

OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION ET PERFORMANCES DES COLLECTIVITES LOCALES : ETAT DE LA LITTÉRATURE.

Aimé TOGODO AZON et Didier VAN CAILLIE¹

Résumé :

Notre communication est essentiellement un état de la littérature qui vise (1) à présenter les différents aspects du concept de la performance des collectivités locales (2) à esquisser les différents outils de performance utilisés dans les collectivités locales et (3) voir à quelles finalités et missions ils répondent. Cet état de la littérature nous a permis de constater que tous les indicateurs de performance et tous les outils de pilotage de la performance en vigueur dans les organisations classiques peuvent être adaptés aussi aux collectivités locales. Il ressort de la littérature que de tout temps le budget est l'outil le plus utilisé. D'autres outils modernes comme le benchmarking, le tableau de bord et le balanced scorecard sont de plus en plus en vogue dans les collectivités locales. Ces différents outils sont utilisés dans trois finalités : éthique, économique et politique.

Mots clés : Collectivités locales, Performance, Mesures de performance.

Abstract:

Our communication is essentially a state of the literature that aims (1) to present the different aspects of the concept of the performance of the local collectivities (2) to sketch the different tools of performance used in the local collectivities and (3) to see to what finalities and missions they answer. This state of the literature allowed us to note that all indicators of performance and all tools of piloting of the performance in force in the classic organizations can also be adapted to the local collectivities. He/it is evident from the literature that at all times the budget is the tool the more used. Of other modern tools as the benchmarking, the control panel and the balanced scorecard are more and more in vogue in the local collectivities. These different tools are used in three finalities: ethical, economic and political.

Key Words: Local collectivities, Performance, Performance measurement

¹ Aimé TOGODO AZON, chercheur, affilié au Centre d'Étude de la Performance des Entreprises, à l'HEC-École de Gestion de l'Université de Liège. Courrier Electronique : togodoaime@yahoo.fr
Didier Van Caillie, Professeur et Directeur du Centre d'Étude de la Performance des Entreprises (C.E.P.E.), à l'HEC-École de Gestion de l'Université de Liège (Belgique), Rue Louvrex, 14 - Bureau 102 - Bte 99, B – 4000 Liège (Belgique), Téléphone : 0032 (0)4 232 74 34. Courrier Electronique : D.VanCaillie@ulg.ac.be.

OUTILS DE CONTRÔLE DE GESTION ET PERFORMANCES DES COLLECTIVITES LOCALES : ETAT DE LA LITTÉRATURE.

Résumé :

Notre communication est essentiellement un état de la littérature qui vise (1) à présenter les différents aspects du concept de la performance des collectivités locales (2) à esquisser les différents outils de performance utilisés dans les collectivités locales et (3) voir à quelles finalités et missions ils répondent. Cet état de la littérature nous a permis de constater que tous les indicateurs de performance et tous les outils de pilotage de la performance en vigueur dans les organisations classiques peuvent être adaptés aussi aux collectivités locales. Il ressort de la littérature que de tout temps le budget est l'outil le plus utilisé. D'autres outils modernes comme le benchmarking, le tableau de bord et le balanced scorecard sont de plus en plus en vogue dans les collectivités locales. Ces différents outils sont utilisés dans trois finalités : éthique, économique et politique.

Mots clés : Collectivités locales, Performance, Mesures de performance.

Abstract:

Our communication is essentially a state of the literature that aims (1) to present the different aspects of the concept of the performance of the local collectivities (2) to sketch the different tools of performance used in the local collectivities and (3) to see to what finalities and missions they answer. This state of the literature allowed us to note that all indicators of performance and all tools of piloting of the performance in force in the classic organizations can also be adapted to the local collectivities. He/it is evident from the literature that at all times the budget is the tool the more used. Of other modern tools as the benchmarking, the control panel and the balanced scorecard are more and more in vogue in the local collectivities. These different tools are used in three finalities: ethical, economic and political.

Key Words: Local collectivities, Performance, Performance measurement

INTRODUCTION :

La décentralisation entendue comme technique d'organisation administrative correspond, selon Dupuis & Guédon (1991) à « l'attribution d'une certaine autonomie à des collectivités qui administrent librement par des conseils élus, sous le contrôle du gouvernement ». Elle implique donc un transfert de compétence du niveau central vers les instances locales ou décentralisées. La décentralisation a plusieurs aspects. La catégorisation courante distingue la décentralisation politique (ou démocratie), la décentralisation administrative (ou déconcentration) et la décentralisation fiscale (Manor, 1999). Depuis les années 80s, la décentralisation a été promue comme solution à plusieurs problèmes d'ordre administratif et de gouvernance et doit entraîner le développement au niveau local et national. Blair (2000) affirme que la décentralisation est un moyen d'améliorer la performance dans la réduction de la pauvreté et que ses bénéfices incluent l'amélioration de l'efficacité des services publics offerts, elle doit permettre de distribuer des services plus appropriés, une meilleure gouvernance et l'habilitation des citoyens locaux. Bref, la décentralisation est ainsi vue comme la pierre angulaire de la bonne gouvernance qui fait la promotion à la fois de la responsabilité locale des gouvernements locaux et la transparence, en octroyant des droits politiques à la population locale (Francis & James, 2003;Wollmann, 2006).

Pour atteindre ces objectifs de la décentralisation, des dispositions doivent être mises en place pour une meilleure prise de décision par rapport, d'une part à l'allocation et l'utilisation des ressources, l'organisation des gouvernements locaux, une participation efficace des populations et d'autre part, par rapport à l'évaluation des diverses actions publiques. Il s'agit en fait, pour les collectivités locales de trouver solution à des problèmes de performance et du pilotage de la performance.

Au cours de ces dernières décennies, un intérêt croissant a été accordé au problème de la performance des organisations gouvernementales en générale et celle des collectivités locales en particulier. Ainsi différents indicateurs et outils ont été élaborés pour appréhender la qualité de la prise de décision au niveau local. On est passé des outils classiques comme le budget traditionnel, la planification, le budget programme, la gestion par objectif, la performance à base budgétaire, le benchmarking à des outils plus intégrateurs et plus modernes tels que le Balanced scorecard pour essayer de comprendre comment et pourquoi mesurer la performance des organisations du secteur public (Heinrich, 2002). Bien que ces différents outils marquent une évolution dans le pilotage de la performance du secteur public,

leur adoption, implémentation et opérationnalisation sont soumises à des contraintes de divers ordres, véhiculées à travers deux approches que sont : l'approche contingente et l'approche institutionnelle.

La théorie de la contingence appliquée à la gestion comptable prétend qu'il n'existe aucun système universel de contrôle de gestion applicable à toutes les situations. Elle stipule que les choix techniques appropriés de contrôle pourraient dépendre des circonstances environnementales spécifiques d'une organisation (Otley D., 1999).

La théorie institutionnelle quant à elle, ajoute l'intérêt et le pouvoir des différents partenaires à l'analyse organisationnelle. Ces facteurs de la vie organisationnelle, souvent absents ou moins accentués dans l'approche rationnellement instrumentale, guident plusieurs récentes recherches sur la mesure de performance multidimensionnelle. Scott (1987) définit institutionnellement la performance, comme les facteurs institutionnels qui déterminent les intérêts poursuivis par les organisations.

Les théories contingente et institutionnelle très capitales dans la conception, l'implémentation et l'exploitation des outils de performance des collectivités locales ne sont pas de la portée de la présente communication qui vise juste, à faire le point de la littérature sur les différents outils de performance utilisés dans les collectivités locales. Pour ce faire cette communication tourne autour de trois points essentiels suivis d'une conclusion. Dans un premier point (1) elle abordera le concept de la performance des collectivités locales, dans un second (2) elle présentera l'évolution dans le temps des différents outils de performance des collectivités locales pour enfin faire l'état des outils par finalité et mission.

1. LA PERFORMANCE DES COLLECTIVITES LOCALES

1.1 Concept de performance des collectivités locales

Le concept de performance, omniprésent dans la littérature, peut faire l'objet d'un vaste débat. Son contenu est variable et entraîne des pratiques différentes, notamment en ce qui concerne sa mesure. Ce concept ne se laisse pas canaliser par une définition acceptée de tous. Bourguignon (1995) constate que « tout se passe comme si le sens du mot performance en devienne superflu ». Traditionnellement, les économistes et gestionnaires distinguent trois performances (Bouquin, 1989) : celle mesurée par le rapport entre les ressources mises en

œuvre par l'entreprise et les résultats, **l'efficience**. Celle qui traduit la qualité des anticipations réalisées par les gestionnaires décideurs et est mesurée par l'écart entre les objectifs visés et les résultats obtenus, **l'efficacité**. Cette mesure de performance permet par ailleurs de prendre en considération des éléments comme la qualité que la notion d'efficience laisse de côté. Et enfin, celle qui traduit le niveau d'adéquation entre les objectifs affichés et le contexte dans lequel, l'entreprise se trouve, **la pertinence**. Mettant plus en exergue le contexte, Gibert (1986) définit la pertinence dans les organisations publiques et plus particulièrement dans les municipalités en termes de rapport entre les moyens mis en œuvre et les objectifs définis. Dans ce même secteur des gouvernements locaux, et s'inscrivant dans la dynamique de la Nouvelle Gestion Publique, Hood (1995) définit la performance en termes d'**économie** : s'assurer qu'il n'y a pas plus d'argent dépensé que prévue ; d'**efficacité** : rapport input/output et d'**efficience** : atteinte des objectifs dans la réalisation des besoins sociaux. Cette dernière vision de la performance se focalise sur l'atteinte d'une efficacité des coûts (Piotrowski et Rosembloom, 2002 ; Worthington, 2000).

Cette définition de la performance n'est pas la seule discutée dans la littérature. La performance a donc été aussi vue en termes de mesures. Ici, l'accent est mis sur les indicateurs de mesure de la performance.

1.2 Indicateurs de performance des collectivités locales

La performance a longtemps été réduite à sa seule dimension financière (conception unidimensionnelle). Les mesures de performance étaient donc définies comme l'utilisation des indicateurs quantitatifs pour évaluer les activités, les efforts et réalisations (Burns & Waterhouse, 1975). Mais l'ultime but de la mesure de la performance n'est pas seulement de développer des indicateurs de performance mais d'établir un système qui peut mesurer les résultats à travers les indicateurs et l'utilisation d'informations pour améliorer le management et la gouvernance démocratique (Moynihan, 2006). Dans ce sens, les simples indicateurs financiers ne sont plus capables de traduire toutes les réalités de l'organisation. Atkinson A. A. et al., (1997) trouvent que les indicateurs financiers de la performance résultent du système comptable qui génère et communique des informations financières pour soutenir les relations contractuelles et le marché des capitaux qui résulte de la théorie d'agence. En effet, ce système comptable n'est pas structuré pour communiquer les informations pertinentes de prises de décisions aux gens à l'intérieur de l'organisation. Ainsi donc, la performance doit être vue dans une acception plus large, appréhendée à partir de sa dimension financière et

opérationnelle (dimensions multiples). Dans les organisations publiques telles que les collectivités locales, le système de mesure de la performance peut faire quatre choses :

- Aider les municipalités à évaluer si la « valeur reçue » (contribution) de l'Etat central, des fournisseurs, des citoyens et des employés est conforme à celle qui est espérée d'eux ;
- Aider les municipalités à évaluer si la « valeur fournie » (besoin) aux citoyens et usagers est suffisante (par rapport à leurs besoins) pour qu'ils puissent continuer d'aider la collectivité locale à atteindre ses objectifs primaires ;
- Aider l'organisation dans le design et l'implémentation du « processus d'efficience » (processus qui contribue aux objectifs secondaires) ;
- Aider les collectivités locales à évaluer leurs « propriétés stratégiques », c'est-à-dire aider l'organisation à évaluer ses planifications et ses contrats, à la fois implicites et explicites, qu'elle a négociés avec ses partenaires en l'aidant à évaluer l'effet des objectifs secondaires sur les objectifs primaires.

Il apparaît donc nécessaire d'aller au-delà des indicateurs quantitatifs financiers pour appréhender la performance de l'organisation en termes d'indicateurs qualitatifs non financiers plus stratégiques qui plongent l'organisation dans le moyen et long terme (Kaplan et Norton, 1992). Les mesures (financières et non financières, quantitatives et qualitatives) de performance sont aussi d'une importance capitale pour les gouvernements locaux. Leurs ultimes buts sont d'atteindre l'accountability (responsabilité) administrative, l'efficacité et l'efficience managériale et opérationnelle, meilleure qualité des services pour gagner la confiance des citoyens. Ammons & Rivenbark (2008) ajoutent que la mesure de la performance semble être la meilleure méthode pour atteindre une grande responsabilisation dans les gouvernements locaux.

Bien que les indicateurs non financiers sont moins faciles à mesurer (Pollitt, 1986), ils ont un impact significatif sur la performance financière (Saïd A. A. et al., 2003 ; Banker et al., 2000 ; Ittner C. et Larker D., 2003) et sur la qualité des décisions dans une organisation (Kelly K. O., 2007). Prenant en compte ces deux types d'indicateurs (financiers et non financiers) de performance par rapport au champ des municipalités, Ammons D. N. (1995) affirme que les indicateurs de performance peuvent être généralement classés dans l'une des quatre catégories suivantes : charges de travail, efficacité, efficience et productivité. Selon cet auteur l'efficacité (efficiency) est le reflet de la relation entre la production et la quantité de ressources utilisées pour leur production. L'efficience (effectiveness) se rapporte à la qualité

du service fourni. Elle reflète à l'étendue dans laquelle les objectifs ont été atteints. La productivité quant à elle combine l'efficacité et l'efficience dans un seul indicateur.

Malgré l'importance capitale des indicateurs de performance, dans le pilotage d'une organisation, ils ne constituent pas des panacées. Ainsi, la conception, l'implémentation et la mise en œuvre des indicateurs de performance doivent bénéficier de la part des managers une attention particulière (Dooren Van Wouter, 2005). Pour être utiles et efficaces, les indicateurs de performance doivent être appropriés, fiables, opportuns, résistants aux comportements pervers, complets et détaillés. Ils doivent être non redondants, sensibles aux coûts, spécifiques et focalisés sur des aspects contrôlables de la performance (Ammons, 1995 ; Wholey & Hatry, 1992).

L'évaluation de la performance des collectivités locales a été aussi d'un grand intérêt pour les chercheurs et les consultants au cours des dernières décennies. Poister & Streib (1999) trouvent que mesurer la qualité des services et programmes municipaux est l'une des difficultés les plus courantes dans la mesure des performances de ces organisations. Il semble approprié et opportun aux spécialistes de prendre au sérieux cette question. Ces derniers doivent suggérer un cadre pour classifier et clarifier la qualité des services municipaux, facilitant ainsi, la comparaison de performances pour que la mesure de l'efficacité et celle de l'efficience des résultats soient acceptées (convenues) sur un service. A cette fin la littérature aborde la performance des collectivités locales en termes d'objet de la performance. Ainsi donc, l'évaluation de la performance peut être axée sur l'input, l'output ou sur l'outcome.

Hatry (1999) estime que la mesure de l'outcome capte les résultats ou les conséquences des services délivrés qui sont pertinents pour le public et les consommateurs. Ainsi, l'outcome vise la réalisation d'un objectif social. Mais parce que les conséquences de certains services peuvent apparaître à des horizons plus ou moins lointains, il distingue : Les outcomes intermédiaires qui sont des résultats intermédiaires qui sont espérés pouvoir conduire à l'outcome final. L'outcome final quand à lui, mesure le résultat du programme ou service qu'il soit celui désiré ou non désiré, voulu ou non voulu. Kelly M. S. et Swindell C. (2002) affirment que l'outcome est une mesure de la performance interne et externe alors que l'input est la mesure d'une performance strictement interne (mesure de la charge du travail par exemple). Hatry (op cit) définit la mesure de l'output comme captant la quantité de produits ou services complets délivrée alors que la mesure de l'input indique la quantité de ressources et effort organisationnel investie pour offrir un certain service.

Si la mesure de l'outcome se rattache à l'accomplissement d'un objectif social, sa finalité est alors la satisfaction des besoins du public ou des citoyens. Ainsi l'accomplissement de cet

objectif social doit recueillir l'assentiment de ces clients usagers électeurs. D'où la prise en compte des indicateurs de la satisfaction, de l'étude de la citoyenneté et de participation des citoyens dans les mesures de performance.

1. 3 Problème de la participation des citoyens

L'étude de la citoyenneté dans l'évaluation de la performance des organisations publiques a connue aussi un regain d'intérêt au cours de ces dernières décennies. Folz (1991) affirme que la participation des citoyens à l'évaluation de l'action publique est la pierre angulaire du succès des services co-produits collectivement. Kelly & Swindell (2002) trouvent une corrélation faible entre la mesure administrative de l'input et la satisfaction des citoyens, mais une corrélation plus forte entre la mesure administrative de l'output et la satisfaction des citoyens. Malgré ces corrélations contradictoires, les auteurs suggèrent l'intégration de l'étude de la citoyenneté comme composante d'un programme complet d'évaluation de la performance des services municipaux. Insistant sur l'intégration de la mesure de la satisfaction et de la participation des citoyens dans les indicateurs de performance, Melkers et Willoughby (2005) estiment que la mesure de la participation et de la satisfaction des citoyens sont des indicateurs pertinents dont on doit tenir compte dans la conception de tout modèle de mesure de la performance dans les gouvernements locaux.

Tous ces indicateurs qu'ils soient financiers ou non financiers, qualitatifs ou quantitatifs, qu'ils soient des indicateurs de mesure de l'input, de l'output, de l'outcome ou de la productivité, sont véhiculés à travers des outils de contrôle de gestion. Le souci des chercheurs à prendre en compte tous les aspects de la vie organisationnelle des collectivités locales a fait évoluer de façon constante la nature et la mission des outils de pilotage de la performance.

2. LES OUTILS DE PERFORMANCE DES COLLECTIVITES LOCALES

La mesure de la performance locale est un outil important de management et de responsabilité (Brown et Pyers, 1988 ; Poister et Streib, 1999 ; Wholey et Hatry, 1992). Les gouvernements locaux américains sont encouragés à adopter des outils de pilotage de la performance. Des organisations comme Government Finance Officers Association (ICMA) et

the American Society for Public Administration (ASPA) prennent fait et cause pour l'utilisation des outils de pilotage de la performance (Hatry, 1999). The Governmental Accounting Standards Board (GASB), recommande l'utilisation du reporting du Service Efforts and Accomplishment (SEA) (Hatry & al., 1994). Ces auteurs reconnaissent que la mesure de la performance peut être chère, techniquement difficile et potentiellement un processus qui sème la discorde si elle n'est pas implémentée et managée convenablement par les organisations. Ils constatent néanmoins qu'à la moitié des années 80, la performance basée sur l'outcome a gagné une adhésion nationale aux Etats unis.

Cinq périodes marquent fondamentalement l'évolution du système de contrôle de gestion des collectivités locales.

2.1 La période d'avant 1970

Le système de contrôle de gestion est pratiquement dans ses premières années d'exploitation dans les collectivités locales. Le budget et le reporting sont les outils utilisés au cours de cette période. Le budget était caractérisé en début de cette période par des lignes budgétaires dont l'importance est de mesurer de façon quantitative à partir des indicateurs financiers, les inputs comme les charges de travail (Williams D. W., 2003 ; Helden, 1998). L'objectif en ce début de période était d'améliorer les programmes budgétaires pour une meilleure prise de décisions à caractère financier. On va noter au cours de cette période que la logique de la performance va tendre vers l'évaluation de l'output et de l'input qui l'a généré. On commence par noter une orientation économique de la performance dont les outils de pilotage sont outre le reporting, une amélioration du budget à savoir le budget programme et le budget à base zéro décrétée par le gouvernement fédéral américain (Williams D. W., 2003). Hatry & al. (1994) notent l'utilisation au cours de cette période d'un système de planification dont l'objectif est le contrôle et la comptabilisation des coûts.

Tous les efforts d'imposer l'utilisation des éléments rationnels de mesures de performance ont été éphémères parce que les législateurs et les managers locaux ne veulent pas encore abandonner la logique de ligne budgétaire. Cependant, les recherches et activités de publication concernant la gestion de la performance continuent aux Etats-Unis, ce qui aboutit à l'amélioration de ces outils.

2.2 Les années 1970s

Les défenseurs des mesures de la performance dans les collectivités locales vont appliquer les mêmes outils de la période passée en se focalisant sur des mesures différentes tel que la mesure de la productivité, le budget programme, l'évaluation du management des programmes et le management de la qualité totale (Hatry et al., 1994). Au cours de ces années, il sera plus question de mesurer l'efficacité des actions des autorités locales. Ainsi la performance va prendre une orientation non seulement économique mais, aussi politique (Melkers et Willoughby, 2001). On va noter des mécanismes de feedback dans la mesure des performances (Chia et Koh, 2007).

2.3 Les années 1980s

Les années 1980s vont marquer une première révolution dans l'évaluation de la performance des administrations publiques locales. Cette période va consacrer pour la première fois l'évaluation de l'impact des actions des autorités locales sur les citoyens. L'objectif sera ici de mesurer l'output mais, surtout mesurer l'outcome pour améliorer la responsabilité publique des agences gouvernementales (Poister et Streib, 1994). Il sera donné à partir de cette période une orientation client à la mesure de la performance et certains services seront désormais externalisés afin d'offrir aux citoyens des services de qualité. Les autorités locales vont devoir faire désormais un lien entre les buts définis, la gestion des programmes et la mesure de la performance (Grizzle G. & Pettijohn C., 2002). Cette époque est aussi l'ère de la Nouvelle Gestion Publique où l'objectif est d'améliorer la gouvernance locale et accroître la responsabilité des managers locaux (Goddard, 2005). Les outils de la performance ne vont pas fondamentalement changer mais, les indicateurs vont prendre en considération beaucoup d'autres aspects tels que la satisfaction des citoyens et la mesure de l'impact des actions publiques. L'orientation client de cette époque va préparer l'époque suivante.

2.4 Les années 1990s

Les années 1990s vont constater une utilisation plus populaire d'une gestion budgétaire caractérisée par un lien entre l'allocation des ressources et la programmation des outcomes. La motivation ici sera l'amélioration de l'efficacité et de la prise de décision (Melkers et Willoughby, 2001). Cette époque est caractérisée par une utilisation scientifique des indicateurs et outils de la performance dans les intérêts propres des collectivités locales et pour un management et un pilotage axés sur le résultat (Ammons, 1995 ; Poister et Streib,

1999). L'utilisation des technologies de l'information et de la communication va rendre possible le traitement opportun et économique des informations pour une utilisation plus intégrée des indicateurs de performance dans la planification et la gestion stratégique. Les partenaires extérieurs tels que les citoyens, les leaders communautaires et les élus locaux sont plus impliqués dans le développement et l'utilisation des mesures de performance (Melkers et Willoughby, 2001 ; Berman et Wang, 2000 ; Julnes et Holzer, 2001). On note aussi que les managers locaux sont évalués sur la base des contraintes d'output et d'outcome (Goddard, 1997a, 1997b ; ter Bogt, 2001) et l'apparition de nouveaux outils de performance tels que le benchmarking et le management par objectif (Yamamoto, 1999 ; Ammons, 1995) dans certaines municipalités bien que le budget continue d'être largement utilisé.

2.5 Fin des années 1990s à nos jours

Cette période qui court encore marque la deuxième grande révolution dans l'histoire de la performance des collectivités locales. On note une utilisation diverse et variée des outils de performance à travers les municipalités et à travers le monde. Elle constate d'abord, une nette amélioration des outils classiques que sont le budget, la planification et le management stratégique et la gestion de la performance. Désormais, ces outils sont utilisés pour une mesure plus perfectionnée de l'outcome (Poister et Streib, 2005), l'orientation client est plus accentuée (Kelly et Swindell, 2002). Les collectivités locales tiennent une plus grande rigueur dans le développement des mesures de performance liées à la satisfaction et la participation des citoyens. On note aussi des efforts considérables pour lier la satisfaction des citoyens aux mesures de performance (Yang et Yi Hsieh, 2007; Berman et Wang, 2000 ; Franklin, 2002 ; ter Bogt, 2008).

Au cours de cette dernière décennie l'esprit benchmarking qui est né au cours de la période antérieure s'est renforcé. L'objectif de cet outil est désormais de mesurer l'efficacité et l'efficience de l'outcome pour l'amélioration de la qualité des services en comparant des gouvernements locaux entre eux et les fournisseurs de services entre eux, afin de choisir les meilleurs (Ammons et Rivenbark, 2008; Folz, 2004). Un autre outil très proche du benchmarking développé au cours de la même période en Suède est l'Evaluation de la Performance Relative (RPE). Il est utilisé au niveau des municipalités pour réduire l'incertitude par rapport à la qualité, la productivité et l'efficacité en se comparant à d'autres municipalités. Il est aussi utilisé pour déterminer les potentialités économiques des municipalités (Siverbo et Johansson, 2006).

Les derniers outils qui ont révolutionné la performance des collectivités locales sont le tableau de bord et le Balanced Scorecard. Ces outils permettent d'évaluer les divers aspects (financier, orientation citoyens usagers clients, processus interne, innovation et apprentissage) de la performance pour améliorer l'efficacité et l'efficience des services locaux. Donc une vision plus stratégique de la performance. L'adaptation de ces outils aux municipalités, permet de prendre en compte l'impact de l'environnement politique et social de la collectivité locale (Kloot et Martin, 2000 ; Edward et Thomas Clayton, 2005; Yang et Yi Hsieh, 2007; Charpenter et Feroz, 2000).

On constate ainsi que les outils de pilotage de la performance ne sont pas mutuellement exclusifs selon les périodes. Bien au contraire on a assisté à une cohabitation d'une époque à l'autre des outils. Les époques suivantes améliorent les outils des époques antérieures et en rajoutent.

Il est notable de souligner que les outils tels que le management par objectif, le budget à base zéro et la technique de la qualité totale sont très peu cités dans la littérature comme outil de prédilection des collectivités locales.

Au-delà de tout ce qui précède, il reste une question qui est restée diffuse à travers l'évolution des outils de performance des collectivités locales que nous allons repositionner dans la section suivante.

3. QUELS OUTILS POUR QUELLES FINALITES ET QUELLES MISSIONS DANS LES COLLECTIVITES LOCALES ?

Trois grandes finalités peuvent être dégagées comme objectifs du contrôle de gestion des collectivités locales.

3.1 La finalité éthique

La première est relative à un principe de base en finance publique : c'est l'**éthique** dans les actions publiques. Le but ultime ici est de s'assurer que les actions (recettes et dépenses) sont effectuées conformément au cahier de charge. L'accent est mis ici sur le respect de l'orthodoxie financière par rapport aux règles de dépenses publiques et des recettes publiques. Le système comptable dans ce cas s'apparente à ce que Christiaens J. (1999) appelle dans le système comptable des municipalités belges le système budgétaire « caméralistique ». C'est

juste un moyen d'enregistrement et de contrôle des dépenses et recettes d'une communauté et vise à éviter les déficits. Une rigueur sera tenue aux lignes budgétaires. Un tel système budgétaire n'est qu'un mécanisme de contrôle législatif des fonds et dépenses publics, et non un outil pour mesurer le bien être de la communauté ou la performance de la collectivité locale. Ceci amène à des règles procédurales et des comportements bureaucratiques (Merchant, 1982). Le contrôle dans ce cas est plus un contrôle externe exercé sous la forme d'un audit ou d'inspection générale (Guthrie & al., 1999). Le système d'incitation sera alors basé sur le respect des procédures de dépenses et de recettes.

3.2 La finalité économique

La deuxième finalité est purement **économique**. Les missions de cette finalité ont évolué dans le temps. Au départ, la mission dévolue aux autorités locales est d'allouer les ressources selon des lignes budgétaires. Le contrôle budgétaire qui va s'en suivre permettra juste de vérifier l'efficacité de l'allocation des ressources (Wholey & Hatry, 1992). Il s'agit donc de s'assurer que les ressources sont affectées conformément aux besoins. Mais cette étape sera d'une courte durée car les managers exécutifs des municipalités vont commencer par mettre l'accent sur l'efficacité des coûts par la réduction des services doubles et le développement de des standards de coûts unitaires pour justifier la charge du travail, les activités et les outputs (Melkers & Willoughby, 2001). On va rentrer dans une nouvelle ère qui va voir la mission des autorités locales transformées. Elles vont devoir faire des efforts pour améliorer la performance, l'efficacité et l'efficience des services offerts (ter Bogt, 2008). Les managers locaux vont devoir faire face à deux rationalités. D'abord, ils vont devoir minimiser les coûts dans la réalisation d'une performance cible et pour le faire ils doivent élaborer un budget d'input. Ensuite, ils vont devoir maximiser la production pour un coût donné, donc atteindre une efficience. La logique ici est que les citoyens et contribuables sont automatiquement servis quand la production est efficiente. Ceci équivaut à une logique d'output qui prend la production comme objectif. L'outil de performance qui va véhiculer cette logique est le budget d'output et le système d'incitation peut être axé sur le résultat basé sur l'output (Behn, 2003). Ce qui peut s'apparenter au contrôle par les résultats (Merchant, 1982) parce que le manager est plus tenu responsable des outputs.

Cette rationalité économique consacre le début d'une nouvelle ère qualifiée par Melkers & Willoughby (2001) de l'ère de la performance à base budgétaire. Ils définissent la performance à base budgétaire comme l'exigence d'une planification stratégique par rapports

aux missions, aux buts et objectifs des gouvernements locaux, et comme un processus qui exige des données quantifiables qui fournissent des informations significatives sur le résultat des programmes. Cette rationalité (économique) se focalise sur la fonction managériale interne. Ici, la mesure de la performance est vue comme un outil d'amélioration de l'efficacité managériale (Benh, 2003). Ter Bogt (2001) ajoute que les managers bénéficient politiquement et financièrement de la maximisation des outputs. La performance à base budgétaire qui inclut la mesure de l'outcome, le système de mesure de performance, la planification stratégique et le benchmarking, appelle à une hiérarchisation de la prise de décision dans laquelle le rôle des autorités élues (législateurs locaux) dans la mesure de performance est particulièrement souligné. Ter Bogt (2003) affirme que le projet (réélection, renommée ou enthousiasme authentique pour les services publics) des autorités politiques élues, façonne leurs intérêts pour l'impact des services, leur participation et soutien pour le succès de la mesure de performance orientée outcome. Cet aspect non traité par la finalité économique, fonde la troisième finalité qui est une finalité politique.

3.3 La finalité politique

Deux missions fondamentales justifient la finalité politique. Les autorités locales seront tenues à la mesure de l'outcome et celle de l'accountability. La mesure de l'outcome aborde la question de si ou non le service ou le programme offert atteint les buts proposés. L'outcome est donc utilisé pour évaluer la qualité de l'efficacité des programmes (Berman & Wang, 2000). La rationalité politique est étroitement liée à la rationalité sociale et implique que les politiciens pensent et décident rationnellement quand ils prennent des décisions qui pourront les aider à sécuriser leur élection et rester au pouvoir dans l'avenir (ter Bogt, 2003 et 2008). Pour ce faire, Lancer & Holzer (2001) suggèrent que la mesure de la performance tienne grand compte des mesures de l'outcome. Ainsi, le budget output doit intégrer les buts importants des programmes politiques et aussi bien la performance à atteindre. L'outil de contrôle de gestion qui va correspondre à cette mission sera le budget outcome.

Par rapport à la mission d'accountability, plusieurs approches ont été identifiées par les chercheurs. La vision traditionnelle était celle d'une relation impliquant "l'offre et la demande des raisons de conduite" (Roberts & Scapens, 1985). Cette vision qui s'apparente à une exigence de compte rendu, affirme que des individus, petits groupes ou des organisations ont certains "droits" de demander des comptes sur la conduite d'autres et aussi bien chercher les raisons des actions que ces derniers ont prises. Une autre vision affirme que

l'accountability implique aussi diverses pratiques sociales au moyen desquelles nous cherchons à rappeler les uns aux autres notre dépendance réciproque (Roberts, 1991). Dans le secteur public et dans la mouvance de la nouvelle gestion publique, l'accountability est vue comme la responsabilité des autorités publiques devant les citoyens et consommateurs (Lapsley, 1999). Sinclair (1995) découvre cinq formes d'accountability à savoir : politique, public, managérial, professionnel et personnel. Pour accroître la transparence, mettre en exergue l'accountability et tenir compte des attentes des citoyens, Bowerman & al. (2001) recommandent le benchmarking comme outil de pilotage de la performance pour moderniser les gouvernements locaux. Ammons (1995) affirme que la pratique du benchmarking va mieux informer la décision d'allocation des ressources, améliorer les erreurs de législation et accroître l'accountability. Sans spécifier que l'outil indiqué est le benchmarking, Kopczynski & Lombardo (1999), notent que les municipalités peuvent utiliser les données de performance comparative dans cinq visions : 1- pour reconnaître la bonne performance et identifier les axes de son amélioration ; 2- pour utiliser la valeur des indicateurs des juridictions à fortes performance comme cible pour les juridictions à faible performance ; 3- pour comparer la performance entre unités semblables ; 4- pour informer les partenaires du gouvernement local (tels que les citoyens et les groupes d'entreprises) et 5- pour solliciter la coopération collective afin d'améliorer les résultats futurs des unités respectives.

A voir de près aucun des outils énumérés ci-dessus n'intègre tous les aspects de la vie organisationnelle d'une municipalité alors que Hatry (1999) affirme que les managers des collectivités locales doivent utiliser les informations de la performance pour réaliser dix différentes tâches à savoir : 1- être responsable devant les autorités élues et répondre aux demandes d'accountability public ; 2- faire des requêtes budgétaires ; 3- produire le budget interne ; 4- déclencher l'examen en profondeur des problèmes de performance et des corrections éventuelles ; 5- motiver ; 6- prendre des engagements ; 7- évaluer ; 8- soutenir la planification stratégique ; 9- mieux communiquer avec le public pour construire la confiance publique et 10- performer. Behn (2003) propose quant à lui une liste plus réduite de huit buts pour l'utilisation des mesures de la performance dans les municipalités. Même si le contenu de ces deux listes semble différent, elles appellent un outil plus intégrateur qui permettra aux acteurs d'avoir une vision globale (Kaplan & Norton, 1992). Dans ce sens Kloot & Martin (2000) découvrent que les administrations locales de Victoria utilisent la balanced scorecard qu'ils jugent modèle complet d'évaluation de la performance des gouvernements locaux. Ils affirment que cet outil permet aux organisations de clarifier et traduire leurs visions et stratégies, communiquer et lier les actions, planifier et définir les objectifs et fournir un

feedback et l'apprentissage. Edwards & Thomas Clayton (2005) examine le tableau de bord de la commune d'Atlanta et trouvent que c'est un outil orienté résultat qui tient moins compte des processus internes mais qui se focalise sur la satisfaction des citoyens et améliore l'efficacité et l'efficience des services municipaux.

CONCLUSION

Les chercheurs et consultants ont accordé un grand intérêt à la performance des collectivités locales au cours de ces dernières décennies. L'état de la littérature, objet de la présente communication a montré que le concept de la performance qui englobe les aspects efficacité, efficience et pertinence des services publics offerts aux citoyens consommateurs a connu une évolution spectaculaire quant à son design, et sa mise en œuvre.

Au départ l'objectif premier des gouvernements locaux était de respecter les principes de base de la finance publique par le respect de l'orthodoxie financière par rapport aux recettes et aux dépenses des deniers publics locaux. La mission dévolue au contrôle de gestion sera alors un contrôle de conformité qui va s'exercer exclusivement sous la forme d'audit et d'inspection. L'outil de contrôle utilisé à cette époque est constitué du reporting et du budget traditionnel qui visent atteindre une finalité éthique. Les autorités locales étaient jugées et intéressées sur la base de leur respect des règles et procédures de décaissement et d'encaissement. Les autorités élues sont confinées dans un rôle de législateur et les mangeurs dans un rôle d'application de la législation. La conception a évolué pour ouvrir une nouvelle approche dite approche de la rationalité.

Cette nouvelle approche sera animée par une finalité économique. Pour atteindre cette finalité, le contrôle de gestion aura deux missions fondamentales. La performance des collectivités locales sera vue en termes d'efficacité et d'efficience. L'évaluation de l'action publique locale sera faite de la mesure de l'input et la mesure de l'output. Les acteurs vont se préoccuper dans un premier temps de gérer le coût des intrants et l'effort organisationnel consenti pour offrir un service ou un produit. L'objectif sera la minimisation des coûts sans tenir compte de la production. Des efforts sont faits pour développer des standards de coût unitaire. Les autorités élues vont s'atteler à allouer les ressources et les mangers vont se préoccuper de la gestion des coûts. Le contrôle budgétaire va prendre la forme d'un contrôle des coûts et l'outil de contrôle de gestion sera un budget des inputs. Cette conception va montrer ses limites parce qu'elle ne permet pas réellement de juger les acteurs sur la base de leurs résultats. En effet pour corriger

les faiblesses de cette approche, un accent sera mis sur la production. L'objectif des managers sera alors de maximiser la production pour un coût donné. Le contrôle sera un contrôle des résultats sur la base de l'output. L'outil de contrôle de gestion sera un budget d'output et l'incitation se fera sur la base du résultat. Il est utile de signaler qu'à cette période les indicateurs de performance utilisés sont des indicateurs purement quantitatifs qui ne se soucient point de la qualité ou de la désirabilité des produits ou services offerts. D'où une troisième conception de la performance pour mettre l'accent sur la qualité et la désirabilité du service offert.

La finalité de cette dernière conception de la mesure de performance est une finalité politique. Ici, deux missions sont assignées au contrôle de gestion. Une première mission est d'évaluer l'impact des services et produits offerts sur les citoyens. Le contrôle de gestion aura donc pour mission de mesurer l'outcome et l'autorité élue sera jugée sur la base de la satisfaction qu'elle donne aux attentes des citoyens contribuables. L'outil de contrôle de gestion développé ici sera un budget d'outcome et la planification stratégique. Ce budget va au-delà des éléments quantitatifs des budgets d'input et d'output pour prendre en considération des indicateurs qualitatifs. C'est un outil orienté client qui va intégrer les aspirations des citoyens et les objectifs politiques des autorités élues. La deuxième mission du contrôle de gestion dans la finalité politique est la mesure de l'accountability. Elle met en exergue la responsabilité des autorités élues devant les citoyens. Les collectivités locales ont développé le benchmarking pour accroître la transparence, l'accountability et tenir compte des attentes des citoyens.

Un dernier outil plus intégrateur a été développé par certaines municipalités dans le but d'un pilotage stratégique. En effet la balanced scorecard a été développé dans une mission d'accountability professionnel des managers et politique des autorités élues.

Si cet état de la littérature sur la performance des collectivités locales a le mérite de présenter les différents aspects de la performance des collectivités locales, il a néanmoins des limites indéniables. Une première de ces limites est qu'il est trop axé sur la littérature et pratique anglo-saxonnes, ce qui n'a pas permis de mettre en relief, exception faite des travaux de ter Bogt (1999, 2001, 2003, 2004 et 2008) et quelques rares d'autres travaux, la pratique du pilotage de la performance des municipalités des pays de l'Europe continentale. Une deuxième limite tient au découpage temporel de la pratique de la performance des collectivités locales. En effet, la conception et la mise en œuvre des outils, les missions et les finalités du contrôle de gestion ne s'est pas opérée au même moment et de la même manière dans les municipalités. Même aux Etats-Unis, pionniers de la recherche sur la performance des collectivités locales, l'utilisation de la performance a été très diversifiée et à des périodes

très éparpillées. La dénomination des certains concepts n'est pas aussi uniforme dans la littérature utilisée. Toute chose qui limite un peu la qualité du découpage que nous avons effectué dans cet état de la littérature. Une dernière limite de ce travail est la-non prise en compte des facteurs d'impact des outils de performance révélés dans cet état de littérature. Cette dernière limite fera l'objet de notre prochaine communication.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Ammons D. N. & Rivenbark W. C. (2008) "Factors influencing the use of performance data to improve municipal services: Evidence from North Carolina Benchmarking project", *Public Administration Review*, Mars/April 2008
- Ammons D. N. (1995) "Overcoming the inadequacies of performance measurement in local government: The case of libraries and leisure's services", *Publics Administration Review*, Vol. 55 n°1, pp. 37-47
- Atkinson A. A., Waterhouse H. J., Wells R. B. (1997) "A stakeholder Approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, Spring 1997 pp. 25-37
- Blair H. (2000) "Participation and accountability at the periphery: democratic local governance in six countries", *World Development*, Vol. 28 n°1, pp. 21-39
- Banker D. R., Potter G., Srinivasan D. (2000) "An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures", *The Accounting Review* Vol. 75 n°1, pp. 65-92
- Berman E. & Wang X. (2000) "Performance measurement in USA counties: Capacity for reform", *Public Administration Review*, Vol. 60 n°5
- Bessire D. (1999) "Définir la performance", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, Tome 5 Vol. 2, pp. 127-150
- Beyer Janice M. & Harrison M. Trice (1982) "The utilization process: A conceptual framework and synthesis of empirical findings", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 27 n° 4, pp. 591-622
- Bouquin H. (1989) "Contrôle, in JOFFRE P. SIMON Y.", *Encyclopédie de gestion*, Paris, Economica, Vol. 1, pp. 551-566
- Bourguignon A. (1995) " Peut-on définir la performance ? ", *Revue Française de comptabilité* n° 269 Juillet-Août, pp. 61-65
- Bowerman M., Ball A. & Francis G. (2001) "Benchmarking as a tool for the modernization of local government", *Financial Accountability & Management*. Vol. 17 n° 4, pp. 321-329
- Brown R. E. & Pyers B. J. (1988) "Teeth into the efficiency and effectiveness of public services", *Public Administration Review*, Vol. 48 n°3, pp. 735-743
- Budding G. T. (2004) "Accountability, environmental uncertainty and government performance: Evidence from Dutch municipalities", *Management Accounting Research* Vol. 15, pp. 285-304
- Burns W. J. & Waterhouse J. H. (1975) "Budget control and organization structure", *Journal of Accounting Research* (Autumn) Vol. 13, pp.177-203
- Charpenter L. V. & Feroz H. E. (2001) "Institutional theory and accounting rule choice: An analyse of four US State governments decisions to adopt Generally Accepted Accounting Principles", *Accounting organization and Society*, Vol. 26, pp. 565-596
- Chia M. Y., Koh C. H. (2007) "Organizational culture and the adoption of management accounting practices in the public sector: a Singapore study", *Financial Accountability and Management*, Vol.23 n°2, May, pp. 189-213
- Christiaens J. (1999) "Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15 n°1, pp.21- 40
- De Lancer Julnes P. & Holzer M. (2001) "Promoting the utilization of performance measures in public organizations: An empirical study of factors affecting adopting and implementation", *Public Administration Review*, Vol. 61 n°6, pp. 693-708
- Dooren Van Wouter (2005) "What makes organizations measure? Hypothesis on the causes and conditions for performance measurement", *Financial Accountability & Management*, Vol.21 n°3, pp363- 384
- Dupuis G. & Guédon M. J. (1996). *Droit administratif*, 3è édition, Paris, Armand Colin.
- Ebdon C., & Franklin A. (2006) "Citizen Participation in budgeting theory", *Public Administration Review*, May-June, pp. 437-447
- Edwards D. & Thomas Clayton J. (2005) "Developing a Municipal Performance Measurement System: Reflections on the Atlanta Dashboard", *Public Administration Review* Vol. 65 2005 n°3, May- June, pp. 369-376

- Ezzamel M., Robson K., Stapleton P. & Mclean C. (2007) "Discourse and institutional change: "Giving accounts" and accountability", *Management Accounting Research*, Vol. 18 pp. 150-171
- Francis P. & James R. (2003) "Balancing rural poverty reduction and citizen participation: The contradictions of Uganda's decentralization program", *World Development*, Vol. 31 n°2, pp. 325-337
- Folz D. H. (2004) "Service Quality and Benchmarking the Performance of Municipal Services", *Public Administration Review*, Vol. 64 n°2, March/April, pp. 209-220
- Gibert P. (1986) "Management public, management de la puissance publique", *Politique et management Public* Vol. 4 n°2
- Goddard A. (1997a) "Organizational culture and budgetary control in a UK local government organizations", *Accounting and Business Research*, Vol. 27 n°2, pp. 111-123
- Goddard A. (1997b) "Organizational culture and budget related behaviour: A comparative contingency study of three local government organizations", *International Journal of Accounting* Vol. 32 n° 1, pp. 79-98
- Goddard A. (2005) "Accounting and NPM in UK local government- contributions towards governance and accountability", *Financial Accountability & Management*, Vol. 21 n°2, pp.191-219
- Grizzle G. A. & Pettijohn C. D. (2002) "Implementing performance-based program budgeting: A system dynamics perspective", *Public Administration Review*, Vol. 62 n°1, pp. 51-62
- Guthrie J. Olson O. & Humphrey (1999) "Debating development in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15 n°3/4, pp.209-228
- Hatry H. P. (1999) "Mini-symposium on intergovernmental comparative performance data", *Public Administration Review*, Vol. 59 n°2, pp. 101-104
- Hatry H. P., Gerhart C. & Marshall M. (1994) "Eleven ways to make performance measurement more useful to public managers", *Public Management (ICMA)*, Vol. 76 pp.15-18
- Heinrich J. C. (2002) "Outcomes-based performance management in the public sector: Implications for government accountability and effectiveness", *Public Administration Review*, Vol. 62 n°6, pp.712-725
- Hood C. (1995) "The New Public Management in the 1980s: Variations on a theme", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, n°1/2, pp.93-109
- Ittner C., Larcker D. (2003) "Coming up short on nonfinancial performance measurement", *Harvard Business Review*, November, pp. 88-95
- Kaplan R. S., Norton D. P. (1992) "The Balanced Scorecard measures that drive performance", *Harvard Business Review*, January/February, pp. 71-79
- Kelly K. O. (2007) "Feedback and incentive on nonfinancial value drives: Effects on managerial decision making", *Contemporary Accounting Research*, Vol.24 n°2 (Summer 2007), pp. 523-556
- Kelly M. J., Swindell C. (2002) "A multiple-indicator approach to municipal service evaluation: correlating performance measurement and citizen satisfaction across jurisdictions", *Public Administration Review*, Vol. 62 n°5 Sept/Oct 2002, pp. 610-620
- Kloot L. & Martin J. (2000) "Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government", *Management Accounting Research* Vol. 11, 2000, pp 231-251
- Kopczynski M. & Lombardo M. (1999) "Comparative performance measurement: Insights and lessons learned from a consortium effort", *Public Administration Review*, Vol. 59 n°2, pp.124-134
- Lapsley I. (1999) "Accounting and the New Public Management: Instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?", *Financial Accountability and Management*, Vol. 15 n°3/4, pp. 201-7
- Manor J. (1999) "The political economy of democratic decentralization", Washington: World Bank.
- Melkers J. E. & Willoughby K.G. (2001) "Budgeter's views of State performance- budgeting systems: distinctions across branches", *Public Administration Review*, Vol. 61 n°1, pp.54-64
- Melkers J., Willoughby K. (2005) "Models of Performance-Measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects", *Public Administration Review*, Vol. 65, n°2 March/April, pp. 180-190
- Merchant K. A. (1982) "The control function of management", *Sloan Management Review*, Vol. 23 (summer), pp. 43-55
- Moynihan D. P. (2006) "Managing for results in state government: Evaluating a decade of reform", *Public Administration Review*, Vol. 66 n°1, pp.78-90
- Otley D. (1999) "Performance management: A framework for control systems research", *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp.363-382
- Piotrowski S. J. & David H. Rosebloom (2002) "Nonmission-Based value in results-oriented public management: The case of freedom of information", *Public Administration Review*, Vol. 62 n°6, pp. 643-657
- Poister H. T. & Streib G. (1999) "Municipal Government: Assessing the state of the practice", *Public Administration Review*, Vol. 59 N°4, pp. 325-335
- Poister H. T., Streib G. (2005) "Elements of Strategic Planning and Management in Municipal Government: Status after two Decades", *Public Administration Review*, Vol. 65 n°1 January/February, pp. 45-56

- Pollitt C. (1986) "Beyond the managerial model: The case for broadening of performance assessment in government and public service", *Financial Accountability and Management* Vol.2, pp.155-170
- Robert J. (1991) "Possibilities of accountability", *Accounting, organizations and management*, Vol. 17 n°4, pp. 355-68
- Robert J. & Scapens R. (1985) "Accounting systems and systems of accountability – Understanding accounting practices in their organizational context", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10 n°4, pp.443-56
- Said A. A., Hassab Elnaby R. H., Wier B. (2003) "An empirical investigation of the performance consequence of nonfinancial measures", *Journal of Management Accounting Research* Vol. fifteen, pp. 193-22
- Scott W. R. (1987) "The adolescence of institutional theory", *Administration Science Quarterly*, Vol. 32, pp. 493- 511
- Sinclair A. (1995) "The chameleon of accountability: Forms and discourses", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 n° 213, pp. 219-37
- Siverbo S. & Johansson T. (2006) "Relative performance evaluation in Swedish local government", *Financial Accountability & Management*, Vol. 22 n°3
- ter Bogt H. J. (2004) "Politician in search of performance information?- Survey research on Dutch Aldermen's use of performance information", *Financial Accountability & Management*, Vol. 20 n°3, pp. 221-252
- ter Bogt H. (2001) "Politicians and output oriented performance evaluation in municipalities", *European Accounting Research*, Vol. 10 n°3, pp.621-643
- ter Bogt H. (2003) "Performance evaluation style in governmental organizations: How do professional managers facilitate politicians' work?", *Management Accounting Research* Vol. 14 n°4, pp.311-332
- ter Bogt H. J. (2008) "Recent and future management change in local government: Continuing focus on rationality and efficiency?", *Financial Accountability and Management* Vol. 24 n°1, pp. 31-57
- ter Bogt J. H., Helden V. J. (2000) "Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations", *Management Accounting Research*, Vol.11, pp.263-279
- Van Helden G. J. (1998) "A review of the policy and management instruments projects for municipalities in the Netherlands", *Financial Accountability Management*, Vol. 14 n°2, pp. 85-104
- Wholey J. & Hatry H. (1992) "The case for performance monitoring", *Public Administration Review*, Vol. 52 n°6, pp. 604-610
- Williams W. D. (2003) "Measuring government in the early twentieth century", *Public Administration Review*, Vol. 63 n°6
- Williams W. D. (2004) "Evolution of performance measurement until 1930", *Administration & Society* Vol. 36, pp. 131-165
- Wollmann H. (2006) "The fall and rise of the local community: A comparative and historical perspective", *Urban Studies* Vol. 43 n°8 July, pp. 1419-1438
- Worthington Andrew C. (2000) "Cost efficiency in Australian local government: A comparative analysis of mathematical programming and econometric approach", *Financial Accountability & Management*, Vol. 16 n°3, pp. 201-223
- Yamamoto K. (1999) "Accounting system reform in Japanese local governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15 n° 3&4
- Yang K. & Yi Hsieh J. (2007) "Managerial effectiveness of government performance measurement: Testing a middle-range model", *Public Administration Review*, Sept -Oct 2007