable. La complexité vient aussi de la dimension politique qui par essence est le lieu de régulation d'une société. Le rôle des politiques est d'opérer des arbitrages entre des intérêts contradictoires nécessitant de la souplesse. Par ailleurs, il est vrai que l'action politique pendant longtemps n'a pas voulu de l'évaluation d'où la difficile et lente implantation du contrôle de gestion dans les collectivités. Pourtant, celui-ci apportant plus de transparence, a permis une certaine légitimation des actions politiques.

Petit à petit donc, face à l'élargissement de leurs compétences, la croissance des besoins et la raréfaction des ressources, une prise de conscience de la part des élus et de leur administration sur leur système de gestion a émergé. Les services de contrôle de gestion ont pu alors être créés pour répondre à ces besoins croissants. Les collectivités ont pu réfléchir à des moyens pour d'abord dégager des marges de manœuvre financières mais se sont aussi interrogées sur le bien fondé de certaines politiques publiques.

Les premières démarches pour améliorer la gestion des collectivités ont porté sur le contrôle comptable, c'est à dire sur le respect des objectifs à court terme tels qu'ils sont définis dans le budget. Il n'y avait pas de véritable stratégie car tout est construit et réfléchi sur des choses déjà établies et passées. Les collectivités ne se préoccupaient pas des évolutions car les seules performances observées sont celles qui dépendent de la bonne exécution budgétaire. Mais il a fallu pour les collectivités adopter une stratégie différente face à une évolution lourde et structurelle des conditions de réalisation

budgétaires et intégrer une démarche de stratégie financière avec des outils comme la gestion de la dette et de la trésorerie, la prospective financière...

Cependant, comme nous l'avons dit plus haut, l'action publique si elle doit être réfléchi sur le plan financier doit aussi l'être sur le plan de son utilité. Chaque collectivité doit maintenant repenser ses missions, ses objectifs, en tenant compte de ses moyens. Elles vont opérer un contrôle stratégique afin d'évaluer leurs actions pour mieux se repositionner face aux attentes des usagers.

Comme pour l'Etat, les collectivités se doivent de moderniser leur gestion donc en intégrant une dimension stratégique dans leur mode de management. Les collectivités intègrent de nombreuses entités dans leur fonctionnement quotidien dans le sens où elles sont liées juridiquement, financièrement ou « socialement » avec des associations, des usagers, leurs services et leurs personnels, des entreprises..., d'où un contrôle de gestion qui ne peut qu'être quantitatif, il est fondamental d'y ajouter une dimension qualitative. La mesure des rapprochements entre objectifs et résultats sans la prise en compte des attentes et de la satisfaction des administrés entraînerait de graves erreurs.

En conclusion, nous nous apercevons que le secteur public s'est vivement intéressé au contrôle de gestion et à ses outils mais il est manifeste que la transposition d'outils liés au secteur privé et à ses finalités n'a pas été facile. Le secteur public est obligé d'adapter les outils à ses propres finalités, celles de service public et d'intérêt général.

Il s'agit dans cette partie d'aborder les principaux outils du contrôle de gestion : d'abord ceux qui donnent lieu à la délivrance d'une information permettant à un moment donné de renseigner sur une situation particulière et ensuite ceux qui permettent d'engager une phase de contrôle.

Par ailleurs, nous verrons les outils du contrôle de gestion mais cette fois s'inscrivant plus dans une démarche de recherche de performance au sein de la collectivité. Nous verrons en détail afin de mieux mesurer l'enjeu de ce type d'outil, la démarche qualité au sein de la ville de Nancy.

B. Les outils et méthodes du contrôle de gestion et leurs finalités pour les collectivités territoriales

Il est manifeste que tous ces outils ont deux objectifs fondamentaux dont ils ne sauraient s'écarter : d'une part, ils doivent permettre à tout acteur de la collectivité avant de prendre une décision ou pour simple renseignement, de disposer d'une information pertinente, et d'autre part, une fois les décisions prises, ils se doivent de faciliter leur suivi. Nous pouvons donc en conclure que tous ces outils s'inscrivent dans le processus de pilotage d'une collectivité. Effectivement, les dirigeants d'une collectivité, qu'il s'agisse des élus ou de la direction générale, ont besoin de savoir dans quelle direction ils veulent aller en assignant des objectifs.

1. Les outils d'information et de contrôle

Mais pour cela, ils ont besoin d'outils fiables qui leur permettent aussi de faire à un

moment donné le diagnostic de leur situation afin de prendre des décisions. Cependant, les outils sont différents d'une collectivité à l'autre, de même que la finalité est différente entre une entreprise privée et une collectivité.

a. La segmentation par politiques publiques

En France, les collectivités territoriales sont des personnes morales de droit public, administrées par des conseils élus, dotées de compétence générales propres, dans un ressort territorial donné. La compétence communale n'a de limites que celles posées par la loi ou la jurisprudence. Leurs compétences touchent les domaines d'état civil, électoraux, de police, d'action sociale, d'entretien de la voirie, d'enseignement primaire, d'aménagement, d'urbanisme, d'action culturelle... Les compétences sont très larges, ce qui peut rendre les politiques publiques floues.

Il va s'agir ici de procéder au découpage cohérent des différentes prestations offertes par une collectivité à ses administrés. Cette segmentation permettra donc d'organiser et de regrouper les actions de la collectivité, l'objectif étant d'aboutir à une meilleure lisibilité et clarté des prestations. Cette meilleure lisibilité permettra par la suite de répondre de manière plus efficace aux besoins exprimés par les usagers en opérant une meilleure adéquation entre les objectifs, les missions et les moyens alloués.

Pour donner une définition de la **politique publique**, nous pourrions dire qu'elle se définit comme étant « un ensemble cohérent et organisé de prestations publiques, articulées autour d'un objectif stratégique défini par la collectivité et d'un territoire donné ».

Cette **segmentation** bien qu'elle en soit au début dans les collectivités territoriales, aboutit à un regroupement, selon la nature des métiers pratiqués et des publics visés, des activités afin de constituer des strates homogènes.

La principale difficulté réside dans le fait que la segmentation doit reposer sur un découpage cohérent sans être trop exhaustif mais ne doit pas non plus être trop vague. Il est primordial de réfléchir sur le degré de finesse pour éviter une analyse avec trop ou pas assez de détails.

Christophe Ruprich-Robert, directeur du contrôle de gestion dans un Conseil Général, indique que « la segmentation doit offrir une carte à la bonne échelle permettant aux décideurs de l'organisation d'allouer efficacement les ressources ». Il n'existe donc pas de segmentation type selon qu'on la mette en place dans un Conseil Général, une Commune ou bien encore un Conseil Régional. Tout dépend de la volonté stratégique de la collectivité car chacune, même si chaque type de collectivité exerce les mêmes compétences, mettent plus ou moins l'accent sur certaines. Il n'y a pas une stratégie pour un niveau de collectivité prédéfini, mais c'est bien en fonction des caractéristiques de son territoire qu'elle va décider des politiques publiques qui méritent une attention particulière alors que pour une autre collectivité, la priorité ne sera pas la même.

Par ailleurs, la segmentation, étant donné que son but est une meilleure allocation des ressources de la collectivité en fonction des besoins, elle oblige à une analyse fine aussi bien de l'offre, c'est à dire des prestations qu'elle rend, que de la demande, c'est à dire du public visé par les prestations. Il serait délicat ainsi de construire une

segmentation en ne prenant en compte que l'un des paramètres. L'adéquation oblige à mesurer les prestations offertes et leurs manières d'être offertes et les attentes des administrés, sans quoi la segmentation n'aurait pas de sens.

En fonction de l'activité, la segmentation se fait selon des critères ⁷ qui peuvent varier et peuvent être :

- La population cible (usagers, clients, bénéficiaires...),
- le besoin satisfait par la prestation,
- les conditions permettant de bénéficier de la prestation,
- le mode de distribution de la prestation,
- les autres partenaires/concurrents sur le secteur,
- la technologie employée,
- l'existence ou l'absence de synergie entre les activités...

Nous observons que parmi ces critères, certains répondent à la fonction offre alors que d'autres répondent à la fonction demande. Evidemment, il faut mélanger la nature des critères afin de prendre en compte les deux fonctions si nous voulons arriver à une adéquation entre les deux. Par ailleurs, la segmentation stratégique oblige à prendre en compte pour une meilleure pertinence les limites géographiques.

Quant aux acteurs concernés par la segmentation, l'ensemble des agents d'une collectivité sont impliqués dans sa construction même si cette implication se fait à des degrés très différents en fonction des rôles joués par les agents. La définition du périmètre de celle-ci va se faire autour des grandes missions/compétences de la collectivité et des orientations budgétaires définies par les élus.

Une première segmentation va ainsi être mise en place, mais il va aussi falloir tenir compte des agents de la collectivité : donc elle sera adaptée et enrichie par l'ensemble des services après les avoir interrogés sur la nature des activités qu'ils effectuent au sein de la collectivité et sur la population territoriale concernée. Toutes les prestations rendues par les services doivent être retracées.

Si sa construction revient au départ aux élus et la direction générale, elle sera donc enrichie par les apports des agents de la collectivité de façon interne et de façon externe grâce à une démarche de « benchmarking », c'est à dire en faisant des comparaisons avec les autres collectivités et en reprenant et adaptant certaines applications de leur segmentation si elles s'avèrent intéressantes pour celle de la collectivité.

La segmentation par politiques publiques est stratégique car elle a un objectif bien défini qui est l'adéquation entre ressources, moyens et attentes d'une population. Mais parce que les attentes évoluent rapidement selon les territoires concernés, la segmentation ainsi construite ne se doit pas d'être un système statique, bien au contraire. Sa validité dépendra donc de la réactivité des décideurs à faire évoluer ce système au gré des évolutions de la demande ou de l'offre, ou bien s'ils veulent opérer des choix

⁷ Critères issus de *Strategor, Politique générale d'entreprises*, InterEditions, 1993

stratégiques nouveaux.

La segmentation stratégique est un système dynamique qu'il convient donc d'actualiser régulièrement pour qu'il ne soit pas déconnecté de la réalité et des objectifs assignés. Cependant, les changements à faire ne porteront jamais sur le système entier mais sur des éléments intrinsèques de chaque segment. Son actualisation dépendra des services aussi, car ils doivent rendre compte des évolutions perçues par eux-mêmes.

Il est important de veiller à ce que la segmentation soit toujours validée par l'ensemble des acteurs, puisque celle-ci sera développée au moyens d'autres outils liés au système d'information comme les tableaux de bord. Evidemment, comme nous l'avons déjà fait remarqué, il n'existe pas de segmentation type, la démarche pour construire ce type d'outil se doit donc d'être adaptative et itérative.

Il est nécessaire que celle-ci apporte des résultats et qu'elle soit actualisée régulièrement. Surtout nécessaire pour les collectivités de taille importante, il est intéressant de reporter les coûts liés à chaque segment défini, ceci dans l'optique de mieux gérer les allocations de ressources et par la même, de fournir une meilleure adéquation missions/moyens, en amont de la préparation budgétaire.

Quelle que soit la collectivité, les administrés, qui sont en même temps des électeurs et des usagers, deviennent de plus en plus exigeants. L'environnement économique et social dans lequel évoluent les collectivités, oblige les élus à réfléchir à des stratégies cohérentes pour y faire face, stratégie qui passe d'abord par une segmentation des activités. Si le monde du secteur privé s'est déjà approprié cette démarche, les collectivités reconnaissent son intérêt et vont développer leur propre démarche.

Il est clair que la segmentation va permettre à celles-ci de mieux connaître leurs domaines d'activités et les facteurs qui leur permettent d'être plus efficaces. Elles pourront alors en tirer un bilan qui nécessitera des transformations liées au fonctionnement courant de l'organisation. En effet, nous pouvons observer que certaines activités d'une collectivité vont être assurées par plusieurs services ou au contraire artificiellement regroupées au sein d'une seule entité.

Les prestations sont très diverses mais dans le cadre d'une segmentation, il est nécessaire d'établir une structure de l'organisation qui soit rationnelle. Celle-ci a donc un rôle à jouer dans le management des collectivités car des changements vont pouvoir être occasionnés aussi bien dans le système que le personnel, des bouleversements pouvant intervenir dans les moyens ou les missions suite au découpage des prestations.

La première approche suivie historiquement est celle de la segmentation par métier. Celle-ci se construit autour de 4 niveaux qui sont :

- Les domaines d'actions publiques qui se divisent en ...
- politiques publiques puis en ...
- segments d'activités et enfin en ...
- prestations.

Pour exemple, nous trouverons à la ville de Nancy des pôles à l'intérieur desquels sont

déclinés des segments d'activités correspondant aux services de 2 directions, chacun assurant des prestations de façon homogène. Le pôle développement urbain et attractivité se décline en une direction du développement urbain (services urbanisme réglementaire, urbanisme opérationnel, gestion foncière et immobilière, politique de l'habitat) et une direction développement local (services développement local, commerce, artisanat, tourisme et services publics industriels et commerciaux, fêtes et animations, relations internationales).

Sous le terme de développement urbain et attractivité, est regroupé tout ce qui concerne le territoire de la commune aussi bien du point de vue que de sa gestion que de sa promotion. A côté des pôles, nous distinguons des fonctions qui servent de moyens à la réalisation des politiques publiques. Ces fonctions sont dites supports car elles vont aider mais en aucun cas participer activement et directement à la politique publique. Ces fonctions peuvent être :

- le service des finances
- le services des ressources humaines
- le service informatique
- le service juridique...

La seconde approche de segmentation apporte une analyse plus fine car elle prend en compte les aspects de la première approche mais en y ajoutant les attentes de ses administrés. La segmentation des activités va donc ici se faire en fonction des compétences et savoir-faire de la collectivité mais aussi en fonction des bénéficiaires des prestations qui vont être regroupés de façon homogène selon leurs comportements, habitudes et besoins.

L'intérêt de cette démarche est qu'elle va permettre à la collectivité de repérer ses points forts et ses points faibles afin de corriger le tir et de rectifier ses politiques publiques. Aussi, cette segmentation lui permettra d'adapter ses prestations en fonctions des besoins réels après avoir bien identifié la population concernée.

Enfin, la segmentation par politiques publiques va donc apporter une meilleure lisibilité des actions de la collectivité, permettant du même coup, de rendre la stratégie plus simple à mettre en œuvre.

b. Les tableaux de bord

Les tableaux de bord sont des outils de plus en plus utilisés dans les collectivités car ils offrent des informations précises sur des objets donnés. Ils forment un véritable système d'information stratégique, de pilotage et de gestion. Ils ont différentes missions car ils peuvent servir à :

- Une meilleure connaissance du territoire de la collectivité en terme d'économie, de population...,
- mesurer l'activité de services,
- décrire l'allocation des moyens,

- repérer les écarts entre les objectifs prévus et réalisés afin d'apporter des corrections si nécessaire...

Toutes les informations recueillies servent à la fois aux élus, à la direction générale, aux directions et services sachant que bien sûr, les indicateurs ne seront pas au sein de chaque entité les mêmes car les attentes sont différentes.

Ils sont ainsi ciblés en fonction d'un objectif car ils ne servent pas uniquement à faire de la description. Ils sont composés d'indicateurs liés aux attentes des demandeurs et sont un complément à la délégation budgétaire, car le budget est un outil politique et de délégation des responsabilités donc de gestion en interne (exemple : on alloue des crédits au responsable des espaces verts et on lui demande de se débrouiller avec pour gérer son service). Les **indicateurs** choisis sont jugés **pertinents** en fonction des évolutions de la collectivité que l'on veut retracer au gré des périodes définies d'observation.

Les tableaux de bord vont ainsi permettre de rendre compte de la réalité des activités ou actions de la collectivité de manière **régulière**. La mise en place de tableaux de bord nécessite de prendre en compte certains impératifs quant aux indicateurs à choisir :

- Lisibilité, c'est à dire une mise en forme claire,
- fiabilité des indicateurs,
- permanence dans le temps,
- cohérence et logique entre les indicateurs.

Les informations données par les tableaux de bord offrent une aide à la gestion de la collectivité, il ne s'agit pas de mettre en place des indicateurs qui ne seraient pas fiables ou instables dans le temps, sous peine de faire des erreurs d'appréciation.

Il n'existe donc pas de système de tableau de bord structuré utilisable par toutes les collectivités, chacune doit être en mesure de définir ses propres indicateurs en fonction des éléments qu'elle veut suivre. Néanmoins, il est tout de même recensé quatre types d'indicateurs :

« Indicateurs d'éclairage situant la collectivité dans son environnement, indicateurs stratégiques destinés à apporter une vision globale de la collectivité et de ses activités, indicateurs d'impact servant à apprécier l'effet de certaines politiques sur les bénéficiaires, indicateurs de gestion apportant des informations sur les dépenses, recettes... des services d'une collectivité ».

Evidemment, ces indicateurs selon leur nature doivent être cohérents. Les informations à traiter issues des tableaux doivent être suivies de manière régulière afin de permettre des comparaisons dans le temps et si nécessaire engager des actions correctrices. C'est une véritable aide au pilotage car la sélection d'indicateurs correspond précisément à la stratégie engagée.

Un système de tableaux de bord rassemble l'ensemble des indicateurs évoqués mais il doit être en mesure d'apporter des informations aussi bien quant à la stratégie de la collectivité (moyen et long terme) que pour la gestion quotidienne de celle-ci. Les besoins des acteurs de la collectivité étant différents, chaque service pourra construire ses propres tableaux de bord spécifiques à ses activités, la direction générale pouvant

construire un tableau de bord qui agrège toutes les données des services pour avoir une vision globale des activités de la collectivité.

Son élaboration comprend plusieurs étapes car il faut :

- Bien connaître la structure de la collectivité,
- définir précisément les segments d'activités et les politiques publiques,
- déterminer les objectifs et les moyens pour les atteindre au niveau de chaque segment d'activités,
- vérifier la cohérence globale de l'objectif de la politique publique avec ceux des segments,
- bien connaître les attributions de chaque segment et rechercher les indicateurs pertinents sur les variables d'action de chacun,
- établir une procédure quant à sa mise en place (périodicité, forme...),
- une analyse par les acteurs concernés,
- et un suivi permanent du système.

Les tableaux de bord peuvent être une action de communication interne à la collectivité pour mobiliser tous les agents, donc il est nécessaire d'associer tous les agents à cette démarche d'élaboration car ceux-ci sont les plus à même de renseigner sur les activités de la collectivité et les prestations qu'ils offrent ainsi que le public visé. Par ailleurs, cette communication est nécessaire pour pérenniser la démarche. Les indicateurs devront donc être pertinents pour les élus mais aussi l'être pour les responsables des services concernés par les segments d'activité retenus.

L'intérêt des tableaux de bord réside dans le fait que les collectivités doivent gérer de plus en plus leurs ressources de façon efficace, donc en fonction de leurs missions et des besoins des administrés. Une certaine rigueur s'impose à tous les niveaux de la collectivité et peut s'imposer grâce aux tableaux de bord qui permettront de vérifier la bonne gestion de la collectivité ou de prendre des mesures pour corriger certaines actions. Les tableaux de bord ont une véritable portée car ils permettent à tous les acteurs qu'ils soient élus ou qu'ils fassent partie de la direction générale ou des services de porter un jugement et une appréciation objective sur la gestion.

S'il est manifeste que les tableaux de bord ont un rôle à jouer très important, certaines règles ne doivent pas être oubliées afin de ne pas faire échouer cette démarche. En effet, il faut toujours garder à l'esprit que la personne qui remplit le tableau doit être soucieuse des données qu'ils apportent, c'est à dire qu'elles doivent directement l'intéresser sinon, le piège est qu'en le remplissant avec peu d'intérêt, les données ne soient plus fiables à long ou moyen terme. Par ailleurs, ces outils n'ont pas qu'un rôle de description, ils doivent réellement permettre d'engager des actions correctrices, c'est à dire avoir des effets, le contraire pourrait entraîner un désintérêt pour la démarche.

Aussi, il n'est pas nécessaire de planifier des tableaux de bord sur tous les domaines de la collectivité, il faut toujours bien cibler les domaines sous peine d'engager une démarche trop lourde pour les services et une crédibilité qui s'effrite. En effet, trop de

tableaux de bord « brouillent les esprits » et font perdre de vue les objectifs importants pour lesquels ils ont été créés. Enfin, la communication autour de ces outils est primordiale afin que tous les acteurs se sentent concernés et impliqués dans la démarche. L'absence de communication verrait un ralentissement de la collecte des informations à la suite d'un désintérêt progressif.

La ville de Nancy au cours de l'année 2003 a la volonté de mettre en place des tableaux de bord de pilotage. Le mode de fonctionnement est intéressant puisqu'il met en lumière tous les points importants de cette démarche. La ville a réfléchi aux objectifs des tableaux de bord afin qu'ils soient clairs et compris de tous : obtenir une vision globale de l'activité, dans un contexte économique tendu et évolutif, afin d'acquérir une meilleure lisibilité, pour :

- Mieux maîtriser le déroulement et la cohérence des projets,
- mieux respecter les prévisions calendaires,
- optimiser les ressources budgétaires et éviter leur dérapage,
- allouer les ressources et budgets au plus juste.

Leur méthode de mise en place des tableaux de bord s'inscrit dans le cadre d'une politique de « petit pas » qui se veut progressive, simple et pragmatique. L'année 2003 est donc pour la direction générale une année de mise en place et d'adaptation de l'outil. Elle a bien rappelé que l'implication de tous les responsables de services, dans la mise à jour du document les concernant, dans la rédaction des commentaires relatifs aux écarts éventuels et dans le suivi régulier pour statuer sur les orientations à prendre, en fonction de l'ensemble des informations fournies, étaient les conditions de réussite de la démarche.

Les tableaux de bord (annexe 2) à la ville de Nancy sont bien compris comme étant un outil de management et d'auto-évaluation car l'implication des services dans la mise en œuvre de ces tableaux permettra de procéder à une auto-évaluation, pilotée par un Conseil de Gestion, mettant en évidence les écarts par rapport aux prévisions et proposant des actions correctrices.

Quant aux modalités de fonctionnement, les destinataires seront les élus, la direction générale et les responsables de service. La mise à jour sera mensuelle et faite par les services eux-mêmes. Evidemment, un Conseil de Gestion opérera une centralisation et une diffusion mensuelle de toutes les informations. A côté de cela, un comité opérationnel mensuel (comité restreint composé de la directrice générale des services, son adjoint, le directeur général des services techniques, le directeur des ressources humaines, le directeur financier et la responsable de la cellule conseil de gestion) est mis en place ainsi qu'un comité de suivi trimestriel, composé d'élus et de fonctionnaires. Le premier tableau mis en place a été réalisé avec des indicateurs d'éclairage dont la finalité est d'appréhender la physionomie de la ville donc nous retrouvons des indicateurs :

Ressources humaines (nombre d'agents et équivalent temps complet, répartition par catégorie et par filière, hausse de la masse salariale par rapport à l'exercice précédent avec sa décomposition comme telle : revalorisation des traitements, effet report des

revalorisations, revalorisation CNRACL, glissement vieillesse technicité, solde entrées-sorties, nombre de départs prévus)

Finances (prévisions au BP 2003 pour les dépenses de fonctionnement dont montant des dépenses courantes et montant des subventions, recettes de fonctionnement dont prévision des dotations de l'Etat, fiscalité et compensations prévues et recettes courantes après retraitement des recettes de transfert au BP 2003, dépenses d'investissement dont remboursement annuité de la dette et investissements en équipements et travaux, recettes d'investissements dont emprunt nouveaux et subvention d'équipement...)

Rappel :

Les dépenses courantes de fonctionnement comprennent les charges nécessaires au fonctionnement des services, c'est à dire les fluides, toutes les fournitures, les fêtes et les cérémonies, la communication et les prestations diverses telles que les contrats de maintenance ou de fourniture de repas, les études, les locations immobilières...

Les recettes courantes de fonctionnement sont les droits perçus auprès des usagers pour l'utilisation d'un service municipal. Il s'agit des droits d'entrée des musées, de l'opéra, les mises à disposition des gymnases, les garderies périscolaires... On trouve également les loyers perçus par la ville auprès de ses locataires.

Recette Subvention d'Equipement : elle correspond aux subventions affectées à des opérations spécifiques auprès de partenaires le plus souvent institutionnels pour des acquisitions d'œuvres ou encore des travaux (exemple : les monuments historiques).

Par ailleurs, des tableaux de bord ont été élaboré en vue de suivre des dépenses particulières et concernent donc des services particuliers de la ville de Nancy. Des tableaux suivent les consommations liées aux combustibles, aux frais de télécommunication, à l'affranchissement, aux fournitures de bureaux et au carburant. L'intérêt est de suivre les coûts liés aux dépenses de gestion courante, d'autres ont été mis en place pour apprécier la réalisation des travaux entreprises par le service patrimoine de la ville, d'autres sont plus ciblés sur des projets ou des actions transverses comme le village de Noël qui a lieu chaque année. Pour ce dernier, la finalité est d'évaluer l'ensemble des frais engagés par le services de la ville sur une opération transverse.

La maire adjointe à l'administration générale indique « que beaucoup de services de la ville ont déjà mis au point des indicateurs de gestion ». Si cette démarche s'inscrit bel et bien dans le contrôle de gestion, celle-ci préfère parler de conseil, voire de management participatif plutôt que de contrôle. En effet, « les tableaux de bord et indicateurs que nous allons généraliser à l'ensemble des activités municipales sont autant d'outils d'information que de gestion. Actualisés en permanence, ils doivent permettre de cadrer chaque décision budgétaire en fonction d'éléments objectifs, de faire des choix mûrement réfléchis, puis d'assurer en temps réel le suivi des décisions ».

Le style de gestion choisi se retrouve dans la politique depuis quelques années à travers la rationalisation poussée des achats, fournitures ou prestations, effectuées par la collectivité. Associée à la démarche qualité, la ville a développé un guide pratique des achats au sein de tous les services pour éliminer les facteurs de risques comme des procédures inadaptées, des commandes dispersées, des stocks inutiles... A l'arrivée, ce

sont d'importantes économies d'échelle qui ont été réalisées si nous observons la stagnation des dépenses courantes de fonctionnement.

Les tableaux de bord constituent de réels outils de gestion pour les collectivités.

c. La comptabilité analytique

La comptabilité analytique est l'une des plus anciennes procédures de gestion en vigueur dans les organisations publiques ou privées, apparue au temps du taylorisme.

La comptabilité analytique est aussi un outil du contrôle de gestion. D'un point de vue juridique, la seule comptabilité obligatoire énoncée par le plan comptable général de 1982 est la comptabilité historique par nature (comptabilité générale).

La comptabilité publique, dépendante du plan comptable général doit respecter cette obligation, c'est à dire que la comptabilité générale est la comptabilité historique par nature et non pas une classification conventionnelle. La comptabilité publique impose, par ailleurs, l'élaboration d'une comptabilité budgétaire (prévision), qui revêt de plus, le caractère d'autorisation.

Du point de vue de la gestion, la comptabilité par nature est une comptabilité conventionnelle décrivant les produits et charges en fonction de leur nature. Un tel système n'est pas forcément adapté à la prise de décision car le gestionnaire a besoin de connaître les performances d'un système. Evidemment, il va falloir choisir pour établir une comptabilité analytique entre un système par destination, par activité, par produit, par service, par métier...

Il est vrai que dans les collectivités territoriales de plus de 3500 habitants, une présentation fonctionnelle du budget, c'est à dire par fonction est obligatoire, celle-ci sert surtout à établir la consolidation des comptes de l'Etat. Donc, cette présentation n'a pas comme objectif d'élaborer une comptabilité analytique et de s'en servir comme telle.

Cependant, comme les tableaux de bord, la comptabilité analytique et l'interprétation de ses résultats va permettre de définir une stratégie : utilité des résultats pour les élus mais aussi pour tous les acteurs de la collectivité qui pourront engager des actions correctrices.

De même, chaque collectivité va se créer une comptabilité en fonction de ses attentes et même si elle se doit d'être un système simple, elle se doit aussi d'être un système complet pour être efficace. La comptabilité analytique n'est pas un outil d'élaboration budgétaire, ni de simulation financière, elle permet de connaître le coût d'un service, d'une activité et de prendre si tel est le besoin, une mesure stratégique afin d'influer sur ce coût.

L'objectif pour une collectivité est de connaître le coût des services offerts dans le but de produire les prestations au meilleur prix. Le calcul des coûts est ainsi une des missions importantes du contrôle de gestion. L'amélioration du fonctionnement d'une organisation passe obligatoirement par une recherche de la maîtrise des coûts. Cependant, pour déterminer le coût réel d'une activité, la connaissance des éléments constitutifs de ce coût est primordiale.

L'objet de la comptabilité analytique est donc de restituer à chaque service de la collectivité une information relative à ses coûts. Mais vouloir réduire ou optimiser les coûts passent nécessairement par la compréhension de la formation des charges liées aux diverses activités. La comptabilité générale ne se prête pas à cet exercice ainsi chaque collectivité va devoir construire sa propre comptabilité de gestion selon des objectifs précis.

Toutefois, sa construction n'est pas une chose aisée car ses finalités ne sont pas les mêmes qu'une entreprise du secteur privé. Pour cette dernière, le profit est la référence et ses activités limitées en nombre, les points de référence sont beaucoup plus difficiles à identifier pour une collectivité et ses activités sont très nombreuses et mêmes parfois difficiles à identifier. La comptabilité analytique peut se révéler alors lourde à mettre en place mais les exigences liées à l'environnement des collectivités obligent un certain nombre à se doter d'un tel système afin de pouvoir évaluer les coûts de revient des politiques publiques.

Par ailleurs, il ne faut pas oublier qu'à l'époque où les méthodes de calcul ont été conçues, il y avait 90% de charges directes (par exemple : la main d'œuvre de production) et seulement 10% de charges de structures. Il était alors assez simple d'imputer ces dernières sur le coût des produits. Afin d'y parvenir, a été imaginé un système de clé de répartition consistant à imputer les loyers des bâtiments au prorata de la surface occupée (donc en mètre carré), ceux de chauffage au prorata des mètres cube, les dépenses du service du personnel en fonction de l'effectif des différentes activités de l'organisation. Mais si ces règles étaient justes à l'époque, elles ont perdu de leur justesse aujourd'hui car la part des charges indirectes a considérablement augmenté.

La conception d'un système de connaissance des coûts implique son adaptation aux besoins de l'organisation, d'où différentes démarches. Et si la comptabilité générale fait l'objet d'une normalisation rigoureuse, la comptabilité analytique est un système ouvert qui a pour finalité de fournir aux responsables d'une collectivité des informations utiles pour leur gestion.

Plusieurs méthodes existent pour calculer des coûts de revient même si rappelons le, ces méthodes empruntées au monde des entreprises privées voient leur application au secteur public local souvent délicate. Un tel système n'est pas simple à mettre en œuvre et peut se révéler non fiable s'il n'est pas maîtrisé. Mais nous allons voir avant d'observer les différentes méthodes dans la deuxième partie les notions qu'il faut bien comprendre.

Le coût d'un produit, d'une prestation, d'un service se définit comme l'ensemble des charges mobilisées pour réaliser ce produit ou cette prestation ou faire fonctionner le service au cours d'une période donnée.

Une charge correspond à une constatation financière d'une consommation de ressource (exemple : une dotation aux amortissements est une charge et non une dépense et l'acquisition d'un bien est une dépense et non une charge, ce n'est que sa consommation qui entraîne une charge). « Une charge se distingue d'une dépense qui correspond à un décaissement de monnaie suite à l'achat d'un bien ou service », nous dit René Demeestère.

Un coût est défini par rapport aux trois caractéristiques suivantes :

« Le champ d'application du calcul : coût d'une prestation, d'une heure de travail, d'un projet... Le contenu : les charges retenues en totalité ou en partie pour une période déterminée (le coût peut être complet ou partiel). Le moment du calcul : antérieur (coût préétabli) ou postérieur à la période considérée (coût constaté) ».

On distingue plusieurs types de coûts qui diffèrent sur leur champ d'application, sur leur contenu et sur le moment de leur calcul mais aussi qui peuvent être comptabilisés de façon différente en fonction des objectifs de gestion définis (exemple : coûts partiels, coûts complets)

Coûts fixes et coûts variables :

Il faut préciser que le coût fixe d'une prestation ou d'un produit est l'ensemble des charges fixes qui s'y rapportent. Souvent, les charges fixes sont des charges indépendantes du volume d'activité, par opposition aux charges variables. Les charges variables, en revanche évoluent quant à elles en fonction du niveau de l'activité. En comptabilité analytique, il est souvent admis que celles-ci sont proportionnelles aux quantités produites ou vendues.

Pour mieux comprendre ces notions⁸, un coût variable est par exemple « le coût des denrées alimentaires entrant dans la fabrication d'un repas parce qu'ils sont proportionnels au nombre de repas préparés, en revanche, les coûts immobiliers d'un restaurant scolaire sont indépendants du nombre de repas servis. Toutefois, si on décide d'augmenter fortement le nombre de repas servis, il devient nécessaire de disposer de surfaces supplémentaires ».

Coûts directs et coûts indirects :

Le coût direct est un coût constitué par des charges qui lui sont directement affectées, c'est à dire qui peuvent être rattachées à ce coût sans ambiguïté même si elles transitent par des centres d'analyse⁹ ; certaines sont dites opérationnelles (ou variables), d'autres sont de structure (ou fixes) donc le coût direct est égal à la somme des charges variables directes et des charges fixes directes.

Les coûts directs d'un produit ou d'un service sont donc ceux qui peuvent être affectés sans ambiguïté en totalité à ce produit, ce service, c'est à dire sans calcul préalable et sans contestation possible. Les coûts directs sont souvent bien recensés car facilement identifiables budgétairement.

Les charges indirectes sont exclues mais cette méthode n'aura aucun intérêt si la part des charges directes n'est pas prépondérante

Les coûts indirects sont ceux qui, a contrario, nécessitent une ventilation forfaitaire pour être répartis entre les productions ou structures. La méthode de répartition de l'ensemble des charges directes et indirectes permet de calculer un coût complet.

Toujours dans le même exemple cité plus haut, « dans le calcul du coût des repas, le

⁸ Exemples de René Demeestère dans « Le contrôle de gestion dans le secteur public » pour illustrer les différentes sortes de coûts.

⁹ Cette notion sera expliquée plus tard.

coût des denrées est un coût direct ; il est affectable sans ambiguïté à cet objet. En revanche, si les locaux utilisés sont partagés entre plusieurs usages, le coût de ces locaux est un coût indirect par rapport à l'objet repas. Il est nécessaire pour réaliser ce repas, mais la part du coût qui lui revient ne peut être déterminée de façon non conventionnelle ».

La distinction entre charges directes et charges indirectes ne recoupe pas celle entre charges fixes et charges variables. En effet, par exemple, une charge fixe peut être une charge se rapportant directement à une prestation ou répartie entre plusieurs prestations.

Coût d'opportunité :

Il peut se définir comme le manque à gagner résultant du renoncement à toute autre utilisation d'un facteur de production (exemples : personnel, matériel). Pour exemple, le prêt sans refacturation de locaux entre deux services d'une collectivité constitue un coût d'opportunité pour celui qui cède ses locaux, car il renonce à une recette potentielle (location de ces locaux ou utilisation par lui-même). De la même manière, la mise à disposition de personnel sans refacturation peut constituer un coût d'opportunité.

Coût marginal :

Le coût marginal d'un produit est le coût qui résulte de la production d'une unité supplémentaire de ce produit : c'est le coût de la dernière unité produite. Bien que la méthode soit difficile à mettre en œuvre, l'évaluation du coût marginal constitue un élément à prendre en compte pour faciliter la prise de certaines décisions. Il peut aider à orienter des décisions concernant par exemple : l'opportunité d'une sous-traitance...

Le suivi des coûts peut avoir plusieurs objectifs :

- Connaître l'activité et son coût,
- aider à la prise de décision pour abandonner ou lancer une nouvelle activité, réduire ou augmenter un volume d'activité, pour élaborer une politique tarifaire, pour aider au choix des investissements...,
- suivre le budget

En effet, il est nécessaire de définir au préalable les objectifs attendus afin de choisir la méthode de calcul des coûts la plus appropriée. Les deux méthodes fondamentales de la comptabilité analytique sont la méthode des coûts complets et la méthode des coûts partiels. Mais nous verrons aussi plus loin la méthode « Activity Based Costing » avec pour chacune leurs avantages et limites.

d. Le contrôle et pilotage des satellites

La mise en œuvre d'un service local peut s'effectuer directement par la collectivité ou indirectement par des satellites : ceux-ci regroupent des organismes juridiquement indépendants liés par statut ou par contrat à la collectivité exerçant une activité d'intérêt local.

Le recours à des satellites, dans le respect du principe de libre administration des collectivités territoriales, permet une meilleure identification des politiques locales et une

plus grande souplesse de gestion, tant juridique que financière, lorsque sont appliqués les principes de droit privé. Concernant le secteur associatif, ce dernier est une richesse pour les collectivités territoriales et les subventions directes et indirectes (mise à disposition de locaux, de personnel...) sont parfois importantes. Aussi, est-il nécessaire, pour la collectivité, de contrôler la correcte utilisation des fonds versés aux associations et pour cela, de mettre en place des procédures de suivi et de contrôle. Mais le problème, dans une moindre mesure peut être, concerne aussi les sociétés d'économie mixte.

Un satellite se définit par l'existence d'une structure disposant d'une personnalité morale de droit distincte de la collectivité et d'une autonomie financière. Il existe, dans une conception élargie, des satellites régis essentiellement par le droit public (syndicats, CCAS). Il apparaît que la gestion des satellites disposant d'un comptable public est relativement sûre.

Les satellites (SEM et associations) exerçant leurs activités aux frontières du droit public et du droit privé présentent en revanche des risques financiers par leur activité et des risques juridiques par leur relation avec la collectivité et les tiers.

Aujourd'hui, il est primordial pour une collectivité de prévenir les risques juridiques et financiers imputables aux satellites. Une collectivité doit donc mieux connaître et suivre les organismes associés afin de limiter et maîtriser les dérapages et de démultiplier les capacités d'intervention. La préservation des intérêts de la collectivité légitime la mise en place d'outils de contrôle. Ainsi, face aux risques, la collectivité doit mettre en place une organisation des procédures et des outils de gestion, afin de recueillir une information pertinente. Celle-ci permet d'évaluer la nature des risques et de prendre les dispositions préservant les intérêts de la collectivité.

L'utilisation du contrôle de gestion trouve ici toute sa pertinence car il recouvre ici l'ensemble des mesures prises pour fournir aux dirigeants des données chiffrées et périodiques rendant compte de l'activité du satellite concerné.

Les enjeux actuels du contrôle des satellites :

Le fort développement de l'économie mixte locale, notamment depuis les lois de décentralisation, a conduit le législateur et les collectivités territoriales à se doter de nouvelles règles de gestion et de contrôle afin de maîtriser les risques imputables aux associations et aux SEM. Il faut savoir que les ressources publiques couvrent 86% des budgets des associations et que les collectivités détiennent 60% du capital social des SEM.

Ainsi, il est nécessaire pour les collectivités de mettre en place une organisation propre à assurer un contrôle efficace des satellites à travers le suivi d'un ensemble d'indicateurs à des moments clés.

Le cadre stratégique du contrôle :

Plusieurs acteurs au sein de la collectivité auront un rôle à jouer.

Le service contrôle de gestion : sa mission va être de centraliser l'ensemble des informations relatives aux satellites, de traiter et d'analyser les informations à partir de tableaux de bord, d'évaluer le risque financier et juridique, de recueillir l'avis du service juridique, de présenter une synthèse des risques de chaque satellite.

Le directeur général des services : il va être le destinataire de toutes les synthèses relatives aux satellites, il valide les préconisations effectuées par le service contrôle de gestion avant le débat sur les préconisations politiques, il s'assure avec le cabinet du suivi effectif des satellites par les élus désignés, en particulier aux assemblées générales et aux conseils d'administration, il propose à l'ordonnateur de mettre à l'agenda de la commission exécutive les problèmes soulevés par certains satellites.

L'ordonnateur : il est destinataire d'une note relative aux satellites risqués, il décide des actions à entreprendre, il formalise les orientations, il demande un rapport trimestriel sur l'activité des satellites présentant des risques.

Les experts : ils permettent à la demande du service chargé du contrôle de gestion d'approfondir certains points (juridiques, économiques et financiers). Ils peuvent appartenir à la collectivité (service juridique, service des finances) mais peuvent également être externes.

La direction du satellite : elle doit mettre en œuvre les préconisations présentées par les élus et la direction générale de la collectivité. Elle transmet donc régulièrement les informations et les documents nécessaires à l'exercice d'un contrôle de gestion du satellite par la collectivité.

Etablir une base de données pour information :

Il va donc falloir mettre en place une base d'informations actualisée, fiable, simple, et rapide d'accès sur l'ensemble des organismes partenaires et leurs relations avec la collectivité. La mise en place d'une procédure formalisée d'un contrôle peut se révéler être un bon outil pour un contrôle exhaustif. La base de données doit retracer toutes les données jugées pertinentes (administrateurs, chiffre d'affaire, participation de la collectivité dans le capital, activités...).

Les analyses financières :

Elles vont permettre de dresser un état des lieux des relations financières entre le satellite et la collectivité et d'apprécier le degré de dépendance réelle. Aussi, elles vont permettre de surveiller les équilibres financiers et d'évaluer la viabilité de l'organisme associé. En effet, les indicateurs retenus ont moins pour vocation d'estimer la performance financière des associations que de permettre à la collectivité d'intervenir dans une logique de prévention des risques. Ces analyses se feront sur la base des bilans, comptes de résultats.

Par exemple, des analyses pourront être faites pour vérifier le niveau de satellisation, la liste des avantages en nature, le montant des garanties d'emprunt accordées...

Par ailleurs, elles pourront dresser un diagnostic rapide, grâce à des indicateurs comptables très classiques, du caractère globalement satisfaisant ou préoccupant de la structure financière de l'association. Les indicateurs retenus vont être le **fonds de roulement**, le **besoin en fonds de roulement**, la situation de la trésorerie, ceci toujours en s'appuyant sur le bilan et compte de résultat.

Elles pourront aussi, détecter des risques de défaillance à court terme, c'est à dire repérer une situation fortement dégradée en analysant par exemple le ratio de liquidité générale ou analyser la politique d'amortissement et de provision, notamment pour les

associations dont les comptes ne sont pas certifiés. Ceci est nécessaire pour s'assurer de la sincérité des inscriptions comptables en matières de dotations aux amortissement et aux provisions et s'assurer que l'association ne se serve pas des charges calculées pour dissimuler un résultat dégradé, en donnant les moyens, par sa politique d'amortissement, de faire face aux charges d'entretien de son patrimoine.

La ville de Nancy développe aussi quelques outils (annexes 3 et 4) de contrôle des associations notamment lorsque celles-ci bénéficient d'une subvention supérieure à 15 000 euro. Cependant, il n'y a pas un suivi régulier de toutes les associations.

Les collectivités ont développé des outils qui relèvent plus de l'information et du contrôle mais depuis quelques années, leurs interventions ne portent plus que sur des domaines d'informations quantitatives. En effet, le contrôle de gestion s'est enrichi de démarches plus qualitatives portant sur le management des hommes et la stratégie de l'organisation.

2. Les outils liés à la performance de la collectivité

Plusieurs démarches plutôt que de s'attacher à des chiffres vont s'attarder plus au fonctionnement de l'organisation même pour en améliorer le fonctionnement. Ces démarches relèvent plus de la mise en place d'outils au service de la stratégie afin d'apporter une réflexion sur les modes d'organisation et de fonctionnement de la collectivité et de ses activités.

a. Les différents outils de management

Une démarche stratégique se doit d'être très claire et précise si lors de sa diffusion à l'ensemble des services d'une collectivité, il est espéré que les objectifs de chacun deviennent communs. La coordination des services et de leurs activités en sera alors améliorée.

Il est vrai qu'une collectivité pourrait s'abstenir de réfléchir à une stratégie précise de développement de son organisation, dès lors que chacune est en situation de monopole sur son territoire. Aucun autre acteur ne peut agir à sa place sur ses domaines de compétence. Evidemment, la situation d'une collectivité par rapport à une entreprise du secteur privé est différente et ne l'oblige pas à autant de flexibilité vis à vis du marché. Si une entreprise peut déposer le bilan et fermer parce qu'il n'y a aucun repreneur, une collectivité territoriale ne peut cesser d'exister. Au pire, l'équipe municipale en place sera sanctionnée aux élections suivantes, le préfet prendra des mesures pour faire adopter le budget mais en aucun cas, la collectivité « ne mettra la clé sous la porte ».

Néanmoins, la raréfaction des ressources, le contexte économique difficile et la pressions des administrés font que les collectivités sont obligées de réfléchir à des moyens pour optimiser leur fonctionnement. Ceci passe nécessairement par une véritable réflexion quant aux décisions stratégiques à prendre, stratégique dans le sens où les décisions prises ont une véritable portée et engagent la collectivité.

Une collectivité qui veut réellement adopter une démarche stratégique devra d'abord commencer par travailler sur la segmentation de ses activités, pour se renseigner sur ses

activités et savoir qui fait quoi. C'est ensuite que la collectivité développera en général des outils opérationnels afin d'engager des choix nouveaux et stratégiques.

Quant aux outils, ils sont de plusieurs sortes, nous verrons de façon brève quelques instruments et méthodes qui permettent une analyse stratégique.

Concernant la préparation budgétaire, les procédures traditionnelles font l'objet de nombreuses critiques car ne permettent pas vraiment d'offrir une aide à la décision. Cependant, il existe des outils simples à mettre en œuvre pour une collectivité territoriale. Par exemple, demander à ce que les crédits alloués et les dépenses envisagées soient justifiées par des arguments simples mais construits amènera les acteurs à porter un jugement sur la validité ou non d'un poste ou d'un autre.

Par ailleurs, des études qui recensent les besoins à satisfaire et leur modes de financements permettra aussi d'envisager une meilleure préparation budgétaire dans la mesure où ce sont les objectifs de satisfaire qui détermineront les moyens à apporter. De nombreuses collectivités ont aussi opté pour la réalisation de rapports financiers, d'activités... qui leur permettent d'avoir une vision plus globale de leur situation.

Ce qui peut être aussi développé comme outil, c'est réfléchir sur une structure parallèle chargée de mener un programme qui aura été décidé par la collectivité. Cette dernière peut isoler certains projets importants et y rattacher une cellule qui périodiquement se réunira afin de discuter et piloter ces projets jusqu'à leur terme. Cette démarche nécessite de créer des comités qui théoriquement ont une durée de vie limitée puisqu'ils cessent de fonctionner dès lors que le projet pour lequel il avait été mis en place est terminé. Un groupe bien déterminé dès le départ sera plus efficace car suivre le projet sera sa mission. Les acteurs de ce groupe seront donc mieux informés quant à la réalisation du projet et pourront mieux l'évaluer. Ces comités en revanche nécessitent d'établir un cahier des charges afin de formaliser tous les objectifs, les moyens alloués, les rôles de chaque personne ainsi que la procédure à suivre.

Il est aussi possible de prévoir des contrats d'objectifs, contrats passés entre la direction générale et les cadres de la collectivité. L'intérêt de la démarche est que ça va permettre de responsabiliser les acteurs. Cette méthode se rapproche du management participatif. L'effet positif qui s'en dégage par ailleurs est le regain de motivation. En effet, la direction générale va associer des cadres à ses objectifs, suivant leur domaine d'activité. Les objectifs proposés seront quantifiables afin que l'on puisse évaluer les résultats facilement.

Les contrats passés vont permettre une plus grande communication sur des objectifs devenus communs, et en allant plus loin, c'est finalement une réflexion qui portera sur les missions des cadres et de la collectivité qui s'engagera. Evidemment, les objectifs devront être réalisables suivant le temps qui a été imparti, le cas contraire pourrait donner l'inverse de ce que la direction générale attend. Ils seront mesurés à la fin du contrat et donneront lieu à un dialogue afin d'expliquer les écarts éventuels et prendre des mesures correctrices. Ce type de management permet de clarifier les rôles de chaque acteur dans la collectivité notamment lorsque les positionnements ne sont pas clairs ou lorsque les activités d'un service ne sont pas bien identifiées. Toutefois, contrairement au secteur privé, les statuts de la fonction publique empêchent une direction générale de

récompenser un agent à la fin de son contrat, ce qui aurait pu être un moyen de garantir de façon pérenne la démarche sur le long terme.

Ce qui peut se passer en revanche, c'est que ce type de contrat soit compris comme un moyen de contrôle et de sanction de la part des cadres de la collectivité, ce qui évidemment n'est pas le but. Il est donc nécessaire de bien fixer les objectifs afin qu'ils ne soient pas trop faibles mais ni trop hauts. Enfin, s'il est intéressant de prescrire des objectifs à un service, il ne faut pas oublier qu'ils doivent aussi être la démultiplication d'objectifs transversaux car nous pouvons considérer que la somme des objectifs de chaque acteur peut ne pas être le résultat des objectifs communs de la collectivité.

Beaucoup plus fréquents sont les rapports d'activité qui permettent de tirer le bilan des activités et des services de l'année écoulée. Le bilan propose une brève description de ce qui a été fait et en propose une évaluation. Cependant, ils ne servent pas qu'à décrire une situation à un moment donné sans donner suite dans le futur. Leur but est aussi de permettre de prendre des décisions pour anticiper et proposer des actions en fonction des résultats observés. Ils sont donc des instruments de réflexion sur l'avenir de la collectivité car les acteurs de celle-ci vont s'interroger tous les ans sur les résultats obtenus et la façon dont ils pourraient être améliorés.

Evidemment, chaque rapport est particulier à une collectivité, sa mise en forme va varier. Il faut toutefois ne pas oublier que sa lecture doit être facile et compréhensible afin que tous les acteurs de la collectivité se l'approprient. Pour son élaboration, chaque direction va réaliser son rapport d'activité, le rapport final va donc être une compilation de tous et un bilan des politiques conduites par la collectivité et être rendu structuré et uniforme. Sa double approche permet d'avoir une vision globale de l'organisation en faisant le point sur les actions menées, les moyens engagés et les résultats obtenus. Cet instrument est incontournable en terme de communication aussi bien interne qu'externe. Les données ainsi centralisées seront commentées et permettront de réfléchir aux perspectives d'avenir quant aux activités des services et de la collectivité.

Enfin, parallèlement au management par projet, la direction générale peut décider en plus, la réalisation de fiches de compte-rendu mensuelles. Les projets sélectionnés par la direction générale le sont en raison de leur importance pour la collectivité, ces fiches vont ainsi permettre un suivi individualisé des projets sélectionnés. Mais elles concernent aussi toute autre action quand son importance est décidée stratégique par la direction générale. Ces fiches vont être toutes présentées de la même façon afin de faciliter leur lecture et leur compréhension, un modèle de base devra être réfléchi. Celles-ci pourront être informatisées, ce qui permettrait un accès plus rapide et une connaissance instantanée de l'état d'avancement des travaux.

Autre élément de plus en plus important pour une démarche de management dans une collectivité, la qualité de service préoccupe de plus en plus. Nous allons voir au travers de l'exemple de la ville de Nancy pourquoi et comment a été développé cette démarche pour bien comprendre ses enjeux et en quoi elle est un outil du management d'une collectivité territoriale aujourd'hui.

b. La démarche qualité et l'exemple de la ville de Nancy

La démarche qualité fait appel à la notion de « **besoin latent** », que nous pouvons exprimer comme implicite. Par exemple, pour un service état civil, le besoin explicite sera la réalisation d'une carte d'identité car chaque personne attend de sa mairie cette mission. En revanche, les horaires d'ouverture, une bonne information sur les formalités administratives et les documents à fournir ne seront pas forcément demandés de la personne. Or, cette dernière n'en est que plus ravie si le service état civil la renseigne. Cette action est un besoin implicite dans la mesure où le service devancera la personne car celle-ci considérera ces informations comme importantes. Evidemment, ce processus interagit avec d'autres **processus** (management ressources humaines : c'est à dire qu'il y ait suffisamment d'agents aux heures d'ouverture...).

Il existe plusieurs référentiels de qualité, c'est à dire des normes qu'une organisation doit adopter pour mettre en place un système de management de la qualité. Cette démarche est très intéressante par ce qu'elle va permettre de comprendre et de satisfaire les exigences et par là même, de mesurer la **performance** d'un service. L'exemple de la ville de Nancy est intéressant dans la mesure où la recherche d'un meilleur fonctionnement des services à travers la démarche qualité a été mise en œuvre depuis plusieurs années, ce qui fait qu'il est possible de prendre du recul et d'en observer les résultats. Toute la démarche est retracée ici grâce à une série d'entretiens sur le sujet avec la responsable qualité, le directeur général des services techniques, la directrice générale des services et la maire adjointe responsable de cette délégation.

La ville de Nancy est engagée dans cette démarche depuis 1996 et est la première ville de plus de 100 000 habitants à s'être vue attribuer, en 2000, le label qualité ISO 9002, par un organisme certificateur indépendant, l'AFAQ, pour ses services -Urbanisme Réglementaire et Sécurité des Etablissements Recevant du Public-. La démarche qualité à la ville de Nancy a fait l'objet d'une charte, signée en 1998, expliquant ses objectifs, ses concepts et la volonté d'obtenir la certification ISO 9002. Après plus d'un an de fonctionnement de son système qualité, des résultats concrets ont été atteints et évalués par l'AFAQ en septembre 2001 à l'occasion d'un audit de suivi destiné à vérifier l'efficacité globale du système.

En effet, tous les ans, le label qualité est remis en question. Cet audit s'était conclu par une évaluation très favorable du système en place grâce notamment à l'implication de l'ensemble des agents des services concernés particulièrement sensibilisés à l'accueil de l'utilisateur, au traitement rapide des dossiers et à l'image d'un service public performant.

En 2001, la ville a réfléchi sur un nouveau projet de charte qualité mais intégrant les réflexions du projet de ville et la nouvelle version de la norme ISO 9001-2000. Ces chartes ont constitué des outils privilégiés de communication interne de cette démarche.

Pour exemple, les principaux résultats 2001 des deux services concernés :

Service sécurité :

- aucune visite périodique de sécurité en retard en 2001
- un délai de délivrance des avis avant travaux ramené à 8,7 jours en moyenne contre 21 jours en 2000

- un délai de délivrance des arrêtés d'ouverture de 18 jours en moyenne contre 35 jours en 2000
- un taux de satisfaction des usagers de 99% sur un retour de 30%

Service urbanisme réglementaire :

- aucune autorisation d'urbanisme annulée
- un délai de délivrance des déclarations de travaux de 36 jours contre 59 en 1999 et 39 en 2000
- un délai de délivrance des permis de construire réduit de 54% par rapport aux délais réglementaires
- un délai de délivrance des certificats de conformité de 55 jours, le délai légal étant de 120 jours
- un taux de satisfaction des usagers de 99% sur un retour de 30%

Il faut savoir que pour mesurer le taux de satisfaction, chaque dossier monté fait l'objet à la fin de son traitement d'une enquête, très utile pour l'amélioration des services car ces enquêtes sont une source indispensable d'information.

Il faut savoir que depuis avril 2001, la septième adjointe au maire a été chargée de la démarche qualité (ses autres délégations sont l'administration générale, les marchés publics et les affaires juridiques), ce qui prouve la volonté politique de poursuivre et d'accentuer l'effort dans ce sens.

Comme l'a souligné M. André Rossinot, le Maire de la ville de Nancy : « La qualité doit être dédiée au citoyen » et « Le citoyen doit être coproducteur de qualité ». en effet, le citoyen, client de l'administration souhaite le meilleur service au meilleur prix, ce qui est légitime. Il est donc en droit de donner son avis avant la prise de décision politique, il veut une amélioration du fonctionnement des services : obtenir une réponse rapide à un courrier, un appel téléphonique ou un message électronique par exemple. Il doit être également coproducteur de qualité, pour mieux comprendre, prenons un exemple : c'est en portant une attention particulière à ses déchets et à ceux de ses animaux qu'il contribue à garder sa ville propre.

Les élus, garants de l'intérêt général (qui n'est pas la somme des intérêts particuliers), cherchent alors à adapter leur collectivité à ce changement :

- En travaillant sur l'amélioration de la participation des citoyens aux débats publics, c'est ce qu'on appelle la « proximité et la participation » et ce que les qualitiens appellent « l'écoute client »,
- en améliorant l'organisation des services qui aujourd'hui doivent faire aussi bien avec des moyens en diminution et doivent apprendre à fonctionner avec d'autres acteurs publics sur des compétences de plus en plus transverses (les problèmes de voirie, de circulation, de sécurité, de développement économique...).

C'est parce que les besoins des usagers seront recensés et traités de façon coordonnée

(via les applications courrier, appels téléphoniques, ateliers de vie de quartier, conseils de jeunes, enquêtes de satisfaction...) que les élus et leurs services pourront orienter les priorités et mesurer la perception de l'amélioration. C'est également en repositionnant les services sur leurs missions prioritaires et en clarifiant les liaisons inter services voire inter collectivités notamment avec la communauté urbaine du Grand Nancy que l'organisation espère gagner en réactivité.

Pour les élus et l'équipe de direction de la ville de Nancy qui s'engagent de tout cœur à la soutenir dans la durée, à la faire connaître, à l'expliquer et à valoriser les efforts et les succès, la démarche qualité, c'est :

- un outil au service d'une politique
- un état d'esprit centré sur l'écoute, la satisfaction des usagers et l'amélioration permanente des prestations
- une réflexion permanente sur l'organisation permettant l'optimisation des conditions de travail
- des méthodes pour atteindre les objectifs fixés et les mesurer

Les objectifs de cette démarche visent :

- à identifier les attentes des usagers par la mise en œuvre d'une coordination des outils au service de leur écoute et de leur participation (maisons de service public, la gestion des appels téléphoniques, du courrier et des mails, l'accueil...)
- à satisfaire les attentes des usagers en délivrant des prestations de qualité, en respectant et en améliorant les délais
- à évaluer la qualité perçue par les usagers afin d'évaluer l'action politique et d'améliorer de façon continue l'organisation
- à renforcer le dialogue social et faire participer le personnel de la ville aux évolutions de l'organisation au sein de leur service et à leur évaluation
- à garantir la préservation de l'environnement et la sécurité des usagers et du personnel
- à développer la transversalité en renforçant les synergies avec les partenaires de la ville de Nancy : la communauté urbaine, les fournisseurs, les administrations, les associations...

Les objectifs de la démarche sont clairs bien que généraux cependant elle se veut au service d'un véritable projet de modernisation de service public pour l'ensemble des services municipaux de la ville. La démarche qualité est selon le directeur général des services techniques « un moyen au service de l'excellence territoriale et de la construction de l'image de la ville ». L'autre ambition de la ville est véritablement de mettre en œuvre un système de management par projet au service de la réalisation du projet de ville.

Par ailleurs, la volonté politique forte de ses ambitions, a affiché son intention de contribuer dès le départ au rayonnement des démarches qualité dans les services publics par l'animation de groupes d'échanges d'expériences. C'est ainsi, que la ville a inscrit au

budget primitif 2003 une somme de 4000 euro pour adhérer à l'association France Qualité Publique. Cette association loi 1901 s'est constituée officiellement le 04 septembre 2001 et constitue un cercle d'échanges d'expériences, d'observation de la qualité et de valorisation des services d'intérêt général.

Initiée en 1995, cette association a été conçue avec la participation d'acteurs très différents :

- associations d'usagers
- élus
- syndicats
- services publics
- la délégation interministérielle à la réforme de l'Etat
- la « Gazette des Communes, des Départements et des Régions »

Les objectifs de cette association sont de :

- faciliter l'expression des usagers et de leurs représentants notamment au plan local sur la qualité publique
- développer l'échanges d'expériences, le dialogue et le débat entre les acteurs concernés
- développer les méthodologies de mesure, de participation et de valorisation
- permettre l'observation de la qualité perçue et servie par les citoyens et leurs représentants
- valoriser la mesure de la qualité, les résultats, les initiatives, les bonnes pratiques
- faire émerger des problématiques et des idées d'amélioration des services rendus
- proposer aux instances de concertation locale et nationale des pistes concrètes de progrès.

Le rôle de France Qualité Publique est principalement centré sur l'animation du réseau national « Qualité publique » et de ses adhérents. Pour cela, l'association mobilise des moyens apportés, notamment, par ses partenaires dans le montage d'expérimentations et agit en partenariat avec des organismes nationaux et étrangers. La ville de Nancy, ville pilote en matière de démarche qualité, s'est donc associée aux divers travaux nationaux, engagés par cette association.

En reprenant le plan d'action 2002, ce qui est intéressant à observer, c'est qu'outre la recherche d'une plus grande satisfaction des usagers, le maintien de la certification ISO 9002 et l'extension de la certification à d'autres services (restauration scolaire, aires de jeux pour enfants), deux axes ont été nettement développés : la maîtrise des achats et la participation des personnels.

Ce plan intègre quatre axes de travail nécessitant un budget de 30 216 euro :

Premier axe - La clarification des missions, des métiers et des responsabilités des

services :

Cette action consiste à préciser les missions et les responsabilités de chaque service afin d'en vérifier la cohérence d'ensemble et d'acquérir une vision globale et de proposer des améliorations. Cette approche a été menée conjointement avec les services du Grand Nancy.

Cette action est importante pour la ville car elle doit permettre de susciter des réflexions sur les évolutions des métiers face aux nouveaux enjeux que sont notamment la territorialisation et l'aménagement et la réduction du temps de travail. Par ailleurs, elle doit développer la participation des agents à la réflexion sur l'avenir, donc impliquer et motiver. Elle doit également permettre d'accroître la performance et la réactivité des services et aboutir à un réaménagement de l'organigramme.

Le succès de cette action doit passer par la formation des responsables de services sur la gestion du temps et sur les méthodes pour structurer les réflexions et mener le changement avec efficacité. L'autre moyen est pour la ville de bâtir une segmentation stratégique des activités afin de commencer des réflexions par grand domaine d'activité. Des actions se sont concrétisées avec l'édition d'un fascicule « Missions responsabilités » diffusé dans les services, ce document est régulièrement mis à jour en fonction des réflexions sur la déclinaison du projet de ville et sur l'ARTT. Aussi, une démarche « Projet de Service » a été initiée sur des services qui se sont portés volontaires, elle sera néanmoins étendue à l'ensemble des services.

Deuxième axe - La démarche de certification qualité :

L'objectif est ici de pérenniser les certifications des services Urbanisme Réglementaire et Sécurité des ERP¹⁰ et dans un second temps, d'obtenir la certification d'autres processus transverses d'accueil, d'écoute, de formation, de documentation, et d'achats.

Cet objectif est très important pour la ville et ses élus car elle garantit l'amélioration et le maintien des performances d'un processus de travail, par conséquent, l'efficacité d'un service. Par ailleurs, elle oblige à suivre ses résultats et à les afficher car il doit y avoir une transparence de l'évaluation.

Le souci est donc dans cette démarche de toujours penser à mettre à jour les compétences des personnels formés à la qualité et aux achats et former les personnels concernés dans les services engagés.

Des actions se sont concrétisées pour appuyer cet objectif comme :

- la mise en place de formations à la qualité
- la mise en place avec le Grand Nancy et la ville de Vandoeuvre d'un outil informatique de gestion documentaire
- l'optimisation des achats par l'amélioration de l'organisation des achats (fournitures, travaux ou prestations) effectués par les services, en fiabilisant juridiquement les achats et en optimisant les dépenses par des regroupements ou par les techniques

¹⁰ ERP : Etablissement recevant du public

de mise en concurrence et de négociation (un guide pratique des achats a été d'ailleurs conçu et diffusé à l'ensemble des services et un système de contrôle a été mis en place avec comme outils des tableaux de bord et des audits externes et internes)

Troisième axe - Clarifier le système de management des projets :

Il s'est agi de construire un système de pilotage fiable, standardisé et simple, et de mettre en place des méthodes modernes de conduite de projet autour de la planification et du suivi. Le but de ceci est de donner à chaque acteur une plus grande maîtrise dans l'exécution des projets, en terme de délais, de coûts, de communication, de coordination transversale, mais également de développer des capacités d'anticipation, de responsabilisation et de travail collectif sur des projets.

Ce type de système pose ici les fondations d'un nouveau mode de management, induisant davantage de **transversalité** et permet à chaque acteur de bien comprendre son niveau de responsabilité dans un processus global de déroulement des actions de la ville de nancy.

Les actions concrètes pour mener à bien les objectifs ont été d'organiser un séminaire à l'Ecole des Mines de Nancy pour tout l'encadrement, par ailleurs, il y a eu une formation à la conduite de projets de certains fonctionnaires et des élus volontaires.

Quatrième axe - Développer, coordonner et exploiter l'accueil, l'écoute et la mesure de la satisfaction des usagers :

Cet axe est la conséquence directe de la mise en œuvre de la démarche qualité parce qu'il est de faciliter l'accès des usagers aux services de la ville, d'améliorer l'accueil dans les locaux municipaux, de professionnaliser les relations téléphoniques et la gestion du courrier, de maîtriser le processus de proximité ainsi que de développer la pratique des enquêtes auprès des usagers afin de mieux connaître leurs besoins et attentes et donc de mieux y répondre.

Tout ceci concerne directement les relations quotidiennes avec les usagers et de ce fait engage aussi l'ensemble des services municipaux. Ce qui est fondamental et nouveau dans une collectivité, c'est que la démarche cherche à susciter un **changement de culture**. En effet, les agents doivent passer d'une « approche administrative » à une « approche client » puisqu'il s'agit de mobiliser le personnel sur la satisfaction et les attentes des usagers.

Pour améliorer cela, les services ont été dotés d'une application « gestion du courrier ». Par ailleurs, la création d'un centre d'appels pour renseigner les usagers et prendre en compte leur signalement est à l'étude. La ville de Nancy a l'intention en allant très loin de constituer un véritable observatoire de l'écoute de l'utilisateur.

Les actions concrètes qui sont allées dans ce sens sont :

- la définition d'une grille de numéros de téléphone à la disposition du public
- la réalisation et la diffusion d'un « Guide des relations avec l'utilisateur » auprès de tous les agents en contact avec le public...

Il est manifeste que la démarche qualité est un véritable outil de management et du contrôle de gestion, l'exemple de la ville de Nancy nous prouve cela. Il existe aujourd'hui un véritable service qualité et organisation rattaché à la direction générale avec un budget propre. Cependant, il ne faut pas oublier que la certification n'est pas « éternelle », il s'agit pour la ville de tout mettre en œuvre pour la conserver. Il est intéressant de voir qu'un suivi de celle-ci est organisé et donne lieu à une fiche qui fait la synthèse des conclusions de la certification avec d'un côté les points forts et de l'autre côté, les points sensibles et les remarques (annexe 5) qui représentent donc des points sur lesquels la ville doit renforcer son travail pour ne pas perdre un jour son label. La certification est une récompense et a le mérite de réellement motiver les agents autour d'un projet commun à la volonté des élus.

De plus, une cartographie du système qualité a été mise en place afin de décrire les grands processus de la mairie, ce qui va dans le sens encore une fois d'un engagement qualité et performance. Les processus ont été déterminés lors de deux réunions, l'une ayant pour objet la détermination des différents clients de la mairie et la définition de leurs besoins et attentes, l'autre ayant pour objectif de déterminer à partir de ces besoins et attentes, les différents grands processus de la ville de Nancy.

La ville possède quelques 90 métiers, qui n'ont pas toujours de liens entre eux, c'est pourquoi, elle a entendu par processus, les grandes activités de la collectivité. Quatre grands processus métiers ont été retenus, qui mettent en évidence les missions de base et les différentes prestations offertes aux usagers, ce sont les « murs porteurs de la mairie ».

Processus « Prestations réglementaires » : constitue la mission première d'une mairie qui doit assurer le service public, c'est à dire un service d'intérêt général, le même pour tous, avec une égalité d'accès, tels que les formalités d'état civil, l'organisation des élections, le recensement de la population, les concessions dans les cimetières, les autorisations d'urbanisme, les aides sociales légales...

Processus « Prestations d'animation » : regroupe l'ensemble des services et prestations proposées par la mairie de Nancy pour répondre à des besoins de choix et de cadre de vie (culture, sports, jeunesse, aides sociales facultatives, développement économique...).

Processus « Sécurité » : répond aux exigences des citoyens en matière de sécurité des biens et des personnes (sécurité à la sortie des écoles, sécurité des établissements recevant du public, gardiennage de bâtiments et de parcs, police municipale...).

Processus « Environnement » : regroupe toutes les activités relatives à la qualité de vie des citoyens (la propreté, la santé publique, la voirie, la circulation, le stationnement...).

A ces quatre processus métiers, s'ajoutent huit autres processus qui interviennent sur l'ensemble des processus : cinq de support, qui correspondent aux « fondations » de la mairie et trois de pilotage, qui servent de « couverture ». ils contribuent au bon fonctionnement des autres processus en leur apportant les ressources nécessaires :

Les processus support :

gestion des ressources humaines : ce processus comprend la gestion de carrière des agents, les relations sociales (condition de travail, d'hygiène et de sécurité, relations avec les Commissions Administratives Paritaires), la gestion administrative des salariés, la gestion de la paie, la mise en œuvre de la formation statutaires, la préparation aux concours ainsi que la gestion des compétences. En effet, chaque responsable de service définit les postes de travail (fiches de poste), participe au recrutement de son personnel et s'assure de sa compétence. Il fait élaborer le plan de formation, s'assure de sa réalisation, ainsi que de son efficacité par une évaluation « à chaud et à froid ». Des procédures précisent les règles et actions à observer.

Achats/marchés publics : ce processus recouvre les actions de conseil et d'assistance des services dans l'acte d'achat public (choix des procédures et rédaction des pièces administratives), de lancement et de suivi des procédures de marchés publics (de la publicité à la notification), ainsi que l'organisation des commissions d'appels d'offres. Les procédures décrivent les règles et les circuits qui s'appliquent à tous les services qui doivent effectuer des achats, quels que soit leurs montants.

Gestion financière : la mairie dispose de trois types de ressources, les dotations de l'Etat, les recettes fiscales prélevées sur les contribuables résidant sur son territoire et sur les entreprises qui y exercent leurs activités, ainsi que des recettes provenant de l'utilisation de services ou prestations. Le processus gestion financière en assure la gestion dans le respect de la réglementation (relations avec la préfecture et la trésorerie générale) et dans une parfaite transparence, vis à vis de la politique fiscale du Maire et des élus. Pour l'instant, ce processus ne fait l'objet d'aucune procédure mais d'un suivi des budgets des services certifiés, à travers un tableau de bord spécifique.

Information et communication : ce processus regroupe l'ensemble des activités relatives à la mise en œuvre de la politique de communication de la ville, et des nouvelles technologies de l'information et de la communication, au développement des relations extérieures et internationales et à la gestion de l'information et de la documentation en interne.

Supports logistiques et techniques : ce processus recouvre toutes les activités de moyens servant à l'activité des services comme les services techniques, les moyens intérieurs (imprimerie...), le secrétariat général, le service juridique, les archives municipales...

Les processus de management :

processus pilotage qui représente le niveau décisionnel au travers des différentes instances de décision et de fonctionnement (comité de pilotage, comité directeur, comité de direction...).

processus concertation qui représente les processus d'écoute des citoyens par le développement d'une relation de proximité, entre les citoyens et les élus. Il s'agit de réunions à la fois d'écoute des citoyens, et de présentation de dossiers spécifiques, d'axes stratégiques, touchant un quartier, un territoire, ou la ville dans son ensemble. Plusieurs organes existent à la ville de Nancy, et qui en font une particularité nationale (ateliers de vie de quartier dans chacun des 12 quartiers de la ville, comité de liaison regroupant les ateliers de vie de quartier et les associations thématiques, dialogue de

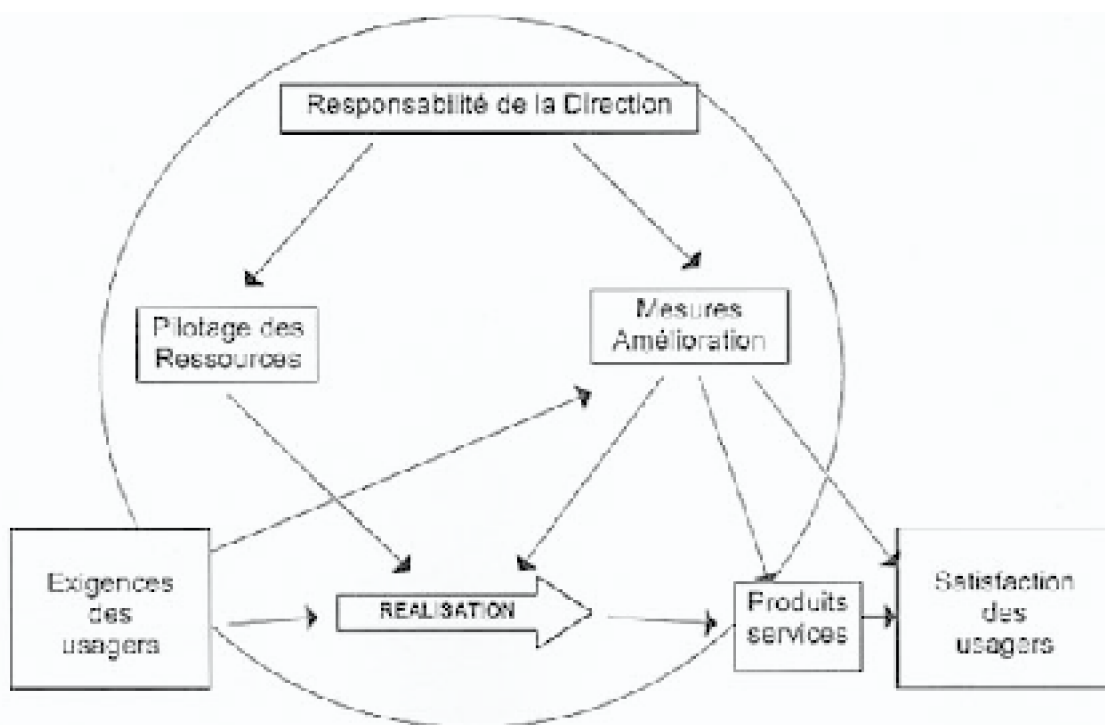
ville, conseil des jeunes, conseil de développement de quartier, comités d'usagers, 6 mairies de quartier, « Ville en direct » qui à partir d'un numéro de téléphone unique permet d'enregistrer et de transmettre toutes les demandes des citoyens, concertation sur les projets urbains, « regard de femme sur la cité » qui permet de réfléchir sur le développement de la ville avec un œil féminin.

Processus progrès qui assure le fonctionnement du système qualité (suivant plusieurs procédures comme les audits internes, les fiches d'amélioration, d'actions correctives et préventives...) et regroupe également les activités d'organisation et de gestion.

La démarche qualité au travers de l'exemple de la ville de Nancy permet d'insister sur le fait que ce type de démarche permet réellement d'agir sur le mode de fonctionnement d'une organisation et d'en améliorer l'efficacité en prenant en compte les besoins des usagers et en définissant au mieux les moyens pour les satisfaire. Toutefois, ce type de démarche ne peut marcher que si tous les acteurs de la ville sont impliqués et adhérent à cette politique. Cette démarche pose les fondations d'un nouveau mode de management en permettant à chacun de bien comprendre son niveau de responsabilité dans un processus global de déroulement des actions de la ville, elle est donc par ailleurs, le corollaire à l'élaboration d'un système de contrôle de gestion (« le contrôle de gestion maîtrisant les processus internes, la démarche qualité visant à maîtriser les risques à l'égard de l'utilisateur »).

La démarche qualité est ainsi un élément important de la modernisation de l'administration car elle présente l'avantage de mobiliser tous les secteurs et tous les niveaux de la collectivité. Pour finir, selon Jean-Claude Gapin-Fréhel, directeur contrôle interne au Conseil Régional du Centre, « la démarche qualité n'est pas un des aspects de la politique de la collectivité mais une ligne directrice de toute son action ».

Voici pour illustrer mon propos, le type de représentation que suit le système de management de la qualité à la ville de Nancy, il est intéressant dans la mesure où l'on remarque bien toutes les interactions qui surviennent.



QUALITE :	Satisfaire les exigences des usagers
PROCESSUS :	Ensemble d'activités successives aboutissant à la production d'un produit ou d'un service
PRODUIT :	Résultat d'une activité (caractéristique matérielle) <u>exemple</u> : un téléviseur
SERVICE :	Résultat d'une activité (caractéristique immatérielle) <u>exemples</u> : service après-vente, une autorisation administrative c'est aussi l'accueil, l'attention, le comportement
PROCEDURE :	Document décrivant la manière de faire
MESURE :	Suivi des performances, des niveaux de satisfaction et d'exigence

Deuxième partie : Une approche opérationnelle de la mise en place d'un contrôle de gestion

Nous allons voir dans cette partie les différents concepts et méthodes de comptabilité analytique et leurs objectifs. Dégager des marges de manœuvre pour une collectivité peut passer par la mise en place et l'utilisation de méthodes de calcul de coûts de revient pour identifier les gisements de productivité des ressources, les mesurer, piloter ou évaluer les économies dégagées tout en faisant coïncider les impératifs financiers avec les finalités des organisations publiques locales.

Par ailleurs, nous présenterons les avis de professionnels de différentes communes vis à vis de l'utilité de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion et de leur place au sein du système public local.

II. Une approche opérationnelle de la mise en place d'un contrôle de gestion

Mettre en place un système analytique n'est pas une chose facile, et sa finalité est bien la

connaissance des coûts. Néanmoins, ses informations et compte tenu des objectifs stratégiques définis par les décideurs, doivent servir de base à l'amélioration de la performance et par conséquent à de meilleurs services rendus au public en opérant une meilleure répartition des crédits.

A. Une réflexion sur les contours possibles d'un système de comptabilité analytique

Dans le débat d'orientation budgétaire concernant l'exercice 2003 qui cadre les conditions et les moyens de la mise en œuvre des lignes d'action de l'équipe municipale, il est question de mettre en place progressivement le contrôle de gestion pour favoriser une gestion plus efficace des ressources, de construire avec tous les acteurs de la ville des outils simples, fiables et partagés donnant une plus grande maîtrise de leurs actions et de la gestion de leurs projets pour aider à identifier leurs marges de manœuvre. Aussi, il indique que le contrôle de gestion pourra s'appuyer sur une comptabilité analytique précise que la ville doit développer au service d'une transparence et d'une efficacité accrue. L'information financière pourra ainsi être développée de manière à disposer de la vision la plus précise possible de l'exécution du budget.

1. Les objectifs de la ville de Nancy

Le contrôle de gestion doit être construit en adéquation avec son environnement, il ne s'agit donc pas de construire un système de comptabilité analytique rigide et contraignant qui soit un obstacle à la souplesse et à la réactivité de la collectivité. Ainsi, un équilibre doit être trouvé entre le coût du contrôle et ce qui est recherché par la direction générale.

Cependant, il va falloir s'assurer de l'opérationnalité des objectifs, c'est à dire savoir s'ils sont accessibles et ciblés et s'ils sont motivants pour les agents (vérifier l'adhésion, la connaissance et la diffusion). Il ne s'agit pas de penser la comptabilité analytique comme une simple déclaration d'intention mais de l'accompagner d'un véritable plan d'action et d'une procédure de suivi.

L'utilité de la mise en place de la comptabilité analytique ne sera vérifiée que si son coût est raisonnable par rapport à l'impact attendu. Par ailleurs, il faut que la direction générale et les élus aient toujours conscience des faiblesses de la collectivité car il ne s'agit pas de déployer des moyens pour faire des économies de gestion si dans le même temps, des dépenses sont engagées sans faire de rapprochement avec ce qui ressort de l'analyse de la comptabilité analytique. La mise en place d'une véritable démarche contrôle de gestion est un vrai chantier mais le scénario « fil de l'eau » ne doit plus demeurer (c'est à dire qu'on repousse le problème et on attend que les difficultés se posent de façon concrètes).

Il faut rappeler qu'une expérience (années 1980) à la ville de Nancy s'est révélée être un échec : le « Budget Base Zéro » a marqué les esprits. P. Pyhr, contrôleur de gestion chez Texas Instruments dans les années 1960, avait mis au point une méthode remettant en question des pratiques qui se banalisaient en matière de procédures budgétaires. En effet, il va constater que l'on reconduisait le plus souvent les budgets d'une année sur

l'autre avec juste quelques ajustements, mais sans réelle mise en cause. La situation faisait qu'à terme de services maintenaient des activités non indispensables ou se voyaient accorder des budgets trop importants au vu de leurs missions.

Dans tous les cas, l'efficacité et l'efficience étaient affectées. La méthode alors développée consistait à contraindre chaque responsable d'une activité à reconsidérer systématiquement sa « proposition budgétaire » antérieure lorsqu'il présentait son budget. Il devait ainsi préciser de nouveau les missions qu'il envisageait d'assurer, en les évaluant puis en les hiérarchisant selon les avantages et les coûts qu'elles généraient pour l'entreprise. Il devait ensuite proposer et justifier les moyens qui lui semblaient judicieux de leur affecter. L'expression « Budget Base Zéro » trouvait alors tout son sens dans la mesure où chaque responsable devait « repartir de zéro ». Toutefois, ce modèle de gestion était exigeant car ce n'est pas qu'un instrument de mesure quantitatif. Il s'inscrit dans une démarche de participation et de management.

Par ailleurs, c'est un outil difficile à faire accepter car il brise toutes les routines en matière budgétaire. Comme toute méthode nouvelle de gestion, le BBZ¹¹ s'il ne voulait pas être un échec imposait que sa mise en place soit expliquée, que les agents soient formés et mobilisés autour de ce projet. Le problème majeur à la ville de Nancy qui s'est posé lors de son application a été que chaque responsable de service devait automatiquement se remettre en question mais de façon excessive en changeant d'organisation chaque année. Par ailleurs, il a suscité des oppositions car il était aussi ressenti comme un moyen de limiter les ressources des services et parce que sa mise en œuvre a impliqué de lourdes procédures. Au final, les agents ont eu l'impression de plus travailler sur leur budget que sur leurs missions premières au sein de chaque service.

La mise en place du BBZ a nécessité des travaux de recherche effectués par des prestataires extérieurs (coût important) et beaucoup d'investissement personnel. Son seul point positif a été de permettre de remettre le système à plat et de repartir sur de bonnes bases. Le BBZ a été un échec à la ville de Nancy mais c'est aussi pourquoi, lorsque la direction générale parle de mettre en place une comptabilité analytique donc une nouvelle forme de gestion, les rancœurs connues lors du BBZ ressurgissent, de peur de revivre une situation équivalente à celle d'avant.

Aujourd'hui, la ville de Nancy souhaite mettre en place une fonction Conseil de Gestion. Il est vrai que la ville de Nancy est une collectivité bouillonnante, dont l'activité quotidienne déjà non négligeable par elle-même, est en outre enrichie de nombreux projets, lesquels doivent être maîtrisés dans tous leurs aspects : financiers, organisationnels et calendaires.

C'est face à cette nécessité de pilotage réactif et adapté, qu'une fonction de Conseil de Gestion est en cours d'élaboration. Cette mise en place doit se faire de façon progressive et pragmatique, tout en tenant compte de l'environnement, dont les éléments contextuels peuvent être résumés ainsi :

- Une situation économique dont les marges de manœuvre financières tendent à se rétrécir et dont les équilibres financiers sont d'autant plus délicats, que l'objectif de

¹¹ BBZ : Budget Base Zéro.

diminution des impôts locaux de 6%, ainsi qu'une volonté de maîtrise de l'endettement, sont clairement annoncées.

- Une ville centre située au cœur de l'agglomération, dont les transferts vers la communauté urbaine du Grand Nancy, entraînent de nouveaux modes de fonctionnement entre collectivité.
- Un ratio de masse salariale qui atteint -tous budgets confondus- près de 57% des dépenses de fonctionnement en 2002.

Dans ce contexte, lors d'un séminaire en mars 2003, les élus et la direction générale ont acté la volonté de mettre en œuvre un Conseil de Gestion.

La direction générale de la ville de Nancy répète bien qu'un contrôle de gestion n'est pas tant un moyen de « surveiller » qu'un moyen de piloter et de communiquer. L'objectif essentiel pour la ville est de faire en sorte que chaque service, dans son périmètre d'activité et de responsabilité, s'organise et optimise au mieux les ressources mises à sa disposition ou à la disposition commune, pour atteindre les objectifs fixés par sa hiérarchie. D'ailleurs, la direction générale a bien opté pour la formule conseil de gestion et non pas contrôle de gestion, en effet le terme contrôle a une connotation encore bien négative même si les finalités sont les mêmes au bout du compte.

De ce fait, la communication des objectifs aux différents agents de la collectivité encore une fois est capitale car elle permettra de responsabiliser chaque personne au bon niveau. Par ailleurs, la ville de Nancy a fait le choix d'appeler cette fonction non pas contrôle de gestion mais conseil de gestion, afin que les agents ne fassent pas d'amalgame.

Les objectifs de la ville sont clairs en créant cette fonction conseil de gestion car elle est un outil de pilotage puissant :

Au service de la stratégie :

- pour mieux maîtriser le déroulement et la cohérence des projets de la ville
- pour mieux respecter les prévisions calendaires
- pour optimiser les ressources budgétaires et éviter leur dérapage
- pour allouer les ressources et budgets au plus juste

C'est aussi un outil de management :

- qui responsabilise les services, dans l'exécution, le suivi et l'évaluation budgétaire
- qui à terme, amène les équipes à affiner les procédures et à proposer elles mêmes des mesures d'optimisation des moyens et d'amélioration des procédures

C'est enfin un outil d'amélioration de l'organisation interne, dont les impacts se feront sentir à la fois au sein des services et pour les usagers/citoyens.

La mise en place opérationnelle a commencé mais les tableaux émis vont d'abord permettre de tester la méthode. Par ailleurs, tous les outils liés à la fonction Conseil de Gestion vont être adaptés en fonction des problèmes rencontrés lors de l'élaboration des

outils donc des mesures correctives seront impulsées en tant que de besoin et les mesures complémentaires interviendront au fur et à mesure du degré d'affinage des informations.

La ville de Nancy envisage dès 2004, en fonction des résultats obtenus au titre de l'année 2003 et de l'intégration culturelle du dispositif, une montée en charge du dispositif.

Concernant plus largement toutes les collectivités territoriales, ce type de dispositif, rappelons-le, se doit d'être pragmatique, sa mise en place, progressive, avec des outils simples et efficaces pour permettre une démarche pérenne.

Pragmatique parce que les services d'une collectivité disposent déjà d'informations qu'il s'agit d'exploiter plutôt que d'imposer de nouvelles méthodes qui ne seront pas forcément plus performantes ni, mieux acceptées.

Progressive puisqu'il doit s'agir d'aller à un rythme où le niveau d'information s'affine au fur et à mesure que la visibilité s'accroît. Par ailleurs, il s'agit d'abord et avant tout de bien définir le besoin plutôt que de vouloir détenir un ensemble de données inexploitable par les décideurs locaux.

Simple parce que pour être performant, un tableau de bord comme tout autre outil du contrôle de gestion doit d'abord être compréhensible et communicable en l'état pour susciter une action corrective rapide et adaptée à un contexte maîtrisé. Enfin efficace parce qu'un tableau de bord n'a aucune raison d'être s'il n'engage aucune réflexion puis action à sa suite.

La direction générale de la ville de Nancy sait pertinemment que la réussite de cette fonction Conseil de Gestion dépendra du niveau d'adhésion de chaque acteur de la collectivité (donc de compréhension de l'intérêt collectif et individuel des services) et de l'implication de tous.

Avant de voir les avantages et limites des différentes méthodes de comptabilité analytique, il est nécessaire de voir quelques points quant aux calculs de coûts. Aussi, une méthode d'analyse des coûts volontairement simplifiée, voire non exhaustive, sera préférable à une méthode trop complexe à mettre en œuvre (et coûteuse), au moins dans un premier temps.

2. Une réflexion sur le choix d'une comptabilité analytique pertinente

« Un coût est la valorisation monétaire d'une consommation de ressources encourue dans un certain but. En comptabilité analytique, un coût est une somme de charges » (exemple : coût d'incinération d'une tonne d'ordures ménagères), d'après René Demeestère.

Le coût pour être précis doit être complété par différents qualificatifs :

- Objet du calcul (son champ d'application), c'est à dire soit le coût d'une prestation d'une heure de travail, d'un projet...
- Le moment du calcul : coût passé sur telle période, coût prévisionnel...
- Le périmètre des éléments pris en compte dans le calcul : coût direct, complet...

- Le mode de valorisation des ressources utilisées : coût historique, cours du jour...
- Les composantes du résultat (main d'œuvre, amortissement, autres frais...)

Le calcul des coûts fait donc appel à différentes notions de coûts. La comptabilité générale opère un classement des charges par nature selon leur classification, la comptabilité analytique opère quant à elle un classement des charges par destination, c'est à dire que les charges sont reclassées en fonction de leur affectation à un coût (coût d'un produit, d'une unité...).

Le calcul des coûts fait appel à différentes méthodes : nous allons observer les plus connues et les plus utilisées en collectivité.

a. Les coûts complets par la méthode des centres d'analyse

Pour un objet donné, le coût complet de cet objet va être l'addition des charges directes de l'objet et des charges indirectes imputées à l'objet

La difficulté majeure réside dans le fait qu'il va falloir répartir des charges indirectes non directement rattachables au coût complet. Pour pallier ce problème, la solution consiste à déterminer des clés de répartition en fonction de facteurs plus ou moins objectifs (surfaces occupées, effectifs gérés, nombre de dossier traités...).

Ces types de coûts sont relativement durs à mettre en œuvre en entreprise mais ça l'est encore plus dans une collectivité. La démarche est complexe et supporte un fort risque d'erreur.

Cette méthode est aussi appelée méthode des centres d'analyse anciennement dénommée méthode des sections homogènes. Elle est une méthode qui permet de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de toute autre activité. La méthode est fondée sur la distinction coûts directs et coûts indirects et consiste à affecter l'ensemble des coûts directs et des coûts indirects au travers d'un processus de répartition et de déversement.

Elle repose sur le fait que les différents objets de coût (il s'agit des prestations ou produits) consomment les différentes ressources nécessaires à leur réalisation. Ces ressources ont un coût. Mais l'existence de charges indirectes ne permet pas une affectation simple des charges. Des traitements intermédiaires sont réalisés dans des entités créées pour les besoins de la comptabilité de gestion (les centres d'analyse).

Les coûts indirects vont être ventilés¹² entre les produits, prestations ou activités selon plusieurs étapes :

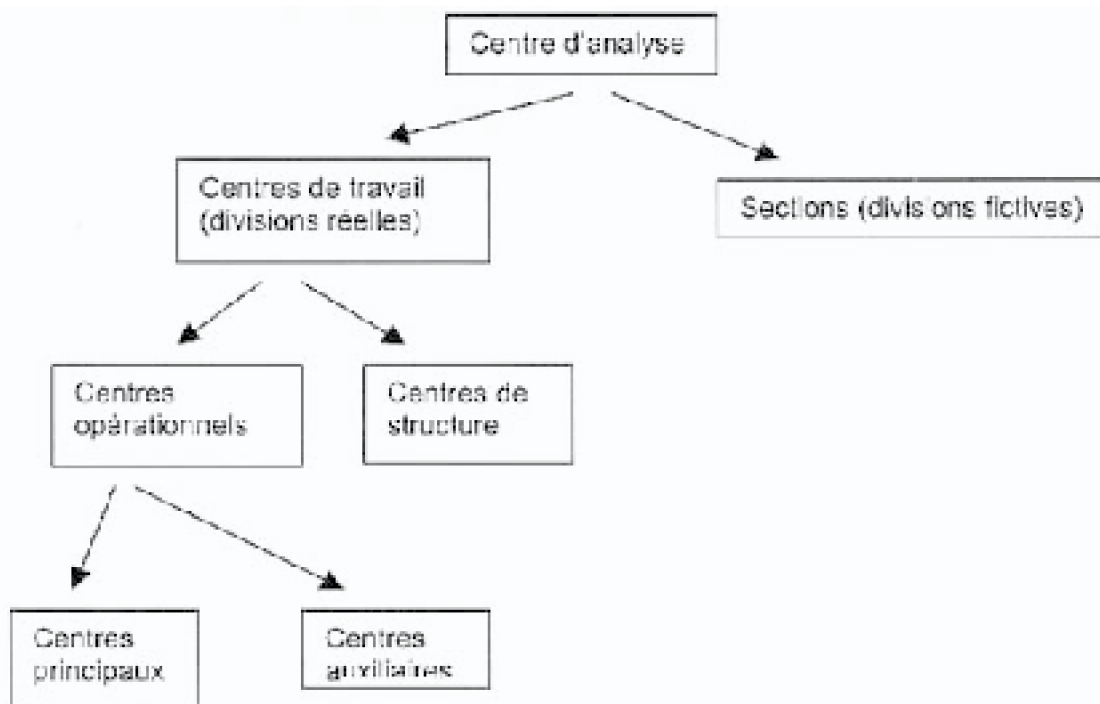
- La collectivité va être découpée en centres d'analyse (à distinguer de la notion de centre de responsabilité) devant s'approcher au maximum d'une division réelle de l'organisation ou de l'exercice d'une responsabilité tout en tenant compte de la logique du processus de production du bien ou service. Dans la pratique, le centre d'analyse pourra correspondre à un centre de responsabilité ou à une subdivision de

¹² La ventilation est conventionnelle.

centre de responsabilité. Nous distinguons deux types de centres d'analyse : les centres principaux et les centres auxiliaires.

- Ensuite, les centres d'analyse correspondront soit à un centre de travail (une entité réelle au sein de l'organigramme comme un atelier, un service) soit à une section (division dite fictive dont l'objet est de faciliter les opérations de répartition et d'imputation des charges : ainsi, une unité de calcul « Autres frais » est parfois créée pour regrouper des charges de caractère général).
- Sur le plan fonctionnel, les centres de travail correspondent soit à des centres opérationnels divisés en centres principaux qui consacrent l'essentiel de leur activité aux objets de coûts (par exemple : un atelier de production de produits finis), et en centres auxiliaires qui fournissent des prestations aux autres centres (par exemple service entretien) ; soit à des centres de structure qui assument les fonctions économiques générales de l'organisation (par exemple administration générale, finances...). Les centres d'analyse peuvent tout à fait correspondre à une grande direction d'une commune.

Ce schéma montre le découpage qui doit être effectué si l'on veut mettre en place ce type de méthode ¹³ :



Il faut maintenant définir les **unités d'œuvre** : elle est l'unité de mesure de l'activité d'un centre d'analyse. Elle est un critère de ventilation des charges d'un centre d'analyse et doit permettre :

- De mesurer l'activité du centre d'analyse.

¹³ Chaque niveau porte un nom spécifique que l'on retrouve dans tous les ouvrages relatifs à la comptabilité de gestion.

- D'imputer les charges d'un centre aux différents objets de coûts (exemple : nombres de journées de formation pour répartir les coûts d'un centre d'analyse service formation).

Une **clé de répartition** est un procédé permettant de répartir forfaitairement les charges indirectes entre les différents centres d'analyse (exemple : ventilation des charges de chauffage d'un immeuble au prorata des surfaces occupées par les services).

Les unités d'œuvre des centres opérationnels sont des unités physiques (heure de main d'œuvre directe affectée à la réalisation du bien ou du service, mais un système de pointage des temps est alors nécessaire : l'heure-machine correspondant au fonctionnement d'un moyen de production affecté à la réalisation du bien ou du service ; l'unité de fourniture travaillée dans le centre concerné, la mesure pouvant être exprimée en poids, volume, nombre, surface... ; l'unité de bien ou service produit dans le centre (c'est à dire la pièce produite...). Cependant, lorsque le centre fabrique plusieurs biens, il est parfois nécessaire de retenir une unité type d'équivalence et d'exprimer chaque production dans cette unité.

Le montant des charges indirectes incorporé dans chacun des centres d'analyse est déterminé en cumulant celles :

- Affectées directement grâce à des moyens de mesure des consommations (matières premières, heures consommées par le centre),
- réparties grâce à des clés technico-comptables (surfaces ou volume existants, puissance électrique installées dans les centres),
- reçues des centres auxiliaires qui lui fournissent des prestations (centre entretien, énergie).

Une première ventilation (affectation et répartition) des charges indirectes entre tous les centres d'analyse est dite répartition primaire. La répartition secondaire est la répartition des charges des centres auxiliaires vers les autres centres consommateurs (qui peuvent eux-mêmes être auxiliaires).

Les coûts complets sont construits donc par agrégation de coût complets intermédiaires. En particulier, pour un produit, l'accumulation de l'ensemble de ces coûts donne le **coût de revient**. Ceci va servir pour calculer comme à la ville de Nancy le coût de revient d'une manifestation. Le périmètre de ces coûts est tout ce qui est lié directement ou indirectement à la réalisation de la manifestation.

Cependant, la méthode des centres d'analyse est aujourd'hui remise en cause car elle présente un certain nombre de difficultés d'application. De fait, sa mise en œuvre exige réflexion et rigueur :

- Lié aux choix de l'unité d'œuvre (qui de plus est arbitraire) qui mesure davantage le résultat de l'activité (la production) que l'activité elle-même. Par ailleurs, les charges résultent souvent des processus de production mis en place que des quantités produites. Un mauvais choix d'unité d'œuvre risque de tout fausser.
- Lié à l'hétérogénéité des activités, les unités d'œuvre seront difficiles à choisir car

elles doivent être l'unique mesure de l'activité du centre. La solution consiste à subdiviser un centre d'analyse en sections homogènes dans lesquelles les charges sont liées à une seule unité d'œuvre (une seule activité), cependant, tout ceci peut entraîner la construction d'une « usine à gaz » si souvent évoquée par les professionnels des collectivités. Il serait en fait nécessaire de définir autant d'unités d'œuvre que d'activités et cette situation aboutirait à une architecture analytique complexe et peu exploitable. Aussi, une collectivité territoriale présente une déclinaison d'activités au sein d'une mission particulière et montre aujourd'hui que l'on peut rarement parler de réelles sections homogènes.

- Cette méthode est insuffisante pour comprendre les conséquences de l'évolution des modes d'organisation.
- Liée au traitement des charges indirectes car la difficulté sera de les cerner avec précision.
- Lié à l'élaboration du réseau d'analyse comptable : choix des centres d'analyse, des unités d'œuvre...
- Lié au poids des charges indirectes.
- Lié au fait que la méthode des centres d'analyse est trop fonctionnelle (chaque service absorbant les charges nécessaires à la réalisation de sa fonction) alors qu'aujourd'hui, nous trouvons une approche transversale de l'organisation, elles ne sont plus cloisonnées.

Par ailleurs, la complexité de sa mise en œuvre exclut en pratique qu'elle soit utilisée pour des études ponctuelles.

b. Les coûts partiels

Prendre en compte ce type de coût peut se révéler plus efficace pour une collectivité. Cette méthode est aussi appelée « direct costing ». Elle est fondée sur la distinction coûts variables/coûts fixes. Elle permet de réaliser de façon simple des études de coûts pertinentes sur des services ou des activités, sans les biaiser par des éléments liés à l'ensemble de la structure. Cependant, cette méthode a surtout un intérêt pour par la suite tarifier un équipement public comme une piscine.

c. La démarche ABC

Apparue dans les années 1980, « l'Activity Based Costing ¹⁴ » est une méthode récente de comptabilité analytique qui nécessite au préalable de définir toutes les **activités** des services. Face à l'évolution rapide de leur environnement, les décideurs ont besoin d'un outil leur permettant d'apprécier en temps réel les effets de leurs décisions sur l'efficacité de l'organisation dont ils sont responsables. La comptabilité et le management par activité (ABC/ABM) sont des méthodes qui comblent les lacunes de la comptabilité analytique traditionnelle dans la recherche de la causalité des coûts.

¹⁴ Méthode dite des coûts à base d'activités.

Celle-ci met l'accent sur le fait que ce ne sont pas les prestations de l'organisation qui consomment des ressources, mais ses activités. Elle propose d'analyser les coûts par activité, donc de mesurer les ressources consommées par les différents groupes de tâches opérationnelles assurées dans les différents services, ce qui permet de construire une représentation faisant le lien entre les coûts et les décisions opérationnelles ayant un impact sur ces coûts.

Son but est ainsi de préciser la nature des coûts indirects liés aux diverses activités. Elle procède à une répartition des coûts et des frais généraux non pas au prorata des heures de main d'œuvre mais les relie aux activités qui les ont générées.

Avec cette démarche, « il ne s'agit plus d'une logique de répartition des charges comme les systèmes traditionnels de comptabilité analytique mais d'une logique d'élaboration des coûts ».

Une activité correspond à tout ce qui se fait dans une entreprise. Elle peut être décrite par un verbe matérialisant l'action et comporte un ensemble de tâches homogènes, consomme des ressources et a pour objet l'obtention d'un résultat. L'exemple avec l'étude réalisée au service Sécurité des Etablissements Recevant du Public recense comme activités -Animer et coordonner l'ensemble des activités du service-, -Assurer le secrétariat du service-, -Suivi des obligations de sécurité-..., cette dernière nécessite des moyens matériels et humains (ressources) pour faire le suivi et la relance des personnes ne répondant pas à toutes les obligations de sécurité.

Au sein d'un même centre et par rapport à son objet, l'analyse des activités conduit à distinguer :

Les activités principales (ou primaires) qui concourent directement à la réalisation des produits ou prestations et dont le centre a la charge. Cette réalisation est destinée à un utilisateur externe au centre considéré.

Les activités de support (ou secondaires) qui fournissent aux activités principales le soutien nécessaire à la réalisation de la prestation dont un centre donné a la charge. L'action réalisée est ici destinée au centre considéré lui-même. Il s'agit essentiellement de rendre disponible les ressources utiles.

Le concept d'inducteur¹⁵ :

Un inducteur représente le facteur explicatif, la cause, l'origine, d'un événement, d'une action, d'une activité. Le facteur qui explique l'origine d'un coût est un inducteur de coût. Sa connaissance permet de modéliser un coût de manière relativement réaliste, donc de favoriser son calcul et de la gérer. Les facteurs explicatifs sont en général très nombreux et divers. Ils peuvent être liés au volume d'objet fabriqués (nombre de produits, quantité de matière ou d'énergie consommée nombre d'heure de main d'œuvre...), aux transactions réalisées (nombre de communications, de clients...).

La méthode ABC s'intéresse à la fois aux coûts directs et indirects et permettra donc d'optimiser le coût d'une activité en maîtrisant sa source. Il est nécessaire au préalable d'identifier les activités d'un service qui fournissent la prestation, le produit ou le service

¹⁵ Facteurs explicatifs de l'origine des coûts.

dont le coût est recherché, par ailleurs, elle permettra d'établir les ressources consommées par les activités et de mettre en évidence ce qui explique cette consommation de ressources. Le coût réel d'une activité sera déterminé en s'appuyant sur les ressources qu'elle consomme. La difficulté majeure réside dans le fait qu'un découpage risque d'être fastidieux étant donné le grand nombre d'activités que l'on retrouve au sein des collectivités territoriales, ce qui rend l'analyse plus complexe.

L'objectif de cette méthode novatrice est la recherche de l'**efficience**, un meilleur rapport entre la qualité du produit ou du service et son coût et rentabiliser au mieux les moyens de production.

Comme le nom de la méthode l'indique, l'unité d'investigation est l'activité. Une activité est définie comme un ensemble de tâches élémentaires, réalisées par un individu ou un groupe faisant appel à un savoir-faire spécifique. Les activités sont :

- Homogènes du point de vue de leur comportement et de leurs coûts,
- orientées vers la production d'un résultat (output) à partir d'un panier de ressources (inputs),
- et destinées à un client interne ou externe.

Les activités sont organisées en processus, qui constituent le fondement de toute organisation y compris celles des collectivités. Le coût de chaque **processus**¹⁶ est la somme des coûts de ses activités. L'introduction de la notion d'activité et en particulier d'activité de soutien permet de connaître le niveau de performance économique de l'organisation et réduit de façon drastique l'approximation habituelle des charges indirectes.

Un atout original de la méthode ABC consiste à identifier la finalité de chaque activité, c'est à dire à qui et à quoi cette activité est-elle destinée ? Dans le langage ABC, on parle des objets de coût, par exemple, les produits, les services, les clients, les fournisseurs... Lorsque l'étude est à son terme, l'identification de ces objets de coûts peut peser lourd dans les décisions à prendre. Il faut choisir les objets de coûts. Par ailleurs, il faut pouvoir modéliser les processus. Cette action consiste à en identifier les différentes activités. C'est en effet au niveau de l'activité que se forment les coûts. Ces derniers dépendent directement de la façon dont le travail est organisé et de la qualité des résultats obtenus.

Ainsi, l'ABC (et son prolongement l'ABM mais plus lié au management) constitue un outil performant pour piloter les démarches d'amélioration continue de la qualité, pour faciliter les changements de stratégie et de comportement dans l'organisation. La gestion par activité paraît avoir un bon avenir tant dans les entreprises que dans les collectivités publiques, car elle va dans le sens des préoccupations actuelles : maîtrise des coûts, de la qualité et des risques.

La prise en compte des activités de soutien est un élément original de la méthode ABC. On considère que ces activités sont susceptibles d'être créatrices de valeur ajoutée pour le client ou l'organisation et doivent à ce titre, être aussi bien maîtrisées que les

¹⁶ Processus : un ensemble d'activités.

activités principales alors que les méthodes traditionnelles tendent à les imputer en tant que charges indirectes sans plus d'analyse.

Toutefois, l'identification des activités (élaboration d'une cartographie de la collectivité) nécessite une phase d'observation du terrain dont l'avantage est de rapprocher les contrôleurs de gestion des opérationnels. Le découpage des activités va se faire avec les responsables de service dans une collectivité.

Pour résumer, la réalisation d'un objet induit la consommation de ressources ainsi que l'exercice d'activités diverses. Ce constat conduit à imputer les charges par l'intermédiaire d'inducteurs.

Les avantages :

Cette méthode vise à fournir à l'ensemble du service d'une collectivité une image de la réalité à un moment donné, grâce aux diverses applications qu'elle permet (outil de gestion des ressources humaines, outil de mise en place de tableaux de bord d'activité, outil d'analyse de coût et d'identification de marges de manœuvre financière...).

Le découpage par activité se révèle être un véritable outil de communication et d'amélioration des services grâce à une meilleure lisibilité des activités.

C'est aussi un outil permettant un certain pragmatisme et permettant la mise en place d'une comptabilité analytique moins complexe et lourde que les méthodes traditionnelles.

La démarche permet d'évaluer en permanence l'adéquation entre le niveau d'activité et les moyens mis en œuvre et en plus favoriser la mise en place d'une véritable démarche qualité.

Le découpage en activités facilite l'affectation des charges qui seront le plus souvent directes par rapport à l'activité (c'est elle qui consomme l'activité). Pour exemple, « les charges (amortissements, énergie...) relatives à l'utilisation de chariots électriques de magasinage sont indirectes par rapport au coût de tel ou tel produit si leur utilisation est commune à tous les produits mais directes par rapport à l'activité -transbordement de palettes- ».

Les inconvénients :

Le problème majeur de cette démarche est qu'engager une démarche d'identification des activités nécessite un travail relativement important.

C'est un travail qui ne peut être improvisé (et doit être accepté) et elle suppose que les objectifs aient été clairement définis car elle n'est pas seulement une nouvelle méthode de calcul des coûts mais bien un outil du management.

Par ailleurs, la méthode ABC nécessite en général la mise en place d'un système d'information enrichi et plus complexe qui a lui-même un coût. Aussi, c'est une démarche qui nécessite la conduite de ce projet par la création d'un groupe de pilotage car elle est aussi plus longue à mettre en œuvre que la comptabilité analytique classique. Donc ce qui peut être intéressant, c'est d'expérimenter la démarche sur un service pilote relativement petit.

d. Réflexion sur le choix d'une méthode de comptabilité analytique à la ville

de Nancy

Seuls le centre technique municipal de la ville, l'imprimerie et les services intérieurs qui ont la charge de gérer toutes les fournitures ont mis en place des outils s'approchant de la comptabilité analytique, mais rien n'est formalisé et complètement opérationnel.

Aussi, concernant les deux services certifiés de la ville, ma réflexion a conduit à vouloir développer une comptabilité analytique à partir de la gestion par activités (méthode ABC). La méthodologie proposée vise dans un premier temps à identifier les activités de chaque service, de les caractériser, de préciser les ressources affectées et de reconstituer les processus. Ensuite grâce aux éléments de coûts fournis par la gestion par activités, il doit être possible de calculer les coûts de revient des activités et de mettre en place progressivement une comptabilité analytique au sein de chaque service certifié. Mais rappelons que la démarche nécessite beaucoup de temps.

Après avoir finalisé l'identification des activités, il faut identifier les processus. En effet, aucune activité n'est isolée au sein du service, elles se combinent en chaînes ou en réseaux d'activités dotées d'un objectif commun (exemple : préserver le patrimoine de la ville) et forment ainsi un processus.

Les activités sont liées entre elles au sein du service ou avec les activités d'autres services, la connaissance de ces processus constitue, pour un service, un moyen efficace d'améliorer l'articulation entre ses activités, d'une part, et d'optimiser l'interface entre ses activités et celles des autres services d'autre part.

L'objectif de cette méthode devrait être après sa mise en place de rendre l'organisation plus efficace, de rentabiliser au mieux les moyens de production et d'obtenir le meilleur rapport entre la qualité du produit ou du service et son coût. Toutefois, il faut bien déterminer dès le départ les objectifs. Ces services peuvent servir de services pilotes même s'il semble plus intéressant d'entamer cette démarche sur des services fortement consommateurs de ressources.

Donc, comme l'objectif était d'appuyer la démarche qualité (et aussi par manque de temps), la méthode (exemple du service –Urbanisme Réglementaire-) pour calculer les coûts de revient a été de prendre toutes les dépenses relatives à la sous fonction 824 dans le budget, soit toutes les dépenses de fonctionnement hors charges de personnel du service gestionnaire –Direction de l'Urbanisme- imputées sous d'autres sous fonctions, puis de rajouter les charges de personnel (chapitre 012) de la sous fonction –Direction de l'Urbanisme-. Auparavant, la direction des ressources humaines avait bien confirmé que toutes les charges de personnel relatives aux agents de cette direction étaient bien affectées à la sous fonction 824.

Toutefois, le montant trouvé correspond aux coûts de la direction, donc il est nécessaire maintenant de trouver une clé de répartition pour réaffecter l'ensemble des coûts entre le service urbanisme opérationnel et le service urbanisme réglementaire. Aussi, si cette méthode reflète la réalité, il faut partir du principe qu'on ne considère pas les énergies car les services sont dans les bâtiments de l'hôtel de ville. Les énergies ne sont pas affectées mais il manquera aussi tous les coûts relatifs à l'entretien des bâtiments. C'est pourquoi, pour établir le coût de revient du service certifié, nous nous

baserons sur la méthode des coûts directs. Enfin, les recettes des deux services n'ont pas été comptabilisées car elles ont un faible impact.

Par ailleurs, la mission principale était de calculer les coûts de revient pour la ville de quatre manifestations importantes pour la ville et ses élus. Par souci d'efficacité et parce que la collecte des informations voulues était difficile, la démarche a consisté à observer quels étaient les services porteurs de chaque manifestation. Ensuite, comme pour la gestion par activités, la méthode a été de rencontrer chaque service impliqué dans la réalisation de chaque manifestation afin d'élaborer un découpage des prestations. Parallèlement, toutes les dépenses directes ont été recensées.

Sur chaque prestation, les ressources humaines et techniques ont été affectées mais bien souvent, les calculs se basent sur des estimations car aucune fiche horaire de travail n'existe. Donc, chaque responsable sur une action donnée a estimé un nombre d'heures travaillées en indiquant le type d'agent concerné. Toutefois, les ressources techniques ont été valorisées en prenant en compte l'amortissement, les coûts d'entretien, de carburant et d'assurance pour un véhicule...

La méthode mise en place ne permet pas de confirmer l'exactitude des coûts trouvés car un certain nombre d'informations était indisponible. Pour résumer, la méthode utilisée peut ressembler en certains points aux tableaux prestations/moyens car le système retient en partie les coûts engagés directement dans le cadre de la réalisation de chaque manifestation. Il serait fortement intéressant pour la ville de Nancy de mettre en place ces outils sur les grandes manifestations, car c'est une technique relativement simple à mettre en œuvre donnant une vision cohérente du coût direct des manifestations.

La démarche pratique consiste, à partir de la segmentation des manifestations en activités à reprendre les sommes dépensées directement au titre de ces activités, puis à évaluer le nombre d'heures de travail passé par les différentes catégories d'agents sur chaque activité (prise en compte d'un coût horaire), les mètres carrés occupés valorisés, les équipements utilisés, les travaux sous-traités.

Cette méthode a l'avantage de la simplicité relativement aux autres systèmes de comptabilité analytique plus complets et permet aussi une démarche très transversale en montrant quels sont les services impliqués dans la réalisation d'une manifestation.

Ces tableaux prestations / moyens font partie des alternatives à la mise en place d'un système de comptabilité analytique complet. La direction générale désire une méthode très simple et pragmatique, il est donc intéressant de travailler sur des calculs de coûts de revient ciblés à partir de cette méthode.

Pour les entreprises privées, l'analyse du coût de revient va placer au centre de la décomposition analytique le découpage en phases du processus de production (coût d'achat, coût de fabrication, coût de distribution). Cependant, ce découpage ne signifie rien pour une organisation publique locale. Ce qui est au centre du dispositif, c'est la connaissance du coût des services rendus au public. Il convient donc de relier les processus de prestations de services aux ressources consommées compte tenu des finalités poursuivies. Mais avant de travailler sur telle ou telle méthode, il est préférable de définir dans un premier temps ses objectifs de gestion, c'est à dire pourquoi veut-on mettre en place une comptabilité analytique ?

De plus, il faut s'interroger sur le degré de finesse d'analyse des coûts que l'on veut obtenir, sachant que plus le degré sera fin et plus la comptabilité analytique risque d'être complexe à exploiter.

Nous allons maintenant voir dans ce dernier point, comment les communes s'organisent autour de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion et observer leurs positions vis à vis du contrôle de gestion comme outil de pilotage d'une collectivité.

B. La place actuelle du contrôle de gestion dans les collectivités

Afin d'être plus pragmatique, une enquête auprès de 150 communes de différente taille a été réalisée afin de se faire une opinion sur ce que peut représenter actuellement un service contrôle de gestion et voir si en fin de compte, les communes ont tendance à utiliser la comptabilité analytique comme outil de gestion.

1. Des missions et des moyens différents selon les spécificités et la taille des collectivités

Au moment de la rédaction de ce mémoire, seules 32 communes ont répondu au questionnaire soit 21,5% de l'échantillon interrogé. Les résultats sont intéressants même s'ils ne font que décrire la situation présente du contrôle de gestion car ils montrent que le contrôle de gestion, même si c'est une démarche encore jeune dans les collectivités territoriales, s'implante de plus en plus.

L'enquête (annexe 6) a nécessité un gros travail de recherche auprès des sites internet et auprès des services communication pour avoir les adresses des services concernés par le contrôle de gestion, voilà pourquoi le taux de réponses peut paraître faible.

Le questionnaire soumis aux collectivités ne concerne que des communes afin de pouvoir faire des comparaisons entre même niveau de collectivité car nous ne pouvons pas comparer par exemple, un conseil général et un conseil régional, les budgets, les compétences, les caractéristiques étant trop dissemblables.

Nous allons voir commune par commune pour chaque partie les réponses émises avant de voir dans une troisième partie la synthèse des grandes tendances qui se dégagent. Cette partie se veut volontairement descriptive car elle doit être le reflet précis des méthodes et outils utilisés et des avis de professionnels. Le nombre d'habitant par commune a été inscrit pour se rendre compte que le contrôle de gestion n'est pas forcément l'apanage des communes de plus de 100 000 habitants. Même si l'échantillon n'est pas représentatif, il permet tout de même de se rendre compte de l'importance de la fonction contrôle de gestion au sein des communes interrogées.

a. Eléments de réponses relatifs à la comptabilité analytique

Une première série de questions porte sur les pratiques de comptabilité analytique mais toutes les collectivités n'ont pas répondu à chaque question de façon précise donc je vous propose d'observer les grandes lignes liées à la position stratégique de la comptabilité

analytique au sein de chaque commune ayant renvoyé le questionnaire.

Commune de Abbeville (25 439 habitants) :

Comme le rappelle le responsable du contrôle de gestion, la comptabilité analytique est bien un outil du contrôle de gestion, il insiste sur le fait que les deux sont liés.

Une comptabilité analytique a été mise en place au sein de la ville. Leur méthode repose sur celle des coûts partiels qui selon lui est plus juste en terme d'information financière par rapport aux coûts complets (car ces dernières nécessite la définition de clés de répartition plus ou moins objectives pour les charges fixes). La méthode utilisée leur permet de travailler à partir de coûts standards (normes) et ainsi d'analyser les écarts constatés afin de prendre des mesures correctives.

En complément, le responsable a mis en place des tableaux prestations/moyens pour permettre aux élus de la ville et à la direction générale des services d'avoir une vision claire des politiques conduites. Cette démarche nécessite de segmenter les activités de la collectivité et met en évidence la transversalité des différentes politiques menées, c'est à dire « que les barrières entre services n'existent plus ».

La mise en place de cet outil s'est faite en fonction de trois objectifs :

- Disposer d'un système d'information décisionnel,
- permettre une meilleure maîtrise des coûts,
- et optimiser les moyens par leur meilleure répartition.

L'outil développé semble correspondre aux attentes de la ville même si le responsable fait bien remarquer qu'il est indispensable de bien segmenter les politiques publiques de la collectivité par segments d'activités et par prestations.

Quant à sa construction, sa mise en place a nécessité un travail de six mois. Au préalable, il a été nécessaire de s'imprégner de la culture de la collectivité (rencontre avec les chefs de service, sur le terrain pour mieux appréhender les service rendus et les difficultés rencontrées, identifier les interactions entre les services...) et également expliquer les tenants et aboutissants d'une comptabilité analytique et du contrôle de gestion aux services.

Selon le responsable, il y a quelques points de vigilance à observer : la culture du contrôle de gestion existe peu en collectivité publique et elle est mal appréhendée par les agents (on passe d'un système informel qui satisfait les opérationnels à un système rationnel qui mesure l'activité publique et par là même celle des agents. Le principal est de ne pas agir pour que le contrôle de gestion soit assimilé à une mission d'inspection.

Une difficulté énoncée par le responsable est que la collecte d'informations est souvent complexe en l'absence d'une base d'information commune (budget/réalisation/moyens/résultats). Toutefois, il ne faut pas recréer un nouveau système d'information mais s'appuyer sur l'existant en le faisant évoluer.

Les autres difficultés exprimées par le responsable sont :

- Un cloisonnement du système de gestion,

- la diversité et la complexité des missions de la collectivité,
- et la séparation des rôles des élus et des fonctionnaires peuvent opposer décision et mise en œuvre

Pour travailler sur cette démarche, trois services de la ville sont impliqués : tout d'abord le service contrôle de gestion qui pilote la comptabilité analytique, ensuite le service des finances et enfin le service des ressources humaines étroitement associés à la démarche management qui se veut transversale.

Enfin, la comptabilité analytique est un outil recommandé par le responsable contrôle de gestion mais il précise qu'il faut en maîtriser les bases pour arriver à une adhésion du système par les agents, il faut savoir expliquer des méthodes de façon simple alors qu'elles-mêmes nécessitent un langage complexe. Elle est donc un outil surtout développé dans les conseils régionaux et les conseils généraux ou alors dans les communes d'une certaine importance.

Commune d'Angers (156 327 habitants) :

Le responsable n'a pas suivi le cadre des questions et s'est surtout intéressé à répondre sur le contrôle de gestion donc vous trouverez ses réponses en deuxième partie.

Commune d'Arles (51 614 habitants) :

Cette commune ne dispose pas d'une comptabilité analytique cependant le responsable du contrôle de gestion pense que c'est un outil intéressant seulement à partir du moment où les objectifs à atteindre sont clairement définis avec des outils adaptés. Il est contre un système qui ne serait exploitable que par des experts en la matière.

Commune d'Auch (23 501 habitants) :

La ville ne dispose pas de comptabilité analytique mais le directeur financier pense qu'elle est un outil intéressant pour la gestion d'une collectivité, dans la mesure où il est indispensable de disposer d'une vision financière des décisions opérationnelles.

Cependant, c'est un outil qu'il recommande surtout aux grandes communes dans la mesure où la multiplicité des activités des services nécessite une maîtrise des moyens alloués.

Commune d'Aulnay Sous Bois (80 315 habitants) :

Cette commune a mis en place une comptabilité analytique avec une arborescence à trois niveaux : centre de responsabilité (correspond à un service ou une direction), activités (correspond au domaine de compétence ou action principale) et prestations (correspond au détail de l'activité).

Les étapes préalables à sa mise en place ont été :

- La connaissance des services et des directions,
- faire accepter l'intérêt de la démarche,
- un entretien avec les services (recensement de leurs attentes),

- la recherche d'un logiciel adapté à la collectivité (cahier des charges + études des interfaces avec logiciels existants),
- et la formation des secrétaires comptables (source des affectations analytiques).

La ville est découpée en 96 centres de responsabilités, 160 activités et 648 prestations, toutefois la comptabilité analytique ne concerne uniquement que les dépenses et recettes de fonctionnement (section investissement non ventilée). La méthode utilisée suit plusieurs étapes :

- Suivi des affectations par les secrétaires comptables
- Edition annuelle (février N pour année N-1) des comptes d'exploitation analytique par service (centre de responsabilité)
- Analyse avec les chefs de service ou directeurs concernés (modification des affectations et validation du coût total de fonctionnement dépenses – recettes)
- Calcul des coûts d'unités d'œuvre (global ou par prestation)

La comptabilité analytique ainsi développée correspondait à quatre objectifs au départ : d'une part, déterminer un coût global par service ou direction, par ailleurs, connaître les coûts d'unité d'œuvre (exemple : coût annuel d'un élève à l'école de musique), analyser les évolutions entre chaque année et constater les écarts et d'autre part, de proposer des baisses de coût, pistes d'économie.

Leur outil répond à leurs attentes pour les deux premiers objectifs, concernant les deux autres, ils attendent les données 2003 pour comparer avec l'exercice 2002 et approfondir leur maîtrise du logiciel.

Sa construction a été relativement longue et a été commencée en 1994, le problème étant que pendant deux années, il n'y avait plus de contrôleur de gestion, les mises à jour n'ont alors pas été faites. Ce qui laisse dire au contrôleur de gestion actuel que seul malheureusement lui, est capable de pérenniser et de suivre l'outil car les services ne sont pas forcément impliqués dans la démarche.

Pendant, certains services sont tout de même impliqués malgré eux puisqu'il doit y avoir un suivi de l'interface entre le logiciel de comptabilité analytique et le logiciel ressources humaines (suivi des affectations des payes). Il doit aussi y avoir un suivi de l'interface entre le logiciel de comptabilité analytique et le logiciel de gestion des interventions des services techniques et enfin, c'est avec la directrice du service des finances que des pistes d'économies sont proposées dans le cadre de la préparation budgétaire annuelle.

Il est manifeste que le service considère la comptabilité analytique comme un outil très intéressant car il permet de maîtriser l'affectation des différents types de dépenses et recettes et par ailleurs, le constat des coûts est aussi très intéressant.

Commune d'Auxerre (40 292 habitants) :

La ville ne dispose pas de comptabilité analytique, par ailleurs le directeur financier a un avis mitigé sur l'utilité de cet outil, il pense en effet qu'elle coûte (en temps et en personnel) plus cher quant à son exploitation et sa mise en place que ce qu'elle n'apporte

comme économies.

Commune de Bobigny (44 318 habitants) :

La comptabilité analytique est en cours de construction en même temps que la mise en place du logiciel choisi. Les étapes préalables ont été de plusieurs sortes :

- Mise en place d'un organigramme de coûts
- Définition des unités d'œuvre avec les services après définition de l'organigramme des prestations fournies
- Définition des indicateurs d'activité avec les services
- Coordination avec le plan comptable M14
- Mise en place des connexions automatiques des factures/imputations

La ville de Bobigny a choisi la méthode des coûts complets avec une reventilation automatique effectuée par le logiciel de coûts en section homogène (les paramètres ont été définis avec le service).

Les objectifs de la comptabilité analytique font suite à la mise en place de la comptabilité budgétaire par gestionnaire de service, l'attribution de codes services et la comptabilité d'engagement et de pré-mandatement décentralisée.

Le contrôle de gestion est ici mis en place dans le prolongement de la M14 car le responsable estime que le plan comptable ayant été conçu approximativement, la réalité des imputations des coûts directs est limitée. Il pense par ailleurs qu'il serait nécessaire de réformer la M14 en amont.

Si le service a défini la méthode à adopter, il a été fait appel à un consultant extérieur pour mettre en place le logiciel de comptabilité analytique afin qu'il soit en relation étroite avec le logiciel comptable de la ville.

Commune de Boulogne Billancourt (107 042 habitants) :

La comptabilité analytique n'a pas été mise en place au sein de cette ville car elle n'était pas une priorité lorsque le contrôle de gestion a été mis en place en 1996. Néanmoins, depuis la mise en place de la M14, la ville a décidé de voter le budget par fonction, ce qui permet une plus grande lisibilité de la répartition des crédits dans les différents secteurs d'activité. La responsable rappelle que peu de communes ont opté pour cette modalité mais elle ajoute que du même coup, la comptabilité analytique est passée au second plan, par ailleurs, sa mise en place nécessite des moyens informatiques importants et adaptés.

Elle reste tout de même intéressante selon la responsable mais à condition de se fixer des objectifs précis, de bien délimiter le périmètre sans pour autant couvrir tous les champs d'activité et de mettre en place un système simple et de ne surtout pas faire « une usine à gaz ».

Quant à l'implication des services, il lui semble indispensable d'impliquer au minimum les services lorsque la gestion financière est décentralisée dans les services (liquidation et pré-mandatement), mais pas forcément tous les services et pas tous en même temps.

La comptabilité analytique est un outil qu'elle recommande pour deux raisons : d'une part, la raison qui lui semble la plus importante est la recherche d'économie afin de trouver des marges de manœuvres, d'autre part, la seconde raison est l'amélioration de la qualité des services rendus, le dilemme étant de réussir à satisfaire les usagers en tentant d'améliorer la qualité sans augmenter les coûts ou bien de réduire les coûts sans altérer la qualité. Cependant, elle doit rester un outil simple pour être exploitable, elle cite le cas de la ville de Suresnes qui possède un système très poussé mais rendu trop complexe pour que la direction générale puisse s'en servir seule.

Commune de Bourg Les Valence (18 910 habitants) :

Un début de comptabilité analytique a été mis en place dans le sens où la nomenclature des marchés offre certains avantages à ce titre, par ailleurs, la ville a redéfini les gestionnaires et services dans un sens plus analytique mais il n'existe pas de centres de coûts et certaines dépenses générales ne sont pas ventilées.

Selon le responsable interrogé, la comptabilité analytique est intéressante si elle fait ressortir des éléments de coûts en ayant un coût humain minimal mais le danger est qu'à trop développer l'outil comptable, une ville peut tomber dans l'excès pour les services décentralisés.

Actuellement, il existe un début de démarche de calcul de coûts : sont développés les coûts des dépenses subventionnables et des opérations d'investissement par une segmentation de la comptabilité (la nomenclature de services est développée en fonctionnement dans ce sens, l'investissement est segmenté par opérations pour ce qui concerne les dépenses « non récurrentes »).

Leur démarche de coûts extrait les éléments de la comptabilité puis il est demandé aux services gestionnaires de fournir des coûts indivis (électricité, eau, personnel...) et des fiches détaillées par bâtiment ou par activité. Les services sont impliqués dans cette démarche puisqu'il y a des allers et retour des informations.

Cet outil est à relativiser selon la ville car l'essentiel, c'est l'organisation du circuit comptable et budgétaire. Si celui-ci est rationnel, il est alors possible de développer ce que l'on veut en s'appuyant sur les demandes des services. Par ailleurs, la comptabilité analytique peut vite devenir un outil difficile à appréhender, l'exemple le plus connu étant celui de la ville d'Angers.

Commune de Bressuire (19 356 habitants) :

Aucun système de comptabilité analytique n'a été mis en place au sein de la ville même si c'est un outil de gestion incontestable selon la responsable en charge du contrôle de gestion. Cependant c'est un outil lourd à mettre en place, il vaut peut être mieux utiliser une démarche qui ne s'attache qu'à des activités précises de la ville.

Commune de Caluire (41 667 habitants) :

La comptabilité analytique se pratique au sein de cette ville depuis environ une quinzaine d'années. L'ensemble des dépenses et des recettes de fonctionnement sont dans un premier temps imputées en comptabilité générale, puis dans un deuxième temps affectées d'une ventilation analytique sur un ou plusieurs centres d'analyse.

Celle-ci permet une approche plus fine du coût de certains services ou équipements publics, la comptabilité générale n'étant pas assez précisée, malgré la ventilation fonctionnelle apportée par la M14.

Celle-ci répond bien aux attentes de la responsable du service des finances. Toutefois, depuis l'arrivée de la M14 et l'utilisation d'une ventilation fonctionnelle personnalisée, il arrive que des centres d'analyse se superposent avec des codes fonctionnels (exemple : fonction 413 piscine et centre d'analyse 4060 piscine). La ventilation de certaines charges (notamment les énergies) est liée à l'application de ratios (en fonction des surfaces par exemple) et peuvent ne pas toujours refléter la réalité (changement d'affectation de locaux, de types d'activités...). Un contrôle indispensable est à opérer pour veiller régulièrement (au minimum annuellement) à la pertinence de ces ratios.

Concrètement, les services gestionnaires de crédits (l'organisation de la chaîne comptable étant décentralisée) sont amenés à renseigner la ventilation analytique lors de la saisie des écritures comptables (engagements et pré-mandatements). Pour cette responsable, la tenue d'une comptabilité analytique se révèle indispensable, surtout que plus la commune est importante et plus l'analyse des postes de dépenses et de recettes à partir de la comptabilité générale est insuffisante.

Commune de Castres (45 413 habitants) :

Le système mis en place existe de façon ponctuelle sur quelques équipements. En revanche, il a été mis en place des tableaux d'évaluation des services qui consistent à rattacher le maximum de charges et de produits afférents aux services (personnel, amortissement, affectation d'emprunt...), ceux-ci étant associés à des indicateurs d'activité.

Pour cette commune aussi, le directeur financier pense que la comptabilité analytique est un outil intéressant à condition de ne pas devenir « une usine à gaz ». Cependant, il lui semble opportun avant d'entamer cette démarche de procéder à une clarification de l'organigramme et de procéder à une démarche de sensibilisation et de formation des acteurs de l'organisation.

Commune de Cavillon (25 058 habitants) :

Il n'existe pas de comptabilité analytique au sein de cette ville mais pour la directrice des finances, elle reste un outil intéressant car la comptabilisation actuelle des dépenses ne permet pas d'obtenir rapidement le coût des équipements, des contrats, des services à la population...

Par ailleurs, elle ne permet pas de faire des comparaisons de coûts entre les activités de la ville en régie et les activités déléguées ou gérées par les associations afin de choisir le meilleur mode de gestion de leurs services.

Cependant, une telle mise en œuvre nécessite une bonne comptabilisation des dépenses, une culture de gestion partagée par l'ensemble des élus et des services, une volonté affirmée des élus et un logiciel permettant de gérer la comptabilité analytique.

Commune de Cognac (20 126 habitants) :

La comptabilité analytique se met en place ponctuellement sur des demandes particulières (suivi de coûts de certains services) en intégrant toutes les dépenses courantes ainsi que le coût par service du personnel qui lui est affecté à 100% (ou « gestion des taux d'emplois partagés »).

Sa base de gestion est la base de comptabilité classique, en affinant l'analyse de la séparation fonctionnelle par des codes de suivi plus précis, sur la base d'une arborescence interne. Cependant, sa diffusion est limitée au service des finances et à la direction générale.

Ce qu'il est nécessaire de développer avant de la construire, c'est une base informatique ainsi qu'une base d'exploitation et une arborescence et enfin voir comment sera assuré le suivi et le pilotage.

La méthode suivie se veut une première approche des coûts réels et d'une communication plus politique sur les efforts de la collectivité. Cependant, elle ne répond pas complètement à leurs attentes car l'alimentation des données se faisant dès le vote du budget, la saisie n'en devient que plus longue et le croisement de données n'est pas aisé. En outre, le progiciel utilisé par le service des finances conserve une logique comptable difficilement contournable dans l'édition des états paramétrables analytiques (états à nettoyer, lecture perturbée pour les décideurs).

En bref, le service recommanderait cet outil tout en indiquant qu'il faut une vraie plate forme d'exploitation et une vraie arborescence.

Commune de Colmar (67 163 habitants) :

Il n'existe pas de comptabilité analytique au sein de la ville bien que ce soit un outil intéressant pour son directeur financier car il lui semble difficile à l'image de la gestion d'une entreprise de gérer une collectivité publique sans disposer d'informations pertinentes, notamment les coûts analytiques par service ou par activité.

Le travail qui est parfois fait est l'isolement de coûts pour une activité donnée mais ce travail représente une charge fastidieuse et souvent incomplète. La comptabilité analytique permettrait de multiplier les centres de coûts et de générer plus d'indicateurs utiles à la gestion financière de la collectivité. Néanmoins les services de la ville participent très largement à l'élaboration des budgets et aux calculs ponctuels de certains coûts (piscine, théâtre, manifestation de Noël...) même si encore une fois la comptabilité analytique permettrait à son sens de généraliser les calculs des coûts à l'ensemble des services et activités de manière plus rationnelle, certainement de manière plus rigoureuse et précise. Par ailleurs, une commune a besoin d'information de coûts pour orienter sa gestion.

Commune de Compiègne (43 380 habitants) :

Aucun système de comptabilité analytique n'a été mis en place car cet outil semble pour le directeur des finances trop compliqué à mettre en place. Cet outil favorise pourtant une meilleure gestion des coûts.

Commune de Courbevoie (70 105 habitants) :

Il n'existe pas encore de comptabilité analytique au sein de cette ville étant donné

que la cellule contrôle de gestion directement rattachée au service des finances a été créée en novembre 2002. La direction générale donne trois ans au contrôleur de gestion pour parvenir à un « produit fini » qui concernera surtout le contrôle interne et externe.

Commune de Gap (38 612 habitants) :

La ville de Gap a étudié la mise en place d'une comptabilité analytique, plus particulièrement au début des années 90. Toutefois, au regard du coût et des enjeux de ce projet, elle a préféré opter pour des analyses de coûts ponctuelles, effectuées par le service contrôle de gestion.

En théorie, cet outil pourrait être très intéressant pour la commune mais dans la pratique, le responsable indique que les expériences conduites par les collectivités territoriales ont présenté souvent des coûts élevés, pour la production d'une multitude d'informations peu utilisées.

La méthode retenue par la ville se limite à l'élaboration de comptes d'exploitation simplifiés, avec des recettes et des dépenses directes. En effet, l'imputation des charges indirectes devient rapidement beaucoup plus contestable et se traduit généralement par des échanges animés avec les services concernés.

Commune de Laon (27 878 habitants) :

Une comptabilité analytique basée sur la nomenclature fonctionnelle M14 a été mise en place, il y a 4 ans. Parallèlement, le service des finances a mis en place une analyse des coûts par service et par activité.

Leur étude porte sur toutes les dépenses réelle de fonctionnement pour l'instant mais uniquement sur les charges directes car les coûts indirects restent encore difficiles à ventiler.

L'objectif de sa mise en place était d'identifier de façon plus précise le coût d'un service et/ou d'une activité afin d'en maîtriser les évolutions et pister les économies. Toutefois, elle ne correspond pas tout à fait à leurs attentes et mérite d'être affinée.

Sa mise en place a été longue (trois ans), le plus difficile ayant été de sensibiliser les acteurs de la collectivité dans la nécessité d'imputer les dépenses sur les bons comptes mais aussi sur les bonnes fonctions de l'instruction M14. Cependant, la base regroupant les imputations comptables comporte encore quelques anomalies qu'il leur faut résorber pour arriver à une étude fiable. La complexité pour le responsable demeure dans le nombre élevé et varié d'imputations et par la décentralisation des engagements comptables.

Commune de Lille (191 164 habitants) :

L'outil n'existe pas encore mais une analyse du module comptabilité analytique de leur progiciel financier (SDL7) est en cours pour une éventuelle mise en œuvre.

En revanche, cet outil semble important pour le contrôleur de gestion car elle est un instrument de gestion intéressant quel que soit le niveau de responsabilité.

De nombreux services disposent en effet d'une répartition des dépenses en fonction des bâtiments, des activités, des services... pour leur permettre de suivre plus précisément leur gestion.

Evidemment, la mise en place d'une comptabilité analytique nécessite que les centres de coût soient uniformes tout en répondant aux intérêts de gestion de chacun. Son intérêt principal est ensuite de pouvoir déterminer rapidement et de manière précise le coût de fonctionnement d'un équipement, d'un service...

Commune de Lyon (453 187 habitants) :

Le contrôleur de gestion de la ville remarque que la comptabilité analytique est un outil très rarement développé au sein des collectivités territoriales. Ce qui est plus souvent utilisé, c'est le découpage par fonctions (prévu par la loi) sur la base d'un découpage des activités en dix fonctions : culture, scolaire...

Commune de Montreuil (91 146 habitants) :

La ville a mis en place une comptabilité analytique à partie de la gestion par activités pour une présentation politique des moyens humains et financiers (base du bilan général des activités de la ville et de la mise en place progressive de tableaux de bord).

Les approches, sinon, consistent à identifier des coûts par services et/ou bâtiments pour les charges de copropriété, de location, des fluides, d'affranchissement, des ateliers, de la propreté pour les bâtiments, de l'imprimerie, du garage et des télécommunications.

La méthode utilisée est celle des coûts complets en vue de 3 objectifs :

- Elaboration de tarifs pour les usagers,
- justificatifs de subventions,
- choix de mode de gestion (régie directe, délégation de service public, marché).

La ville a décidé de mettre en place cette méthode pour avoir un bilan général de ses activités. Cependant, la méthode a été relativement longue à mettre en place notamment pour les coûts liés aux bâtiments en raison des déficiences en matière d'inventaire patrimonial.

Tous les services de la ville sont impliqués pour l'identification de leurs coûts et parce que pour les calculs de coûts complets, ceux-ci s'effectuent obligatoirement avec le service gestionnaire concerné. C'est un outil intéressant mais il faut accepter quelques approximations pour que le coût de mise en place ne soit pas disproportionné par rapport aux trois objectifs cités plus haut.

Commune de Nantes (277 728 habitants) :

La comptabilité analytique n'a pas été développée de façon systématique car le service contrôle de gestion utilise des démarches analytiques uniquement pour des missions particulières, sans que leur travail soit relié avec le système d'information financier. Le service essaie de maintenir des méthodes homogènes même si leur démarche fonctionne comme « du coup par coup ».

Sur le fond, cet outil lui semble intéressant car les résultats peuvent aider à prendre des décisions, en revanche, il critique la forme en indiquant qu'il ne connaît pas de système qui sorte de « l'usine à gaz » en faisant référence à la ville d'Angers.

Concernant leur démarche, il s'attache à travailler sur des coûts directs car

l'identification et la répartition des charges indirectes n'a pas encore donné lieu à une méthode spécifique.

Commune de Pau (80 610 habitants) :

Une comptabilité analytique partielle a été mise en place sur les services voirie-entretien, entretien des bâtiments communaux et production et décoration florales.

Cet outil est intéressant à développer pour les services ayant des activités de production et de prestation, c'est à dire susceptibles d'entraîner un choix par rapport au secteur privé.

Plusieurs étapes ont été nécessaires avant sa mise en place :

- Faire un état des lieux :
 - quels sont les éléments dont on peut disposer ?
 - quels sont ceux dont il faut organiser la collecte (paie, achats de fournitures, investissements..., ce qui ne pose pas de problème en général) ?
 - concernant les consommations d'énergie, d'eau, existe-t-il des compteurs divisionnaires ?
 - trouver le nombre d'heures travaillées par activité, existe-t-il des bons de travail ?
- Définir la méthode (coûts complets, direct costing, activity based costing...), méthode qui ne sera pas forcément la même dans tous les services.
- Dans le cas des coûts complets : définir des clés de répartition des coûts indirects sachant qu'il en existe beaucoup dans le secteur public.
- Communiquer sur la démarche en associant les services concernés aux étapes une, deux et trois.
- Définir les outils et les procédures (informatique, bons de travail...).

La méthode des coûts complets a été mise en place pour trois des services cités plus haut et de façon ponctuelle sur la restauration scolaire dans le but de répondre à la question : service en régie ou délégation ?

Quant au service de production florale, les coûts complets ont été mis en place afin d'établir des comparaisons avec le marché et la méthode du direct costing pour la « politique de gamme ». Les objectifs assignés dès le départ à la ville de Pau étaient de pouvoir faire des comparaisons avec le secteur privé. L'intérêt selon le contrôleur de gestion tient au fait qu'une commune qui connaît ses prix de revient se dote alors d'un outil décisionnel pour optimiser le rapport service rendu / coût des prestations.

Commune de Poitiers (87 012 habitants) :

Aucun système de comptabilité analytique n'a été mis en place, la ville ne travaille qu'avec la comptabilité réglementaire M14 par fonction. Cependant, il semble utile au responsable du service contrôle de gestion surtout pour des calculs de coûts. Mais il estime qu'avant sa mise en place, il faut bien définir les objectifs et ne pas vouloir la

généraliser à l'ensemble des services de la ville, ce qui serait inutilement lourd.

Commune de Rennes (212 494 habitants) :

La comptabilité analytique (annexe 7) n'est pas traitée au service contrôle de gestion mais au service des finances de la ville.

Concernant ses objectifs et les attentes de la ville, elle est une comptabilité établie notamment dans le souhait de prolonger les facturations des dépenses indirectes obligatoires en M12 : l'idée était qu'en 1997, avec le passage à la M14, de retrouver l'approche de coûts complets de la M12, mais en améliorant les clés de répartition et les ventilations (facturation selon les interventions réelles des services pour le service maintenance des bâtiments communaux au lieu d'un prorata au mètre carré ; facturation de l'administration générale selon les dépenses et le nombre d'agents au lieu du simple nombre d'agents ; suppression des facturations des services financiers mais ventilation des annuités d'emprunt en affectant fictivement les emprunts à des investissements et par la suite en imputant les annuités dans les sous fonctions correspondantes...)

Pour obtenir des coûts complets relatifs à des équipements ou services, le découpage budgétaire par sous fonctions et rubriques prévues en M14 a été affiné (reprise du découpage de la M12 et apports de détails dans certains cas, par exemple, chacune des quatre piscines municipales fait l'objet d'une sous fonction détaillée). Dans de nombreux cas néanmoins, le découpage n'est pas aussi fin (les groupes scolaires, les salles de sport, les bibliothèques... qui sont globalisés dans la même sous fonction).

La comptabilité analytique de la ville de Rennes n'est cependant :

- Ni un outil de contrôle des dépenses,
- ni un outil d'autorisation de consommation (les dépenses et les recettes analytiques sont constatées uniquement au compte administratif et il n'y a pas de mouvement analytique enregistré au budget primitif).

Ce dispositif a été bâti dans un souci de simplicité car les moyens en temps et en personnel nécessaires à une gestion détaillée de la comptabilité analytique n'existent pas à la direction des affaires financières, par ailleurs, elle ne serait pas facilement compatible au logiciel de comptabilité de la ville (CORIOLIS).

De plus, le responsable redoute qu'en la détaillant plus, elle ne devienne rapidement une « usine à gaz », surtout dans les structures importantes comme la ville de Rennes (« beaucoup d'expériences dans les années 1980 ont été menées car la comptabilité analytique était à la mode alors qu'elle mobilisait beaucoup de moyens pour des résultats pas toujours probants »).

La mise en place de la comptabilité analytique n'a pas posé de difficultés particulières. Le service des finances a la charge de cet outil, pour ce faire, les ventilations et saisies y sont faites directement :

- Administration : ventilation des sous fonctions d'administration générale au prorata (calcul EXCEL)
- Facturation de services prestataires (parc automobile, reprographie, maintenance des

bâtiments, personnel direction des affaires financières, coûts des groupes scolaires pour les centres de loisirs, cuisine centrale...)

- Transmission des données par les services
- Le service saisit directement les informations ou les utilisent pour déterminer des clés de répartition

Cet outil est utile dans la mesure où les dépenses analytiques sont retenues lors de la présentation des coûts et des dépenses. Par exemple, les ventilations des dépenses par secteurs d'activité tiennent compte du cumul « dépenses budgétaires et dépenses analytiques ».

Pour le responsable, il semble que peu de collectivité de taille importante aient mis en place une comptabilité analytique. En effet, les documents budgétaires de la ville de Rennes paraissent souvent plus détaillés que ceux d'autres villes qui pour beaucoup se limitent au seul cadre comptable M14. Par ailleurs, il indique que la ville d'Angers gère depuis très longtemps ce type d'outil en détail mais qui apparaît comme « une usine à gaz ».

Commune de Rouen (108 758 habitants) :

La ville de Rouen n'a pas mis en place de comptabilité analytique mais la directrice générale adjointe pense que ce serait probablement un outil intéressant, mais que sa mise en place est trop lourde et n'assure pas une fiabilité complète. Elle pense avoir déjà beaucoup de choses à codifier et donc que cet outil ne ferait qu'augmenter les risques d'erreur. Pour exemple, elle assure que les dépenses de personnel votées par nature doivent être réparties par fonction et qu'au jour d'aujourd'hui, la répartition par fonction n'est pas fiable alors qu'il s'agit du poste le plus important du budget. Elle ne peut pas croire qu'une codification supplémentaire serait plus fiable. C'est la raison pour laquelle, la ville ne souhaite pas mettre en place cet outil.

Commune de Rueil-Malmaison (74 671 habitants) :

Une comptabilité analytique a été mise en place dans certains secteurs (crèches, équipements sportifs, jeunesse et enseignement) et de manière ponctuelle lors de mission d'audit; mais la gestion publique ne se limitant pas à la comptabilité analytique, d'autres démarches ont été mises en œuvre parallèlement.

La ville privilégie « une méthode par le bas », c'est à dire que la méthode utilisée est celle des coûts directs (budget propre du service) avec une prise en compte des « coûts semi-directs » (dépenses de personnel, charges de bâtiments...). Le découpage du budget en fonction et sous fonction et la gestion déconcentrée des crédits grâce au logiciel de gestion budgétaire (CORIOLIS) permet d'appréhender le coût d'une unité, d'un équipement et parfois même d'un service dans son ensemble. Le logiciel utilisé par la ville a été paramétré pour que des structures de gestion et des codes analytiques puissent être créés. Cela leur permet de suivre les crédits au plus près du centre de responsabilité mais leur utilisation est limitée à certains secteurs.

Les objectifs de la comptabilité analytique de la ville sont de réaliser des études de rentabilité ponctuelles, de connaître le coût de fonctionnement des établissements comme

les crèches, la médiathèque, les piscines ou les écoles afin d'observer les évolutions. elle leur permet également de connaître le coût d'une manifestation, d'une exposition...

L'outil mis en place répond aux attentes de la ville mais ne sera pas étendu à l'ensemble des services car sa généralisation apparaît difficile, par ailleurs, l'alimentation du système d'information de gestion suppose que les procédures soient clairement fixées.

Pour le responsable contrôle de gestion, la réussite d'une politique de gestion est liée à la réalisation d'un diagnostic de la collectivité (afin de connaître la répartition des effectifs entre services fonctionnels et opérationnels, d'identifier les centres de responsabilité, les principales procédures, les dysfonctionnements et les enjeux). Cette étape à la ville de Rueil-Malmaison a nécessité 8 mois de travail, ensuite, la sélection de services tests a permis de trouver des solutions généralisables à l'ensemble des services (durée : 4 mois). Une étape de recensement a été nécessaire pour savoir, ce que la ville possédait (fichiers, inventaires, indicateurs patrimoniaux), ce qu'elle faisait (relevé d'activités, indicateur de production...) et pour connaître les coûts des prestations de certains services ainsi que le niveau de qualité des services (indicateurs de qualité, taux de satisfaction...). La démarche a été longue car l'ensemble des services opérationnels était concerné.

Par ailleurs, le responsable ajoute que la création et l'animation d'un réseau de correspondants prennent beaucoup de temps pour être opérationnels. Finalement, trois services sont fortement impliqués dans la comptabilité analytique : le service contrôle de gestion, le service des finances mais également le service des ressources humaines.

Enfin, il ajoute que « cette démarche est intéressante mais il ne faut pas qu'elle soit développée à l'ensemble des services d'une ville car sinon sa mise en place est trop longue et laborieuse » (cas de la ville d'Angers) compte tenu des résultats (question de l'utilisation des données issues de la comptabilité analytique, en revanche, la mise en place de tableaux de bord budgétaires, ressources humaines et d'activités constitue une solution intermédiaire intéressante).

Commune de Saint Etienne (183 522 habitants) :

Aucun système n'a été développé même s'il est perçu comme intéressant à condition que cet outil reste le plus simple possible.

Commune de Saint Herblain (44 822 habitants) :

Il n'existe pas encore de comptabilité analytique au sein de la ville, en tous les cas pas de manière systématique, mais l'outil est complexe et lourd à mettre en place.

La démarche qui est actuellement en cours au sein de la ville est celle qui relève de la méthode « Activity Based Costing », délicate à mettre en œuvre mais plus explicite selon le responsable sur les facteurs qui concourent à la dépense publique.

Les objectifs sont de connaître les coûts des services, ce qui est un objectif fort au service du projet politique comme outil d'aide à la décision pour les élus. Mais leur comptabilité analytique sera avant tout un système d'informations.

La méthode employée doit permettre de montrer que le mode d'organisation choisi par une structure génère des dépenses qu'il est possible de réduire sans amoindrir la

qualité du service rendu à l'utilisateur. Le premier secteur concerné sera le parc automobile de la ville. D'autre part, le responsable pense que l'approche purement financière dans laquelle est trop souvent cantonné le contrôle de gestion, le prive d'une coopération avec les autres services de la collectivité, sans lesquels il est illusoire de croire à une action de progrès dans le domaine de la gestion. La mise en œuvre de la démarche est prévue sur trois ans (2003-2006)

Commune de Saint Malo (52 737 habitants) :

Le système utilisé n'est autre que la comptabilité fonctionnelle réglementaire et une arborescence politique qui répond à la même logique. La ville n'utilise pas la comptabilité analytique au sens calculs de coûts mais considère qu'avant une telle mise en place, il doit y avoir une bonne analyse et surtout une très forte concertation.

Commune de Vitry Sur Seine (79 322 habitants) :

Un essai de mise en place d'une comptabilité analytique sur des sites expérimentaux a été fait. Aujourd'hui, la démarche est plutôt orientée sur la question des coûts de service. Mais il faudra avant tout bien définir les coûts à considérer et faire partager les informations pour faire accepter la démarche.

L'objectif est de mettre en place une comptabilité analytique simple pour assurer sa fiabilité et sa pertinence mais le suivi des coûts de services est un minimum pour le directeur financier.

Après avoir exposé les impressions de professionnels sur les pratiques de la comptabilité analytique et sur leurs méthodes utilisées, chacun s'est exprimé sur le rôle et la place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales.

b. Eléments de réponses relatifs au contrôle de gestion

Commune de Abbeville :

Les missions liées au contrôle de gestion sont au nombre de six :

- Mettre en place un système d'information de gestion fiable et stratégique facilitant les choix d'orientations politiques des élus.
- Structurer un mode d'action global et cohérent de la collectivité (segmentation, définition d'objectifs...).
- Vérifier la bonne gestion de l'organisation (efficacité, efficience, respect des objectifs, impacts sur les cibles visées...).
- Calculs de coûts de revient, de contrôle de l'activité des services internes ou externes.
- Participer au système de management.
- Adapter les outils et les moyens aux évolutions.

Pour assurer ces différentes missions, le service contrôle de gestion dispose de deux agents de catégorie A et d'un logiciel spécifique pour les tableaux de bord.

Il rappelle que le service est rattaché à la direction générale des services afin d'avoir

une vision stratégique et une certaine indépendance, car il veut éviter de se limiter au critère financier, problème qui se poserait s'il était rattaché au service des finances.

Pour conclure, il lui semble que le contrôle de gestion est une fonction incontournable à l'heure actuelle dans les collectivités, ceci pour plusieurs raisons. D'abord, face à une hausse structurelle de certaines dépenses, il est indispensable d'optimiser l'utilisation des moyens. Par ailleurs, les citoyens demandent de plus en plus aux élus de se justifier sur leurs choix et dans l'utilisation des fonds publics. Enfin, le contrôle de gestion permet aux élus et aux agents de la collectivité de mieux appréhender les politiques publiques menées et le travail fourni à l'aide d'un système de pilotage à chaque échelon de l'organisation.

Commune d'Angers :

Angers comme le souligne le responsable du service contrôle de gestion, est une référence intéressante en matière de contrôle de gestion et de son développement au sein d'une commune. La particularité de cette ville tient au fait que cette expérience dure. Elle a débuté en 1983.

Selon lui, les conditions de réussite pour implanter ce type de démarche sont la constance et la continuité, démarche qui se doit d'être articulée avec le processus de décision (caractéristique fondamentale facilement applicable à l'échelon local).

Concernant la mise en œuvre du contrôle de gestion, celle-ci s'est déroulée en plusieurs étapes. Au préalable, l'ensemble de l'encadrement de l'administration a été motivé quant à l'application de cette procédure. Il est indispensable de sensibiliser le personnel quant à l'opportunité d'un tel système et d'investir en formation. Ainsi, cinquante cadres de l'administration d'Angers ont été formés durant douze jours au processus du contrôle de gestion.

Il pense également, qu'il est important de s'appuyer sur des personnes qui ont tout intérêt à mettre en place un contrôle de gestion. Il fait référence aux ingénieurs des services techniques, qui faisaient l'objet de critiques, dans la mesure où l'on considérait que leurs prestations représentaient un coût plus élevé que si l'on avait eu recours aux acteurs privés. Ces personnes ont donc souhaité appliquer le principe du contrôle de gestion afin de démontrer que leurs prestations n'étaient pas plus chères que celles qui étaient pratiquées dans le secteur privé.

Il précise par ailleurs que la mise en œuvre et le démarrage d'un tel outil ne procèdent pas généralement de la volonté du responsable hiérarchique, mais plutôt de celle de ses collaborateurs, qui souhaitent, en développant ce système, montrer qu'ils s'investissent dans le service.

La deuxième étape à la ville d'Angers a consisté à installer le contrôle de gestion dans la durée. Il a été choisi d'installer des tableaux de bord et une comptabilité analytique pérennes. Ils ont considérés dès le départ, que ces tableaux de bord devaient être utilisés, c'est la raison pour laquelle, ils ont institué le principe de « reporting » trimestriel des tableaux de bord. Au cours de cette étape, il est nécessaire selon le responsable d'intégrer le contrôle de gestion dans le système d'information et dans le processus de décision, en effet, un schéma directeur informatique est fondamental. Aussi,

il est indispensable que la plupart des systèmes d'informations existants alimentent en aval le contrôle de gestion, ainsi, les systèmes de paye et de ventilation des rémunérations doivent impérativement être intégrés au système d'information pour déterminer les coûts de personnel.

La troisième étape, une fois tous les outils installés, consiste à « entretenir la flamme » comme le fait remarquer le responsable. Cette étape n'est pas facile, par ailleurs, le contrôle de gestion ne doit alors plus se limiter à l'aspect simple du contrôle, mais doit également être mise en place une véritable animation. Pour ce faire, la ville d'Angers a mis en place une réunion « bilan-objectifs », qui est organisée une fois par an. Celle-ci réunit les élus en charge d'une délégation, les services rattachés à cette délégation et la direction générale. Au cours de cette réunion est analysé le rapport du contrôle de gestion et à partir de ce rapport est réalisé un bilan sur l'année écoulée. A l'issue de la réunion, les participants définissent les objectifs pour l'année suivante. Pour lui, il s'agit ici d'une véritable utilisation du contrôle de gestion.

D'autres actions ont été mises en place pour pérenniser le contrôle de gestion. La ville établit un rapport de synthèse annuel. La dimension du principe « sanctions récompenses » intervient au niveau des arbitrages budgétaires et des attributions de crédits. Il précise également que « pour bénéficier d'une promotion au sein des services de la ville d'Angers, il est préférable de manifester un intérêt certain pour la gestion ».

La dernière étape a consisté à régénérer les outils initiaux. Ce sont les étapes qui ont créé le contrôle de gestion à la ville d'Angers cependant le responsable, après avoir insisté sur la mise en œuvre progressive et sur la nécessaire évolution du système de contrôle de gestion, revient sur ses dimensions principales.

Il estime que celui-ci doit être « **un contrôle partagé et un contrôle assumé** ». Par contrôle partagé, il considère qu'il existe un premier niveau de contrôle qui est assuré par les directions de service. Le service contrôle de gestion doit par conséquent répondre à leurs besoins et à leurs demandes, tout en évitant de noyer le contrôle de gestion dans les données opérationnelles. Tout leur système de gestion est basé sur des relevés d'activité, rendus obligatoires pour tous les services de prestations internes. Si le contrôle de gestion ne tient pas compte des besoins exprimés de chaque service, il est évident selon lui que les personnes ne trouveront aucun intérêt à alimenter un tel système.

La même année de mise en place du contrôle de gestion a été mis en place la gestion décentralisée des crédits. Il considère en effet que cette décentralisation constitue le corollaire à la mise en place du contrôle de gestion. Il est important d'accorder une certaine autonomie de gestion aux différents services et de leur demander en contrepartie d'alimenter la facturation interne en comptabilité analytique ainsi que les tableaux de bord.

Il est indispensable de bénéficier d'un réseau informatique développé, cela leur a permis d'établir une structure solide. Concernant les missions du contrôle de gestion, ils n'ont pas attendu que les élus leur assignent des objectifs précis et quantifiables car s'ils avaient du attendre de leur part ceci, le contrôle de gestion n'aurait jamais vu le jour à la ville d'Angers. Le service contrôle de gestion a commencé par considérer la notion d'efficacité. Les moyens mis à la disposition des services ont été mesurés et comparés aux réalisations effectuées. Aussi, des mesures quant à la consommation de crédit et de

travail ont été réalisées. Le service a alors également envisagé les économies potentiellement réalisables.

La première observation qui a été faite est de voir que l'essentiel du budget de la ville était constitué par le personnel. Par conséquent, les premières interventions du contrôle de gestion ont porté sur le personnel. Le service a notamment essayé de voir comment améliorer la productivité des agents, comment redéployer le personnel ou encore comment ne pas remplacer nécessairement le poste d'une personne qui partait à la retraite. L'effectif de la ville d'Angers est resté stable durant dix ans, certains services ont alors été supprimés, et de nouvelles prestations, répondant aux besoins des administrés, ont été mises en place.

Le service a pu ensuite définir des objectifs annuels, opération réalisée au moyen des réunions annuelles « bilans-objectifs, caractéristique fondamentale du développement et de l'animation du contrôle de gestion au sein de la ville d'Angers.

Le service s'est aussi posé une question : fallait-il revoir l'organisation des services administratifs avant de mettre en place le contrôle de gestion ou alors fallait-il plutôt calquer le contrôle de gestion sur l'organisation existante ? La deuxième solution a été choisie afin d'éviter de créer un trop grand nombre de changements, par conséquent, il a été choisi d'adapter le contrôle de gestion à la structure administrative alors en place.

Aussi, il a été établi des indices de satisfaction des habitants de la ville d'Angers. Tous les indicateurs établis portaient sur les données internes. Même si cette démarche ne relève pas véritablement du contrôle de gestion, il leur a semblé important de recueillir les avis des administrés sur le fonctionnement des services rendus.

Concernant l'aspect social de la mise en place du contrôle de gestion, la ville d'Angers n'a pas rencontré de grandes difficultés, surtout que le maire s'était engagé en faveur de cette démarche.

Actuellement, le service essaie de réaliser un contrôle continu du coût de chaque service. Le responsable indique qu'il est nécessaire de comprendre pourquoi certains services présentent un coût unitaire en augmentation. Evidemment, c'est la comptabilité analytique qui permet de vérifier ces coûts et de réaliser ce suivi continu.

Le responsable affiche les résultats du contrôle de gestion en montrant qu'à l'origine, le service est parti d'objectifs financiers. La ville souhaitait réaliser plus d'investissements, s'orienter vers la voie de l'autofinancement et ne pas augmenter les impôts. Depuis 1990, la ville d'Angers n'emprunte plus pour financer ses investissements et il admet volontiers que le contrôle de gestion a largement contribué à ce résultat. Aussi pour contenir les dépenses, la ville a essentiellement joué sur le taux de remplacement du personnel, maintenu à 75% durant cinq années. Des redéploiements ont aussi été faits. Ce sont essentiellement les régies de service technique qui ont fait l'objet de ces aménagements (services de bâtiment et de voirie). La ville a préféré repositionner ses services plutôt que d'avoir recours systématiquement à la sous-traitance et a conservé tous les services d'intervention rapide et de proximité qui représentent un coût important lorsque l'on fait appel à l'extérieur. En revanche, toutes les activités qui requièrent des matériels lourds ont été confiées à d'autres acteurs.

Néanmoins, la ville d'Angers a choisi de ne pas diffuser les données et les coûts précis à l'ensemble des administrés car il est selon le responsable « difficile d'afficher certains chiffres ». Pour finir, il précise que certains services sont effectivement sous contrôle de gestion mais d'autres le sont dans une moindre mesure, l'essentiel étant que ceux qui le pratiquent soient récompensés. L'objectif du service contrôle de gestion est que les services « suiveurs » et peu impliqués rejoignent la démarche engagée par les services « pionniers ».

Commune d'Arles :

Concernant les missions liées au contrôle de gestion, elles tiennent surtout à la réalisation d'audit financier des DSP et des satellites ainsi que le traitement de dossiers juridico-financiers.

Un seul agent de catégorie A (ancien expert comptable) compose la cellule contrôle de gestion, il est toutefois assisté par la direction des finances et soutenu par l'avocat du service juridique de la ville.

Le contrôle de gestion pour lui est une fonction qui doit se développer car « faire plus et mieux avec moins » est un objectif majeur dans un contexte économique difficile où l'opinion publique exprime de plus en plus de critiques sur la fiscalité (niveau de prélèvement, opacité du système...). Ainsi, s'il lui semble que la fonction est incontournable, ses contours et limites n'en demeurent pas moins très élastiques et malléables selon les volontés exprimées.

Cependant, son souhait est que cette démarche n'aille pas trop vite car il craint sinon un dérapage et un échec. La complexité croissante de la matière juridique et financière force selon lui les collectivités à déconcentrer le processus de gestion vers les services opérationnels. Le système informatique en réseau permet cette évolution. La ville en est donc à une première étape pour faire participer l'ensemble des acteurs de la collectivité. Elle a déconcentré la saisie des bons de commande et les engagements de dépenses concomitants sont validés « informatiquement » par la direction des finances. A terme, il est envisagé de confier aux services le « pré-mandatement » des dépenses.

Commune d'Auch :

Il n'existe pas de contrôle de gestion au sein de la ville mais le directeur financier précise que la difficulté est que la gestion n'est pas le cœur de métier des services opérationnels, donc qu'il faut un appui en méthodologie, ce qui n'est pas encore fait à Auch. Toutefois, le directeur financier indique que le contrôle de gestion participe à l'évaluation du service public local, sa pertinence, son impact, axe indispensable selon lui à l'évaluation.

Commune d'Aulnay Sous Bois :

Le service contrôle de gestion a été mis en place en 1994. Ses missions sont bien définies :

En matière de comptabilité analytique :

- animation et développement du logiciel CIVITAS (partie analytique)

- suivi mensuel des effectifs (2600 agents, 70M€/an) et de l'arborescence analytique paie (ASTRE)
- comptes d'exploitation analytique par centre de responsabilité
- suivi du logiciel d'intervention des services techniques (GIMA)

En matière de comptabilité budgétaire et flux financiers :

- aide à la préparation budgétaire et suivi des consommations des services (CIVITAS)
- brochures trimestrielles de suivi des crédits et recettes des services
- mise en place et suivi du plan de mandature et suivi du programme pluriannuel d'investissement

En matière de suivi des associations partenaires :

- suivi des plans de trésorerie prévisionnels annuels / réalisés mensuels (11 associations)
- aide à l'élaboration des budgets prévisionnels
- analyse des rapports financiers et rapports d'activités annuels (16 associations + 1 SEM)
- mise en place et suivi des conventions en partenariat avec les services juridiques

En matière de bilan d'activités annuels :

- Mise en place et suivi des bilans d'activités annuels (130 services + 11 associations / 88 bilans)
- Mise en place d'indicateurs d'activité
- Proposition d'amélioration de l'organisation et de redéploiement des ressources

A côté de ces missions, d'autres sont effectuées de façon plus ponctuelle comme les audits d'associations, des impayés, des subventions reçues... à la demande de la direction générale, les aides à la décision des services par la mise en place d'outils spécifiques ou encore l'évaluation de politiques publiques.

Ces missions sont assurées par deux agents de catégorie A et même si le budget du service n'a pas été révélé, il est déclaré comme étant relativement important.

Pour cette ville, la fonction contrôle de gestion apparaît comme importante car elle leur permet d'obtenir une vision globale et exhaustive de la collectivité, elle est une véritable source d'informations car elle permet de restituer des données. A terme, les élus de la ville s'approprient ces outils pour faciliter leur prise de décision, ils apparaissent donc comme un réel outil de pilotage de la direction générale aujourd'hui.

Commune d'Auxerre :

Il existait une cellule contrôle de gestion mais qui n'apportait aucun résultat convaincant. Le directeur souligne que ce n'est pas forcément une fonction incontournable aujourd'hui dans les collectivités en citant l'exemple de la ville d'Auxerre.

Commune de Bobigny :

La cellule contrôle de gestion a été mise en place en 1998 mais ne compte qu'un agent de catégorie A car il s'agit avant tout pour la ville et la direction générale de bénéficier d'une aide à la gestion. Par ailleurs, le responsable de la cellule pense que cette fonction pourrait être une application d'un service des finances donc sans que soit créé un véritable service contrôle de gestion.

Commune de Boulogne Billancourt :

Les missions liées au contrôle de gestion sont de trois ordres :

- réalisation d'études : études économiques et financières (études de coût) ainsi que, de plus en plus, des audits organisationnels ou de procédures (délais de paiement, délais de passation des marchés...)
- contrôle financier des satellites : contrôler les associations subventionnées par la ville (les plus importantes) et les délégataires de service public
- sensibilisation aux démarches qualité

En terme de personnel, le service est composé de cinq agents de catégorie A dont un auditeur pour les associations et utilisent des logiciels adaptés au contrôle de gestion.

La fonction contrôle de gestion est incontournable pour la responsable même s'il faut une réelle volonté municipale pour développer cette fonction dans une commune ou alors une direction générale très impliquée.

En tout état de cause, la nécessité de créer cette fonction apparaît clairement pour elle pour à la fois répondre aux citoyens qui sont en droit de demander des comptes, face notamment à l'augmentation de la pression fiscale et pour répondre au souci et à l'obligation de transparence qui s'imposent aux élus.

Commune de Bourg Les Valence :

Il n'existe pas de service contrôle de gestion mais le service des finances met progressivement en place des missions liées à ce domaine comme la mise en place et le suivi de fiches de coûts, la mise en œuvre et le suivi de tableaux de bord et la formalisation de procédure. Donc en terme de personnel, seul un demi équivalent temps plein exerce ces missions sachant que beaucoup dépend des services car certains outils précités existent déjà dans certains services. Le service attend de voir les résultats liés à cette démarche avant de développer le contrôle de gestion, c'est pourquoi le service des finances estime qu'un poste dans ce domaine n'est pas indispensable même si les préoccupations le sont. Leur but est plutôt de former et informer les responsables de service sur ce secteur pour qu'ils mettent en œuvre les outils. A la limite, une cellule pourrait être créée pour venir en appui mais en aucun cas, il ne souhaiterait développer un véritable service contrôle de gestion.

Sa création ne serait justifiée que s'il existait une réelle volonté politique qui voudrait entamer une démarche qualité avec certification à la clé. Pour résumer, beaucoup de services contrôle de gestion existent pour répondre à des demandes floues et non structurées ou pour afficher une volonté politique moderne.

Commune de Bressuire :

Les missions liées au contrôle de gestion sont au nombre de trois :

- contrôle des satellites
- audits internes et externes
- évaluation des politiques publiques

Aucun autre renseignement n'a été fourni sur les spécificités du service à la ville de Bressuire.

Commune de Caluire :

Il n'existe pas de contrôle de gestion généralisé au sein de la ville de Caluire. Certains équipements ou certaines activités font cependant l'objet d'un contrôle de ce type qui peut être soit régulier (piscine), soit occasionnel (dans le cadre d'une étude particulière).

Ces analyses sont conduites par la direction des finances (trois agents concernés) à l'aide de tableaux de bord créés sur tableur. Cependant, le contrôle de gestion lui semble un outil indispensable à partir du moment où il répond à une réelle attente des élus et des services (aide à la décision, au pilotage et à l'évaluation de certaines actions municipales, au suivi des crédits budgétaires...).

Commune de Castres :

Il n'existe pas de service contrôle de gestion puisque depuis la mise en place d'un nouvel organigramme en 2002, le directeur général adjoint chargé des finances est aussi en charge de cette fonction.

Le DGA délègue certaines tâches à un attaché territorial pour l'élaboration de certains tableaux de bord et plus particulièrement pour l'élaboration de tableaux d'évaluation des services et/ou équipements. En outre, cet attaché est chargé du contrôle financier des satellites.

Cette fonction est dite importante car elle est un outil préalable aux orientations stratégiques des collectivités en raison de sa logique de rationalisation et de clarification des actions et des moyens.

Commune de Cavillon :

Le contrôle de gestion a été mis en place en 2001 avec comme objectif la réalisation de trois missions :

- Formaliser des tableaux de bord de suivi de l'activité des services.
- Rechercher des économies budgétaires.
- Conseiller les services sur la gestion de leurs activités (objectifs de rationalisation et d'économies).

Un seul agent de catégorie A a aujourd'hui en charge le contrôle de gestion mais est appuyé par le service des finances. Le budget est faible du fait que l'agent ne travaille

qu'avec les services volontaires pour mettre en place des outils de gestion et de suivi de leurs activités.

Finalement, la fonction contrôle de gestion semble aussi, incontournable dans un contexte financier tendu, où l'exigence des citoyens se fait de plus en plus sentir mais aussi parce qu'il y a une nécessité de moderniser, de rationaliser, d'anticiper, de donner une meilleure image du service public local et enfin, il faut aussi limiter les risques liés aux engagements externes.

Commune de Cognac :

Le service contrôle de gestion est à créer donc les missions qui vont être énoncées incombent au service des finances de la ville :

- suivi des subventions et de la situation financière des principales associations communales
- suivi des organismes de regroupement intercommunal
- suivi des coûts de certains services

Seul le directeur financier prend en charge ces missions mais il pense que cette fonction est amenée à se développer.

Commune de Colmar :

Le Député Maire de Colmar a souvent évoqué la nécessité de créer une cellule contrôle de gestion mais il n'y a eu aucune suite encore.

Le directeur des finances pense que cette fonction est incontournable du fait que les collectivités publiques brassent énormément d'argent, de surcroît des deniers publics. Les collectivités ne sont pas menacées de sanctions de faillite en cas de mauvaise gestion, d'où la nécessité impérieuse de mettre en place des contrôleurs de gestion.

Commune de Compiègne :

Les missions évoquées qui peuvent se rapprocher du contrôle de gestion consiste plus au contrôle des engagements, des crédits et de la mise en place d'un suivi des factures. Il n'existe pas réellement de contrôle de gestion dans cette collectivité, il s'agit plus de contrôle interne opéré par le service des finances même si le responsable estime que les débordements sont assez faciles.

Commune de Courbevoie :

Il n'existe pas de service contrôle de gestion et les missions évoquées par le service des finances relèvent plus du contrôle interne sur des aspects budgétaires.

Commune de Gap :

Le service contrôle de gestion s'est vu confié plusieurs missions :

- la gestion de la trésorerie
- la gestion de la dette
- le suivi des satellites

- le suivi des délégations de service public
- les analyses de coûts
- le contrôle interne
- le suivi des projets avec des enjeux financiers importants

Le service agit avec relativement peu de moyen, à savoir un agent de catégorie A et sans budget spécifique. Toutefois, le responsable indique qu'il s'agit d'une fonction incontournable dans les collectivités territoriales, non seulement aujourd'hui mais encore plus demain.

En effet, les missions confiées aux collectivités sont de plus en plus nombreuses, notamment dans le cadre du processus de décentralisation, voire du désengagement de l'Etat alors que les moyens ne sont pas indéfiniment extensibles, plus particulièrement le levier de la fiscalité locale déjà très utilisé dans les dernières années.

Commune de Laon :

Le contrôle de gestion se traduit dans cette collectivité par une assistance dans l'élaboration du budget, la mise en place d'une prévision budgétaire pluriannuelle et surtout par l'analyse des écarts entre prévisions budgétaires et analyse du compte administratif. L'autre grande mission est de définir les coûts par service, pour les comparer à la politique des tarifs municipaux.

Ces missions sont assurées par le directeur financier et son adjoint au sein de la cellule budget et dette de la direction financière de la collectivité.

Enfin, la fonction contrôle de gestion, même si à leur sens ne regroupe pas les mêmes missions que dans la plupart des autres collectivités, leur semble incontournable dans l'optique d'une bonne gestion. Le rigueur budgétaire nécessaire pour gérer une collectivité implique une analyse précise des coûts afin d'en limiter les effets, voire en escompter des gains. Par ailleurs, cette fonction prend de plus en plus d'ampleur avec le développement de la transparence financière et l'expansion de la communication et de l'information auprès des citoyens.

Commune de Lille :

Le service travaille à la fois sur des missions de contrôle de gestion et d'organisation :

- suivi régulier des organismes satellites et actions ponctuelles liées à une clarification des relations
- étude de coût de services municipaux liés à des études d'organisation permettant d'améliorer le fonctionnement
- détermination et amélioration de procédures internes
- assistance à la maîtrise d'ouvrage dans la conduite de projets internes

Le service est formé de six agents de catégorie A avec un budget hors personnel de 13 720 euro en fonctionnement.

Aujourd'hui, les missions assurées à la ville sont reconnues et répondent à un besoin de la collectivité. La fonction contrôle de gestion devient indispensable dans la mesure où les marges de manœuvres financières réduites obligent à mieux connaître la façon dont sont organisées les dépenses pour pouvoir ensuite travailler à une répartition permettant de mener à bien les politiques.

Cela nécessite donc une capacité à déterminer les coûts, à décrypter l'organisation des services et la finalité de cette organisation. La transversalité du service permet d'avoir une vision détachée du fonctionnement quotidien des services et ainsi de pouvoir proposer des axes d'amélioration.

Commune de Lyon :

C'est un domaine naissant dans les collectivités en ce qui concerne la mise en place d'un contrôle de gestion en interne, c'est à dire hors du contrôle des satellites (SEM, associations, DSP...), selon le contrôleur de gestion de la ville.

Les missions de ce service à la ville de Lyon sont :

- Contrôler la bonne utilisation des fonds publics, c'est à dire vérifier la conformité juridique des montages de dossiers, l'utilisation des fonds conformément à leur affectation prévue et l'optimisation des fonds dans le cadre de la consommation des budgets votés ;
- contrôle des satellites comme l'opéra.

En 2001, le service était composé de deux agents de catégorie A mais d'ici la fin de l'année 2003, ce chiffre devrait être porté à sept agents.

Commune de Montreuil :

Le service contrôle de gestion existe depuis janvier 1999 et est rattaché à la direction générale.

Ses missions générales sont :

- Apporter à la direction générale une aide à la décision.
- Contribuer à la définition et à l'expression des objectifs politiques.
- Veiller à l'atteinte de ces objectifs et à la rationalisation des moyens.
- Garantir la cohérence des actions.
- Favoriser la transparence.
- Prévenir les risques juridiques et financiers.

Son rôle est de mettre en place des outils de pilotage et de management pour :

- Objectiver les situations.
- Renforcer le dialogue au sein des directions et avec la direction générale.
- Coordonner et responsabiliser.
- Produire et faire circuler une information fiable, claire, précise et synthétique.

- Faciliter les circuits décisionnels.

Concernant le contrôle externe, 4 missions incombent à ce service :

Informer :

- obliger les satellites à répondre aux obligations légales et réglementaires
- rédaction d'un rapport annuel sur les SEM
- réalisation des conventions de financement avec les associations percevant une subvention supérieure à 23000 euro

Alerter :

- anticiper les risques financiers et juridiques
- analyse structurelle et suivi des activités des SEM
- contrôle de 60 associations sous forme de fiches synthétiques
- partage des informations par la mise sous serveur des fichiers d'analyse des comptes des associations pour les personnes concernées

Piloter :

- révision en cours des critères de subvention petite enfance, audits ponctuels concernant les associations
- contribution à la définition des cahiers des charges pour les DSP

Conseiller :

- édition de guides à l'attention des associations en matière de comptabilité et d'emploi
- conseils ponctuels sur l'application des règles comptables

Quant au contrôle interne, les missions sont :

Informer , c'est à dire coordonner le bilan général des activités, élaborer des tableaux de bord financiers et d'activité en fonction des politiques sectorielles et de la territorialisation

Alerter , c'est à dire anticiper les dérapages financiers et les marges de manœuvre

Piloter , c'est à dire fournir des études sur demande des services

Concernant les outils de pilotage mis en place, le service a établi des fiches opérations d'investissement afin de produire une information synthétique sur les acteurs, les plannings, les procédures, les dépenses et les recettes. Par ailleurs, une revue de gestion est éditée quatre à six fois par an, il y a partage des informations depuis le recours aux serveurs de fichiers depuis avril 2003.

D'autres missions leur incombent mais sont directement liées à l'appui de certains services de la ville :

Direction de l'aménagement : suivi particulier sur les ZAC et co-élaboration d'un

tableau de bord sur les cessions immobilières.

Direction des finances : contribution à l'instruction des demandes de budget primitif, au montage du BP et des décisions modificatives, au changement du logiciel financier, mise à jour du programme pluriannuel d'investissement, coordination du comité d'engagement des dépenses d'investissement (entretien et renouvellement du patrimoine).

Direction de l'évaluation des politiques publiques : mesurer la satisfaction des usagers ou des services, mesurer les impacts des politiques publiques, mesurer l'efficacité des services en observant les résultats par rapport aux moyens humains et financiers engagés.

En résumé, le service contrôle de gestion co-élabore avec les services des outils d'information qui favorisent le dialogue et contribue au pilotage et au management de la collectivité.

Pour effectuer ces missions, le service compte quatre agents de catégorie A et une secrétaire à mi-temps.

Ces fonctions semblent vitales pour le responsable qui indique que les grandes collectivités ont besoin de fonction d'intégration au niveau de la direction générale avec un rôle d'aide à la décision.

Commune de Nantes :

Les missions effectuées par le service sont :

- contrôle externe pour les satellites de la ville
- contrôle interne pour le suivi d'activité et le calcul de coûts
- appui sur des dossiers complexes (aspects fiscaux, montages d'opérations au niveau technique/juridique/financier, DSP...

Le service dispose de cinq agents de catégorie A et d'un secrétariat commun avec le pôle conseil juridique mais il fait aussi appel à des prestataires extérieurs.

Le contrôle de gestion est très important compte tenu des restrictions de marges de manœuvre d'un certain nombre de collectivités, par ailleurs, les notions « d'optimisation » (financières, ressources humaines...) sont de plus en plus en vogue. Cependant, il est aussi un outil de modernisation important dans l'accompagnement des directions à une plus grande fiabilité juridique et financière.

Commune de Pau :

Le service contrôle de gestion a été créé en 1994. Ses missions sont :

- pilotage et synthèse des rapports d'activités des services
- tableaux de bord : bilan social (ville et communauté d'agglomération) et sur des services ciblés
- suivi budgétaire : de la collecte des ordures ménagères (suivi mensuel), des dépenses de personnel (suivi trimestriel) et de l'éclairage public (suivi annuel)

- comptabilité analytique de certains services

études ponctuelles :

- sur l'organisation des services selon le principe besoins / moyens
- sur la comptabilité analytique de la restauration scolaire...
- des études prospectives (exemple : sur les transferts de charges entre la ville et la communauté d'agglomération)
- sur l'agrément de méthodes de calcul des taux horaires de tous les services, des formules de révision des prix de convention...

travaux spécifiques à la communauté d'agglomération :

- suivi des facturations de mise à disposition entre les communes et la communauté d'agglomération
- établissement et suivi de la convention de services communs entre la ville de Pau et la communauté d'agglomération
- le service contrôle de gestion est l'interlocuteur du consultant mandaté pour le transfert des charges

Travaux liés au service achats généraux centralisés (créé par le service contrôle de gestion et relié lui-même)

- marchés publics (fournitures générales, mobilier, photocopieurs...) : établissement et suivi
- aménagement de locaux, de bureaux

En terme de moyens, le service contrôle de gestion dispose d'un ingénieur et d'un attaché (tous deux de formation « bac + 5 »), d'un technicien supérieur et de deux agents administratifs. Par ailleurs, le budget se compose des traitements des agents augmenté des besoins pour des études de prestataires extérieurs (40 000 euro pour les transferts, 120 000 euro pour un audit complet de la ville en 2003...).

Pour trois raisons, la fonction contrôle de gestion semble importante pour le responsable du service :

- D'une part, son service apporte un complément technique pour l'aide à la prise de décision, dans des domaines mal connus des autres services (audit, organisation, comptabilité analytique, tableaux de bord...),
- par ailleurs, par sa polyvalence et sa transversalité, il est à même de déceler des dysfonctionnements éventuels pas forcément observés dans un service qui se limite à un seul domaine, de faire des propositions de solutions globales, et de traiter des dossiers prenant en compte plusieurs services, voire plusieurs collectivités composant la communauté d'agglomération de Pau,
- et d'autre part, le contrôle de gestion est une des composantes de la communication

interne (rapports d'activité des services).

Commune de Poitiers :

Les missions associées au contrôle de gestion recourent à la fois le contrôle externe (associations subventionnées, DSP, SEM) et le contrôle interne (mesure de l'activité des services, tableaux de bord, relations avec la chambre régionale des comptes...).

En terme de personnel, quatre agents composent le service : un attaché territorial, un rédacteur qui se forme à l'analyse financière, une secrétaire et un agent administratif. Cependant, le service ne possède pas de budget propre.

La fonction contrôle de gestion semble très importante pour le responsable car elle permet l'élaboration d'outils de pilotage et devrait induire une réactivité des élus. Le seul point négatif émis est qu'il est difficile de les sensibiliser à leur action dont les objectifs de gestion leur sont parfois étrangers.

Commune de Rennes :

Le service contrôle de gestion effectue deux types de contrôle :

contrôle externe :

- prévenir les risques que la collectivité encourt au travers de ses satellites (associations subventionnées, structure bénéficiant d'une garantie d'emprunt, SEM...)
- analyse financière sur les documents comptables des satellites
- suivi de mise en redressement
- conventionnement
- audit
- présentation en conseil municipal du compte rendu d'activité des SEM

contrôle interne :

- mise en place d'indicateurs et de tableaux de bord dans tous les services dans le cadre d'un système de pilotage et d'information (SPI)
- mise en place de budgets de service (budget avec intéressement financier), participation à la préparation budgétaire, analyse des résultats des comptes administratifs
- mise en place de procédures d'évaluation de coûts (actualisation du coût des manifestations, des concours aux associations et autres tiers) et études ponctuelles de coûts

Les moyens en personnel sont de quatre agents de catégorie A et les moyens financiers consommés en 2001 sont de 243 920 euro (charges de personnel, prestations informatiques, charges de gestion courante de la direction contrôle de gestion).

Commune de Rouen :

Le service contrôle de gestion va être créé dans peu de temps et comprendra un

agent de catégorie A. Ses missions consisteront à mettre en place des indicateurs permettant de mesurer l'adéquation des moyens des services avec leurs objectifs et leurs résultats.

Par ailleurs, il devra suivre les principaux indicateurs financiers (dépenses de gestion par habitant, épargne brute par habitant...) et devra effectuer des comparaisons avec des villes de la même strate démographique intégrées dans une communauté d'agglomération.

Aussi, il sera chargé de réaliser des audits financiers et organisationnels à la demande de la direction générale, et d'établir des tableaux de bord de suivi financier avec quelques indicateurs physiques.

Pour la directrice générale adjointe, la fonction contrôle de gestion doit permettre d'avoir une vision globale du fonctionnement des services. En revanche, elle ne souhaite pas déresponsabiliser les services qui doivent mettre en place de leur côté leurs propres outils.

Commune de Rueil-Malmaison :

Les missions liées au contrôle de gestion sont :

- contrôle budgétaire et analyse des écarts
- tableaux de bord budgétaires, ressources humaines et d'activités
- comptabilité analytique
- mise en place de guides de procédures
- audits ponctuels des services

Le service n'est composé que d'un seul agent de catégorie A mais il est aidé par le biais de correspondants dans chaque service de la ville.

Le contrôle de gestion est une fonction incontournable aujourd'hui dans une collectivité importante car le gel de la pression fiscale et la limitation des ressources obligent à s'interroger sur la performance des services au regard des missions qui sont assignées et des moyens humains, techniques et financiers mis en œuvre. Le contrôle de gestion est pour la direction générale un instrument de pilotage de leur action mais aussi un instrument de décision et d'anticipation. Le contrôleur de gestion déclare enfin : « des mesures d'adaptation du service public sont nécessaires pour rendre l'organisation plus efficace et le contrôle de gestion constitue un des moyens les plus pertinents pour parvenir à ces objectifs ».

Commune de Saint Etienne :

Il n'y a pas de missions vraiment bien définie pour la cellule contrôle de gestion car les deux agents de catégorie A (un contrôleur de gestion et un conseiller en organisation) ainsi que leur secrétaire opèrent sur demande, soit de la direction générale, soit des directeurs de services après accord du directeur général des services. Les dernières missions réalisées portent sur l'optimisation du parc automobile, sur le coût du passage de l'école de musique en conservatoire national de région, la suppression du restaurant municipal en régie directe...

Cette fonction semble tout de même indispensable, d'une part pour rechercher des économies avec l'effet de ciseau en section de fonctionnement retrouvé dans pratiquement toutes les communes et d'autre part, pour un aspect qualitatif, c'est à dire apprendre à mieux travailler (notion d'efficience).

Commune de Saint Herblain :

Les missions exercées par l'unique agent de catégorie A sont :

- contrôle interne des services municipaux
- contrôle des satellites
- réflexion et conception de projets de développement
- conseil en organisation
- responsabilité d'un observatoire social et urbain
- mise en oeuvre, analyse et communication du rapport annuel d'activité des services
- mise en œuvre de la démarche de comptabilité analytique

Pour ces missions, l'agent dispose d'un progiciel d'analyse financière pour les satellites mais a aussi recours à de nombreuses expertises externes.

Selon lui, la dimension stratégique de ce type de poste grâce à la production d'une information décisionnelle de qualité échappe de moins en moins à des élus qui se veulent responsables. C'est pourquoi, l'enjeu est très fort sur la mise en place ou pas d'un contrôle de gestion, car ce type de service apparaît comme un **contre pouvoir fort**. En effet, comme le souligne le responsable du service, le positionnement de ce type de service au sein de l'organigramme est tout à fait significatif. En fonction de celle-ci, il est aisé d'en déduire l'importance que l'on accorde à une mission que le secteur privé considère comme indispensable. Il avance aussi que « mesurer la performance d'une production n'a rien de choquant en soi et même si l'on avance que certains secteurs n'ont pas de prix (éducation, santé, culture...), ils ont un coût qu'il convient de légitimer dans un souci de transparence auprès du triptyque usager-habitant-citoyen ».

Commune de Saint Malo :

Aucun service n'existe mais c'est une idée qui circule au sein de la direction générale en ce moment, ce qui l'incitera à mettre en application cette idée devrait être la raréfaction des ressources pour la ville.

Commune de Vitry Sur Seine :

Il n'existe pas de service ou cellule contrôle de gestion au sein de la collectivité, et sa création n'est pas encore à l'ordre du jour.

c. Les grandes tendances

Nous allons faire une rapide synthèse des idées exprimées par les professionnels, juste pour indiquer les grandes tendances qui se dégagent à propos des pratiques de comptabilité analytique et de contrôle de gestion, même si bien évidemment, nous ne pouvons pas généraliser ces idées du fait d'un retour des questionnaires peu important.

Cependant, les réponses peuvent tout de même apporter des idées et des pratiques intéressantes notamment pour la personne qui ne connaît pas en profondeur les outils et les enjeux de ces deux sujets.

En matière de comptabilité analytique, il est très intéressant de constater que globalement tous les professionnels interrogés sur le système analytique à mettre en place, que celle-ci ne doit pas devenir « une usine à gaz », c'est à dire un système tellement pointu et détaillé que l'outil est difficile à maîtriser. Plusieurs personnes ont d'ailleurs pointé le cas de la ville d'Angers, qui si elle est très en avance dans la pratique de cet outil, semble l'avoir tellement complexifié que seul le service des finances ou le service contrôle de gestion sont capables de l'exploiter.

Sinon, la tendance serait plutôt au calcul de coûts de façon ponctuelle car beaucoup estiment que la comptabilité analytique est un instrument lourd et complexe à gérer. Cependant, un certain nombre de communes utilisent cet outil car il leur sert énormément dans leur gestion quotidienne. Il est alors considéré comme un outil stratégique. L'objectif général correspondant à sa mise en place serait plutôt d'identifier des marges de manœuvre dans un contexte financier tendu. Aussi, il semble que les collectivités ayant adopté cet outil aient encore une vision très financière de cet outil même si nous pouvons quand même considérer que globalement, la comptabilité analytique est perçue comme un outil d'aide à la décision pour les élus donc un outil qui participe au pilotage de la collectivité.

En réalité, chaque professionnel construit son système analytique en fonction de ses besoins et des attentes des élus et / ou de la direction générale, c'est pourquoi, ils utilisent différentes méthodes, tout en sachant que chacune a ses avantages et ses inconvénients. Les démarches sont adaptées à chaque collectivité et adaptées aux objectifs assignés. Il me semble que le choix de la méthode dépend aussi de la culture de gestion du professionnel interrogé.

Néanmoins, même si l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil du contrôle de gestion ne fait pas l'unanimité, tous sont d'accord pour reconnaître que la fonction contrôle de gestion est incontournable à l'heure actuelle au sein des collectivités territoriales. Il doit être en mesure de mettre en place un véritable système d'informations pertinentes et fiables. Les outils plus volontiers utilisés sont les tableaux de bord financiers, d'activité, ressources humaines... et le contrôle des satellites à travers l'analyse des comptes des associations subventionnées, des SEM... qui représentent un risque financier et juridique pour une commune. Il faut aussi remarquer que le contrôle de gestion est bien développé dans quelques communes moyennes, ce n'est donc pas une démarche qui n'appartient qu'aux communes de plus de 100 000 habitants.

Enfin, il est bien rappelé à chaque fois, que la mise en place d'un contrôle de gestion doit émaner d'une véritable volonté politique mais aussi que bien souvent sa finalité est une logique de rationalisation des coûts.

2. Les conditions de mise en place et les savoir-faire du contrôleur de gestion

A travers l'enquête effectuée auprès des communes, nous nous apercevons que des

cellules ou services contrôle de gestion sont intégrés au processus stratégique du fonctionnement de celles-ci. Cependant, implanter ce type de service n'est pas si facile que ça car chaque collectivité est unique (culture, histoire, spécificités du territoire, intérêts des usagers...), il n'existe pas de méthode unique, il faut donc s'assurer des conditions de succès en mettant en place une méthodologie adaptée à la collectivité et aux exigences des élus et de la direction générale. Il faut par ailleurs que le dispositif à construire soit bien inséré dans le dispositif global de contrôle.

Les difficultés sont nombreuses même si la finalité du contrôle de gestion est peu discutable. Elles peuvent être d'ordre structurelles, c'est à dire que les collectivités contrairement aux entreprises privées ont des activités de service qui ne donnent pas lieu au paiement d'un prix en contrepartie et sont multiples et complexes. Dès lors, les missions des collectivités sont plus difficiles à traduire en activités mesurables. De même que les moyens, les objectifs et le mode de management peut bloquer la bonne implantation du contrôle de gestion.

Au final, trois principes essentiels expriment la finalité fondamentale du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales :

- Il est nécessaire que le personnel de la collectivité adhère à la démarche, donc qu'il s'approprie la démarche après qu'elle lui ait été présentée de façon claire et assignée à un objectif d'amélioration du rapport qualité/coût.
- Le contrôle de gestion met en œuvre des outils qui de fait vont consommer des ressources humaines, financières et techniques. Sa fonction ne pourra donc être légitimée que si bien sûr, sa mise en œuvre apporte à terme davantage de ressources qu'elle n'en prélève. Ce type de service, s'il recherche le meilleur rapport qualité/coût pour l'ensemble des politiques publiques doit aussi s'appliquer à lui-même ce rapport pour éviter que sa mise en place ne restreigne les marges de manœuvre de la collectivité plus qu'elle n'en dégage.
- Les outils mis en œuvre, doivent permettre, au vu des résultats affichés, de générer naturellement, à tous les échelons, des comportements visant à améliorer le rapport qualité/coût. C'est pourquoi, chaque indicateur de gestion choisi doit coïncider avec la sphère de responsabilité effective des services qui utilisent cet indicateur.

Il est nécessaire de traduire les missions en activités mesurables, de fixer des objectifs mesurables mais aussi qu'il y ait une forte implication de chaque acteur de la collectivité dans le dialogue de gestion, que ce soit au niveau des élus ou des fonctionnaires. Par ailleurs, il faut réfléchir à la place de la cellule contrôle de gestion au sein de la collectivité.

Trois scénarios sont possibles :

Une fusion des fonctions finances et contrôle de gestion : le risque est que la logique budgétaire l'emporte limitant les champs d'intervention du contrôle de gestion pour des actions plus larges.

Une articulation des deux fonctions : il semble que cette situation soit intéressante pour donner une vraie complémentarité aux deux fonctions mais aussi pour permettre au service contrôle de gestion de pouvoir agir au delà de la simple logique budgétaire sur

des domaines ne relevant pas de la fonction finances.

Une dissociation des deux fonctions : le risque s'il n'y a pas d'interactions, est que la cellule contrôle de gestion n'agissant pas sur l'allocation des ressources risque de se retrouvé cantonné dans une fonction d'analyse et d'étude.

Il ne faut pas oublier que les deux fonctions sont proches par les techniques et les outils même si leur approche est différente car le financier exerce une expertise sur les finances alors que le contrôleur de gestion s'attache à l'activité. La complémentarité est donc nécessaire, permettant une véritable stratégie car tous deux travaillant sur une base d'informations commune.

La mise en place d'un contrôle de gestion n'exprime pas l'idée d'un bouleversement de l'organisation parce que la qualité du travail des agents est remise en cause, mais il faut bien comprendre que sa mise en place se fait dans le but d'optimiser les compétences pour favoriser la performance générale de la collectivité. On ne met pas en place ce type de service parce que la direction générale pense que ses agents manquent de conscience professionnelle, il faut bien rappeler que le contrôle de gestion n'a pas un rôle de surveillance-sanction des agents mais il va permettre de régler notamment la mauvaise organisation du travail.

Mais sa mise en place doit aussi se concevoir comme une action en profondeur qui va influencer les pratiques et les comportements, mais ainsi prendre du temps ; des points essentiels sont à respecter si l'on ne veut pas que le contrôle de gestion soit voué à l'échec :

- Un engagement affirmé de la direction générale et des élus car le contrôle de gestion peut faire peur dans la mesure où il apporte plus de transparence, il est donc vital que le projet soit porté par les élus et par ailleurs, cet engagement ne sera possible qu'avec une volonté ferme des deux catégories d'acteurs convaincus des avantages d'une telle démarche.
- En terme de management, la démarche doit être participative, c'est à dire qu'il faut impliquer tous les acteurs de la collectivité dans le contrôle de gestion car il concerne tout le monde.
- La communication est également un point essentiel, de sa conception à sa phase opérationnelle car son suivi en dépendra. Il faut réellement que tous les acteurs aient bien compris la démarche pour y adhérer mais aussi être à leur écoute après sa mise en place.
- Un service contrôle de gestion implique que la collectivité mette en place des moyens humains, financiers et techniques selon l'importance qu'elle accorde à ce service et en fonction des objectifs qu'elle lui a assigné. Toutefois, l'implantation de ce type de service est une démarche longue qui peut prendre plusieurs années pour être complètement opérationnelle.
- Il faut établir un véritable plan pour implanter la démarche au sein de la collectivité en même temps que ses missions vont être définies. Les objectifs, indicateurs et outils à développer doivent être réfléchis avant de mettre en place la structure pour dès le départ établir une cohérence entre les objectifs politiques des élus et les objectifs de

gestion de la direction générale. Il est important aussi de s'attacher à montrer rapidement des résultats obtenus grâce à la démarche pour motiver et montrer sa force. Il sera alors possible pour continuer son implantation de valoriser les succès obtenus et inciter les acteurs à continuer leur implication.

Maintenant, si nous considérons la personne affectée aux tâches de contrôleur de gestion, ses missions d'aide au pilotage sont :

- Un rôle de coordination et de synthèse en matière de gestion prévisionnelle (budget...) mais son rôle ne doit pas se limiter à assurer le bon fonctionnement de ces procédures, il doit être aussi capable de déterminer les enjeux importants pour offrir une vraie aide à la décision aux responsables de service quant aux risques à maîtriser, aux points faibles à améliorer et aux décisions à prendre pour améliorer l'organisation du service.
- Par ailleurs, il opère un travail d'analyse des résultats par rapport aux objectifs désignés par la direction générale. Il va en déduire les causes et proposer les mesures correctives. Il doit savoir aussi anticiper des situations délicates qui altéreraient la performance de la collectivité grâce à des indicateurs servant de signaux d'alarme en alertant la direction générale.
- Il a également un rôle d'aide technique pour développer des instruments de gestion avec les responsables de services afin que les outils soient réellement pertinents et fiables. Il a un rôle d'animation autour des procédures et des techniques de gestion à mettre en œuvre selon les missions et objectifs de chaque service.
- Il assure aussi une expertise économique et financière auprès des partenaires extérieurs de la collectivité afin d'anticiper et de proposer des mesures qui limiteront les risques pour la collectivité (c'est une véritable mission du contrôle de gestion comme nous avons pu le voir lors de l'enquête : la fonction de contrôle des satellites est quasiment présente dans toutes les services contrôle de gestion des collectivités interrogées).

Le contrôleur de gestion se doit donc d'être polyvalent et posséder certaines compétences spécifiques à son métier : il doit maîtriser des savoir-faire techniques (méthodes, outils, règles de gestion...) mais il doit aussi être capable de comprendre les enjeux d'une organisation (enjeux de son environnement, caractéristiques de la collectivité, forces et faiblesses de ses processus...). Par ailleurs, comme nous l'avons expliqué auparavant, si la communication est fondamentale pour permettre l'implantation d'un contrôle de gestion, le contrôleur de gestion doit aussi savoir communiquer avec tous les acteurs de la collectivité, car il va devoir animer, convaincre, expliquer. Les qualités relationnelles sont donc très importantes.

Conclusion générale

Il est nécessaire de démontrer que la mise en œuvre d'un contrôle de gestion performant n'entraîne pas nécessairement des coûts importants mais permet au contraire de générer, à court terme, des économies pour la collectivités. Le contrôle de gestion va permettre de juger de l'adéquation optimale des ressources aux besoins, garantir la maîtrise de l'évolution des dépenses et se prémunir contre les risques et dérives auxquels est exposée la collectivité.

La mise en place d'un contrôle de gestion implique forcément de recenser les moyens disponibles dans la collectivité, notamment humains, dont la collectivité dispose. Un tel recensement doit permettre de délimiter ses contours, de la cadrer en quelque sorte. Sa mise en place se révélant nécessaire sera d'autant plus difficile si les moyens ne sont pas répertoriés et que le personnel affecté sera peu formé ou insuffisant. Il est nécessaire d'allouer des moyens à la hauteur des objectifs exprimés si des résultats positifs veulent être affichés.

Les collectivités territoriales doivent choisir des outils qu'elles estiment adéquats à leurs objectifs de gestion, la démarche doit être pragmatique donc il peut être intéressant de mettre en place des outils simples au début de la démarche et puis de les affiner dans le temps.

Par ailleurs, le management jusque là fondé sur un modèle hiérarchique administratif, doit trouver de nouveaux modèles de motivation et de mobilisation des agents à qui l'on demande de faire plus avec des moyens de plus en plus rationalisés. Ce nouveau type de management passe nécessairement par un dialogue à tous les niveaux, partant du haut

de la hiérarchie.

Ce nouveau style de management dynamique et tourné vers les finalités de la collectivité doit s'appuyer sur un système de gestion adapté aux spécificités propres de chaque collectivité.

Historiquement, les systèmes de gestion ont été bâtis sur des modèles administratifs et sur les outils de gestion les plus classiques : la gestion budgétaire et comptable, la gestion des ressources humaines. Dans ce cadre, le contrôle de gestion s'est appuyé dans les collectivités territoriales sur le contrôle budgétaire, le contrôle des effectifs, la mesure de l'activité des services, l'utilisation des ressources et le suivi des coûts dans les métiers techniques... progressivement, le contrôle de gestion a intégré et adapté des concepts utilisés dans le secteur marchand, tels que l'économie, l'efficacité et l'efficacités avec des méthodes et des degrés divers :

Le concept d'économie visant à s'assurer du meilleur coût pour l'acquisition des moyens fait partie de la culture des collectivités territoriales qui ont mis en place des démarches d'optimisation des achats, d'adéquation des profils des agents aux postes...

Le concept d'efficacité visant à optimiser les ressources à partir de la mise en relation des volumes d'activité avec les moyens utilisés se heurte « à des réticences de la part des agents craignant parfois d'être comparés au secteur privé ou une exploitation réductrice de leur activité à des indicateurs quantitatifs ne prenant pas suffisamment en compte les critères spécifiques liés au service public ».

Le concept d'efficacité vise à rapprocher les réalisations des objectifs fixés et rencontre la difficulté de la fixation d'objectifs datés et quantifiés notamment en ce qui concerne la qualité du service public.

Or, les collectivités territoriales cherchent aujourd'hui à orienter leur système de gestion vers une plus grande efficacité pour l'utilisateur. Ceci suppose de repenser les systèmes de gestion et de management et de concevoir et mettre en place de nouveaux outils.

Effectivement, le contrôle de gestion apporte une nouvelle dimension stratégique dans l'orientation de la gestion des collectivités. Par son caractère global et rigoureux, il introduit des modifications importantes des modes de management à tous les niveaux de la structure municipale et deviendra l'occasion d'un véritable dialogue entre tous les acteurs. En définitive, le contrôle de gestion peut paraître indispensable aujourd'hui pour les collectivités territoriales, ceci quelle que soit leur importance en devenant un outil de modernisation au service du projet politique.

Bibliographie

- J. C. Gapin-Fréhel, *La démarche qualité dans les collectivités territoriales*, Dossiers d'experts, La lettre du cadre territorial, 2002
- H. Bouquin, *Contrôle de gestion*, PUF, 1997
- R. Demeestère, P. Lorino, N. Mottis, *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, 1997
- A. Burlaud, C. Simon, *Comptabilité de gestion*, Repères – La Découverte, 1997
- R. Demeestère, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, L.G.D.J, Systèmes finances publiques, 2002
- M. Gervais, *Contrôle de gestion*, Economica, 2000
- B. Carlier, C. Ruprich-Robert, *Contrôle de gestion: Missions, Systèmes, Outils*, Dossiers d'experts, La lettre du cadre territorial, 2002

Liste des annexes

Annexe 1 : Circulaire interministérielle du 21 juin 2001 relative à la définition du contrôle de gestion dans l'Administration

ANNEXE 2 : Exemple de tableau de bord relatif aux autorisations d'urbanisme mis en place à la ville de Nancy

ANNEXE 3 : Illustration du contrôle des associations à la ville de Nancy : contrôle de leurs réserves

ANNEXE 4 : Illustration du contrôle des associations à la ville de Nancy : situation

des comptes 2001 d'une association sportive

ANNEXE 5 : Synthèse des conclusions après la certification des services Urbanisme Réglementaire et Sécurité des Etablissements Recevant du Public pour illustrer des points importants de la démarche qualité à la ville de Nancy

ANNEXE 6 : Questionnaire envoyé à 150 communes relatif à la comptabilité analytique et au contrôle de gestion

ANNEXE 7 : Exemple de document joint au questionnaire (guide analytique de Rennes – CA 2002 Rennes)

ANNEXES NON COMMUNIQUEES

Résumé

Ce mémoire, consacré au contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, tente d'analyser ses origines dans le secteur privé et sa difficile transposition dans le secteur public. Par ailleurs, il s'attache à faire le point sur les méthodes utilisées et leurs enjeux afin de mettre en place un véritable pilotage de l'organisation. Les outils présentés au travers d'exemples de la ville de Nancy montrent que le contrôle de gestion, aujourd'hui, est un instrument décisionnel pour les élus incontournable et stratégique dans la modernisation de la gestion publique locale.

Par ailleurs, il propose d'aborder certaines méthodes de calculs de coûts à travers la comptabilité analytique et d'en présenter les principaux concepts. Enfin, une analyse est faite sur la place du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales, c'est à dire comprendre au travers d'une enquête effectuée auprès de professionnels du secteur public local, ses finalités. Le contrôle de gestion est aujourd'hui, alors qu'il semble indispensable à toute entreprise du secteur privé, un outil fondamental pour toute collectivité désireuse de mettre en place une nouvelle politique de management.

Mots clés : Efficacité, stratégie, organisation, performance, objectifs, moyens, résultats, efficience, pilotage, segmentation, indicateur, management, processus, aide à la décision