UNIVERSITÉ D'ORLÉANS

ÉCOLE DOCTORALE « SCIENCES DE L'HOMME ET DE LA SOCIÉTÉ »

LABORATOIRE VALLOREM – EA 6296

THÈSE présentée par :

Frédérique LETORT

soutenue le : **22 novembre 2016**

pour obtenir le grade de : **Docteur de l'Université d'Orléans**

Discipline/ Spécialité : Sciences de Gestion

La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité ?

THÈSE dirigée par :

Stéphane ONNÉE Professeur des Universités, Université d'Orléans
Pascal FABRE Professeur des Universités, Université de Franche-Comté

RAPPORTEURS :

Christophe MAUREL Professeur des Universités, Université d'Angers
François MEYSSONNIER Professeur des Universités, Université de Nantes

---

JURY :

François MEYSSONNIER Professeur des Universités, Université de Nantes, Président du jury
David CARASSUS Professeur des Universités, Université de Pau
Pascal FABRE Professeur des Universités, Université de Franche-Comté
Christophe MAUREL Professeur des Universités, Université d'Angers
Stéphane ONNÉE Professeur des Universités, Université d'Orléans

À Dominique Bessire

REMERCIEMENTS

A l'issue de ce travail doctoral, je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à mes co-directeurs de thèse, qui m'ont fait confiance pour mener à bien ce projet. Je remercie donc Madame la Professeure Dominique Bessire qui m'a encouragée à me lancer dans la recherche et qui m'a accompagnée avec une extrême bienveillance lors de ces premières années de thèse ; Monsieur le Professeur Pascal Fabre, qui m'a également incitée à faire une thèse et qui, malgré la distance géographique, m'a énormément aidée à progresser dans ce travail difficile par ses conseils avisés ; et Monsieur le Professeur Stéphane Onnée sans qui cette recherche doctorale n'aurait pas abouti.

Je remercie chaleureusement Messieurs les Professeurs François Meyssonnier et Christophe Maurel, d'avoir accepté d'être les rapporteurs de cette thèse, et Monsieur le Professeur David Carassus, d'avoir bien voulu participer au jury de soutenance.

Cette recherche n'aurait pas pu se réaliser sans les nombreuses personnes qui ont participé à mon étude terrain, qu'elles en soient ici remerciées ; plus précisément, je remercie les cadres territoriaux et les élus de l'agglomération d'Orléans ayant accepté de prendre sur leur temps pour répondre à mes questions, et plus particulièrement Monsieur Charles-Éric Lemaignen, Président de la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire et Président de l'Assemblée des Communautés de France (AdCF), qui a bien voulu me mettre en contact avec son association afin de diffuser mon questionnaire. Je remercie également la Chaire OPTIMA qui, par l'intermédiaire du Professeur David Carassus, a également bien voulu diffuser mon questionnaire, ainsi que Madame Claire Delpech, de l'AdCF, pour son aide précieuse lors de mon enquête quantitative.

Ce travail doctoral s'est également construit avec l'aide des membres du laboratoire VALLOREM d'Orléans et de Tours, notamment par les conseils et les remarques prodigués lors des séminaires doctoraux. Je remercie plus particulièrement Nathalie Dubost, pour son aide déterminante dans mon étude quantitative grâce à sa maîtrise du logiciel SPSS ; Éline Nicolas pour m'avoir prêté ses ouvrages méthodologiques et épistémologiques ; Sophie Renault pour

son soutien et son intérêt pour mon travail ; Simon Bichon et Florent Giordano, avec qui j’ai partagé ce parcours de doctorant : nos échanges et notre soutien mutuel m’ont été d’une grande aide.

Enfin, je voudrais remercier ma famille, plus particulièrement mes parents et mon frère, ainsi que mes amis Céline, Laurent, Virginie et Paule, pour leurs encouragements et leur soutien indéfectible pendant ces quatre années.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS **5**

SOMMAIRE **7**

INTRODUCTION GÉNÉRALE **9**

CHAPITRE I - DIFFUSION ET IMPLANTATION DE LA COMPTABILITÉ DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : ÉLÉMENTS HISTORIQUES ET CONTEXTUELS **27**

SECTION 1 LA DIFFUSION DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : OBJETS D'ETUDE ET ELEMENTS HISTORIQUES 27
SECTION 2 LA DIFFICILE IMPLANTATION DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LE CONTEXTE DU NEW PUBLIC MANAGEMENT 82
SECTION 3 MOTIVATIONS ET JEUX DES ACTEURS DANS LE PROCESSUS D'IMPLANTATION DE LA COMPTABILITE DE GESTION 112
SYNTHESE DU CHAPITRE I 137

CHAPITRE II - L'ÉTUDE EXPLORATOIRE MULTI-SITES SUR UNE COMMUNAUTÉ D'AGGLOMERATION **139**

SECTION 1 LA METHODOLOGIE SUIVIE ET LA PRESENTATION DES CAS ETUDIES 139
SECTION 2 LES RESULTATS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 160
SECTION 3 LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 240
SYNTHÈSE DU CHAPITRE II 252

CHAPITRE III - L'ÉTUDE QUANTITATIVE À L'ÉCHELLE NATIONALE **255**

SECTION 1 LES OBJECTIFS DE L'ETUDE ET LA METHODOLOGIE ADOPTEE 255
SECTION 2 LES RESULTATS DE L'ENQUETE : TRAITEMENT ET ANALYSE 281
SECTION 3 LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE QUANTITATIVE 318
SYNTHÈSE DU CHAPITRE III 339

CONCLUSION GÉNÉRALE – DES ARCHÉTYPES DE LA COMPTABILITÉ DE GESTION AUX ÉLÉMENTS INFLUENÇANT LEUR TRANSPOSITION DANS LES ORGANISATIONS COMMUNALES **341**

SECTION 1 LES ARCHETYPES DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : UNE ANALYSE DE LA TRANSPOSITION D'UN OUTIL DE GESTION 341
SECTION 2 APPORTS, LIMITES ET PROLONGEMENTS DE LA RECHERCHE 366

BIBLIOGRAPHIE **375**

ANNEXES **387**

TABLE DES ILLUSTRATIONS **463**

TABLE DES ENCADRÉS **467**

TABLE DES TABLEAUX **469**

TABLE DES MATIÈRES **475**

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Dans le cadre de cette recherche doctorale nous avons choisi de croiser contrôle de gestion et management public en nous intéressant à un outil du contrôle de gestion, la comptabilité de gestion, dans le contexte des organisations du bloc communal. Dans cette introduction, après avoir présenté brièvement le contexte de cette recherche, nous exposerons successivement l'intérêt de la recherche, la problématique et les questions de recherche, les repères épistémologiques et enfin le design de la recherche. Nous conclurons cette introduction en annonçant le plan suivi par cette thèse.

Le contexte général et particulier des organisations du bloc communal

La commune est « *une collectivité territoriale administrée par le maire assisté par le conseil municipal*[1] » ; instituée avec la loi du 5 avril 1884, c'est une des plus anciennes institutions locales françaises. Actuellement la commune se caractérise par ses nombreuses compétences (état-civil, action sociale, éducation, voirie…) entraînant la gestion d'activités nombreuses, variées et hétérogènes, ce qui peut qualifier cette organisation de « conglomérat public » (Fabre et al, 2015). La commune a connu de nombreuses évolutions et réformes, essentiellement depuis une trentaine d'années. Ces réformes publiques ne ciblent pas uniquement les communes, mais l'ensemble du secteur public français. Nous pouvons notamment citer les lois de décentralisation de 1982 qui ont modifié en profondeur les attributions des collectivités territoriales, celles-ci voyant leurs compétences s'élargir et leur autonomie de gestion s'affirmer. Plus récemment, la LOLF[2], en 2001, a rénové le fonctionnement budgétaire de l'administration publique de l'Etat. Même si le cadre de la LOLF ne s'applique pas directement aux communes, celle-ci traduit une orientation plus nette vers la performance en promouvant une culture du résultat dans les organisations publiques. Les communes demeurent néanmoins autonomes dans leurs choix de gestion grâce au principe de libre administration[3], celles-ci ne sont donc pas directement concernées par la mise sous tension des administrations publiques qu'implique la LOLF. La culture managériale qui s'est développée dans les communes dès les années 1970 est plutôt la conséquence de pressions environnementales, comme la montée de la

[1] Dictionnaire Larousse.
[2] Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001.
[3] Article 72 de la Constitution.

contrainte financière et le développement de leurs missions et compétences (Maurino et al, 1987).

Depuis une quarantaine d'années, les réformes de la gestion publique se sont accélérées, la Rationalisation des Choix Budgétaires[4] en 1968 marquant le point de départ de la modernisation de la gestion de l'Etat. Ces évolutions législatives et réglementaires ont pour cadre de fond le contexte idéologique du New Public Management (NPM). Cette doctrine administrative d'inspiration libérale, telle que la qualifie Hood (1995), prône la suprématie des mécanismes du marché et des modes de gestion du secteur privé ; ainsi les pratiques managériales du secteur public doivent s'aligner sur celles des entreprises. Or, la notion même de management peut poser question dans les organisations publiques, car selon Gibert (2015, p. 5-6) « *l'existence même de l'approche en termes de management public soulève deux questions fondamentales : celle de la réalité de la différenciation du management public par rapport au management sans qualificatif – ou management de l'entreprise – et celle de la pertinence du management pour la sphère publique […] la question de la centralité ou de la marginalité du management est cruciale dans l'opposition public-privé* ». En effet, pour Gibert (2015), la place du management dans les organisations publiques est centrale quand on ramène celui-ci à la conduite d'une organisation, mais celui-ci peut être marginalisé quand la rationalité politique prend le pas sur la rationalité managériale.

Même si la France semble plus imperméable à l'idéologie du NPM que les pays anglo-saxons (Bartoli, 2009), les méthodes managériales font peu à peu leur chemin dans les organisations publiques françaises, et parmi celles-ci le contrôle de gestion et ses outils. En effet, selon l'idéologie du NPM, « *il existerait un modèle générique de management applicable aussi bien aux organisations publiques qu'aux organisations privées. En vertu de ce principe, les organisations étudiées et leurs managers se sont tournés vers les outils traditionnels du contrôle de gestion pour y trouver des solutions aux nouveaux problèmes qui leur étaient posés* » (Burlaud & Chatelain-Ponroy, 2015, p. 20). En tant que technique et outil du contrôle de gestion, la comptabilité de gestion fera l'objet de développements approfondis dans le chapitre I ; son cheminement historique dans les organisations sera retracé, tout comme l'évolution de ses dénominations. A ce stade nous retenons une définition de cet outil de gestion que nous estimons non restrictive et pouvant englober ses différentes appellations : d'après Burlaud & Simon (2003), la comptabilité de gestion (tout comme la comptabilité analytique et le calcul de coûts) permet de valoriser la consommation de ressources engendrée par un objet

[4] Arrêté du 13 mai 1968 relatif à la mise en place de la Rationalisation des Choix Budgétaires.

de coûts (produit, activité, centre), en sachant qu'« *un coût est un calcul par lequel on regroupe des charges selon un critère pertinent, ce qui suppose que l'on ait défini préalablement l'usage que l'on souhaitait en faire* » (Burlaud & Simon, 2003, p. 6).

A l'heure actuelle les communes font face à de multiples défis : le resserrement de la contrainte financière avec la diminution des dotations de l'Etat, la réorganisation territoriale imposée par la loi RCT[5] et la loi NOTRe[6] qui a pour conséquence une réorganisation des missions entre l'échelon communal et l'échelon intercommunal. L'intercommunalité, ou les différentes formes de coopération entre communes, existe depuis le XIX[e] siècle, et l'établissement public de coopération intercommunale est la structure juridique permettant le regroupement. L'évolution législative s'est accélérée depuis une vingtaine d'années, avec par exemple la loi du 12 juillet 1999 créant la communauté d'agglomération, ou plus récemment la loi MAPAM[7] en 2014 permettant la création de métropoles aux compétences élargies. A l'heure actuelle les frontières deviennent de plus en plus poreuses entre la commune et l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI), il nous a donc semblé important, dans notre recherche, d'englober ces deux niveaux administratifs dont les compétences et les missions sont de plus en plus liées et imbriquées. Dans la suite de nos développements, nous utiliserons les termes de bloc communal, de secteur communal ou d'organisations communales pour qualifier indistinctement communes et EPCI, notre terrain de recherche.

1. L'intérêt du sujet et de la recherche

En 1980, Gibert (p. 14) exprimait déjà les interrogations suscitées par le développement du contrôle de gestion dans les organisations publiques : « *l'étude du contrôle de gestion des organisations publiques soulève les mêmes types de questions que celle du management public dans son ensemble ; en particulier, présente-t-il une spécificité par rapport au contrôle de gestion dégagé à partir de l'expérience des entreprises privées ? Utilise-t-il les mêmes instruments ? Est-il praticable au même degré ? Etc.* ». L'utilisation du contrôle de gestion et de ses outils dans les organisations publiques suscite beaucoup de questions d'un point de vue managérial, et aussi d'un point de vue théorique pour les sciences de gestion dans un contexte autre que celui des entreprises.

[5] Loi Réforme des Collectivités Territoriales n° 2010-1563 du 16 décembre 2010, dite loi RCT.
[6] Loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant Nouvelle Organisation Territoriale de la République, dite loi NOTRe.
[7] Loi du 27 janvier 2014 relative à la modernisation de l'action publique territoriale et à l'affirmation des métropoles, dite loi MAPAM.

L'intérêt théorique de la recherche

D'un point de vue théorique la transposition des outils de gestion d'un secteur à un autre renvoie à la question de leur universalité ou de leur contingence. Un outil de gestion, comme la comptabilité de gestion, peut-il être transféré de façon intangible du secteur privé au secteur public, ou bien doit-il être adapté ? La contingence de l'outil doit donc être étudiée. De plus, l'adoption d'un nouvel outil de gestion dans le secteur public peut se révéler difficile à plusieurs égards : au regard des multiples parties prenantes (élus, usagers, agents, cadres territoriaux..), aux intérêts souvent divergents, qui caractérisent les organisations publiques ; au regard des particularités de leur production (des services publics pouvant être marchands, et le plus souvent non marchands) et au regard de leurs finalités qui diffèrent de celles des entreprises. L'implantation de l'outil de gestion provenant du secteur privé interroge les motivations des acteurs : la finalité de l'adoption de l'outil de gestion est-elle réellement l'efficience, ou l'outil est-il adopté à des fins de légitimation ? Il semble intéressant également d'observer si la transposition d'un outil de gestion garde intacte ses finalités intrinsèques ou si celles-ci sont détournées en fonction de l'intérêt des acteurs. Enfin la construction de typologies sur les modes d'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales constituera un apport théorique, notamment en ce qui concerne les approches et méthodes non recensées par la littérature et mises à jour par notre étude.

L'intérêt managérial de la recherche

Actuellement la littérature fournit peu d'éléments sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. D'un point de vue managérial, cette thèse s'efforcera de montrer à quel degré la comptabilité de gestion est présente dans les organisations du secteur communal, et de dresser un panorama des approches et des méthodes utilisées, ainsi que des objectifs auxquels répond la comptabilité de gestion dans ces organisations. L'intérêt de cette recherche réside également dans la possibilité de montrer si cet outil de gestion se justifie dans cette forme d'organisation, et si c'est le cas pour quels usages la comptabilité de gestion est utile aux organisations communales. En effet la question se pose de savoir si la comptabilité de gestion est un outil « actionnable », autrement dit si une action sur les coûts est réellement possible dans des organisations se caractérisant par l'importance de leurs coûts fixes. De façon plus précise il importe de montrer si l'usage de la comptabilité de gestion se justifie dans un contexte financier contraint, car la mesure de la consommation de ressources est un enjeu fort pour les managers, les programmes de réduction des coûts ne constituant plus des démarches

isolées (Guenoun & Turc, 2016). Dans une logique plus large d'évaluation des politiques publiques, la comptabilité de gestion peut également contribuer à éclairer les phénomènes de redistribution à l'œuvre dans les organisations du bloc communal.

2. La formulation de la problématique et des questions de recherche

Dans le cadre de cette recherche doctorale nous avons choisi d'étudier la comptabilité de gestion dans le contexte particulier des organisations du bloc communal. Notre problématique de gestion, au sens de Nikitin (2006) c'est-à-dire un « *dilemme récurrent que se posent les managers* », porte sur **la transposition des outils de gestion du secteur privé au secteur public**. En effet, dans le cadre général de notre recherche, nous étudions un outil de gestion initialement conçu pour les entreprises, avant d'être adopté par d'autres organisations aux finalités différentes, les communes et les EPCI. Ce transfert de techniques peut de prime abord apparaître comme une évidence puisque la comptabilité de gestion a depuis longtemps fait ses preuves dans les entreprises, mais selon Burlaud & Chatelain-Ponroy (2015, p. 20), « *cette simplicité apparente cache un problème de taille : celui de la pertinence de ces outils [de contrôle] dans un contexte différent de celui qui les ont vus naître, c'est-à-dire de la possibilité de transférer des techniques vers des champs nouveaux* ». Dans les entreprises la comptabilité de gestion vise clairement l'amélioration de l'efficience de celles-ci, or même si ces dernières années la recherche d'efficience devient de plus en plus prégnante dans les organisations publiques, ce n'est pas leur finalité première. Le transfert des techniques du secteur privé au secteur public, ou leur transposition, ne semble donc pas aller de soi. La transposition, c'est-à-dire « *le transfert sous une forme adaptée des méthodes ou des techniques d'un domaine dans un autre*[8] », interroge les sciences de gestion en renvoyant à des questions d'universalité et de contingence des outils de gestion. Etymologiquement, au XV^{e} siècle, la transposition correspond à « *l'action de porter d'un lieu dans un autre*[4] », ce qui montre bien l'essence de ce terme, et dans notre contexte l'action de véhiculer les outils de gestion d'un secteur à un autre, avec seulement une nuance : les outils de gestion, bien que transposés, demeurent utilisés dans leur secteur initial.

[8] Définition du Centre national de Ressources Textuelles et Lexicales, www.cnrtl.fr

Cette problématique nous conduit à étudier la comptabilité de gestion dans sa forme et dans ses finalités, dans le contexte des organisations du bloc communal, d'où la question de recherche principale de notre recherche : **quelle comptabilité de gestion pour les organisations du bloc communal ?**

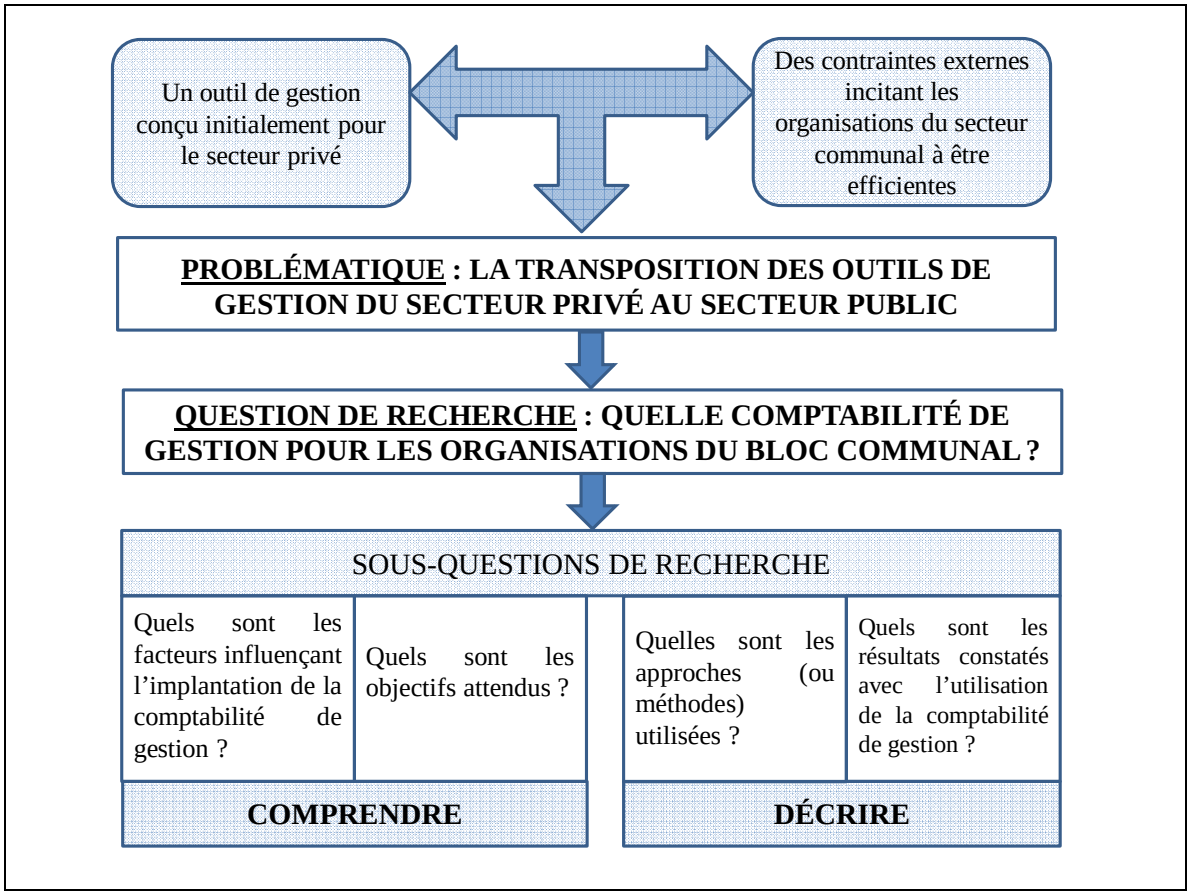
Cette question englobe à la fois le « contenu », c'est-à-dire à la forme prise par la comptabilité de gestion (système, calculs de coûts, indicateurs extra comptables, méthode de calcul...), mais également le « processus » c'est à dire le cheminement menant des facteurs d'implantation à la production de calculs de coûts, en passant par la mise en œuvre de la comptabilité de gestion. Il semble difficile de séparer ces deux aspects, car les objectifs poursuivis conditionnent la forme prise par la comptabilité de gestion. Néanmoins, notre recherche ne portera pas sur la phase d'appropriation de l'outil, bien que nous l'ayons prévu initialement. En effet, lors des premiers entretiens exploratoires nous nous sommes rendu compte qu'il était extrêmement difficile d'apprécier le degré d'appropriation de la comptabilité de gestion par les acteurs sans être immergée dans l'organisation ; dans la première commune explorée, nous avons constaté des divergences de représentation importantes : maire-adjoint aux finances et directeur général des services avaient une représentation totalement différente de l'appropriation de la comptabilité de gestion par les agents. Ce concept posant des difficultés d'interprétation avec la méthodologie que nous avions choisie, nous l'avons écarté de nos questions de recherche.

La question de recherche principale se décline en quatre questions (ou sous-questions) de recherche relatives au « contenu » et au « processus » (voir figure 0.1 ci-dessous) :

1) **Quels sont les facteurs influençant l'implantation de la comptabilité de gestion ?** Y-a-t-il des facteurs de contingence comme la taille ou l'environnement ?
2) **Quels sont les objectifs attendus ?** Qu'est-ce qui a conduit les organisations communales à adopter cet outil de gestion ? Et pour quels usages ?
3) **Quelles sont les approches utilisées ?** Autrement dit s'agit-il d'une approche par le haut (système global) ou par le bas (calculs de coûts décentralisés) ? Et quelles sont les méthodes de calcul utilisées ?
4) **Quels sont les résultats constatés avec l'utilisation de la comptabilité de gestion ?** La comptabilité de gestion produit-elle des coûts qui sont utilisés ou non ?

Les questions de recherche 1) et 2) visent la compréhension d'un phénomène et s'inscrivent dans une recherche sur le processus, tandis que les questions 3) et 4) visent la description d'un phénomène et s'inscrivent dans une recherche sur le contenu.

Figure 0.1 - Formulation de la question principale et des questions de recherche



3. Quelques repères épistémologiques

L'épistémologie, en tant « *qu'étude de la constitution des connaissances valables* » (Piaget, 1967, p. 6), et la méthodologie de la recherche sont étroitement liées ; selon Gavard-Perret et al. (2008), la façon dont le chercheur se positionne épistémologiquement conditionnera son processus d'élaboration des connaissances. Il importe donc dans une recherche doctorale de se situer dans un paradigme épistémologique. En général, le chercheur se positionnera par rapport aux éléments fournis par les trois grands paradigmes épistémologiques usuellement reconnus en sciences de l'organisation : le paradigme positiviste, le paradigme constructiviste et le paradigme interprétativiste (Perret & Séville, 2007). Le tableau 0.1 ci-dessous synthétise les principales questions de ces trois paradigmes épistémologiques.

Tableau 0.1 – Positions épistémologiques des paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste, d'après Perret & Séville (2007)

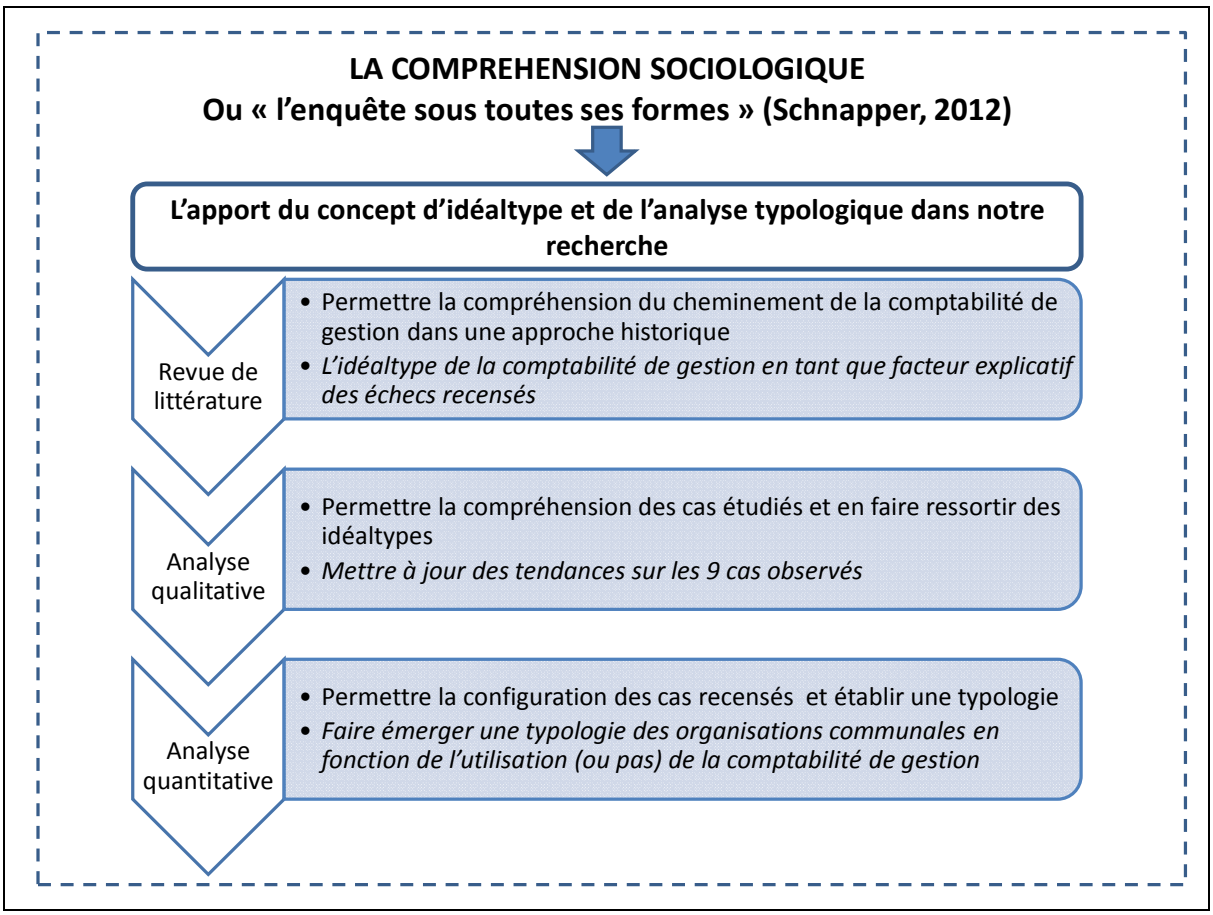
	Le positivisme	**L'interprétativisme**	**Le constructivisme**
Quel est le statut de la connaissance ?	Hypothèse réaliste	Hypothèse relativiste	
La nature de la « réalité »	Indépendance du sujet et de l'objet Hypothèse déterministe	Dépendance du sujet et de l'objet Hypothèse intentionnaliste	
Comment la connaissance est-elle engendrée ?	La découverte	L'interprétation	La construction
Le chemin de la connaissance scientifique	Statut privilégié de l'explication	Statut privilégié de la compréhension	Statut privilégié de la construction

De prime abord et en tant que jeune chercheur, il n'est pas aisé de s'inscrire dans un paradigme épistémologique, et ce encore moins au commencement de la recherche doctorale. La réflexion épistémologique nécessite de mûrir, et dans notre cas elle s'est construite parallèlement à la réalisation de la revue de littérature et à la définition des questions de recherche. Progressivement il est apparu que notre recherche s'inscrivait davantage dans une approche interprétativiste. En effet, notre thématique de recherche - la comptabilité de gestion dans les organisations communales - a conduit à définir un objectif de recherche visant d'une part la description de la situation de la comptabilité de gestion dans un type d'organisation donnée, les organisations communales, et d'autre part la compréhension du processus d'implantation de cet outil de gestion dans ce type d'organisation. Nous nous positionnons plutôt dans une approche compréhensive, ce qui peut être qualifié d'interprétativisme selon Dumez (2010, p. 4) : « *Popper s'inscrit, en matières de sciences sociales, dans la tradition de Dilthey et Weber, celle de l'approche compréhensive, c'est-à-dire dans ce qu'il paraît être convenu d'appeler aujourd'hui l'interprétativisme* ». Il s'agit alors de s'intéresser aux interprétations des acteurs car « *dans la sociologie compréhensive, l'acteur est situé au centre du dispositif de recherche. Le chercheur s'intéresse aux perceptions et aux intentions des acteurs. C'est le sens, la signification, que les individus donnent à leurs actes qui constitue le véritable objet de*

recherche » (Le Flanchec, 2011, p. 4). La sociologie compréhensive, ou compréhension sociologique selon les traductions du « verstehende soziologie » (Isambert, 1993 ; Schnapper, 2012), « *est une science qui se propose de comprendre par interprétation, l'activité sociale et par là d'expliquer causalement son déroulement et ses effets* » (Weber, 1922, p. 28). Dans cette perspective, il s'agit de donner du sens aux interprétations des acteurs, de comprendre les interactions entre acteurs de façon contextuelle (Perret & Séville, 2007). Pour Weber, la compréhension sociologique nécessite de la part du chercheur une véritable empathie afin de comprendre les motivations réelles des acteurs, celui-ci peut également utiliser un outil conceptuel, l'idéaltype pour interpréter les comportements (Le Flanchec, 2011).

Dans notre recherche, la compréhension sociologique nous a servi de cadre épistémologique, mais aussi de support méthodologique par l'utilisation du concept d'idéaltype et la réalisation de typologies. L'idéaltype est « *un tableau simplifié et schématisé de l'objet de la recherche auquel l'observation systématique du réel doit être confrontée* » (Schnapper, 2012, p.18). Lors de la phase de revue de littérature, le concept d'idéaltype, en tant qu'instrument pour comprendre la réalité et la rendre intelligible (Schnapper, 2012), nous permet de mieux comprendre le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, dans une perspective historique. Lors de l'étude qualitative, l'analyse typologique nous permet de faire émerger des idéaltypes (ou idéaux types) de la comptabilité de gestion par la compréhension des cas étudiés, et ainsi d'aider à la formulation d'hypothèses de recherche. Dans la phase d'étude quantitative, l'analyse typologique permet une interprétation et une classification des cas observés car selon Schnapper (2012, p. 16) « *l'analyse typologique n'est pas nécessairement liée à l'adoption des méthodes dites qualitatives, par entretiens et interprétation non statistique. […] elle a été utilisée avec succès à partir d'une enquête de type objectiviste, menée par échantillon, passation de questionnaires et analyse statistique* ». La figure 0.2 ci-dessous résume l'apport de la sociologie compréhensive dans notre recherche doctorale.

Figure 0.2 – La démarche compréhensive et le concept d'idéaltype en tant que support épistémologique et méthodologique de la recherche, inspiré de Schnapper (2012)



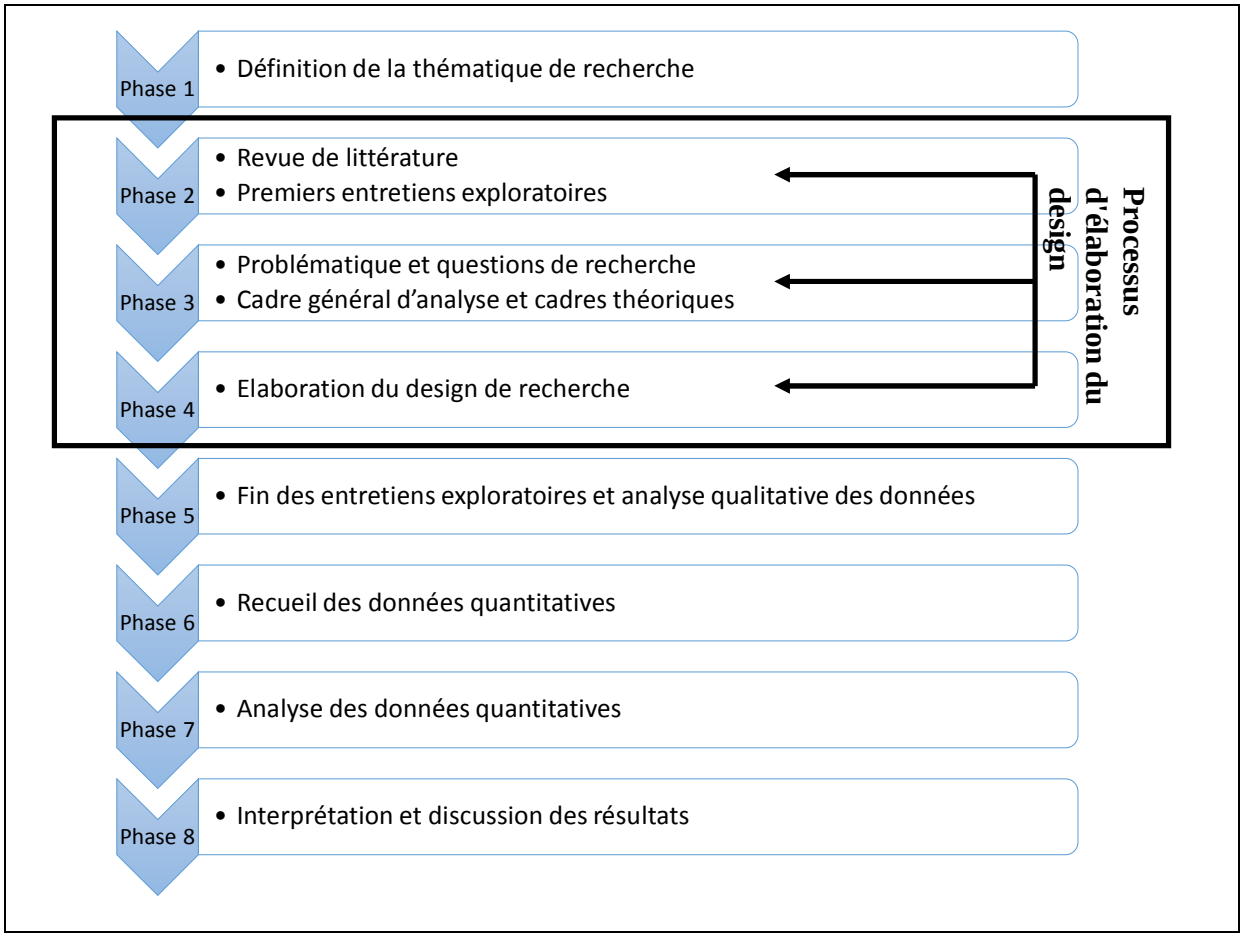
4. Le design de la recherche

Selon Royer & Zarlowski (2007b, p.143) « *le design de la recherche, ou l'architecture de la recherche, est la trame qui permet d'articuler les différents éléments d'une recherche : problématique, littérature, données, analyse et résultat* ». Le design de recherche a été élaboré après la réalisation de la revue de littérature et les premiers entretiens exploratoires. Après la définition de la thématique de recherche, il était important d'effectuer la revue de littérature afin d'avoir une idée plus précise de l'état des connaissances sur le sujet ; il s'est vite avéré que la littérature était plus abondante dans les années 1980 et 1990 que dans les années 2000 et 2010, ce qui était intéressant pour apprécier la genèse historique de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, mais beaucoup moins pour faire un constat de son utilisation actuelle. Nos objets de recherche ont donc pu être replacés dans une perspective historique tout en constatant que la littérature sur la comptabilité de gestion dans les organisations communales était plutôt pauvre sur les années 2000 et 2010. Afin d'obtenir un

éclairage sur la situation actuelle de cet outil de gestion, des entretiens exploratoires se sont révélés nécessaires. Nous nous sommes orientés vers une exploration hybride, qui combine des allers-retours entre des observations et des connaissances théoriques, issues de la littérature (Charreire-Petit & Durieux, 2007). Cette démarche permet ainsi de donner du sens aux observations réalisées et d'enrichir et de compléter des connaissances antérieures.

Ces entretiens, ainsi que l'apport de la littérature, ont permis d'affiner problématique et questions de recherche (exposées précédemment au point 2), puis de poser un cadre global d'analyse. Les entretiens exploratoires réalisés à l'échelle d'une communauté d'agglomération nous ont laissé apercevoir la diversité des situations communales en matière de comptabilité de gestion et nous ont incité à nous orienter vers un design combinant recueils de données qualitatives et quantitatives. En effet, l'analyse qualitative exploratoire présente l'intérêt de pouvoir mettre à jour certains phénomènes, et ainsi de poser des hypothèses qui serviront de support à une analyse quantitative sur un plus grand nombre d'organisations communales (voir figure 0.3 ci-dessous).

Figure 0.3 – L'élaboration du design de recherche, inspiré de Royer & Zarlowski (2007)



Lors de l'élaboration du design de recherche, les principales questions portent sur les modes de recueil des données, la composition et la taille de l'échantillon, ainsi que les méthodes d'analyse.

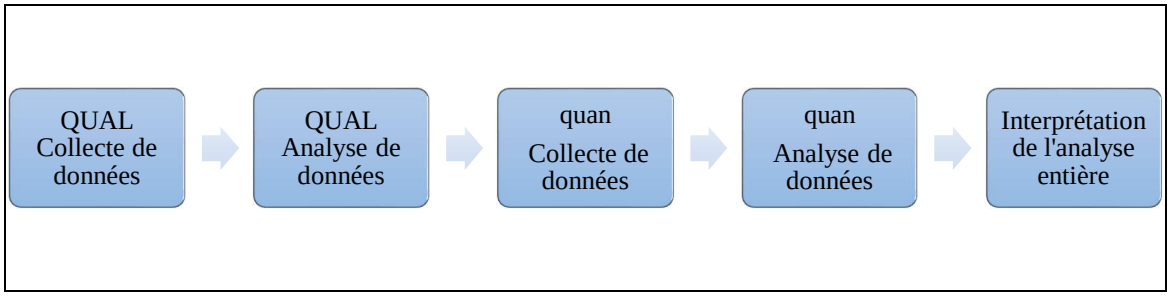
L'intérêt d'une méthodologie mixte pour le recueil des données

Les démarches de recherche mixtes, ou méthodologies mixtes, combinent des méthodes à la fois qualitatives et quantitatives (Avenier & Thomas, 2011). Cette méthodologie fait débat car certains chercheurs considèrent que ces deux méthodologies reposent sur des hypothèses épistémologiques différentes, et sont donc incompatibles dans un même projet de recherche (Aldebert & Rouzies, 2011). D'autres voient leur utilité mais seulement dans certains paradigmes épistémologiques dont l'interprétativisme est exclu (Avenier & Thomas, 2011). Néanmoins, Dumez (2011, p. 48) souligne l'intérêt de combiner ces deux méthodologies : « *pourquoi le fait d'aller au contact des acteurs à étudier et de leurs pratiques, les interroger, les observer, construire un changement avec eux (toutes choses habituellement associées à la*

recherche qualitatives), devrait-il empêcher de manier des séries de chiffres ou de données temporelles qui justement éclairent la qualité des phénomènes étudiés ? La recherche qualitative ne s'oppose donc pas à la recherche quantitative. Les deux exigent des compétences différentes de la part du chercheur, mais elles peuvent s'enrichir mutuellement et, notamment, le traitement de séries chiffrées peut constituer un apport substantiel à la recherche qualitative ». Dumez (2011, p. 56) considère également que les méthodes quantitatives peuvent s'insérer dans une démarche compréhensive : « *une dimension quantitative appropriée peut aider au processus de compréhension, et il faut réfléchir à cette dimension* ».

Creswell (2009) propose plusieurs modèles de méthodes mixtes comme la triangulation (obtenir des données différentes mais complémentaires), le design explicatif (l'analyse qualitative permet d'approfondir et d'expliquer les données quantitatives) ou le design exploratoire (la méthode qualitative permet la découverte de la thématique pour ensuite élaborer un outil permettant de générer des données quantitatives). Dans notre recherche, le design exploratoire nous permet de découvrir certains phénomènes non révélés par la littérature (en mettant en œuvre une méthodologie qualitative), puis d'analyser plus globalement ces phénomènes (en mobilisant des méthodes quantitatives), et enfin de proposer une interprétation générale des données obtenues (voir figure 0.4 ci-dessous). Le processus est séquentiel, la méthode qualitative est suivie de la méthode quantitative, cette dernière permettant de développer les résultats de la précédente ; les données sont donc collectées successivement. Dans l'approche de Creswell (2009) la méthode qualitative est censée avoir davantage de poids que la méthode quantitative. Nous ne nous inscrivons pas véritablement dans ce postulat, car il nous semble que l'analyse quantitative a plus de poids dans l'interprétation des données du fait de sa plus large portée et de sa visée confirmatoire.

Figure 0.4 – Le design exploratoire, d'après Creswell (2009)



Dans cette méthodologie mixte où il s'agit d'explorer et de tester, la démarche est abductive. En effet, selon Charreire-Petit & Durieux (2007), « *le chercheur en management procède cependant le plus souvent par abduction ou adduction. En effet, il est fréquent que le chercheur*

explore un contexte complexe, empreint d'observations nombreuses, de différentes natures et au premier abord ambiguës. Il va tenter alors de structurer son système d'observations pour produire du sens ». Notre enquête exploratoire nous permet de dégager des faits qui servent de base à la formulation d'hypothèses, c'est-à-dire des « *conjectures sur l'apparition ou l'explication d'un événement* » (Charreire-Petit & Durieux, 2007, p. 65), qu'il conviendra ensuite de tester et de discuter.

La composition et la taille de l'échantillon

D'une façon générale, nous avons choisi de collecter les données en utilisant l'enquête, de façon qualitative pour la phase exploratoire, et de façon quantitative afin de confirmer les hypothèses construites à l'issue de la première phase (Gavard-Perret et al, 2008). Comme le souligne Schnapper (2012, p. 11-12), l'enquête est le support de l'analyse dans la sociologie compréhensive, « *ce terme [l'enquête] ne doit pas être réduit au seul sens de la recherche dite empirique par questionnaires et exploitation statistique ou du sondage d'opinion. L'enquête peut être fondée sur l'observation minutieuse et prolongée des comportements et des discours […] l'enquête sous toutes ses formes* ».

Le choix de l'échantillon pour le recueil des données qualitatives s'est effectué selon la méthode du choix raisonné (Royer & Zarlowski, 2007a, p. 201) : « *les méthodes par choix raisonné reposent fondamentalement sur le jugement, et se distinguent en cela des méthodes probabilistes dont l'objectif consiste précisément à éliminer cette subjectivité* ». L'objectif de l'étude qualitative exploratoire est de mettre à jour différentes situations possibles en matière de comptabilité de gestion dans les organisations communales. Il nous a donc semblé pertinent d'enquêter sur l'agglomération d'Orléans, cette ville étant un des cas « pionnier » recensé par la littérature en matière de comptabilité de gestion communale (Meyssonnier, 1993a). De plus l'agglomération d'Orléans comprend des communes de différentes tailles, de la grande ville aux petites communes en passant par les villes moyennes, cette diversité permet ainsi d'explorer différentes situations communales. Un autre intérêt résidait dans la possibilité d'étudier une intercommunalité, ou EPCI, la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire, qui regroupe vingt-deux communes de l'agglomération d'Orléans. Enfin, de façon plus pragmatique, la proximité géographique de l'agglomération d'Orléans fut également un critère de choix : la possibilité de réaliser des entretiens dans des communes proches de notre lieu de travail était un élément facilitateur. Comme nous le verrons par la suite dans le chapitre II, l'agglomération d'Orléans a pu être explorée de façon satisfaisante pour la ville-centre, l'EPCI,

les cinq villes de plus de 10 000 habitants, une commune de la strate de 5 000 à 10 000 habitants et une commune pour la strate de moins de 5 000 habitants.

En ce qui concerne la constitution de l'échantillon pour le recueil des données quantitatives, nous avions prévu d'effectuer une enquête par questionnaire à l'échelle nationale en ciblant toutes les organisations communales de plus de 10 000 habitants et en interrogeant différents cadres territoriaux (DGS, directeurs des finances, contrôleurs de gestion et directeurs de services opérationnels). Nous comptions obtenir un fichier d'adresses par l'exploitation du Bottin des Communes, or celui-ci ne proposait pas d'adresses e-mail de façon électronique. Nous avons donc dû faire évoluer notre design de recherche en changeant de méthode de diffusion, et opté pour une diffusion via des organisations professionnelles. Mais là aussi, comme nous l'expliquons dans le chapitre III, les organisations sollicitées n'ont pas toutes accepté de diffuser notre questionnaire, ce qui a perturbé notre recueil de données. Au final nous avons obtenu 127 réponses provenant de fonctionnaires territoriaux d'organisations communales.

Les méthodes d'analyse utilisées

En ce qui concerne l'analyse qualitative, nous avons tout d'abord fait en sorte d'avoir plusieurs sources d'évidence (Wacheux, 1996) afin de permettre la triangulation des données. La technique de l'entretien semi-directif a été privilégiée, complétée par de la documentation interne et externe. Pour le traitement et l'analyse des données issues des entretiens, nous avons choisi de recourir à des grilles d'analyse après retranscription et codage des entretiens (Miles & Huberman, 2003).

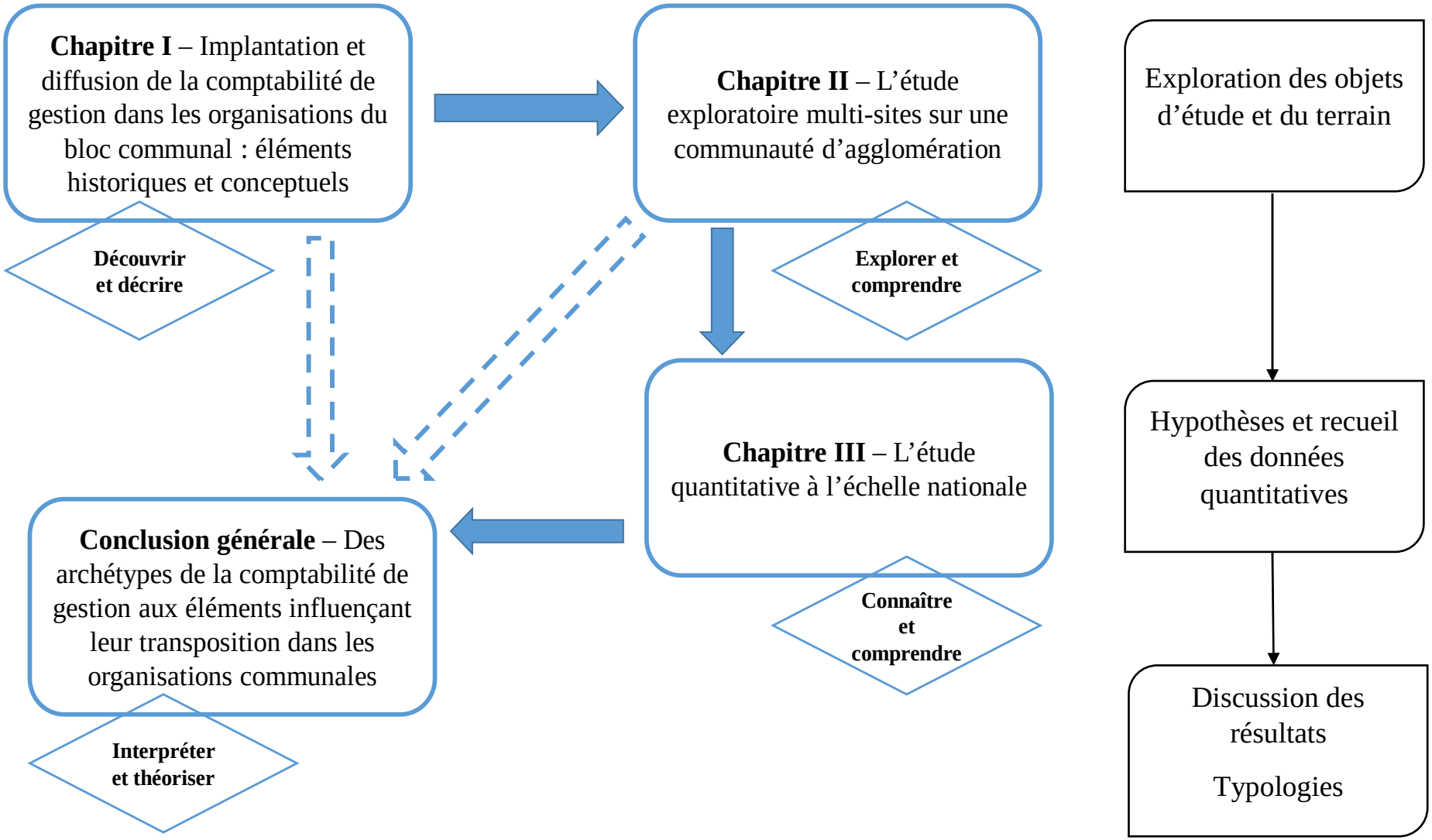
Pour le traitement des données quantitatives, nous avons choisi de procéder à une analyse statistique à l'aide du logiciel SPSS. Après codage des données, le traitement statistique a permis d'analyser les résultats de façon descriptive, de tester les hypothèses et d'analyser les résultats de façon plus approfondie (notamment par une analyse factorielle en composantes principales).

5. L'architecture de la thèse

Cette thèse est découpée en trois chapitres. Dans le premier chapitre, nous exposerons, à partir de la littérature, les éléments retraçant l'implantation et la diffusion de la comptabilité de gestion dans les organisations du secteur communal ; et nous détaillerons de façon approfondie

nos objets d'étude que sont la comptabilité de gestion, la commune et l'EPCI. Ensuite, dans un deuxième chapitre, nous présenterons notre étude exploratoire en détaillant la méthodologie suivie, les neuf cas étudiés ainsi que les résultats obtenus à la suite des entretiens exploratoires. Le troisième et dernier chapitre sera consacré à l'étude quantitative réalisée à l'échelle nationale en présentant la construction des hypothèses de recherche et du questionnaire, les résultats obtenus et l'analyse statistique de ceux-ci. Enfin, la conclusion discutera des résultats généraux de notre enquête et présentera les apports, les limites et les perspectives de notre recherche doctorale. Le schéma 0.5 (page suivante) synthétise l'organisation des développements de cette thèse.

Figure 0.5 – Architecture générale de la thèse



CHAPITRE I - Diffusion et implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : éléments historiques et contextuels

Dans ce chapitre, consacré à la revue de la littérature, nous retracerons la rencontre entre nos deux objets d'étude, la comptabilité de gestion et les organisations du bloc communal, autrement dit les communes et les établissements publics de coopération intercommunale (section 1). Ensuite nous nous interrogerons sur les conditions de la transposition de cet outil de gestion du secteur privé au secteur public, ou plus précisément quels sont les facteurs influençant cette transposition, ainsi que les éléments la contraignant (section 2). La littérature nous permettra également d'apporter un éclairage sur les objectifs et les motivations des acteurs des organisations communales pour implanter une comptabilité de gestion. Et pour finir, nous exposerons notre cadre global d'analyse - la triple rationalité des organisations publiques - ainsi que les cadres théoriques retenus pour expliquer les difficultés d'implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal (section 3).

Section 1 La diffusion de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : objets d'étude et éléments historiques

Il convient tout d'abord de définir précisément nos objets d'étude, et de décrire leurs particularités. La comptabilité de gestion est née dans les organisations marchandes où elle a connu en plus d'un siècle une histoire assez riche. Les organisations du bloc communal ont connu de nombreuses évolutions, surtout lors de ces trente dernières années. Il est donc important de retracer ces événements afin de pouvoir expliquer le contexte de la rencontre entre cet outil de gestion et cette forme d'organisation.

1.1 La comptabilité de gestion et les organisations du bloc communal : des objets d'étude à définir

La comptabilité de gestion n'a pas toujours été connue sous ce terme. Le terme « comptabilité analytique » fut auparavant couramment utilisé (et l'est toujours d'ailleurs) pour désigner les systèmes de calculs de coûts. Et au XIX^{e} siècle c'est le terme « comptabilité industrielle » qui recouvrait cette notion.

1.1.1 La comptabilité de gestion : définitions et contextualisation

La comptabilité de gestion est apparue initialement dans les entreprises mais elle n'a pas toujours été connue sous cette appellation. Comptabilité industrielle, comptabilité analytique, sans parler du terme usuel de « calcul de coûts », sont les termes qui ont précédé l'utilisation de l'expression davantage utilisée aujourd'hui, c'est à dire « comptabilité de gestion ».

1.1.1.1 La naissance de la comptabilité de gestion dans les organisations marchandes : éléments historiques

La comptabilité industrielle apparaît au XIX^{e} siècle avec la Révolution Industrielle, mais « *les principaux concepts de l'analyse des coûts sont connus avant même que le développement de la grande industrie ne soit réellement amorcé* » (Lemarchand, 2012, p. 59). Selon Lemarchand & Nikitin (2009a), « *la comptabilité industrielle a désigné, pendant près d'un siècle et demi (~ 1815-1947), un système comptable permettant de calculer des prix de revient dans le cadre de comptabilités tenues en parties doubles* » (p. 894). C'est véritablement avec l'essor de l'industrie que ce système comptable se développe, tout comme auparavant la comptabilité marchande s'était imposée avec le développement des activités de négoce (Lemarchand & Nikitin, 2009 a).

La comptabilité industrielle : le premier terme désignant un système de calcul de coûts

La comptabilité industrielle se caractérise alors comme un système comptable dédié au calcul des prix de revient, tout en étant lié avec la comptabilité commerciale. Ce système d'intégration des comptabilités a longtemps perduré car selon Levant & Nikitin (2011), la plupart des entreprises industrielles tenaient des comptabilités intégrées avant le milieu du XX^{e} siècle, c'est-à-dire que les deux comptabilités, financière et de gestion, fonctionnaient avec un même système de comptes. L'objectif de la comptabilité industrielle était donc de calculer des prix de

revient dans un contexte de transformation des biens. Les différentes définitions de ce terme (voir tableau 1.01 ci-dessous) convergent en ce sens, et n'ont guère évolué en l'espace d'un siècle. Bensadon & Praquin (2014) soulignent également la nécessité pour les entreprises industrielles du XIX^{e} siècle de pouvoir faire face à la concurrence et de maîtriser leurs coûts, l'objectif étant de connaître les coûts de production afin de fixer les marges. Dès les années 1820, des entreprises industrielles définissent des calculs de coûts à partir du système en partie double (Nikitin, 1992).

Tableau 1.01 - La « comptabilité industrielle » : définitions

Auteurs / organismes (date)	**Définition**
Labardin & Nikitin (2009)	« Au début des années 1860, les usages de ces termes commencent à changer. D'une part, la spécificité de la comptabilité commerciale se lie progressivement avec les idées d'achats et de ventes. D'autre part, la **comptabilité industrielle** se mélange avec l'idée de la production, c'est-à-dire principalement le **prix de revient**. »
Heudicourt F.-S. (1862), *Etudes sur la comptabilité industrielle*, Paris, Imprimerie De Cosse et J. Dumaine, Cote BNF VP-11381. (D'après Labardin & Nikitin, 2009)	« Les lois sur lesquelles reposent la **comptabilité industrielle** permettent en outre de suivre les matières premières dans leurs transformations, si simples ou si variées, si rares ou si nombreuses qu'elles soient, depuis l'heure où elles sont mises en œuvre, jusqu'au jour où elles peuvent être livrées au public. Toute comptabilité industrielle a pour but de rendre un compte exact, par application, des sommes totales dépensées par la comptabilité financière ».
Léonce Cator (1939), *3^{e} année de comptabilité*, Hachette. (Manuel de comptabilité)	« La **comptabilité industrielle** se propose d'obtenir le **prix de revient** d'un objet que le service commercial livrera à la clientèle. Le prix de revient industriel est la somme des dépenses que le département industriel a dû engager pour livrer le produit fabriqué sans bénéfice ni perte, au service commercial. On peut donc dire que la comptabilité industrielle est la comptabilité des prix de revient. » (page 175)

La diffusion de la comptabilité industrielle

Au XIX^{e} siècle, des industriels mettent au point des systèmes de calculs de coûts et rédigent des ouvrages ou manuels dans lesquels ils exposent leurs méthodes et techniques (Nikitin, 2010), ce qui contribue à la diffusion de celles-ci.

Ainsi, Jean-Baptiste Payen, industriel dans la chimie, publie en 1817 un livre expliquant le calcul des prix de revient (Nikitin, 2010). Sa méthode est originale puisqu'il propose trois

systèmes comptables dont un, la comptabilité par nature, dédié au calcul de prix de revient : « *La comptabilité en argent est celle que pourrait tenir un négociant ; elle comprend les achats et les ventes, les dépenses et les recettes, les comptes personnels et généraux. La comptabilité en nature "se compose par le dépouillement que 1'on fait des mémoires des fournisseurs et entrepreneurs". I1 s'agit, contrairement à ce que son titre pourrait laisser croire, d'une comptabilité tenue en valeur. Elle permet d'analyser l'emploi de chaque matière et de chaque main-d'œuvre, de mesurer ce que chaque produit a consommé et d'en calculer le prix revenant, et enfin de connaître ce qui reste inventoriable. Pour pouvoir réaliser ces tâches, elle s'appuie sur les chiffres fournis par la troisième comptabilité. Il est enfin à noter que cette comptabilité traite de tous les biens impliqués dans la production, qu'il s'agisse de matières, de fourneaux, de bâtiments ou d'ustensiles. La comptabilité en matières détermine les quantités de matières qui ont servi à la fabrication ainsi que les quantités de produits obtenus.* » (Nikitin, 1992, p. 375). Puis en 1827, c'est Pierre-Antoine Godard-Desmarest, propriétaire des cristalleries de Baccarat qui expose ses principes de comptabilité industrielle dans un ouvrage, en se basant sur l'exemple de sa propre entreprise (Nikitin, 2010).

Au cours du XIX^{e} siècle, les grandes entreprises industrielles adoptent successivement le système comptable de la comptabilité industrielle (à partir de la comptabilité en parties doubles), c'est le cas de Saint-Gobain en 1820, Baccarat en 1822, Le Creusot en 1825 (Lemarchand & Nikitin, 2009b). Avec l'exemple de la société Decazeville en 1834, Nikitin (1992) souligne que, déjà à cette époque, la question de la répartition des frais généraux est problématique pour le calcul d'un coût complet destiné à fixer le prix de vente. Les premières méthodes d'équivalence voient alors le jour (Levant & Zimnovitch, 2012). Cette question de la répartition des frais généraux sera ensuite reprise et formalisée en 1938 par Auguste Detoeuf, président de la CEGOS, dans l'exemple devenu célèbre du calcul du prix de revient des choux et des carottes.

De plus, selon Lemarchand & Nikitin (2009b) - qui s'appuient sur la thèse de Johnson & Kaplan (1987) - la comptabilité de gestion est liée au développement du capitalisme en permettant d'évaluer les gains attendus de la rationalisation du travail, puis ceux résultant de l'augmentation de la taille de l'entreprise (en permettant le calcul des coûts de coordination), et de la firme multi-divisionnelle. Lemarchand & Nikitin (2009b) considèrent que la comptabilité industrielle était, dès 1925, déjà riche des techniques qui seront utilisées jusqu'à la fin des années 1980. En effet, l'outil sera pendant une longue période relégué au second plan par les ratios financiers et connaîtra une période de stagnation ainsi que « *le passage d'une véritable*

gestion des coûts à une simple comptabilité des coûts, inadaptée aux décisions stratégiques » (Lemarchand & Nikitin, 2009b, p. 119).

Peut-on dire que cette évolution est le fruit d'une certaine standardisation de cet outil de gestion comme ce fut le cas en France avec la diffusion de la comptabilité financière par le support du PCG ? Il convient maintenant de se pencher sur le cas de la comptabilité analytique.

1.1.1.2 De la comptabilité industrielle à la comptabilité de gestion : l'évolution de la terminologie relative au système de calcul de coûts

La Révolution Industrielle a donc marqué l'apparition des systèmes comptables permettant le calcul de coûts dans les entreprises (Nikitin, 1992). Au début du XX^{e} siècle, les méthodes continuent de se diffuser, mais avec des évolutions notables.

Selon Burlaud & Simon (2003), les entreprises se sont progressivement dotées de procédures d'autocontrôle, s'appuyant sur un système d'information interne qui a évolué au fil du temps, ces procédures d'autocontrôle « *s'appuient sur un système d'information interne qui a d'ailleurs évolué. On est en effet passé d'une comptabilité industrielle à une comptabilité analytique d'exploitation (CAE), puis à l'analyse des coûts ou encore analyse et contrôle des coûts ou enfin à la comptabilité de gestion (management accounting)* » (p. 5).

Après avoir analysé le terme « comptabilité industrielle », nous allons examiner les caractéristiques de la « comptabilité analytique d'exploitation », puis de « l'analyse et du contrôle des coûts » et enfin de la « comptabilité de gestion ».

La genèse des sections homogènes

Le terme « comptabilité analytique » est initialement apparu dans le Plan Comptable Général de 1947 (Mévellec, 2009 ; Lemarchand & Le Roy, 2000) et jusqu'alors le terme « comptabilité industrielle » prévalait. La comptabilité analytique d'exploitation est clairement distinguée de la comptabilité générale, tout comme le PCG 1942 avait opposé comptabilité industrielle et comptabilité commerciale (Labardin & Nikitin, 2009). Cette date marque donc aussi le début de la normalisation du langage comptable.

Le Plan Comptable Général 1947 va également plus loin que la simple mise en place d'une nouvelle terminologie. Il propose une méthode de calcul de coûts, la méthode des sections homogènes. L'idée d'un système comptable général de calcul de prix de revient n'est pas nouvelle. Dès 1898 les Maîtres Imprimeurs, lors de leur 5^{e} Congrès, émettent cette idée dans le

but d'aider à la fixation des prix de vente pour limiter la concurrence (Lemarchand, 2004). Le développement des méthodes de production inspirées de l'Organisation Scientifique du Travail (OST) va contribuer à la diffusion de techniques de calculs de coûts de revient. La Commission Générale d'Organisation Scientifique du Travail (CGOST, appelée Cégos) contribue étroitement à cette diffusion, car son objectif premier est de faire connaître les méthodes d'organisation scientifique du travail. La détermination des prix de revient devient rapidement une question centrale pour la Cégos et un comité est mis en place sur ce thème, son objectif étant de déterminer une méthode de calcul uniforme des prix de revient afin de limiter la concurrence sur les marchés, celle-ci étant jugée trop dangereuse pour les entreprises dans certains secteurs industriels (Nikitin et al, 2010). C'est ainsi qu'en 1927, le rapport du comité de la Cégos, rédigé par le Lieutenant-Colonel Rimailho, présente une méthode de calcul des coûts qui sera reprise plus tard sous le nom de « méthode des sections homogènes » (voir encadré 1.01 ci-dessous) dans le premier Plan Comptable Général de 1947 (Lemarchand, 2004). Selon Mévellec (2009), Rimailho a repris dans son rapport la méthode qu'il utilisait à la Compagnie générale de construction et d'entretien du matériel (CGCEM), mais comme le suppose cet auteur sa méthode devait être plutôt consensuelle, sans cela elle n'aurait pas connu le succès qui s'ensuivit.

Encadré 1.01 - La méthode des sections homogènes selon Rimailho

« L'objectif poursuivi au travers du calcul de coût est, d'une part, la détermination du prix de vente et, d'autre part, l'aide à la gestion des sections (où va l'argent ?). […] Les sections sont classées en trois catégories : les ateliers, les services et les bureaux. Les dépenses sont repérées dans cinq dimensions : la destination (la section), la nature (main d'œuvre, matières et fournitures extérieures), l'origine (interne ou client externe), l'objet (fabrication, complément à la fabrication ou établissement) et les comptes donnant naissance aux factures (pour obtenir le coût de revient des factures). […] Si l'affectation des dépenses dans les sections ne pose pas de difficultés majeures, la volonté de déterminer ce que chaque commande a coûté nécessite la reventilation des dépenses des sections n'ayant pas travaillé directement sur la commande, entre les sections y ayant contribué. Ceci se réalise par le système des commandes internes. […] Les matières sont décomptées à part, toutes les autres dépenses sont enregistrées dans un tableau à double entrée avec, en ligne, les commandes et, en colonne, les trois catégories de sections. […] En divisant alors, dans chaque section de production, la dépense totale par le total des unités-tâches, on a la valeur de cette unité, au prix de revient comptable. Pour chaque commande de fabrication, le nombre d'unités-tâches faites dans chaque section ayant travaillé pour elle est multiplié par le coût de cette unité dans la section. La somme des valeurs de ces diverses unités et de la valeur des matières de

fabrication donne le prix de revient comptable de la commande au moment considéré et dans l'état où elle se trouve. » (Mévellec, 2009)

La normalisation comptable de 1947 et 1957, via le PCG, ne concerne pas la comptabilité industrielle, celle-ci étant clairement séparée de la comptabilité générale. Néanmoins la comptabilité industrielle fait l'objet de recommandations et « *la méthode des sections du lieutenant-colonel Rimailho devient la référence et le restera jusqu'à aujourd'hui* » (Mévellec, 2009, p. 1259). Ce constat de Mévellec n'est pas sans incidence sur notre recherche, nous y reviendrons.

La comptabilité analytique de 1947 à nos jours…

Les sections homogènes s'imposent donc progressivement en France comme la méthode centrale de la comptabilité analytique, que ce soit dans les entreprises, dans l'enseignement ou dans les cabinets d'experts-comptables.

Tableau 1.02 – Le terme « comptabilité analytique » : évolution des définitions

Auteurs / organismes (date)	**Définition**
Marchal J, « Comptabilité analytique » in Potel M. (1905), *Le Livre d'or du Négociant*, Paris, Librairie commerciale, tome III. (D'après Labardin & Nikitin, 2009)	« Ce procédé, casé sur les principes ordinaires de la comptabilité en partie double, présente quelques particularités conduisant à certaines conséquences pratiques importantes. Les comptes sont divisés en quatre groupes : comptes de résultats, comptes de valeurs, comptes de débiteurs, comptes de créanciers. Cette division s'applique au moyen d'un journal à colonnes » (**définition de la comptabilité analytique**)
Féjès A. (1923), *Pratique de l'organisation rationnelle*, Paris, Gaston Ravisse. (D'après Labardin & Nikitin, 2009)	« La comptabilité envisagée au point de vue de la pratique, peut être divisée en deux parties : **comptabilité analytique** et comptabilité synthétique. La comptabilité analytique consiste en l'enregistrement chronologique des mouvements de valeurs et de choses, la seconde en le groupement méthodique, dans un ordre déterminé, de ces mêmes mouvements »
Plan Comptable Général (1982)	La **comptabilité analytique** est un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants ; d'une part : connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'entreprise, déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'entreprise, expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer aux prix de vente

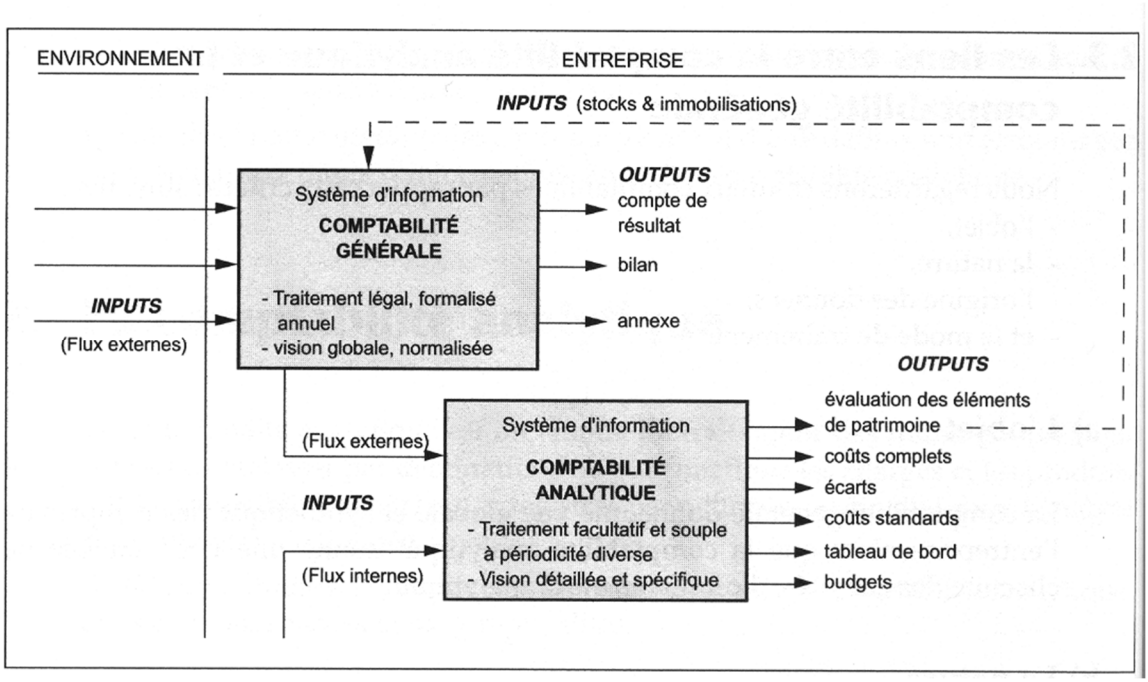
	correspondant ; d'autre part : établir les prévisions de charges et de produits courants (coûts préétablis et budgets d'exploitation par exemple), en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent (contrôle des coûts et des budgets par exemple). d'une manière générale elle doit fournir tous les éléments de nature à éclairer la prise de décision.
Article 59 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique	« La **comptabilité analytique** est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet, sous les réserves et dans les conditions propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er *(Etat et collectivités territoriales*), de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion. »

Comme le montre le tableau 1.02 ci-dessus, le terme **«** comptabilité analytique » a été utilisé dès le début du XXe siècle dans un sens assez différent de celui compris aujourd'hui. Initialement, le terme recouvre une ou plusieurs fonctions actuelles de la comptabilité financière. Le terme « comptabilité analytique » est ensuite utilisé, au sens actuel de la comptabilité de gestion, par le PCG dès 1947 jusqu'en 1999. La comptabilité analytique est alors clairement séparée de la comptabilité générale (l'actuelle comptabilité financière), il y a deux systèmes d'information distincts bien qu'auparavant les deux systèmes étaient généralement intégrés : « *L'examen des comptabilités d'entreprises industrielles pour la période antérieure à la normalisation de la comptabilité financière, montrent le caractère 'naturel' de l'intégration des deux comptabilités. Le rôle de l'Etat concernant la séparation progressive des deux comptabilités, en France, se manifestera plus tard au travers de la normalisation des comptes. Le phénomène est sensible à partir des années 1940 et n'a fait que s'amplifier jusqu'à nos jours. Un des reflets le plus clair de ce phénomène est la part de plus en plus réduite que les éditions successives du Plan Comptable consacrent à la comptabilité de gestion : cette dernière a d'ailleurs complètement disparue de la dernière édition en 1999* » (Levant & Nikitin, 2011, p. 5-6).

La définition du PCG 1982 pose les liens existant entre comptabilité analytique et comptabilité financière (voir figure 1.01 page suivante) et insiste sur les objectifs de la comptabilité analytique comme la connaissance des coûts des fonctions de l'entreprise ou l'explication des résultats par les coûts, mais certains de ces objectifs sont au service de la comptabilité générale (la détermination des bases d'évaluation de certains éléments du bilan). Nous pouvons alors

considérer que la comptabilité générale en tant que système d'information obligatoire prend le pas sur la comptabilité analytique, système d'information facultatif, qui devient également dépendante de la comptabilité générale. A cet égard la position des manuels d'enseignement est sans équivoque : « *la comptabilité analytique calcule des coûts en respectant les principes généraux définis par le PCG. Celui-ci se contente de proposer différents modes d'élaboration des coûts en laissant les entreprises libres de choisir celui ou ceux qui leur conviennent* » (Alazard & Sépari, 1992, p. 104). Nous pouvons nous demander si cette liberté de choix n'est pas artificielle, car le PCG 1982, bien qu'évoquant les coûts partiels, ne propose qu'une seule méthode détaillée de calcul de coûts, la méthode des centres d'analyse, d'où une certaine standardisation des méthodes utilisées dans l'enseignement et également dans les cabinets d'expertise-comptable.

Figure 1.01 – Le chaînage des deux systèmes d'informations, comptabilité générale et comptabilité analytique, selon Alazard & Sépari (1992)



L'analyse et le contrôle des coûts

C'est une appellation moins usitée que « comptabilité analytique » ou « comptabilité de gestion » mais qui a son intérêt dans ses liens avec le contrôle de gestion. Selon Burlaud & Simon (2003), l'analyse et le contrôle des coûts s'insèrent dans les objectifs du contrôle de gestion qui est un système de régulation des comportements de l'homme quand sa profession s'exerce dans le cadre d'une organisation ; le contrôle de gestion est finalisé (il est au service

d'une stratégie) et s'appuie sur un ensemble de techniques qui ont en commun de concourir à un contrôle à distance des comportements, sur la base d'indicateurs quantifiés. Nous pouvons donc considérer que l'analyse et le contrôle de coûts font partie de ces techniques.

La comptabilité de gestion : un terme utilisé plus récemment...

Le terme « comptabilité analytique » a longtemps prévalu après son introduction dans le PCG 1947. En 1975, c'est Motais de Narbonne (voir tableau 1.03 ci-dessous) qui utilise en premier le terme « comptabilité de gestion » dans un manuel, bien qu'en 1951 le rapport de la mission française de productivité le mentionne déjà, en se basant sur les usages anglo-saxons (Labardin & Nikitin, 2009).

Tableau 1.03 – Le terme « comptabilité de gestion » et son évolution

Auteurs / organismes (date)	Définition
Mission britannique de productivité (1951), *Comptabilité de gestion*, Paris, Cote BNF 4-V-18420. *Terme utilisé dans le rapport des chefs d'entreprise français partis en Grande-Bretagne.* (D'après Labardin & Nikitin, 2009)	« La **Comptabilité de Gestion** est l'art de présenter les renseignements comptables de manière à aider la Direction à choisir une ligne de conduite et à guider au jour le jour les opérations d'une entreprise. On doit attacher une très grande importance à la technique de la comptabilité, car c'est le moyen le plus complet que l'on possède pour exprimer des faits, puisqu'elle permet de représenter dans un tableau coordonné des données d'une grande diversité. Le rôle de la Direction n'est pas de composer ce tableau, mais de bien s'en servir. »
Motais de Narbonne G. (1975), *Prix de revient et comptabilité de gestion*, Paris, Dunod, Cote BNF 8-V-77145 (3). *Premier auteur français à utiliser et définir le terme dans un manuel.* (D'après Labardin & Nikitin, 2009)	« Qu'est-ce que la **comptabilité de gestion** ? On peut répondre, en résumant et en simplifiant, que c'est une comptabilité analytique : • dans laquelle l'analyse se porterait au moins autant sur les catégories d'informations « externes » à l'entreprise que sur celles qui sont « internes » ; • où, de ce fait, le calcul des résultats par produit devient un objectif poursuivi avec d'autres objectifs (connaissance du résultat par type de clientèle, par canal de distribution, …), dans le souci de prendre des optiques diverses s'éclairant mutuellement l'une l'autre en synthèse ; • qui, pour assurer cette recherche dans différentes optiques, utiliserait au mieux les moyens de traitement automatiques des informations. »

Conseil National de la Comptabilité (1990)	La **comptabilité de gestion** est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision.
Conseil National de la Comptabilité (1996)	La **comptabilité de gestion** est un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et l'aide à la prise de décision. Elle fournit une modélisation économique afin de satisfaire des objectifs de mesure des performances et d'aide à la prise de décision.
Dupuy Yves (2009) Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit	La **comptabilité de gestion** est une méthode de décomposition du résultat comptable économiquement et logiquement accessible à une majorité d'organisations.
Institut britannique des comptables de gestion certifiés (CIMA), (2000)	La **comptabilité de gestion** s'occupe d'identifier, de générer, de présenter et d'interpréter l'information pertinente pour : formuler la stratégie de l'entreprise, planifier et contrôler les activités, prendre les décisions, employer rationnellement les ressources, améliorer la performance et augmenter la valeur, protéger les actifs corporels et incorporels, pratiquer le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne.
Burlaud & Simon (2003)	La **comptabilité de gestion** (tout comme la comptabilité analytique et le calcul de coûts) permet de valoriser la consommation de ressources engendrée par un objet de coûts.
Horngren et al. (2009)	La **comptabilité de gestion** produit l'information financière ainsi que d'autres sortes d'informations qui sont essentiellement destinées à aider les dirigeants à réaliser les objectifs de l'organisation. Un **système de comptabilité de gestion** est un élément important de la maîtrise générale de l'organisation.

Dans le tableau 1.03 ci-dessus, différentes définitions de la comptabilité de gestion sont données sur une période d'un peu moins de soixante ans. Les premières définitions (Missions de productivité, 1951 ; Motais de Narbonne, 1975) mettent l'accent sur l'utilisation d'une technique utile à la direction pour connaître certaines données. Ensuite en 1990 le Conseil National de la Comptabilité reprend la définition du PCG 1982 pour qualifier la comptabilité de gestion de « *mode de traitement des données pour faciliter la prise de décision* », mais en 1996 le CNC introduit la notion de mesure de la performance. Dans les années 2000, les définitions d'origine anglo-saxonne (Institut britannique des comptables de gestion certifiés)

introduisent l'utilité de la comptabilité de gestion dans la démarche stratégique de l'entreprise (Horngren et al, 2009).

Nous pouvons noter qu'une définition jette un « pont » entre les différentes appellations qu'a pu connaître la comptabilité de gestion, il s'agit de la définition de Burlaud & Simon (2003). Ceux-ci considèrent que tous les termes précédemment évoqués (comptabilité analytique, analyse des coûts, comptabilité de gestion…) peuvent s'utiliser indifféremment pour **la valorisation d'une consommation de ressources engendrée par un objet de coûts**. C'est cette définition que nous retiendrons pour la suite de nos développements ; en effet lors de notre étude terrain nous n'avons pas constaté d'uniformité dans les termes utilisés, et qu'ainsi différentes appellations sont usitées dans les organisations du bloc communal : comptabilité analytique, comptabilité de gestion, calcul de coûts, analyse des coûts… La définition de Burlaud & Simon s'avère ainsi la plus fédératrice.

L'évolution des méthodes de calculs de coûts

Nous avons vu précédemment la genèse de la méthode des sections homogènes, puis son évolution en méthode des centres d'analyse. Le tableau 1.04 ci-dessous dresse un panorama succinct de l'évolution des méthodes de calculs de coûts depuis un siècle.

Tableau 1.04 - L'évolution des méthodes de calculs de coûts et leur origine, inspiré de Baranger (1995) et de La Villarmois et al. (2012)

Légende : EU : Etats-Unis, F : France, J : Japon

Repères chronologiques et historiques	Méthodes de calculs de coûts complets	Méthodes de calculs de coûts partiels	Autres approches en matière de coûts et de performance
Début du XX^{e} siècle : mouvements pour des méthodes de calcul de coûts uniformes dans l'industrie. *Influence de l'Organisation Scientifique du Travail*	- « Full costing » (EU) - Coûts standards (EU)	- Coût variable ou « direct costing » (EU)	
	- Sections homogènes (F) : PCG 1947 et 1957		
Années 1950 – 1960	- Méthode GP (F) (principes repris ensuite avec méthode UVA)	- Coût direct (EU / F) - Coût spécifique ou « direct costing évolué » (EU / F)	
Approche « projet » dans l'industrie			- Coûts cibles ou « target costing » (J) - Analyse de la valeur (EU) - Coûts de la qualité (EU) - Système croisé (F)
Années 1980	- Méthode des centres d'analyse (F) - PCG 1982		
Années 1990 *Approche « processus »* Années 2000	- Méthode ABC (EU) - Méthode UVA (F) - Méthode Time Driven ABC (EU)		- Coûts cachés (F)

Il semble néanmoins important de préciser qu'une nouvelle méthode n'occulte pas systématiquement les méthodes antérieures. Comme nous l'avons déjà noté, les méthodes classiques de calcul de coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse) sont toujours fréquemment utilisées, malgré l'apparition et le développement de la méthode ABC dans les années 1990. Cette dernière méthode répondait initialement aux critiques formulées contre la méthode des centres d'analyse dont la répartition des charges indirectes ne correspondait plus au contexte des entreprises. Si la méthode ABC semble proposer un traitement des charges indirectes plus pertinent, elle présente néanmoins des limites comme une mise en place

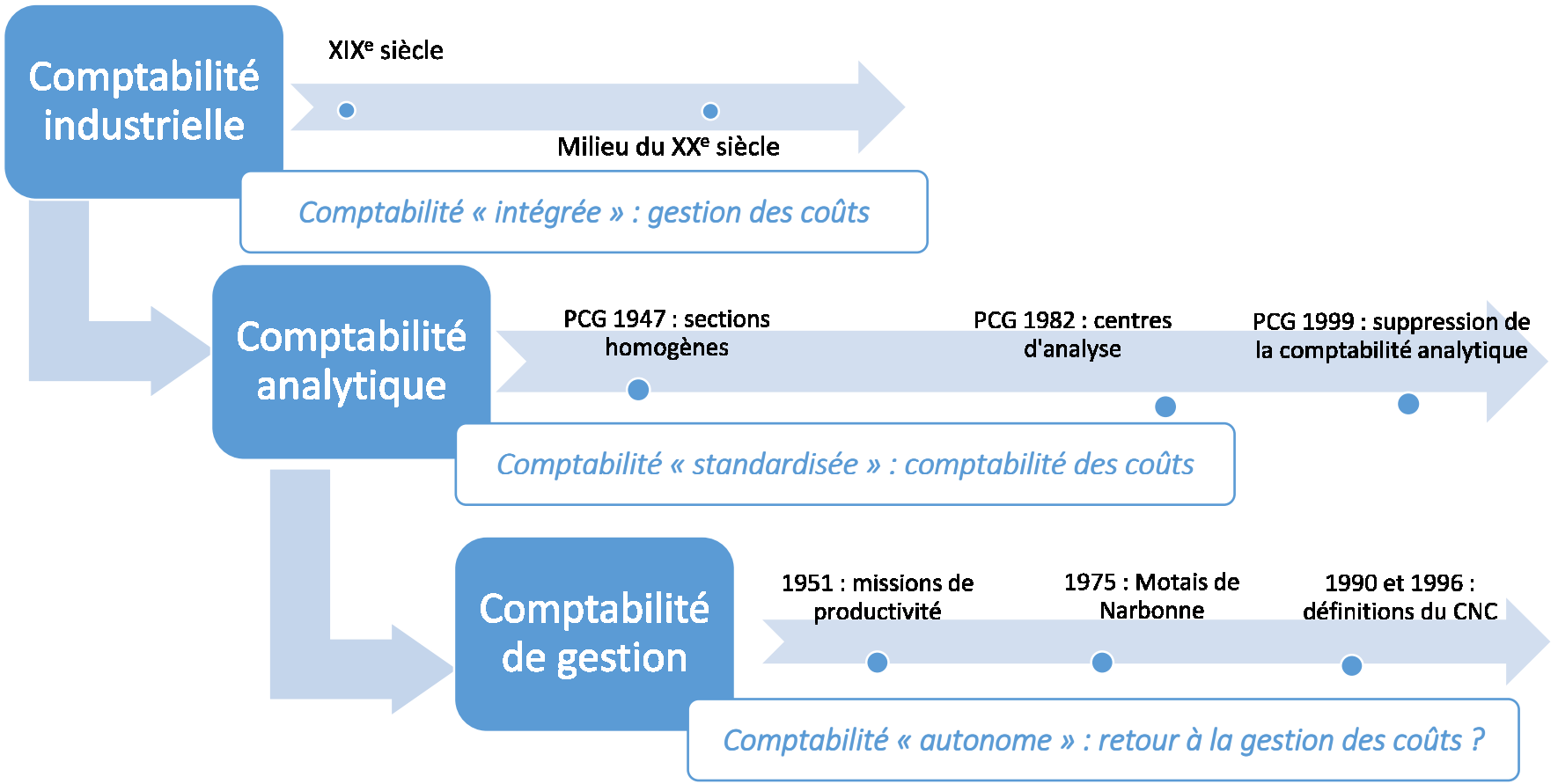
complexe et une collecte d'information lourde, et également un changement important dans la façon de représenter le fonctionnement de l'entreprise (Lebas & Mévellec, 1999). De ce fait, la méthode se diffuse lentement dans les entreprises, et pour Lebas & Mévellec (1999, p. 84) *« l'autre raison, pour laquelle les approches à base d'activités pénètrent lentement dans les entreprises, tient à la distance considérable qui existe entre la simplicité de l'exposé des principes et les multiples difficultés rencontrées lors de la mise en application. Ici point de norme ou de recommandations de la part de la profession comptable, nous sommes exclusivement dans le domaine du conseil avec la diversité que cela suppose.* » Effectivement, comme le soulignent Lebas & Mévellec, la méthode ABC ne bénéficie pas du support du Plan Comptable pour sa diffusion, ce qui rend celle-ci plus lente.

Pour conclure sur ce rapide panorama historique de la comptabilité de gestion, nous pouvons distinguer trois phases ou périodes importantes (voir figure 1.02 page suivante) :

- La phase de la comptabilité industrielle (XIX^{e} et début du XX^{e} siècle) : comptabilité financière et comptabilité de gestion sont intégrées dans l'optique d'une véritable gestion des coûts ;
- La phase de la comptabilité analytique (deuxième moitié du XX^{e} siècle): conséquence de la volonté d'uniformiser les méthodes de calcul de coûts, donnant lieu à une certaine standardisation des méthodes et aboutissant à une comptabilité des coûts ;
- La phase de la comptabilité de gestion (fin du XX^{e} et XXI^{e} siècle) : l'évolution vers une gestion stratégique des coûts, plus contingente, avec des méthodes plus dédiées (ABC par exemple) amorçant le retour à une gestion plus stratégique des coûts.

Nous verrons plus loin en quoi la phase de standardisation des méthodes a eu son importance dans l'implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, objets de notre étude.

Figure 1.02 – L'évolution de la terminologie associée aux systèmes de calcul de coûts : de la comptabilité industrielle à la comptabilité de gestion



1.1.1.3 La qualification de la comptabilité de gestion : outil de gestion ? Dispositif de gestion ? Instrument de gestion ?

Comme nous l'avons vu précédemment, la comptabilité industrielle fut d'abord qualifiée de système comptable, comme la comptabilité analytique de mode de traitement des données. Ces appellations sont assez neutres, mais plus récemment les termes « instrument de gestion », « outil de gestion » ou encore « dispositif de gestion » sont devenues usuels pour qualifier la comptabilité de gestion. Qu'est-ce que cela implique ?

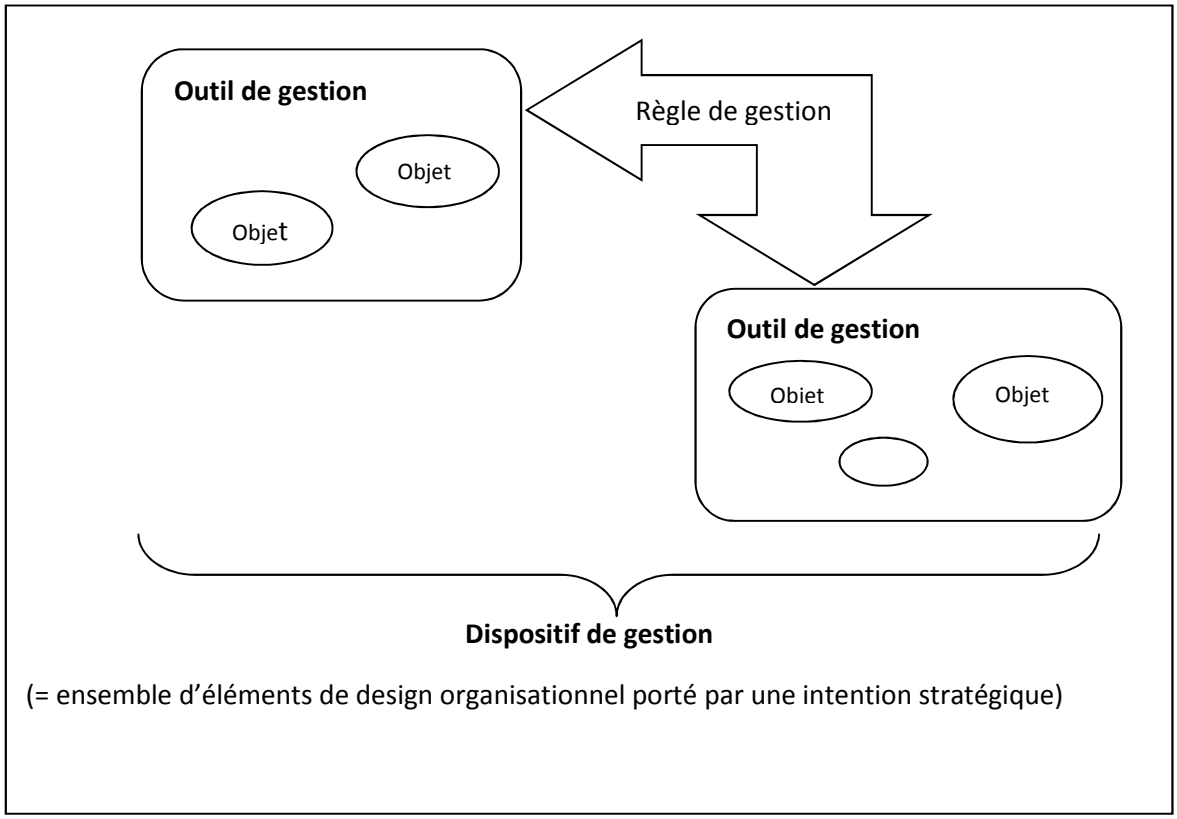
Une nécessaire clarification de la terminologie…

Quelle(s) distinction(s) faire entre les termes « outils de gestion », « instruments de gestion » et « dispositifs de gestion » ? Et quelle définition leur donner ? Et quel terme adopter et utiliser ? De nombreux auteurs apportent leur éclairage sur ce point. Mais comme le soulignent Chiapello & Gilbert (2013 p. 32) « *pour nous, il n'existe pas de dénomination de portée générale. Chaque appellation, chaque définition est liée à un parcours de recherche ; elle est une prise de position par rapport au champ. […] Les dénominations avancées par chaque courant prennent sens dans un cadre théorique particulier et désignent un objet de taille variable : par exemple, dispositif est plus "large" qu'outil.* » Comme le soulignent Chiapello & Gilbert (2013), il n'y a pas de définition universelle pour chacune de ces dénominations, et nous avons donc choisi de nous focaliser sur certains auteurs, qui par leurs travaux, ont apporté un éclairage reconnu sur ces notions et concepts. Il s'agit de Berry (1983), Moisdon (1997), Boussard & Maugeri (2003), De Vaujany (2006) et Aggeri & Labatut (2010, 2014).

Le terme « outil de gestion » semble être la dénomination la plus fréquemment utilisée dans le domaine du management et de la gestion (Aggeri & Labatut, 2010). Moisdon (1997) privilégie effectivement ce terme dès que l'on a affaire à « *un ensemble de raisonnements et de connaissances reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation, qu'il s'agisse de quantités, de prix, de niveaux de qualité ou de tout autre paramètre, et destiné à instruire les divers actes classiques de la gestion, que l'on peut regrouper dans les termes de la trilogie classique : prévoir, décider, contrôler* » (p. 7). Selon Chiapello & Gilbert (2013, p. 14) « *les outils de gestion servent à coordonner l'action organisationnelle (principalement des entreprises) et à en contrôler les résultats* ». Pour De Vaujany (2006, p. 113), « *un outil de gestion correspondra à un ensemble d'objets de gestion intégrés de façon systématique et codifiée dans une logique fonctionnelle (ou toute autre*

logique d'acteur) et respectant un certain nombre de règles de gestion ». De Vaujany (2006) utilise ainsi deux autres notions, l'objet de gestion et la règle de gestion ; l'objet de gestion correspondant à « *un support isolé dans l'action organisationnelle* » (technique, savoir-faire, schéma, interface, etc..), et la règle de gestion à une pratique ou un discours à destination des acteurs de l'organisation et visée normative. De Vaujany (2006) introduit ainsi une certaine hiérarchisation et une logique d'imbrication de ces termes (voir figure 1.03).

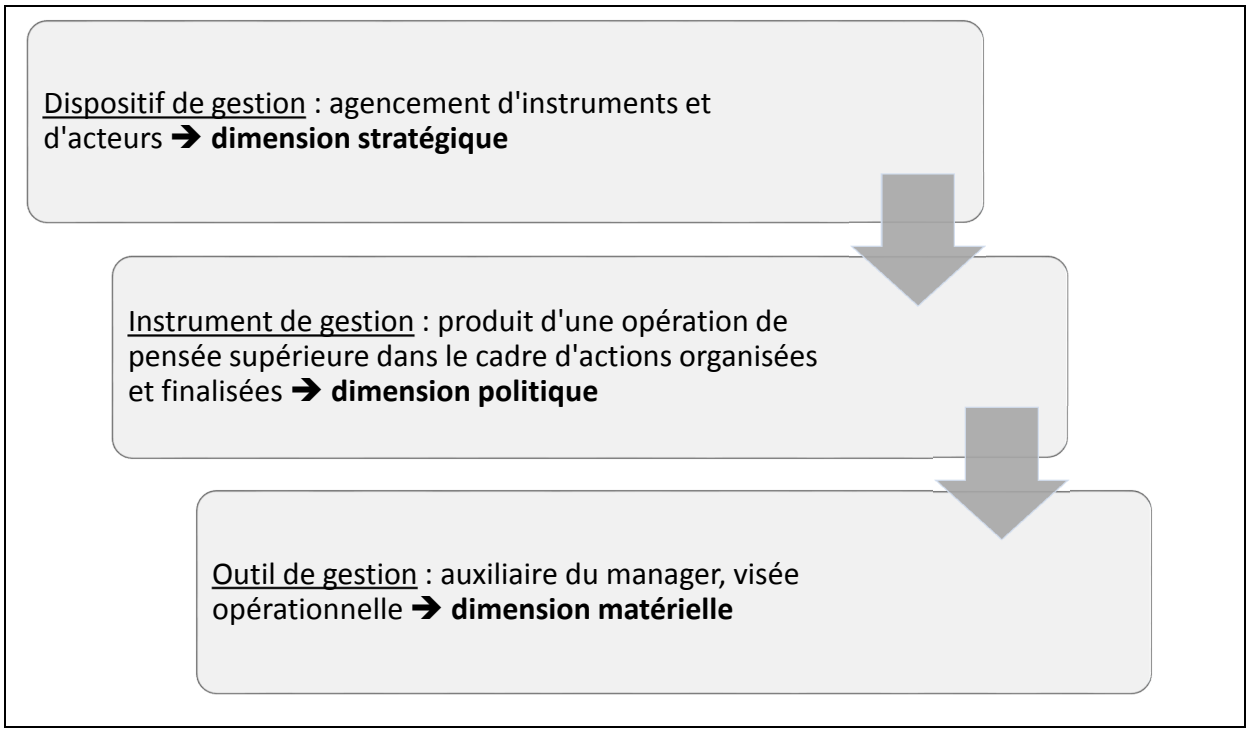
Figure 1.03 – Les différents niveaux d'analyse, inspiré de De Vaujany (2006)



Une notion voisine de celle de l'outil de gestion est l'instrument de gestion, considéré par Aggeri & Labatut (2010, p. 9) comme « *le produit d'une opération de pensée d'ordre supérieur* ». Berry (1983) décrit celui-ci comme outil matériel, conceptuel, d'aide à la décision, comme dispositif ou procédure aidant à la conduite des organisations publiques ou privées. Et pour Berry (1983, p. 31) « *les instruments de gestion simplifient le réel, structurent le comportement des agents, engendrent des logiques locales souvent rebelles aux efforts de réforme, régulent les rapports de force, conditionnent la cohérence d'une organisation* » et constituent les éléments d'une technologie invisible produisant des effets sur les comportements et les décisions prises dans l'organisation, sans que les individus en soient forcément conscients.

Un autre élément contribuant à différencier l'outil, auxiliaire du manager à visée opérationnelle, de l'instrument de gestion, est la dimension politique (Aggeri & Labatut, 2010).

Figure 1.04 – Les différentes dimensions induites par la terminologie, inspiré d'Aggeri & Labatut (2010, 2014)



Boussard & Maugeri (2003) choisissent le terme « dispositif de gestion » pour « *parler des supports de l'action managériale* » (p. 27) en basant leur choix théorique sur la « *nature hétéroclite en même temps que la nature systémique des dispositifs de gestion* » (p. 28). Pour ces auteurs les termes « outil de gestion » et « instrument de gestion » renvoient davantage à des travaux de recherche prenant la gestion pour objet, alors que le dispositif se caractérise comme une articulation d'objets et de discours. De Vaujany (2006) utilise également le concept de dispositif en tant « *qu'ensemble d'éléments de design organisationnel porté par une intention stratégique, produit et géré par le centre ou le pivot d'un collectif organisé, et qui vise à intégrer les outils et les acteurs de façon cohérente, et dans le respect de certaines règles de gestion* » (p. 113). Cette définition rejoint celle d'Aggeri & Labatut (2014), d'inspiration foucaldienne, pour qui le dispositif est un agencement hétérogène d'instruments et d'acteurs en vue d'un objet stratégique.

Pour résumer, chaque auteur, même s'il utilise souvent plusieurs dénominations, met au centre de son analyse un concept choisi, qui sera utilisé dans un certain champ de recherche (voir tableau 1.05 ci-dessous).

Tableau 1.05 - Concepts centraux et champ de recherche des principaux auteurs cités

Auteurs	Concept central	Inscription dans un champ d'étude ou de recherche
Berry (1983)	Instrument de gestion	Influence des instruments sur la construction des rapports sociaux
Moisdon (1997)	Outil de gestion	Analyse des liens entre l'outil et l'organisation
Boussard & Maugeri (2003)	Dispositif de gestion	Dimension politique et foucaldienne des dispositifs
De Vaujany (2006)	Outil de gestion	Processus d'innovation, cycle de conception et d'appropriation des outils
Aggeri & Labatut (2010, 2014)	Instrument de gestion	Etude des formes d'instrumentation favorables aux conceptions innovantes et étude de la mise en cohérence des instruments et des dispositifs stratégiques

Quelle qualification pour la comptabilité de gestion ?

Quel qualificatif appliquer à la comptabilité de gestion entre « outil de gestion », « instrument de gestion » et « dispositif de gestion » ? Aggeri & Labatut (2010, 2014) définissent ces trois termes et les distinguent les uns des autres, en considérant que le dispositif de gestion a une portée stratégique, donc plus large, et l'outil de gestion, une portée plus opérationnelle (voir figure 1.04 page précédente). La comptabilité de gestion peut être, à la base, qualifiée d'outil de gestion car elle comporte une dimension matérielle, en étant porteuse de techniques et de méthodes au service du gestionnaire. Mais la comptabilité de gestion peut aussi être qualifiée d'instrument car son usage est finalisé.

La qualification de dispositif pour la comptabilité de gestion est peut-être moins évidente de prime abord ; peut-on considérer qu'il y a un agencement d'éléments et d'acteurs en vue d'un objectif stratégique ? Il est certainement plus facile d'avoir ce raisonnement pour une entreprise, pour laquelle la mise en place de la comptabilité de gestion peut avoir des raisons stratégiques, comme par exemple la possibilité de pouvoir décomposer la performance globale (ou résultat) par produits ou activités dans le cadre de la stratégie concurrentielle. Pour une organisation

publique, à but non lucratif, ce type d'exemple n'est pas applicable, mais est-elle pour autant dépourvue d'intention stratégique ? Peut-être pas mais dans ce cas le lien avec la comptabilité de gestion reste à démontrer…

En conclusion, il s'avère plus cohérent d'utiliser les termes « outil de gestion » et « instrument de gestion » pour qualifier la comptabilité de gestion dans notre recherche ayant comme sujet d'étude les organisations du bloc communal. En effet, l'outil de gestion porte en lui la dimension matérielle et opérationnelle, caractérisée par les méthodes de calcul de coûts inhérentes à la comptabilité de gestion. Mais la comptabilité de gestion peut aussi être qualifiée d'instrument dans le sens où elle comporte une dimension politique et finalisée ; le choix d'une méthode de calcul de coûts n'est pas neutre et sert les objectifs de certains acteurs de l'organisation.

Après avoir défini et qualifié la comptabilité de gestion, il convient maintenant de se pencher sur les organisations objet de notre étude, c'est à dire les organisations du bloc communal, ceci afin de mettre en évidence leurs caractéristiques et particularités.

1.1.2 La commune et l'intercommunalité : le bloc communal

Selon le dictionnaire Larousse, « *la commune est une collectivité territoriale administrée par un maire assisté d'un conseil municipal* » autrement dit la commune se définit comme une entité juridique dotée d'un mode d'administration particulier. Pour l'INSEE[9] « *la commune est la plus petite subdivision administrative française mais c'est aussi la plus ancienne, puisqu'elle a succédé aux villes et paroisses du Moyen-Âge. Elle a été instituée en 1789 avant de connaître un début d'autonomie avec la loi du 5 avril 1884, véritable charte communale. Le maire est l'exécutif de la commune qu'il représente et dont il gère le budget. Il est l'employeur du personnel communal et exerce les compétences de proximité (écoles, urbanisme, action sociale, voirie, transports scolaires, ramassage des ordures ménagères, assainissement…). Il est également agent de l'État pour les fonctions d'état-civil, d'ordre public, d'organisation des élections et de délivrances des titres réglementaires.* »

La commune, en tant que collectivité, a donc succédé à la ville du Moyen-Âge, mais le terme « ville » est toujours utilisé. Selon le dictionnaire Larousse, c'est « *une agglomération relativement importante et dont les habitants ont des activités professionnelles diversifiées, notamment dans le domaine tertiaire* », il s'agit donc plutôt d'une entité définie par ses

[9] Source : www.insee.fr

habitants. L'INSEE propose une définition plus précise, qui permet de distinguer la ville de la commune : « *les villes et agglomérations urbaines, désignées aussi sous le terme unique d'unité urbaine, dont la délimitation est fondée sur le seul critère de continuité de l'habitat, peuvent être constituées :*

- de deux ou plusieurs communes, c'est à dire d'une ville-centre et de sa banlieue (exceptionnellement de plusieurs villes-centres), sur le territoire desquelles une zone agglomérée contient plus de 2 000 habitants ; une telle unité urbaine porte alors le nom d'agglomération multi communale ;

- d'une seule commune, dont la population agglomérée compte au moins 2 000 habitants ; une telle commune est dite ville isolée ou plus communément ville. »

Le mot « ville » (voire « village » dans certains cas) est donc le terme usuel utilisé de façon courante pour désigner la commune, celle-ci étant avant tout une entité juridique.

Au 1er janvier 2010, 36 682 communes sont dénombrées en France (dont 36 571 en métropole). Le tableau 1.06 ci-dessous répartit les communes selon leur nombre d'habitants.

Tableau 1.06 – La répartition des communes selon la tranche de taille des communes (source : INSEE, recensement 2010)

Tranche de taille des communes	France métropolitaine	
	En nombre	En %
Moins de 200 habitants	9 449	25,8
200 à 499 habitants	10 556	28,9
500 à 999 habitants	7 016	19,2
1 000 à 1 999 habitants	4 545	12,4
2 000 à 4 999 habitants	3 051	8,3
5 000 à 9 999 habitants	1 062	2,9
10 000 habitants ou plus	892	2,4
Ensemble des communes	36 571	100

La France se caractérise par un nombre important de communes, majoritairement de petite taille et éclatées sur le territoire national, ce qui peut parfois poser question au niveau de l'efficacité de l'administration communale (Lachaume, 2007).

Dans nos développements nous ne pourrons pas occulter l'essor, plus récent, de la coopération intercommunale. Les regroupements de communes, dont la volonté de coopération peut être plus ou moins poussée, prennent la forme juridique d'établissement de coopération intercommunale (EPCI). Selon l'INSEE, « *les EPCI sont des regroupements de communes ayant pour objet l'élaboration de "projets communs de développement au sein de périmètres de solidarité". Ils sont soumis à des règles communes, homogènes et comparables à celles de collectivités locales. Les communautés urbaines, communautés d'agglomération, communautés de communes, syndicats d'agglomération nouvelle, syndicats de communes et les syndicats mixtes sont des EPCI.* »

1.1.2.1 Une entité juridique : principe de libre administration et compétences communales

La commune est instituée par le décret du 14 décembre 1789 ; elle est soumise à la tutelle de l'Etat tout au long du XIX^{e} siècle jusqu'à son émancipation (politique, juridique et financière) par la loi du 5 avril 1884 (loi Waldeck-Rousseau). Cette loi affirme la compétence générale de la commune : « *le conseil municipal règle, par ses délibérations, les affaires du ressort de la commune* » (article 61). La loi de décentralisation de 1982 complète ces dispositions. L'article 72 de la Constitution pose le principe de libre administration des collectivités territoriales : « *Les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les régions, les collectivités à statut particulier et les collectivités d'outre-mer régies par l'article 74. Toute autre collectivité territoriale est créée par la loi, le cas échéant en lieu et place d'une ou de plusieurs collectivités mentionnées au présent alinéa. Les collectivités territoriales ont vocation à prendre les décisions pour l'ensemble des compétences qui peuvent le mieux être mises en œuvre à leur échelon. Dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences* ». Ces dispositions sont reprises dans le Code général des collectivités territoriales (CGCT) : « *Les communes, les départements et les régions s'administrent librement par des conseils élus* » (art. L1111.1).

La commune est une collectivité territoriale décentralisée car elle dispose de la personnalité morale, elle est investie d'une compétence d'action et de décision concernant les affaires communales, dans les limites définies par l'État (Lachaume, 2007).

Le conseil municipal : l'organe délibérant de la commune

Le conseil municipal est l'organe délibérant de la commune et est élu au suffrage universel direct pour 6 ans. Selon la population le conseil municipal comprend de 9 à 163 conseillers. Le conseil municipal a la charge d'élire le maire et les adjoints parmi ses membres (article 2122-4 du CGCT).

Le fonctionnement du conseil municipal est encadré par le code général des collectivités territoriales (art. 2121-7 et s. du CGCT) : les réunions sont fixées par le maire, ou à la demande d'une partie du conseil, et doivent avoir lieu au moins une fois par trimestre. Les décisions sont prises à la suite d'un vote (à la majorité absolue des suffrages exprimés). On nomme délibération à la fois le fait de discuter et l'acte qui clôture la discussion. Dans ce deuxième sens, c'est un acte administratif unilatéral pouvant avoir un effet décisoire, autrement dit le pouvoir d'imposer des obligations aux administrés.

Les attributions du conseil municipal sont nombreuses (art. 2121-29 du CGCT), il a tout d'abord une compétence générale de principe (« *le conseil municipal gère par ses délibérations les affaires de la communes* »). Il a également une compétence majeure en votant le budget et en approuvant le compte administratif (budget exécuté) de la commune. Concernant les services communaux, le conseil municipal organise leur fonctionnement, peut décider de leur création ou de leur suppression. Le conseil municipal gère le patrimoine communal et crée les emplois pour le recrutement du personnel communal.

Le maire : l'organe central de la commune

Le maire est l'autre organe majeur de la commune. Il pourrait être qualifié d'organe exécutif, mais son rôle va au-delà puisqu'il détermine et conduit la politique de la commune, et dispose d'attributions propres. Le maire a trois missions distinctes, c'est tout d'abord l'agent de l'Etat avec des fonctions d'ordre administratif (officier d'état-civil et officier de police judiciaire) ; c'est l'agent exécutif de la commune : il exécute les décisions du conseil municipal (représentation de la commune, préparation du budget, exécution des dépenses, gestion du patrimoine, pouvoir de surveillance et de contrôle des établissements communaux), il a des pouvoirs délégués par le conseil municipal et des pouvoirs propres en matière de police (police administrative générale et police spéciale). C'est le chef de l'administration communale, en tant que supérieur hiérarchique des agents de la commune il dispose d'un pouvoir général d'organisation des services.

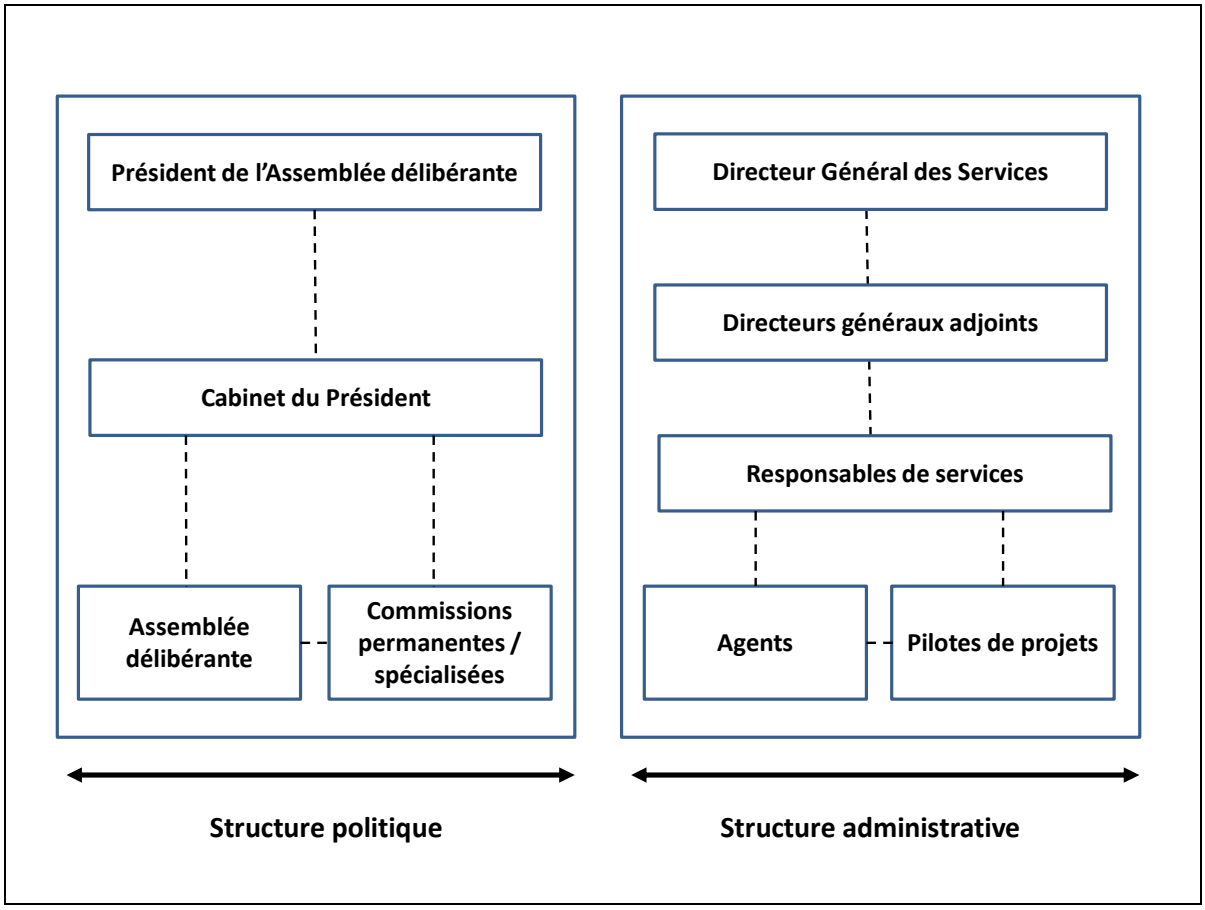
Le maire a également la faculté (et non l'obligation) de se faire assister par des adjoints et de déléguer une partie de ses fonctions (délégation précise et limitée dans son objet, exemple : maire-adjoint aux finances).

La gouvernance communale

La gouvernance est un concept qui s'inspire principalement de la théorie de l'agence (Jensen & Meckling, 1976) et qui s'applique en premier lieu aux entreprises. La gouvernance des entreprises explicite les modalités de l'exercice du pouvoir des différents acteurs comme les actionnaires et les managers. Le concept a ensuite été peu à peu élargi aux autres organisations et à la sphère publique avec la gouvernance managériale (Claveranne et al, 2011).

La gouvernance communale, comme celles des autres collectivités territoriales, se caractérise par une structure duale avec une sphère politique (le Maire et l'assemblée délibérante) et une sphère administrative avec la direction générale des services et les responsables de services (Ragaigne, 2013). Il y a donc d'un côté les élus, présents pour la durée d'un mandat dans la collectivité et détenteurs des pouvoirs législatif et exécutif, et de l'autre les agents territoriaux dont la présence dans la commune est liée à l'exercice de compétences professionnelles pour une durée en général indéterminée. La figure 1.05 ci-dessous représente la structure duale de la gouvernance des communes.

Figure 1.05 – La gouvernance des collectivités territoriales, d'après Ragaigne (2013)



Depuis les années 1970, les communes ont des contraintes budgétaires de plus en plus fortes, et, sous l'influence des principes du NPM, elles ont développé peu à peu une culture managériale, empruntée au secteur privé. Maurino et al. (1987) voient le développement du management dans les organisations municipales comme la résultante des difficultés financières des communes et de l'extension des compétences de celles-ci. En effet, avec les lois de décentralisation en 1982, le pouvoir local est « réhabilité ». Ainsi, les collectivités territoriales acquièrent plus d'autonomie et de liberté, mais également plus de responsabilités. La structure du périmètre de leur intervention a été modifiée (Chaty, 1999), cette intervention obéissait auparavant à une logique sectorielle (politique culturelle, sociale, associative...), désormais elle est plus globale et territoriale (le citoyen est dans l'attente d'une réponse globale à ses besoins). Pour parvenir à cet objectif, l'élu doit gérer et coordonner plusieurs partenaires privés (entreprises, associations) et publics (services municipaux, administrations de l'Etat), autrement dit l'élu doit répondre aux attentes respectives des différentes parties prenantes. « *L'élu local, autant que le responsable d'un service déconcentré, devient l'acteur et le garant de la*

"performance" de son unité administrative, à travers la définition d'objectifs, la mesure des résultats et le développement de réseaux de partenaires » (Chaty, 1999, p. 90-91).

La gouvernance managériale fait ainsi son entrée dans les communes, le maire est assimilé à un « manager », et l'usager à un « client » ; dans un tel contexte, il devient légitime d'utiliser les outils et les méthodes de management du secteur privé. « *L'objectif principal reste néanmoins d'introduire des effets incitatifs (par la rémunération des agents) et d'accentuer la responsabilité des structures (en généralisant l'évaluation et le rendre compte)* » (Claveranne et al, 2011, p. 285). Ainsi, le contrôle de gestion a été, dès ses origines, construit pour être un dispositif de gouvernance (Bouquin, 2011b). La comptabilité de gestion peut être considérée comme partie intégrante du dispositif de gouvernance de la commune par son rôle d'évaluation de la performance, qui rejoint le principe d' « accountability », et son rôle de contrôle. Selon Dumez (2008, p. 5), bien que l'expression « accountability » ou « rendre compte » renvoie aux chiffres dans son sens premier, on peut néanmoins justifier son action sans support chiffré ; mais « *ces dernières années, surtout dans le secteur public, on a tenté de revenir au sens premier : puisque le secteur public est protégé de la sanction du marché, l'idée est venue qu'il fallait évaluer son action de manière plus rigoureuse, sur la base d'indicateurs chiffrés* ». La comptabilité de gestion prend alors tout son intérêt dans une optique de « rendre compte ».

1.1.2.2 Une organisation municipale centrée sur la gestion d'activités hétérogènes

L'article 72 de la Constitution pose le principe de libre administration des communes, ce qui a des conséquences au niveau budgétaire (il n'y a pas de contrôle de l'opportunité des dépenses par l'État) et au niveau de la gestion des compétences communales (libre choix du mode de gestion des services publics : régie ou délégation). L'article 72-2 précise que les collectivités territoriales bénéficient de ressources dont elles peuvent disposer librement dans les conditions fixées par la loi (notamment le produit d'imposition) ; le législateur a mis en place des dispositifs de péréquation pour équilibrer les attributions de ressources entre collectivités.

Les compétences municipales

Le fonctionnement de la commune est encadré par la clause générale de compétence : la compétence communale n'a de limites que celles posées par la loi ou la jurisprudence.

Les compétences générales sont nombreuses et variées : état-civil (tenue des registres, célébration des mariages, recensement...), fonctions électorales (tenue des listes, organisation des scrutins...), fonctions de police, action sociale (crèches, foyers...), entretien de la voirie,

enseignement (l'école primaire est communale depuis la loi Ferry de 1881 : construction, entretien et équipement des établissements), aménagement (logement social, zones d'activité, assainissement).

Les compétences décentralisées sont des missions élargies transférées par les lois des 7 janvier et 22 juillet 1983, du 25 janvier 1985 et du 5 janvier 1988 : l'urbanisme (PLU, ZAC...), l'enseignement et l'action culturelle (création et implantation des écoles avec la loi du 22 juillet 1983, intervention dans l'élaboration de la carte scolaire ; les communes sont tenues de consacrer 1% de leur budget d'investissement à l'insertion d'œuvres d'art dans les constructions municipales ; organisation et financement des bibliothèques et des musées ; initiatives culturelles : festivals, expositions..), l'animation économique (acteur économique majeur depuis la loi du 2 mars 1982 mais qui limite l'octroi d'aides directes et indirectes et les garanties d'emprunt).

Le budget communal et les règles comptables

Le budget est la traduction en termes financiers de la politique municipale. La loi du 2 mars 1982 instaure une véritable liberté budgétaire en supprimant les tutelles et le contrôle de l'opportunité des dépenses par le représentant de l'Etat, mais les règles budgétaires demeurent soumises aux principes généraux des finances publiques :

- L'universalité : l'ensemble des recettes doit servir à couvrir l'ensemble des dépenses. Ce principe se décompose en deux règles :

    1) La règle de la non affectation qui interdit qu'une recette soit affectée à une dépense particulière. Cependant des règles d'assouplissement existent notamment pour le produit des amendes de police affecté aux travaux de sécurisation de la voirie, les fonds de concours et les budgets annexes. De plus le budget prévoit une décomposition en section de fonctionnement et en section d'investissement ;

    2) La règle de la non contradiction : qui oblige l'inscription dans le budget de toutes les dépenses et les recettes, sans contradiction entre elle.

- La spécialité des dépenses : les dépenses et les recettes ne sont autorisées que pour un objet particulier. Les crédits sont ouverts et votés par chapitre ou par articles ; les dépenses et les recettes sont classées dans chaque section par chapitres et par articles ;
- L'unité budgétaire qui oblige à faire apparaître l'ensemble des recettes et des dépenses du budget dans un document unique. Il existe cependant des exceptions pour les

collectivités, comme les budgets annexes. Sont obligatoirement constitués en budgets annexes : les services publics industriels et commerciaux, les services publics administratifs érigés en régies, les services à caractère social et médico-social, les activités de lotissement gérées par la collectivité elle-même, les activités d'aménagement de zones gérées par la collectivité elle-même ;

- L'annualité : le budget autorise les dépenses et les recettes pour une année civile qui commence le 1er janvier pour s'achever le 31 décembre ;
- L'équilibre budgétaire : concerne individuellement les sections de fonctionnement et d'investissement, c'est à dire que les collectivités territoriales doivent voter leur budget en respectant l'équilibre de chacune des deux sections du budget et en faisant en sorte que le remboursement en capital de la dette doit être couvert par des ressources propres (un emprunt ne peut être remboursé par un autre emprunt) ; ce principe implique également qu'une commune doit toujours voter un budget à l'équilibre, elle ne peut être en déficit au risque de la mise sous tutelle préfectorale.

Les communes (et les établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif) sont soumises aux obligations de l'instruction budgétaire et comptable M14[10] qui a remplacé les instructions budgétaires M11 et M12 en 1994. La M14 marque un véritable rapprochement de la comptabilité publique avec la comptabilité privée avec l'introduction du concept de patrimoine (par les dotations aux amortissements), du concept d'engagement (comme par exemple les charges et les produits à recevoir) et de résultat comptable ; ainsi selon Lande & Rocher (2008, p. 152) « *l'adoption de la M14 constitue ainsi un tournant majeur pour la comptabilité publique, qui est passée d'un système de comptabilité de caisse modifiée à un système de comptabilité d'exercice qui a permis, d'une part, l'établissement d'états financiers intégrant des éléments de gestion patrimoniale et, d'autre part, de dépasser une gestion budgétaire uniquement fondée sur les encaissements et les décaissements* ». Néanmoins les spécificités du secteur public local posent des limites à la convergence, comme la fiscalité, un des modes de financement primordial dans l'équilibre budgétaire des collectivités (Rocher, 2008) ; or la fiscalité est centrale dans la comptabilité privée car elle est liée à l'imposition des bénéfices, élément inexistant dans les organisations publiques.

Ce processus de convergence entamé dans les années 1990 a ainsi des limites, comme le souligne Rocher (2008, p. 26) : « *à une logique de profit fondée notamment sur les flux de*

[10] Instruction budgétaire du 22 juin 1994 et arrêté du 27 décembre 2005 modifié relatif à l'instruction budgétaire et comptable M14 des communes et de leurs établissements publics administratifs.

trésorerie futurs dans le secteur privé, le secteur public se caractérise par le bien commun et par la nécessité de rendre des comptes. Les notions de cycle normal d'exploitation, de capital, de contrôle, de dépréciation des immobilisations ne s'appliquent pas de la même manière dans le secteur public où la continuité du service public prédomine. »

La procédure budgétaire

La tenue d'une comptabilité budgétaire[11] implique certains documents obligatoires pour les communes, en premier lieu les documents de prévision (budget primitif, budget supplémentaire et budgets annexes), et en second lieu de documents d'autorisation (compte administratif et compte de gestion).

Le budget est préparé par l'exécutif et approuvé par l'assemblée délibérante de la collectivité (comme le conseil municipal), c'est un acte qui prévoit et autorise les recettes et les dépenses pour une année donnée (il est voté pour une année civile). En tant qu'acte prévisionnel, il peut être modifié ou complété en cours d'exécution par l'assemblée délibérante.

L'examen du budget doit être précédé d'une phase préalable constituée par le débat de l'assemblée délibérante sur les orientations budgétaires. Ce débat doit intervenir dans un délai de deux mois précédant le vote du budget pour les communes. Le budget primitif est élaboré à l'aide d'informations internes provenant des services de la commune (balance des derniers exercices, comptes administratifs, situations financières) et d'informations provenant du comptable public (exemples : état des concours financiers de l'Etat, évolution prévisionnelle de l'indice de la FPT, loi de finances nationales, évolution des bases fiscales, subventions aux associations, modification des tarifs de service…). Les décisions modificatives et le budget supplémentaire permettent de corriger le budget primitif sous réserve de respecter l'équilibre budgétaire.

L'exécution du budget est soumise au principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable (public) selon le décret du 29 décembre 1962. La comptabilité est tenue en partie simple par l'ordonnateur (par les services financiers municipaux). Cette comptabilité permet de suivre en permanence la consommation des crédits et de s'assurer du respect des autorisations budgétaires votées par l'assemblée délibérante. Elle a pour objectif également de retracer, tant en recettes qu'en dépenses, l'exécution du budget et de dégager les résultats budgétaires de l'exercice. L'ordonnateur rend compte annuellement des opérations budgétaires qu'il a exécutées. À la

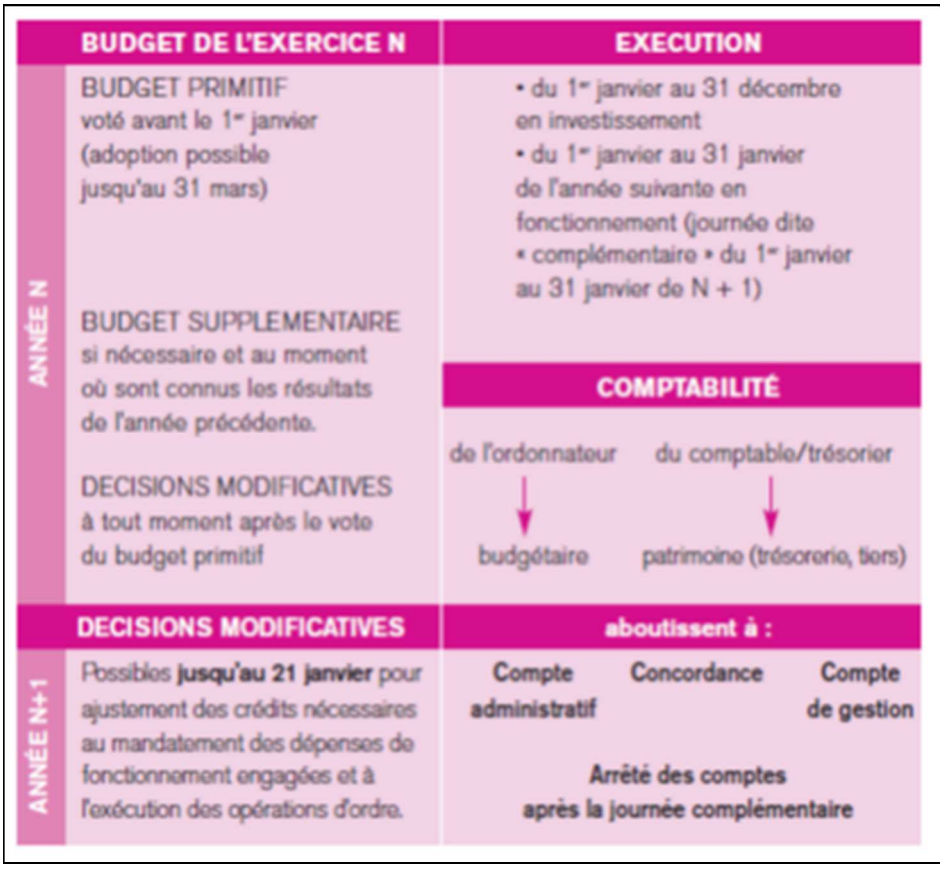
[11] Source : Memento financier et fiscal du Maire, DGFiP 2008.

clôture de l'exercice budgétaire, qui intervient au 31 janvier de l'année N+1, il établit le compte administratif du budget principal ainsi que les comptes administratifs correspondant aux différents budgets annexes.

Le compte administratif doit rapprocher les prévisions (ou autorisations) inscrites au budget des réalisations effectives en dépenses (mandats) et en recettes (titres) ; il doit présenter les résultats comptables de l'exercice ; et celui-ci est soumis par l'ordonnateur, pour approbation, à l'assemblée délibérante qui l'arrête définitivement par un vote avant le 30 juin de l'année qui suit la clôture de l'exercice.

La figure 1.06 ci-dessous synthétise la procédure budgétaire des communes avec les différents documents exigés.

Figure 1.06 – Le cycle budgétaire annuel, source : Memento financier et fiscal du Maire, DGFiP 2008



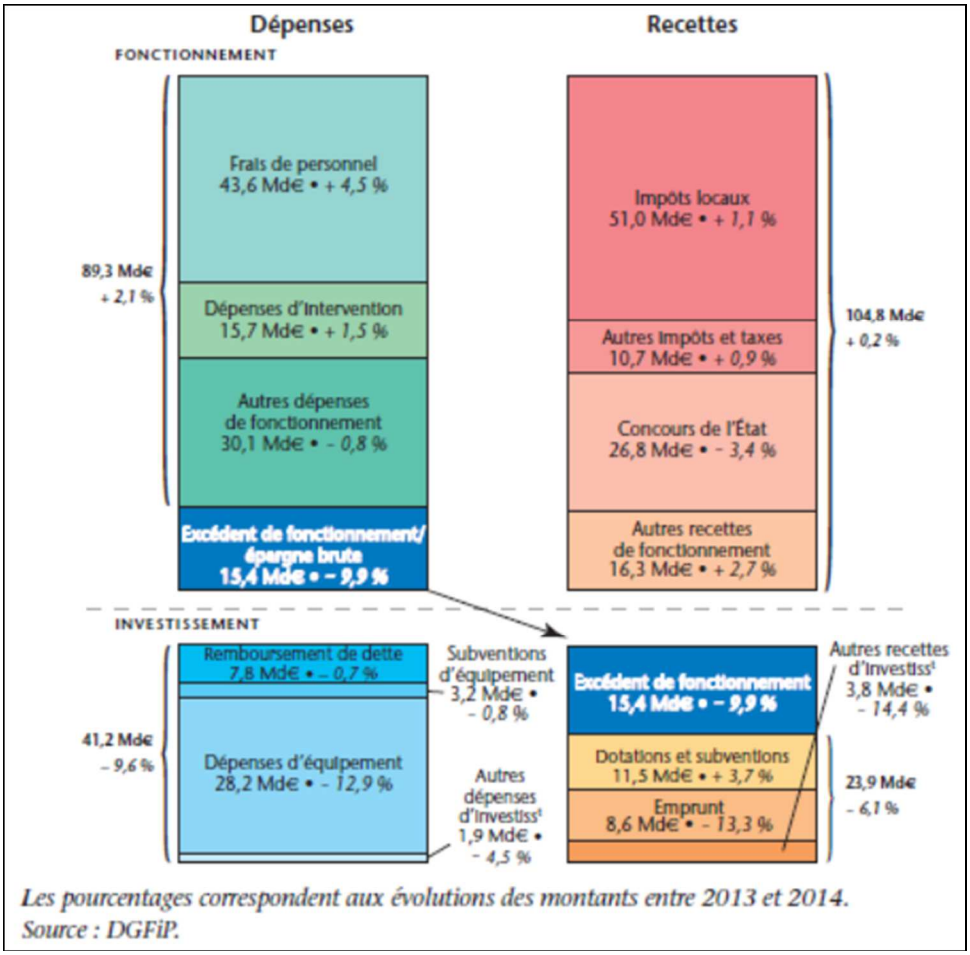
Les finances communales

Comme nous l'avons vu plus haut le budget communal se décompose en budget de fonctionnement et budget d'investissement (voir figure 1.07 ci-dessous).

Les principales caractéristiques du budget de fonctionnement sont :

- La part prépondérante des frais de personnel dans les dépenses (48,8% des dépenses de fonctionnement en 2014[12]) ;
- Les impôts locaux représentant environ la moitié des recettes (impôts et taxes sur les ménages : taxe d'habitation, taxe foncière… et impôts et taxes économiques : cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, imposition forfaitaire sur les entreprises de réseau…) ;
- Les concours de l'Etat (comme la dotation globale de fonctionnement) représentant le deuxième poste de recettes (mais en diminution de 3,4% en 2014[3]).

Figure 1.07 - La situation financière du secteur communal en 2014, source : DGFiP



Les pourcentages correspondent aux évolutions des montants entre 2013 et 2014.
Source : DGFiP.

Le bloc communal capte une part importante des ressources publiques : il perçoit 56% des recettes des collectivités territoriales et groupements à fiscalité propre, et 57% de la dotation globale de fonctionnement pour l'année 2010 (Albert, 2012). Néanmoins depuis 2014, les

[12] D'après le rapport de l'Observatoire des Finances Locales : « Les finances des collectivités locales en 2015 », juillet 2015.

dotations de l'Etat sont en diminution, au titre de la contribution des collectivités territoriales au redressement des finances publiques. Jusqu'en 2017 le montant de la dotation globale de fonctionnement (DGF) versée aux collectivités locales devrait être amputé de 11 milliards d'euros par an. En 2014 le montant de la DGF versé aux communes a diminué de 4%[13]. Les effets de ces restrictions sont déjà apparus sur le budget 2015 : deux communes sur trois ont diminué leurs dépenses de fonctionnement et 62% des communes ont diminué leurs dépenses d'investissement[14].

L'organisation des services municipaux

Nous avons vu que les compétences générales des communes sont nombreuses et variées, Henry Savall en 1986[15] met l'accent sur la « production multi-produits » qui caractérise la gestion communale. Pour Huron & Spindler (1998), cela a pour conséquence une extrême diversité de métiers et donc de services produits, et de plus les services (ou divisions) étant spécialisés, ceux-ci sont en nombre important et tendent à fonctionner de façon indépendante, d'où un relatif cloisonnement entre eux. Huron & Spindler (1998) soulignent que ce cloisonnement des services est problématique en entraînant des lourdeurs et parfois un manque d'efficacité ; pour y remédier, ces auteurs préconisent un effort de transversalité. Huron & Spindler (1998) considèrent également que l'organisation de type bureaucratique caractérise les collectivités territoriales.

De façon plus large, Baranger (1995) estime que les organisations bureaucratiques non lucratives (ou OBNL, comprenant les organisations publiques et des organisations privées comme les coopératives et les associations) devraient être organisées par marchés (dans un sens non commercial) pour leur système de coûts. Il est à noter que Baranger (1995) préconise une structure par projets ou l'adhocratie comme structure pour les OBNL, ce qui est contradictoire avec sa préconisation pour le système de coûts : une organisation par marchés se rapprochant selon nous, davantage de la structure divisionnelle.

Pour affiner la représentation de l'organisation municipale, nous pouvons reprendre les éléments formant une structure organisationnelle selon Mintzberg (1990) :

[13] D'après le rapport de l'Observatoire des Finances Locales : « Les finances des collectivités locales en 2015 », juillet 2015.
[14] D'après « Évolution des finances locales à l'horizon 2017. Comment les collectivités territoriales s'adaptent-elles à la baisse des dotations de l'Etat ? », Tome 2, P. Dallier, C. Guené et J. Mézard, juillet 2015.
[15] Cité dans un article de la Gazette des communes, des départements, des régions, « Management local : faut-il brûler la comptabilité analytique ? », numéro du 15 au 31 décembre 1986 (p. 79 à 81).

- Le sommet stratégique : c'est l'organe de direction, autrement dit le maire et son cabinet pour les élus et la direction générale des services pour l'administration ;
- Le centre opérationnel : ce sont les opérateurs délivrant les services publics communaux c'est à dire les divisions fournissant des services directs aux usagers (par exemple culture, sport, état-civil, éducation...) et des services indirects (par exemple les services techniques : voirie, espaces verts, bâtiments...) ;
- La ligne hiérarchique : c'est la hiérarchie d'autorité, permettant également la coordination, entre le sommet stratégique (la direction générale des services) et le centre opérationnel (les directions générales adjointes, les divisions et les agents) ;
- La technostructure (analystes et experts) : ce sont les services effectuant des tâches administratives (qualifiés parfois de services supports) comme les finances, les ressources humaines, la communication…
- Le support logistique : ce sont les divisions fournissant des services internes (par exemple le centre technique municipal avec le parc automobile) ;
- L'idéologie de l'organisation : qualifiée parfois de « culture », elle traduit les croyances et les traditions de l'organisation. L'organisation communale a une dimension politique et comme le souligne Becquart-Leclercq (1988), il existe une culture organisationnelle duale dans les mairies, l'une liée à la logique élective du maire et l'autre liée à la logique administrative du personnel.

Bartoli (2009) s'appuie sur les configurations organisationnelles de Mintzberg pour représenter les formes d'organisation et les processus de coordination dans les organisations publiques, et considère ainsi l'hôpital comme une bureaucratie professionnelle. Concernant les organisations communales, nous pouvons plutôt les rapprocher de la structure divisionnelle, voire même conglomérale étant donné ses activités diverses, hétérogènes et parfois sans lien entre elles : en effet, quels sont les liens entre la gestion des cimetières, la restauration scolaire et les services de police ? Fabre et al. (2015) proposent ainsi le concept de « conglomérat public » pour qualifier les organisations publiques telles que les communes, les hôpitaux et les universités.

La commune est une entité aux contours qui peuvent parfois s'avérer flous et évolutifs, car certaines fonctions (ou services) peuvent être mutualisées avec celles d'un EPCI dans le cadre d'une coopération intercommunale. La loi du 16 décembre 2010[16] a établi deux principales modalités de mutualisation : la mise à disposition de services entre communes et EPCI pour

[16] Loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales (RCT).

exercer une compétence transférée, et la création de services communs par l'EPCI et une (ou plusieurs) de ses communes membres pour l'exercice d'une compétence non transférée. Par exemple, lors de notre étude terrain nous avons constaté que la ville-centre et l'EPCI ont mutualisé leurs services financiers.

Les modèles de gestion des activités

Nous avons vu que les organisations communales sont amenées à gérer de multiples activités dans leur production de services publics locaux. Le principe de libre administration confère aux collectivités territoriales le libre choix de leur mode de gestion des services publics. Pour ce faire, elles disposent de deux possibilités, soit gérer directement leurs activités (la régie directe), soit les déléguer à des organisations de droit privé. Ce choix politique est souvent empreint d'idéologie, laquelle pouvant prendre la forme de deux courants de pensée, l'un plutôt libéral prônant le recours aux marchés et donc aux entreprises, et l'autre d'inspiration socialiste et partisan du « tout régie » (Huron & Spindler, 1998). De façon plus prosaïque, les élus locaux recherchent également des actions à forte valeur ajoutée électorale, et la délégation d'activités peut être un moyen de dégager des moyens de financement pour la réalisation d'équipements coûteux et importants aux yeux de la population (Gibert et al, 1987).

La délégation de service public (DSP) est un « *contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée au résultat de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquérir des biens nécessaires au service* » (art. L. 1411-1 du Code général des collectivités territoriales). La DSP peut se traduire par trois principaux types de contrats : la concession, l'affermage et la régie intéressée. Les principales différences entre ces trois contrats sont que le contrat d'affermage prévoit la gestion de structures déjà disponibles, alors que la concession prévoit la prise en charge des investissements par le concessionnaire ; dans ces deux types de contrat, les délégataires agissent pour leur propre compte et se rémunèrent par la perception de redevances sur les usagers. Dans le cas de la régie intéressée, la collectivité charge le délégataire d'exploiter le service, mais celui-ci agit pour le compte de la collectivité et est rémunéré par celle-ci.

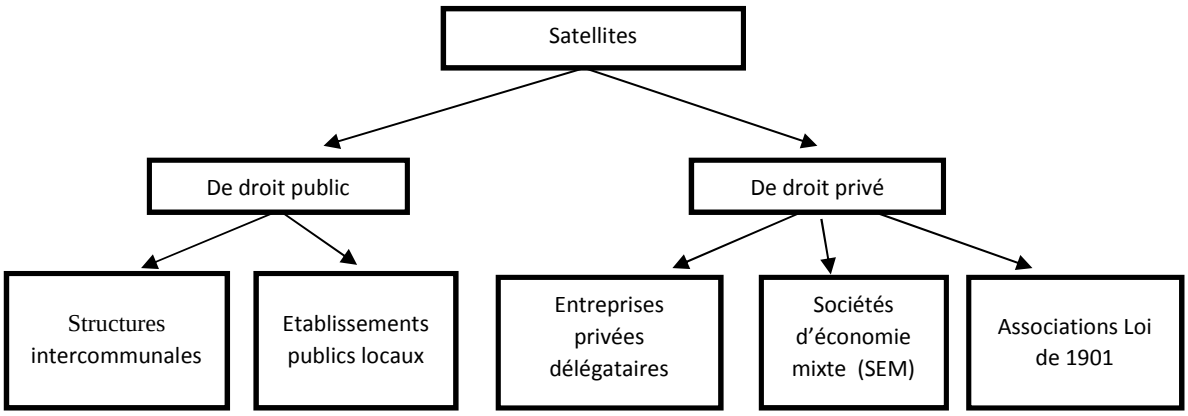
Au-delà de l'idéologie sous-jacente à la DSP, celle-ci reflète plutôt le choix d'une facilité de gestion (Huron & Spindler, 1998). En effet, la délégation apparait comme un moyen sûr pour les responsables politiques de maîtriser les prix, et donc les coûts, en contractualisant ceux-ci. Les élus locaux peuvent préférer confier des activités à des entreprises spécialistes dans ce

domaine afin de privilégier la satisfaction de l'usager. De plus, dans un contexte de contrainte financière la délégation peut permettre de retrouver des marges de manœuvre, et notamment de diminuer l'endettement (Huron & Spindler, 1998). Néanmoins la DSP suscite également des critiques, comme la perte de pouvoir des élus et la difficulté à comparer délégation et gestion directe afin de pouvoir déterminer le système le plus avantageux (Huron & Spindler, 1998).

La satellisation des activités

Une des conséquences du développement de la DSP est la satellisation des activités. Pour Huron & Spindler (1998, p. 74) les satellites sont « *des établissements de nature publique, privée ou mixte dont l'objet est de gérer une activité dont la responsabilité incombe directement à la collectivité locale. Cette définition inclut donc régies et délégataires de services publics.* » La figure 1.08 (ci-dessous) récapitule les différents types de satellites selon leur nature juridique.

Figure 1.08 - Les satellites des collectivités d'après Fabre & Letort (2016)



Selon Fabre & Letort (2016, p. 2) les organisations communales ont des activités trop nombreuses et complexes pour pouvoir les réaliser exclusivement en régie et « *ces satellites sont porteurs de nombreux risques juridiques, financiers, opérationnels et même politiques, ce qui fait de leur contrôle un enjeu majeur pour les élus et les fonctionnaires territoriaux* ».

En s'appuyant sur une analyse des offres d'emplois parues entre 1980 et 2015, Fabre & Letort (2016) ont constaté l'émergence et le développement du contrôle des satellites, puis la création d'une véritable fonction de contrôleur de gestion externe avec une séparation progressive du contrôle de gestion en deux fonctions : le contrôle de gestion interne (tourné vers les activités) et le contrôle de gestion externe.

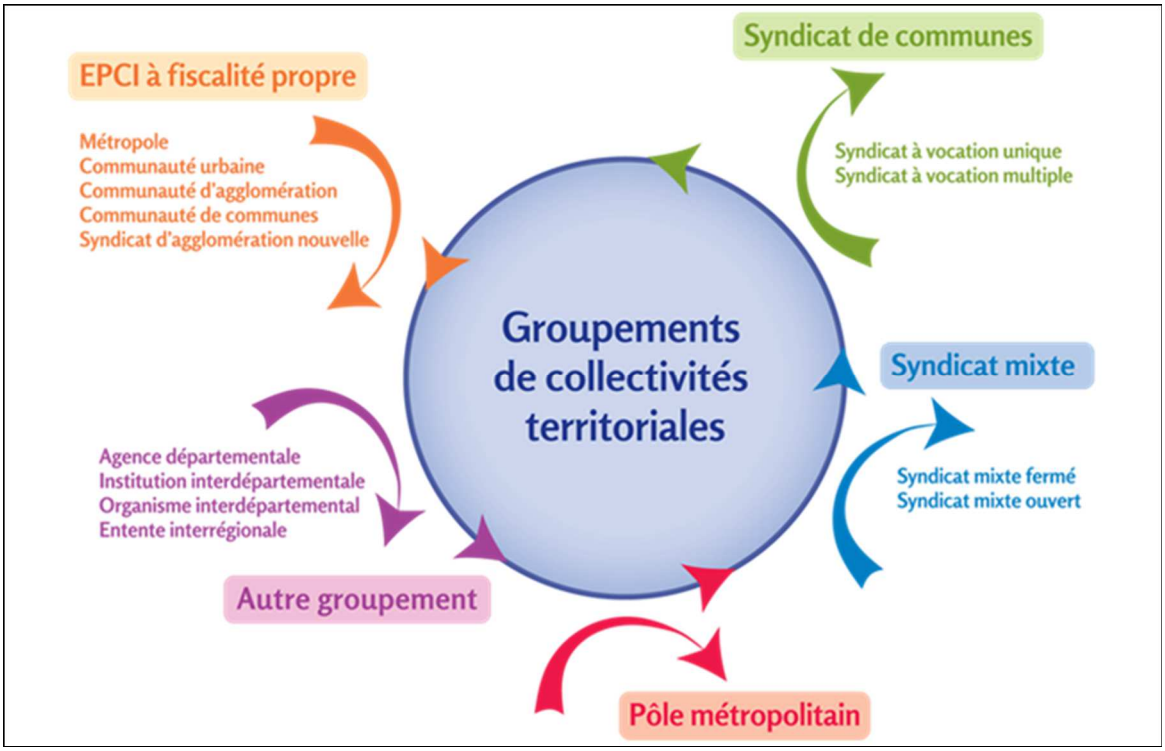
1.1.2.3 L'évolution du « bloc communal » : le développement de l'intercommunalité

L'intercommunalité, autrement dit la coopération entre communes, permet à celles-ci de se regrouper au sein d'un établissement public de coopération intercommunale (EPCI).

On peut distinguer deux grandes formes d'intercommunalité :

- La forme souple ou associative (dite sans fiscalité propre), financée par les contributions des communes qui en sont membres. Elle leur permet de gérer ensemble des activités ou des services publics (dans un syndicat par exemple) ;
- La forme approfondie ou fédérative (dite à fiscalité propre), caractérisée par l'existence de compétences obligatoires et par une fiscalité propre au groupement.

Figure 1.09 - Les différentes catégories d'intercommunalités - Source : www.banatic.interieur.gouv.fr



L'histoire de l'intercommunalité en France est assez ancienne puisque dès le XIX^{e} siècle des dispositifs pour faciliter la coopération entre communes sont mis en place. Par exemple, en 1890, les syndicats intercommunaux à vocation unique (SIVU) sont créés et sont toujours en vigueur aujourd'hui. Au XX^{e} siècle et à partir des années 1950, de nombreuses formes juridiques de coopération intercommunales voient le jour : les syndicats mixtes en 1955 ; les syndicats intercommunaux à vocation multiple en 1959 ; les communautés urbaines en 1966 ; les communautés de communes en 1992 ; les communautés d'agglomération en 1999 ; etc. La

figure 1.09 ci-dessus récapitule les différentes catégories d'intercommunalités, en distinguant les EPCI à fiscalité propre des groupements sans fiscalité tels que les syndicats de communes ou les syndicats mixtes. Début 2015, la France dénombre 2 133 EPCI à fiscalité propre, comme l'indique le tableau 1.07 ci-dessous. Cette forme d'intercommunalité concerne près de 100% des communes (88% en 2005) et compte 238 regroupements urbains (182 en 2005)[17]. Le nombre de syndicats (EPCI sans fiscalité propre) est en diminution constante depuis 2011.

Tableau 1.07 – Le nombre de regroupements selon la Direction Générale des Collectivités Locales (Les collectivités locales en chiffres 2015)

ÉVOLUTION DU NOMBRE DE GROUPEMENTS DE COMMUNES À FISCALITÉ PROPRE DEPUIS 2011

Au 1er janvier	2011	2012	2013	2014	2015
Métropole	-	1	1	1	11
Communauté urbaine	16	15	15	15	9
Communauté d'agglomération	191	202	213	222	226
Communauté de communes	2 387	2 358	2 223	1 903	1 884
Syndicat d'agglomération nouvelle	5	5	4	4	3
Nombre d'EPCI à fiscalité propre	**2 599**	**2 581**	**2 456**	**2 145**	**2 133**
Métropole de Lyon	-	-	-	-	1
Nombre total de communes regroupées**	**35 041**	**35 305**	**36 049**	**36 614**	**36 588**
Population totale* regroupée (en millions d'habitants)**	**58,8**	**59,3**	**60,9**	**62,6**	**62,9**
dont à fiscalité professionnelle unique :					
Nombre de groupements	*1 321*	*1 339*	*1 356*	*1 288*	*1 309*
*Nombre de communes regroupées***	*18 217*	*18 798*	*20 594*	*22 698*	*23 157*
Population totale regroupée (en millions d'hab.)***	*47,6*	*48,5*	*50,5*	*53,2*	*54,0*

Sources : DGCL, Banatic ; Insee, Recensements de la population.
Champ : France.
** Population totale, en vigueur au 1er janvier de chaque année, des communes composant les groupements.*
*** y compris les communes et la population de la métropole de Lyon en 2015.*

ÉVOLUTION DU NOMBRE DE SYNDICATS DEPUIS 2011
(en nombre de syndicats)

Au 1er janvier	2011	2012	2013	2014	2015
SIVU	10 474	10 181	9 721	8 965	8 392
SIVOM	1 361	1 344	1 305	1 233	1 185
Syndicat mixte	3 256	3 256	3 265	3 185	3 025
Pôle métropolitain	-	1	8	9	9
Pôle d'équilibre territorial et rural	-	-	-	-	55
Total	**15 091**	**14 782**	**14 299**	**13 392**	**12 666**

Source : DGCL, Banatic.
Champ : France hors Mayotte.

Dans l'évolution législative intercommunale récente, il semble important de citer la loi du 12 juillet 1999 relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale (qui précise par exemple que les communes ne peuvent pas adhérer à plus d'un établissement de coopération intercommunale). Cette loi de 1999 a, entre autres, imposé la transformation des

[17] Source : « Panorama de l'intercommunalité en 2015 », www.adcf.org

districts et des communautés de villes avant le 1er janvier 2002, créé la communauté d'agglomération en tant que nouvelle forme de coopération intercommunale urbaine et doté les structures intercommunales d'instruments financiers significatifs suivant le degré d'intégration des communes dans les EPCI (Lachaume, 2007). La loi du 16 décembre 2010, relative à la réforme des collectivités territoriales (dite loi RCT), crée la métropole et la commune nouvelle. Enfin plus récemment, la loi du 27 janvier 2014, relative à la modernisation de l'action publique territoriale et à l'affirmation des métropoles (dite loi MAPAM), permet la création de métropoles aux compétences élargies (par exemple dans le domaine du développement économique, de l'habitat, de la gestion de services d'intérêt collectif, de l'éducation...). Le fonctionnement des structures intercommunales est similaire à celui des communes avec une assemblée délibérante (rassemblant les délégués des communes, élus parmi les conseillers municipaux) et un président (organe exécutif, élu parmi les délégués des communes).

L'intercommunalité se veut un outil pour organiser rationnellement le territoire, pour rassembler des moyens dispersés par l'émiettement communal (40% des communes de l'Union Européenne sont en France). Mais selon Le Saout (2015, p. 490) « *le développement de l'intercommunalité procède d'une tension entre un impératif de fonctionnalité qui légitime la production des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) et la préservation du contrôle politique des maires sur leur commune* ». En effet, sous la contrainte financière des efforts de rationalisation de l'action publique locale sont nécessaires comme une meilleure répartition des charges de centralité (celles supportées par la commune-centre mais dont les services profitent à d'autres usagers) et une meilleure allocation de ressources aux petites communes. Mais cette logique de fonctionnalité s'oppose souvent à la volonté des maires de maintenir leur souveraineté politique sur leur commune.

1.1.2.4 Les perspectives communales : contrainte financière et réduction des coûts ?

Le poids de la contrainte financière pour les organisations du bloc communal n'est pas un phénomène récent. Le contexte économique depuis le premier choc pétrolier et les réformes successives de la gestion communale depuis les lois de décentralisation de 1982 sont les deux principaux facteurs de cette contrainte pesant sur les organisations communales depuis une trentaine d'années. Dans un tel contexte de plus en plus contraint, les démarches de réduction des coûts seront probablement amenées à se développer dans les collectivités.

Un contexte économique et réglementaire à l'origine de la contrainte financière

Deux principaux facteurs sont à l'origine de la contrainte financière subie par les collectivités locales : le contexte économique et les évolutions réglementaires suite aux réformes de la gestion publique. Les lois de décentralisation en 1982[18] ont confié davantage de compétences aux collectivités locales dans un contexte économique contraint depuis la crise des années 1970. Ainsi comme le constatait Busson-Villa en 1999 (p. 23) : « *désormais les communes sont condamnées à travailler, dans le meilleur des cas, à coûts constants. C'est un fait nouveau car celles-ci bénéficiaient depuis quarante ans de ressources croissantes du fait de l'augmentation de la production nationale et du taux des prélèvements obligatoires* ».

Or selon Thompson (2000), les changements administratifs induits par les réformes ont trois types de conséquences pour les organisations publiques :

- L'amaigrissement, la réduction des coûts et la réforme des systèmes administratifs ;
- La décentralisation au profit d'agences, le renforcement des compétences de terrain et le changement culturel ;
- L'amélioration de la qualité des services et de l'efficacité des méthodes de travail.

Plus récemment l'Etat français a adopté des mesures avec des conséquences fortes pour les organisations communales ; les plus importantes sont la baisse programmée des dotations et la réforme des rythmes scolaires.

Des démarches de réduction des coûts pour faire face à cette contrainte ?

Overmans & Noordegraaf (2014) se sont efforcés de comprendre quelles pouvaient être les réponses organisationnelles des collectivités locales face à l'austérité. Ils ont retenu quatre possibilités de réponses (entre mesures fiscales et mesures organisationnelles, dans une optique de changement ou de stabilité) :

- « Decline » ou la contraction des activités à long terme (voire la suppression de services) ;
- « Cutbacks » ou l'élagage des prestations pour un équilibre budgétaire à court terme ;
- « Retrenchment » ou le réajustement fiscal des recettes et des dépenses ;

[18] Loi du 2 mars 1982 et loi du 7 janvier 1983 dites lois Deferre.

- « Downsizing » ou la restructuration des processus de services pour une meilleure efficience.

Overmans & Noordegraaf (2014) constatent que le discours des municipalités est axé sur les changements organisationnels, et pas sur les mesures fiscales, mais en pratique les municipalités utilisent ces dernières pour tendre à la stabilité. Pour les auteurs les réponses à l'austérité oscillent entre discours et réalité.

Guenoun et al. (2015) ont repris la typologie d'Overmans & Noordegraaf (2014) en l'appliquant aux démarches de réduction des coûts des collectivités territoriales françaises. A partir de l'étude de la presse spécialisée et d'entretiens avec des experts, Guenoun et al. (2015) ont ainsi constaté que malgré une prise de conscience des collectivités celles-ci s'engagent peu dans les actions : « *on est donc dans une situation où une partie des collectivités territoriales refuse d'assumer les efforts de réduction de coûts des services publics de proximité et où les autres reconnaissent cette nécessité mais en reste à une attitude rhétorique qui ne s'incarne pas dans des actions réelles (sauf quelques rares exceptions récentes dans des collectivités territoriales où une alternance politique a eu lieu)* » (p. 280-281).

Samali & Carassus (2015) se sont intéressés également aux pratiques de recherche d'économies des collectivités territoriales. A l'aide d'une enquête par questionnaire, ils constatent une mobilisation plus importante des dispositifs de contrôle, que des dispositifs de pilotage, pour réaliser des économies, « *les résultats mettent en évidence la faiblesse de la logique "pilotage", caractérisée par des actions ayant une dimension stratégique et politique. […] Il apparaît ainsi que les collectivités cherchent des solutions d'économies simples et immédiates* » (Samali & Carassus, 2015, p. 29). Ainsi dans la liste des outils de pilotage proposés aux collectivités, 43,2% de celles-ci déclarent vouloir mettre en place une comptabilité analytique pour calculer le coût de revient par service fourni aux usagers, alors que par rapport aux dispositifs « contrôle » mobilisés, 81,3% des collectivités déclarent vouloir reporter certains investissements à une date ultérieure.

Après avoir présenté et défini nos objets d'étude, la comptabilité de gestion et les organisations du bloc communal, il convient désormais de retracer le cheminement de la comptabilité de gestion dans ces organisations.

1.2 Le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : éléments historiques

Il n'est pas aisé de dater précisément l'introduction de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Les premières expériences connues et relatées datent de la fin des années 1970 alors que la comptabilité de gestion est utilisée par les entreprises depuis plusieurs décennies.

Nous avons choisi de périodiser l'histoire de cet outil de gestion en fonction de l'évolution de sa diffusion : une première période (années 1980) caractérisée par un intérêt pour la comptabilité de gestion du secteur privé, l'adoption de l'outil et une diffusion croissante ; une deuxième période (années 1990) avec une remise en question de la comptabilité de gestion et un ralentissement de sa diffusion ; et une dernière période (années 2000 jusqu'à aujourd'hui) caractérisée, semble-t-il, par un relatif désintérêt de l'outil et un manque d'information sur son utilisation par les organisations communales.

1.2.1 Les prémisses et l'engouement des années 1980

Avant la fin des années 1970, on ne trouve pas trace de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, comment l'expliquer ?

La comptabilité de gestion est née dans les organisations marchandes avec le besoin de calculer des prix de revient afin de réguler la concurrence (Nikitin et al, 2010). Or les organisations communales ne s'inscrivent pas dans une logique marchande bien qu'elles peuvent néanmoins proposer certains services marchands (l'eau par exemple). Mais pour ceux-ci elles ne sont pas en concurrence avec d'autres organisations, tout comme c'est le cas pour les services non marchands qu'elles proposent. De plus, n'étant pas dans une logique de profit ou de rentabilité, les organisations communales n'ont pas non plus besoin de décomposer leur résultat (Dupuy, 2009). Les facteurs d'adoption de la comptabilité de gestion dans les organisations communales sont donc autres.

Comme nous le développerons dans la section 2, l'introduction des démarches de performance, dans le contexte du New Public Management, est un des facteurs de diffusion de la comptabilité de gestion. Mais il n'est pas le seul et il convient aussi d'examiner les autres facteurs ayant influencé la diffusion de la comptabilité de gestion.

Les facteurs environnementaux favorables à la diffusion de la comptabilité de gestion dans les communes

En-dehors de l'influence du contexte idéologique du New Public Management, nous pouvons considérer que trois facteurs principaux ont contribué à la diffusion de la comptabilité de gestion :

- **L'évolution de l'environnement réglementaire avec les lois de décentralisation**

Les lois de décentralisation[19] en 1982 entérinent le principe de libre administration des collectivités territoriales et incitent celles-ci à développer de nouvelles pratiques managériales pour assurer leurs nouvelles missions, « *les premières tentatives d'introduction des concepts du contrôle de gestion voient le jour dès que la décentralisation donne aux collectivités locales des compétences nouvelles, après les lois de mars 1982* » (Beaulier & Salery, 2006, p. 69). Les communes voient également leur autonomie s'accroître, ce qui leur laisse la possibilité de mettre en œuvre des pratiques de gestion innovantes.

- **Le resserrement de la contrainte financière avec la crise consécutive au premier choc pétrolier en 1973**

Les ressources deviennent plus rares, et parallèlement les besoins (sociaux notamment) augmentent. Dans un tel contexte, la mise en place d'un contrôle de gestion pour contenir les coûts peut être une réelle opportunité (Gibert, 1995). Bouinot & Schmitt (1981) datent plus précisément la prise de conscience de la contrainte financière et de ses conséquences : « *un tournant essentiel a été pris en mars 1977 avec l'arrivée, dans la majorité des grandes villes, d'équipes nouvelles aux dirigeants très sensibilisés aux problèmes de gestion. Le besoin de maîtriser les moyens financiers et humains apparaissait fortement chez les élus. De nombreuses expériences d'initiative locale se développèrent alors en matière de planification et de programmation des dépenses ou d'organisation des services* » (p. 500).

En 1987, cette problématique perdure. Lors d'un colloque organisé par « La fondation pour la gestion des villes[20] », Daniel Combes, secrétaire général de la ville de Nancy et Jean-Claude Caron affirment : « *la rareté implique de rationaliser les choix budgétaires, de réduire ou de supprimer certains services. Une véritable stabilité des budgets et de la fiscalité implique de nouveaux choix.* »

[19] Loi du 2 mars 1982 et loi du 7 janvier 1983 dites lois Deferre.
[20] Relaté par la Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 19 janvier au 1er février 1987 « S'adapter à la concurrence et à la liberté tarifaire » (p. 44 à 46).

- **L'émergence d'une nouvelle génération de cadres territoriaux formés aux outils et aux méthodes de gestion du secteur privé**

Les années 1980 voient l'apparition dans les organisations communales de jeunes cadres diplômés de l'enseignement supérieur ou de grandes écoles et ayant acquis une expérience professionnelle élargie dans la fonction publique (Camel, 1987). En 1985, dans une étude de l'IGA (Inspection Générale de l'Administration) portant sur les villes de plus de 20 000 habitants, la moitié des secrétaires généraux est qualifiée de « managers » tandis que l'autre s'apparente plus à des « gestionnaires du quotidien ». Ces secrétaires généraux « managers » ont intégré pendant leurs études les techniques de gestion du secteur privé (gestion par objectifs, contrôle de gestion, cercles de qualité, etc…) et n'hésitent pas à les mettre en œuvre (Camel, 1987).

De plus, l'émergence de ces cadres territoriaux « managers » est naturellement facilitée par l'évolution des besoins au sein des services municipaux, c'est ce que souligne un colloque du CFPC (Centre de Formation des Personnels Communaux) à Angers en décembre 1986[21] : « *Autre tendance, l'évolution des besoins : si dans les années 50 il fallait administrer, dans les années 60-70, équiper, dans les années 80-90, il faut gérer et assurer une certaine régulation économique au niveau de la microrégion* ». De la même façon Crammer (1987, p. 52) note désormais l'influence des cadres gestionnaires dans la gestion communale : « *l'ère des juristes était terminée. Les études de droit ont encore quelques adeptes, mais les "gestionnaires" qui frappaient à la porte ont maintenant investi la place* ».

A noter également, le développement de l'informatique dans les organisations municipales, qui a certainement lui aussi joué un rôle dans le développement de la comptabilité de gestion (Bargain, 2014).

La conjonction de ces facteurs environnementaux a donc formé un terreau favorable à l'émergence puis à l'essor de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, il convient maintenant d'en retracer les principaux faits marquants.

La comptabilité communale comme outil de management

Une des premières expériences communales recensées en matière de comptabilité de gestion est celle de la ville d'Orléans en 1979 (Meyssonnier, 1993a) ; le maire est particulièrement

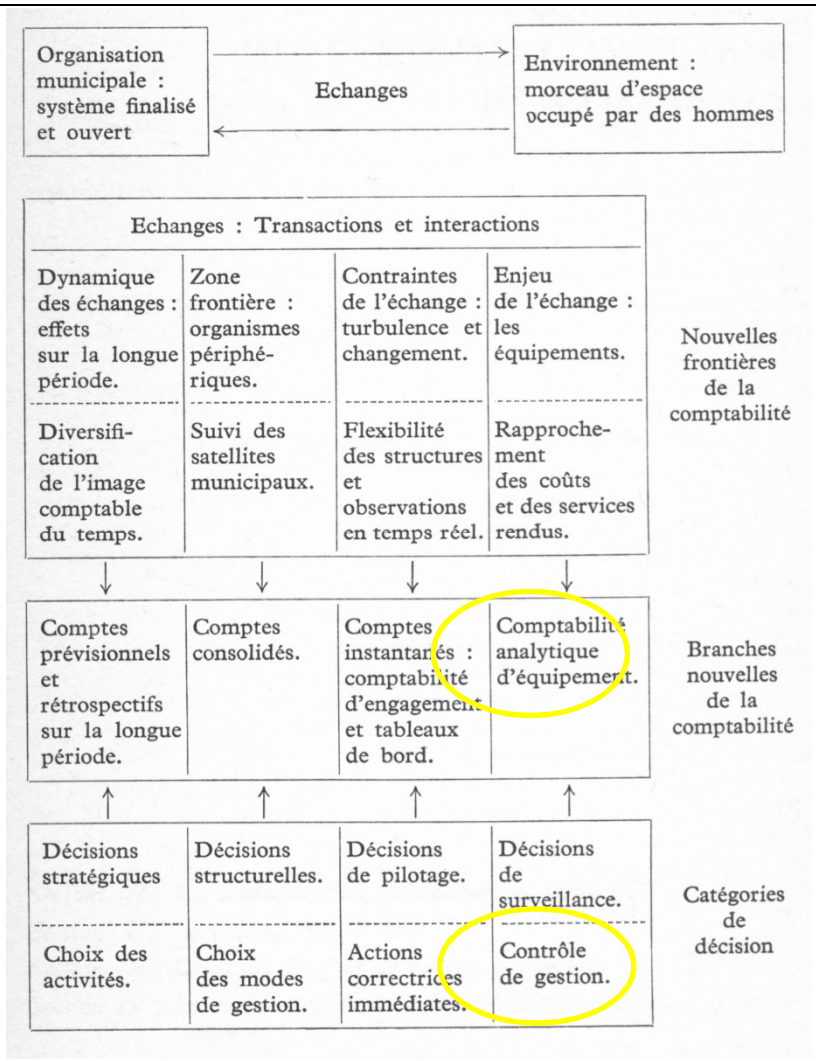
[21] D'après la Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 19 janvier au 1er février 1987, « Les cadres de l'an 2000 : communiquer, animer, expertiser » (p. 54-55).

impliquée dans la gestion, et fait appel au savoir-faire d'universitaires spécialistes des collectivités locales. L'un d'entre eux est Jean Bouinot qui préconise la mise en place à Orléans d'une comptabilité analytique d'équipement. Préalablement à l'expérience d'Orléans, la ville de Metz, en 1971, avait également mis en place une comptabilité d'équipement afin de prévoir les coûts de fonctionnement des investissements ; il est probable qu'Orléans se soit inspiré de cet exemple (Bargain, 2014).

De façon plus large Bouinot (1977) met en avant la nécessité pour les communes de faire évoluer la comptabilité communale en véritable instrument de management pour la mise en œuvre de quatre catégories de décisions : les décisions stratégiques (ou choix des activités), les décisions structurelles (ou choix des formules de gestion des activités), les décisions de pilotage (ou actions de régulation instantanées) et les décisions de contrôle de gestion. Sur ce dernier type de décisions, Bouinot (1977) met l'accent sur la mise en place d'une comptabilité d'équipement - nouvelle branche de la comptabilité communale - et sur la connaissance des coûts du patrimoine (voir figure 1.10 page suivante).

Préalablement à la mise en place de cette comptabilité d'équipement, la ville d'Orléans a participé à une opération pilote sur la constitution d'une base de données « voirie » en zone urbaine, lancée par la Direction Générale des Collectivités Locales (Bouinot et al, 1975). Il s'agissait, grâce à cette base de données, de pouvoir identifier les besoins en matière d'entretien et de pouvoir programmer les dépenses d'investissement. Le choix de la voirie n'est pas neutre car à cette époque la voirie représente, avec l'enseignement, le principal poste d'activités des communes et 20% des dépenses de celles-ci. Cette opération pilote constitue un premier pas vers la comptabilité d'équipement avec l'estimation financière du patrimoine viaire : « *l'utilisation de coûts unitaires facilite le passage de la programmation en termes physiques à la programmation en termes financiers, en combinaison avec des unités d'œuvre* » (Bouinot et al, 1975, p. 55-56).

Figure 1.10 - Généalogie d'une nouvelle comptabilité communale, d'après Jean Bouinot (1977)



L'engouement pour la comptabilité de gestion dans les années 1980

Orléans avec son expérience de la comptabilité analytique, bien que se révélant plus tard peu concluante, s'avère être pionnière dans ce domaine. De nombreuses communes adoptent à leur tour une comptabilité analytique dans les années 1980 (Meyssonnier, 1993a).

Un des cas les plus emblématiques est celui d'Angers (voir encadré 1.02 ci-dessous), fréquemment cité, tant au niveau professionnel (par de nombreux articles dans des périodiques tels que La Gazette) que scientifique (Meyssonnier, 1993a ; Bargain, 2011, 2014).

Encadré 1.02 - Un cas exemplaire : la ville d'Angers, d'après Meyssonnier (1993a) et Bargain (2011, 2014)

En 1983, avec le recrutement d'un contrôleur de gestion venant du secteur privé, la ville d'Angers décide de construire une architecture exhaustive de comptabilité analytique couvrant la totalité de l'organisation. 1200 centres de coûts sont définis, la comptabilité analytique couvre tous les services (par le biais d'une facturation interne) et permet de calculer des coûts par centre et des résultats analytiques d'exploitation. Le système est accompagné de tableaux de bord permettant de déterminer les unités d'œuvre et de calculer des coûts unitaires. L'outil permet alors de faire des arbitrages régie / délégation, de mettre en évidence la fréquentation des équipements et de faire des comparaisons. En 1987, le système est complètement opérationnel, et fonctionne comme un outil d'aide à la décision. Ensuite dans les années 1990, après une phase portée sur le contrôle des moyens et des services, l'accent est mis sur la diffusion d'une culture du résultat ; le système porte désormais davantage sur le contrôle des satellites (entre 1999 et 2005). Il est important de noter que, malgré des évolutions quant à ses objectifs, la comptabilité analytique est toujours actuellement utilisée à la ville d'Angers dans sa forme plus ou moins initiale.

D'autres situations communales sont relayées par la littérature. Dans sa thèse sur le contrôle de gestion communal, Meyssonnier (1993a) évoque ainsi les cas de :

- Besançon qui a un projet ambitieux de comptabilité analytique en coûts complets mensuels (plus sophistiqué que celui d'Angers), mais en 1990 le projet n'était pas encore opérationnel ;
- Blagnac qui a mis en œuvre en 1987 une comptabilité analytique décentralisée en coûts partiels directs dans un souci de sensibilisation du personnel et de modification des comportements (plus que pour faire des choix économiques). La ville avait déjà préalablement procédé à la mise en place progressive d'outils de gestion (outils financiers informatisés) ;
- Lyon qui, dans la période 1984-1988, développe des outils de contrôle de gestion, mais pas de système global de comptabilité analytique, des coûts partiels sont néanmoins calculés dans les services ;
- Metz pour qui la comptabilité analytique n'existe que dans certains services (depuis quelques années), et seulement de façon ponctuelle, dans un objectif de cadrage et de maîtrise des dépenses. Un système global en coûts complets a été jugé trop coûteux par rapport aux avantages attendus ;

- Nancy qui ne possède pas de système analytique global (non perçu comme un élément structurant du contrôle de gestion). Néanmoins le centre technique municipal de Nancy a mis en place une comptabilité analytique depuis plusieurs années et est considéré comme précurseur en France dans ce domaine (voir encadré 1.03 page suivante) ;
- Nîmes qui a mis en œuvre un système global de comptabilité analytique (centrée sur les équipements) au début des années 1980. Néanmoins comme la ville s'inscrit dans une logique managériale privilégiant le recours, quasi-systématique, au marché (et donc à la délégation de services publics), le coût des prestations fournies est davantage comparé à des prix de marché qu'à des coûts internes : la comptabilité analytique a donc une utilité moindre ;
- Saint-Denis qui juge inutile et trop coûteuse la mise en place d'un système global de comptabilité analytique ;
- Suresnes qui a mis en place en 1986 une comptabilité analytique « exhaustive » incluant l'ensemble des services, dans un objectif de contrôle, mais aussi les associations para municipales, dans le but de suivre le fonctionnement de ces associations et de valoriser les prestations fournies à celles-ci. Le système mis en place est lourd et complexe : plus de mille centres de coûts sont créés pour obtenir des coûts complets annuels.

Dans la deuxième moitié des années 1980, la comptabilité analytique est parfois le fruit d'intenses débats, relayés par la presse professionnelle. En décembre 1986, la Gazette[22] relate dans ses colonnes de compte-rendu d'un séminaire du CFPC consacré aux « coûts cachés » et au bon usage de la comptabilité analytique. Parmi les participants figurent Jean Bouinot et Henry Savall de l'ISEOR[23]. Savall souligne l'intérêt de la comptabilité analytique pour « *lutter contre les incertitudes et comprendre les mystères de la production* » tout en soulignant le risque pour une organisation de consacrer « *plus de temps et d'énergie à connaître ses coûts… qu'à se donner le moyen de les changer !* ».

En 1987, lors des 3e Journées Informatique et Collectivités Locales, trois cas d'utilisation de la comptabilité analytique sont évoqués et relatés[24] :

- La municipalité de Houilles (30 000 habitants) a établi une comptabilité analytique simple avec un nombre limité de centres d'analyse ;

[22] « Management local : faut-il brûler la comptabilité analytique ? », La Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 16 au 31 décembre 1986, p. 79-81.
[23] Institut de socio-économie des entreprises et des organisations.
[24] « Une gestion analytique informatisée est-elle indispensable ? », La Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 2 au 15 mars 1987, p. 34-35.

- La ville de Vannes (45 000 habitants) a mis en place une comptabilité analytique d'ateliers afin de valoriser les prestations rendues par les ateliers municipaux, et celle-ci est présentée comme un outil de gestion et non de contrôle. Cette comptabilité analytique s'insère dans une comptabilité analytique générale dont l'objectif est d'affecter les dépenses de fonctionnement en fonction de leur destination (équipement) et de leur finalité (activité) ;
- L'exemple de la ville d'Angers est également abordé, de façon plus large avec la présentation générale de son système de contrôle de gestion : le programme pluriannuel d'investissements, les tableaux de bord pour suivre l'activité des services et la comptabilité analytique (avec environ mille centres de coûts).

A cette époque et selon la presse professionnelle, la point d'entrée de la comptabilité analytique dans les mairies se révèle souvent être dans les services techniques municipaux. De nombreux exemples étayent ce constat (voir encadré 1.03 ci-dessous).

Encadré 1.03 - Un service pionnier dans la gestion des coûts : le centre technique municipal (CTM)

Les premières expériences de comptabilité analytique sont fréquemment réalisées dans le cadre des services techniques municipaux : ateliers, voirie, travaux, parc automobile…

Nous avons vu précédemment qu'Orléans a très tôt mis en place un système d'information pour la voirie permettant la programmation financière des travaux par l'utilisation de coûts unitaires, et également que la ville de Vannes a mis en place une comptabilité analytique d'ateliers pour mesurer les prestations rendues par le CTM.

En 1981, un article de La Gazette[25] constate que les villes sont amenées à gérer de façon plus rigoureuse leur parc automobile, notamment en déterminant le coût d'exploitation des véhicules afin de pouvoir facturer des travaux réalisés pour le compte d'autres services ou de tiers, pour comparer les coûts d'utilisation des différents véhicules afin d'optimiser le renouvellement et également pour pouvoir comparer les coûts du service par rapport aux prestations des entreprises. Deux exemples sont évoqués : Saint-Nazaire et Rennes. A Saint-Nazaire le coût d'utilisation des véhicules est calculé annuellement grâce à un système de fiches de suivi où sont reportées toutes les interventions effectuées. A Rennes le parc automobile municipal bénéficie d'une « *comptabilité analytique rigoureuse basée sur un système de gestion informatisé* » (p. 47).

[25] « La gestion d'un parc municipal de véhicules », La Gazette des communes, numéro du 16 nov. au 6 déc. 1981, p. 44 à 47.

Dans un article paru en 1987[26], La Gazette souligne l'importance pour les collectivités de mieux cerner les coûts du parc automobile municipal. Deux communes sont citées en exemple : Combs-la-Ville et Nancy. Le parc automobile de la ville de Nancy bénéficie des structures du CTM (qui compte environ 400 agents), dont notamment la comptabilité analytique. Celle-ci permet de connaître le coût des prestations en régie par les services municipaux, par la mise en place en parallèle d'une gestion informatisée des services techniques.

Une diffusion de la comptabilité analytique encouragée par la littérature professionnelle

Comme nous l'avons vu plus haut, une nouvelle génération de cadres territoriaux est arrivée dans les communes, prête à mettre en œuvre des outils de gestion innovants. La littérature professionnelle sert aussi de support à la diffusion des « bonnes pratiques » de gestion. En 1987, La Gazette[27] publie un dossier intitulé « Management local – Comptabilité analytique et dialogue social » où est défendu l'intérêt de la comptabilité analytique pour la politique tarifaire par des personnalités telles que Christian Dupuy, maire de Suresnes, ou Yves Galland, ministre délégué chargé des collectivités locales. En ce sens également, un ouvrage paru en 1988 va contribuer à promouvoir la comptabilité analytique dans les services communaux.[28] Un de ses deux auteurs, Isabelle de Kerviler est expert-comptable et conseillère municipale de la ville de Paris ; elle a enquêté dans plusieurs villes, et en 1987 dans les colonnes de La Gazette[29], elle souligne déjà la nécessité d'une comptabilité analytique pour les communes afin que celles-ci, à l'image des entreprises, renouvellent leurs méthodes de gestion dans un contexte économique difficile. Il est intéressant de noter que cette mise en avant des « bonnes pratiques » est appuyée par Yves Galland, ministre délégué chargé des collectivités locales. Dans La Gazette (rendant compte du colloque de la CFPC), il mentionne son souhait de rendre opérationnelle la comptabilité analytique dans le but d'améliorer la concurrence dans le secteur public local et d'assurer une meilleure connaissance des coûts des services publics locaux. En 1988, Yves Galland signe également, cette fois-ci avec Alain Juppé, ministre délégué chargé du Budget, la préface de l'ouvrage de Carles & de Kerviler dont il est le commanditaire en tant que ministre délégué chargé des collectivités locales. Dans cette préface, les deux ministres

[26] « Parc automobile municipal : cerner les coûts », La Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 16 mars au 5 avril 1987, p. 47-48.
[27] La Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 19 janv. au 1er fév. 1987, p. 43 à 55.
[28] « La comptabilité analytique appliquée aux services communaux », Joseph Carles & Isabelle de Kerviler, collection « Décentralisation », La Documentation Française, 1988.
[29] « La comptabilité analytique : une nécessité pour les communes », La Gazette des communes, des départements, des régions, numéro du 19 janv. au 1er fév. 1987, p. 47 à 51.

manifestent leur souhait de diffuser de façon plus systématique les méthodes de comptabilité analytique « *qui sont seules à même d'éclairer complètement les élus sur les conséquences financières des politiques qu'ils ont décidé* » : le soutien est de poids ! Mais néanmoins quelques lignes plus loin le caractère non normatif de l'ouvrage est souligné, et l'adéquation aux besoins et aux contraintes de chaque collectivité est affirmée.

Dans cet ouvrage de Carles & De Kerviler (1988), diffusé par le CNFPT, certains éléments méritent d'être soulignés :

- Plusieurs communes ayant mis en place une comptabilité analytique ont collaboré à l'ouvrage, ce qui a permis de retenir douze exemples d'application de la comptabilité analytique à des services municipaux. Il s'agit des communes de : Châtillon, Chartres, Issy-les-Moulineaux, La Roche-sur-Yon, Montbéliard, Nancy, Rezé, Orléans, Saint-Ouen-L'Aumône, Sucy-en-Brie, Turennes, Troyes, Tourcoing. Il n'est pas étonnant de retrouver Orléans dans cette liste, ville précurseur en la matière, mais curieusement Angers, ville pilote en la matière, n'y figure pas ;
- Les auteurs font les préconisations suivantes : adapter la comptabilité analytique aux caractéristiques de la collectivité ; mener une concertation étroite avec le personnel ; concilier une conception globale et une mise en place progressive ; éviter toute sophistication excessive ;
- Les auteurs de l'ouvrage sont tous deux experts-comptables, ce qui n'est peut-être pas sans lien avec l'unique méthode de calcul de coûts recommandée dans l'ouvrage, c'est-à-dire la méthode des centres d'analyse (décrite et diffusée par le PCG 1982). Ce dernier élément nous semble quelque peu en contradiction avec les préconisations faites ci-dessus : une mise en place contingente de l'outil (pour l'adapter aux caractéristiques de la collectivité) peut-elle se satisfaire d'une seule méthode de calcul possible ?

Les années 1980 voient donc la comptabilité analytique prendre son essor et se développer dans les organisations communales, mais qu'en advient-il dans la décennie suivante ?

1.2.2 La prise de conscience des années 1990 et le ralentissement de la diffusion de la comptabilité de gestion

En 1990 lors d'une recherche doctorale, Meyssonnier (1993a) interroge 700 villes sur leurs systèmes d'information et leurs outils de contrôle de gestion : il reçoit 82 réponses et constate que 49 villes affirment avoir « plus ou moins » une comptabilité analytique : « *on peut dire que dans 40% des communes il n'y a pas de comptabilité analytique (ou quasiment pas), que dans*

55% des communes la comptabilité analytique est plus ou moins développée (plutôt moins que plus, d'ailleurs) et en général cantonnée à certains services, comme les services techniques municipaux (ce que semble indiquer le petit nombre de centres de coûts dans beaucoup de communes), et que seulement une commune sur vingt a une architecture globale de comptabilité analytique » (p. 64). Le constat est donc mitigé quant à l'implantation de l'outil, et les systèmes couvrant toute l'organisation sont alors largement minoritaires.

Meyssonnier (1993a) approfondit son enquête en demandant aux secrétaires généraux quels sont les trois services où le calcul de coûts semble le plus utile et les trois services où cela semble peu utile, ce qui fournit un nombre de citations par service. Les résultats sont les suivants (voir tableau 1.08 ci-dessous) :

Tableau 1.08 – Utilité et moindre utilité de la comptabilité analytique dans les services municipaux, d'après Meyssonnier (1993a)

Services où les calculs de coûts sont jugés essentiels	Nombre de citations	Services où les calculs de coûts sont jugés peu utiles	Nombre de citations
Restauration (cantine des écoles, etc...)	33	Prestations administratives (état-civil, etc...)	23
Services industriels (eau, ordures, etc...)	26	Equipements culturels (musées, bibliothèques)	15
Ecoles, colonies, classes de neige	23	Services fonctionnels (informatique, personnel)	13
Equipements sportifs (piscine,…)	20	Equipements sportifs (stades)	6
Services techniques (entretien, parc auto)	18		
Social (résidence 3e âge, crèches)	17		
Equipements culturels (école de musique)	17		

Meyssonnier (1993a) constate donc qu'après l'enthousiasme des années 1980, les organisations communales commencent à remettre en question l'utilité de la comptabilité analytique : « c*e qui est vrai des entreprises l'est aussi des communes. Après un effet de mode il y a quelques années, la comptabilité analytique est aujourd'hui très décriée dans les collectivités locales* » (p. 68). De la même façon, entre 1992 à 1995, Pariente (1998) interroge 800 communes sur leur utilisation des outils de gestion. Sur les 50 communes répondantes 50% utilisent la comptabilité analytique, ce qui est légèrement inférieur au taux de 55% obtenu par Meyssonnier en 1990. Mais Pariente (1998) constate, tout comme Meyssonnier précédemment, qu'il n'y a pas de corrélation entre la taille de la commune et les pratiques de contrôle de gestion.

Quelques échecs notables

Les années 1990 voient la remise en cause de la comptabilité analytique dans les organisations communales, et la régression de sa diffusion (Beaulier & Salery, 2006).

Dans certains cas, l'outil mis en place se révèle inutile, autrement dit les coûts fournis ne sont pas utilisés, ce qui conduit tôt ou tard à une remise en question du contrôle de gestion. C'est ce qui s'est passé à Suresnes en 1990 (Meyssonnier, 1993a), où la comptabilité analytique, mise en place en 1986, s'est retrouvée peu à peu non alimentée en informations de base. Le système en coûts complets mensuels s'est certainement révélé trop complexe, et nécessitait de fait une collecte, puis une saisie d'informations, lourde et coûteuse en temps. Les services opérationnels n'ont pas adhéré à la démarche, et ce d'autant plus que les résultats obtenus (les coûts produits) n'étaient pas suivis d'effets. Le secrétaire général a donc ensuite souhaité réorienter le contrôle de gestion en évoluant vers des tableaux de bord.

C'est également ce qui s'est passé à Nîmes (Meyssonnier, 1993a) où la comptabilité analytique est tombée en désuétude. Mise en place au début des années 1980 sous la forme d'un système global en coûts complets, l'accent était mis sur le suivi des équipements. Un responsable met en cause le manque de contrôle à la saisie qui a engendré un désintérêt de l'outil par les utilisateurs au profit de leur propre système de calcul.

A Orléans, la comptabilité analytique basée sur les équipements, bien que pionnière dans son domaine, a mal résisté à la modernisation des services. L'outil s'est révélé dépassé et non utilisé par les services opérationnels. Lors du changement de majorité aux élections de 1989, le système n'a pas été rénové et n'a donc pas perduré (Meyssonnier, 1993a).

Dans d'autres cas de figure, des collectivités ayant adopté l'outil se voient contraintes de l'abandonner assez rapidement, l'un des échecs les plus documentés dans ce cas de figure est celui de La-Roche-sur-Yon (voir encadré 1.04 ci-dessous) :

Encadré 1.04 – L'échec de la mise en œuvre de la comptabilité analytique à La-Roche-sur-Yon (Bargain, 2012 et 2014)

Début 1989, la commune de La-Roche-sur-Yon décide de mettre en place une comptabilité analytique en coûts complets pour l'ensemble de la collectivité avec l'aide d'un cabinet de consultants dans un objectif de rationalisation et de maîtrise des coûts. Le projet est techniquement ambitieux et complexe, car calqué sur celui mis en place quelques années auparavant dans le groupe Lafarge par le même consultant. Après une phase de test sur trois directions, la comptabilité analytique est mise en œuvre pour l'ensemble des services en 1990. Des difficultés surviennent assez vite : retards, erreurs

techniques… Le projet s'avère être un échec et est arrêté en mai 1992. La complexité technique de l'outil en est la principale cause, mais aussi le manque d'appropriation de celui-ci par les différents acteurs.

Ce sont donc dans les années 1990 que les limites de la comptabilité analytique dans les organisations communales sont mises en évidence : systèmes lourds et complexes, difficiles à alimenter en données, utilisation limitée des résultats par les opérationnels…

Certaines collectivités ont à ce titre un regard critique sur cet outil, c'est le cas de Saint-Denis, par la voix de Jacques Marsaud, son secrétaire général. Lors d'un exposé[30] en 1995 sur la gestion de sa ville, Jacques Marsaud évoque la mise en place d'un service « analyse de gestion » plutôt que contrôle de gestion, afin de de comprendre le coût et le fonctionnement des activités municipales. Il reconnait avoir préféré suivre une voie simple qui leur a permis « *d'échapper au travers dans lequel sont tombées de nombreuses villes, qui ont fini par se transformer en véritables "usines à gaz", à force de mettre en place des systèmes de contrôle de gestion et de comptabilité analytique dont l'essentiel de l'activité, faute d'autres objectifs tenables, s'est souvent réduit à déterminer les coûts de la gestion et du contrôle de gestion* » (p. 3).

1.2.3 Les années 2000 et 2010 : un état des lieux difficile à établir

Dans les années 2000 et 2010, les sources d'information sur la comptabilité de gestion dans les organisations communales se raréfient et sont moins exhaustives. En 2005, l'AFIGESE réalise une enquête sur la comptabilité analytique dans les administrations auprès de 70 directeurs financiers et du contrôle de gestion, 18% des organisations interrogées sont des villes. Les résultats, bien qu'ils soient à prendre avec précaution étant donné qu'ils ne concernent pas exclusivement les communes, sont intéressants :

> « *La comptabilité analytique a pour vocation de calculer et maîtriser les coûts (91%) - cependant 33 % de la population ne tire pas bénéfice de la comptabilité analytique et remet en cause sa fiabilité (35 %) et notamment l'exactitude des clés de répartition (41%) ; la maille d'informations fournie par le système de comptabilité analytique n'est pas suffisante (40 %) et le pilotage de l'activité est difficile (35%) - La méthode ABC a déjà été mise en place ou le sera à Court Terme (79%) - L'objectif n°1 est de déterminer / justifier le budget (71%) ; la possibilité d'effectuer des simulations est importante (75%) essentiellement pour remplir cet objectif* ».

[30] Séance du 29 mars 1995 « La gestion de la ville », Les Amis de l'Ecole de Paris du management, http://www.ecole.org

L'enquête donne également des informations sur le support de la comptabilité analytique :

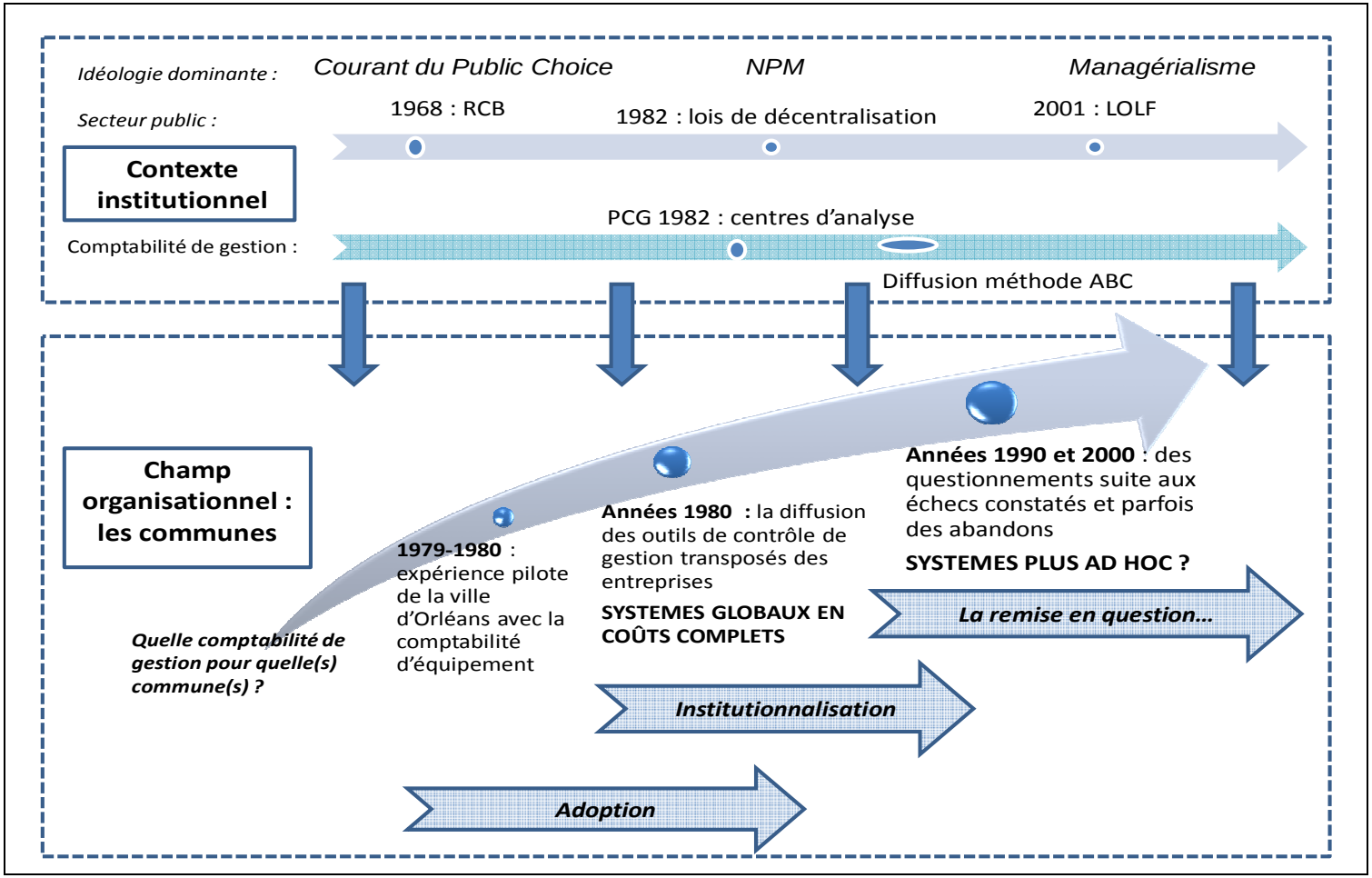
> « *56 % des personnes interrogées utilisent un ERP : l'intégration des modules s'effectue majoritairement (55%) sur les modules Finance et Achats ; cependant l'outil de comptabilité analytique reste le tableur (59%) ou un outil orienté Décisionnel (14%) : l'utilisation de l'ERP est peu développée, les systèmes de type ABC sont peu utilisés, les mécanismes de répartition sont donc effectués manuellement ou semi automatiquement (57%)* ».

Enfin, la mise en place du système est jugée chronophage, et ce au détriment de l'analyse des résultats :

> « *42% des personnes interrogées estime passer trop de temps sur la construction de la comptabilité analytique et pas assez sur l'analyse : des retraitements sont nécessaires (46%) et notamment sur les clés de répartition ; les capacités de reporting sont limitées ; l'actualisation des données est mensuelle (34%) ou annuelle (24%) ; la volumétrie associée est jugée importante (59%)* ».

La figure 1.11 (page suivante) synthétise le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations communales depuis l'expérience d'Orléans à la fin des années 1970 jusqu'à nos jours.

Figure 1.11 – Le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal



Section 2 La difficile implantation de la comptabilité de gestion dans le contexte du New Public Management

Nous avons vu précédemment comment la comptabilité de gestion a émergé, puis s'est diffusée, de façon chaotique, dans les organisations du bloc communal. Maintenant il s'agit de comprendre si cet outil peut trouver sa place dans le système de performance de ces organisations.

Notre étude portant sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal s'inscrit également dans le cadre, plus large, des démarches de performance menées par les organisations publiques. Dans la littérature, la genèse de ces démarches de performance a généralement pour toile de fond l'idéologie du New Public Management (NPM), appelé également Nouvelle Gestion Publique.

2.1 Le concept de performance et la comptabilité de gestion dans les organisations publiques

Avant d'évoquer la conception de la performance dans les organisations communales, il convient de replacer l'introduction de celle-ci dans le contexte particulier des organisations publiques.

2.1.1 Le contexte idéologique du New Public Management

Le NPM est un courant d'idées qui se développe dans les années 1980 que l'on peut définir comme « *l'ensemble des doctrines administratives sensiblement similaires qui a dominé le programme de réforme bureaucratique dans de nombreux pays membres de l'OCDE depuis les années 1970* » (Hood, 1995, p. 3-4).

Les fondements

Historiquement, le développement du NPM se fait parallèlement au retour en force du libéralisme dans les pays développés, comme par exemple aux Etats-Unis, avec les « années Reagan » (1980-1988), sous l'influence de l'Ecole de Chicago de Milton Friedman. La crise consécutive au Premier choc pétrolier de 1973 entraîne un resserrement de la contrainte

financière dans la plupart des pays industrialisés et la nécessité d'un contrôle accru des dépenses publiques. En effet, dans la plupart des pays de l'OCDE la crise a pour conséquence une augmentation du chômage, d'où des dépenses sociales accrues, et une inflation grandissante qui impacte également les dépenses publiques (en France, la dette publique passe de 21,2% du PIB en 1978 à 86 % du PIB en 2011).

Au Royaume-Uni, le gouvernement conservateur de Margaret Thatcher (1979-1989) s'efforce de réduire le rôle de l'Etat dans l'économie. D'autres pays, comme l'Australie et la Nouvelle-Zélande, mettront également en œuvre des politiques néolibérales. D'une façon générale, « *le point commun de ces réformes est de chercher à introduire des marchés ou des quasi-marchés au sein des institutions de l'Etat-Providence de manière à en renforcer l'efficience* » (Merrien, 1999, p. 95).

L'engouement des pays industrialisés pour le NPM semble résulter de quatre phénomènes différents et conjoints selon Merrien (1999) :

- Des problèmes économiques importants et généralisés (dette publique, déficit commercial…) ;
- L'influence grandissante des idées libérales et managériales ;
- Des réseaux d'experts proposant la vente de solutions managériales ;
- Des responsables politiques prêts à saisir ce type d'opportunité.

D'un point de vue théorique et économique, le NPM est influencé par plusieurs courants de pensée, comme la doctrine néolibérale de Friedrich Von Hayek et de Milton Friedman, ou bien celle de l'Ecole des choix publics (public choice) de James Buchanan et Gordon Tullock.

La remise en cause de la bureaucratie wébérienne

Le NPM s'inscrit en critique du modèle bureaucratique de Max Weber (1922). Ce modèle est typique de la gouvernance des organisations publiques dans lesquelles l'exercice du pouvoir est basé sur l'application de règles (ce que Weber nomme la légitimité rationnelle-légale) et l'exercice du contrôle, sur le savoir. La bureaucratie wébérienne respecte les principes d'égalité formelle, de hiérarchie verticale, de formalisme (contre l'arbitraire) et de conformité (la référence est l'écrit). Weber (1922) avait identifié les limites du système bureaucratique comme le risque de nivellement des compétences, la ploutocratie et l'impersonnalité. Un autre auteur, Merton (1957), met en avant la rigidité de la bureaucratie et le risque de déplacement des buts dans une organisation où les règles peuvent être appliquées pour elles-mêmes. Quant à

Gouldner (1954), il met en évidence les risques liés à l'application stricte des règles, comme l'apathie et le marchandage avec la hiérarchie, et donc une certaine forme d'inefficience.

Malgré tout, ce modèle d'organisation bureaucratique, avec sa rationalité et sa prévisibilité, garantit l'égalité de traitement des citoyens, usagers de l'administration, sur la base de règles écrites, clairement établies et connues (Merrien, 1999 ; Bezes, 2007). Ce principe d'égalité de traitement des citoyens se retrouve dans toutes les formes d'Etat-Providence, or ce dernier voit sa légitimité complètement remise en cause par la doctrine libérale. D'une façon générale, le fonctionnement bureaucratique des organisations publiques est jugé négativement, alors que les valeurs et les modes de fonctionnement de l'entreprise privée sont mis en exergue (Merrien, 1999).

Les principes du New Public Management

D'une façon générale, le libéralisme prône la non (ou moindre) intervention de l'Etat dans l'économie, et considère que les mécanismes du marché peuvent s'appliquer au secteur public dans le but de rendre celui-ci plus efficace et efficient. Les principes du NPM vont s'appuyer sur deux questions essentielles selon Hood (1995) : dans quelle mesure le secteur public doit-il être distinct du secteur privé ? Jusqu'à quel point le pouvoir discrétionnaire des dirigeants doit-il être encadré par des règles ?

D'après Hood (1995), sept éléments composent la doctrine du NPM :

- Découper le secteur public en unités par produits (centres de coûts) ;
- Mettre en concurrence les organisations publiques, ainsi qu'avec les entreprises privées, dans le but de diminuer les coûts ;
- Développer les méthodes de management issues du secteur privé ;
- Utiliser les ressources publiques de façon plus efficiente et plus disciplinée ;
- Introduire des méthodes de contrôle avec des responsables « visibles » et usant d'un pouvoir discrétionnaire ;
- Mettre en place des normes de performance ainsi que des indicateurs pour la mesurer ;
- Insister sur les résultats à obtenir (ce qui rejoint la notion « d'accountability » ou de rendre compte).

Ces sept éléments introduisent des concepts de gestion issus du secteur privé : centres de coûts, concurrence, management, efficience, contrôle, performance, indicateurs, résultats. La frontière

entre secteur privé et secteur public ne doit plus être marquée, elle devient plus floue et plus mouvante.

Dans ce mouvement général de remise en cause du fonctionnement et des structures du secteur public, le NPM prend des formes variées suivant les pays. Les changements les plus extrêmes conduisent à de véritables logiques de marché, tandis que les formes les plus modérées veulent maintenir les spécificités du secteur public. En France, les réformes mises en œuvre sont plus « soft » que dans les pays anglo-saxons et l'accent sera mis sur la spécificité et les valeurs du service public (Bartoli, 2009).

Les effets du NPM en France

Antérieurement au NPM, la France a mené, à partir de 1968, une politique de rationalisation des choix budgétaires (RCB), inspirée de la « gestion budgétaire par objectifs » de l'administration fédérale américaine (Planning Programming Budgeting System ou PPBS), dans le but de développer des outils de planification et d'évaluation, ainsi que la direction par objectifs dans les administrations (Zampiccoli, 2009). Cette politique représente la première étape vers la reconnaissance de la performance des méthodes de gestion du secteur privé (Chaty, 1999). Cette nouvelle orientation s'appuie sur le calcul économique (évaluation des coûts et des avantages, prise en compte du temps, du risque et de l'incertitude dans le choix d'un investissement). La RCB s'appuie sur trois axes : les études analytiques, les budgets de programmes liant objectifs et moyens et la modernisation de la gestion sur le modèle de l'entreprise privée (Champaux & Malo, 2011). Faute d'objectifs précis et de manque d'expérimentation, la RCB n'aura pas le succès escompté, son utilisation sera limitée (la mise en place d'outils de gestion sera très partielle). Puis, la RCB sera finalement définitivement abandonnée en 1984. L'objectif principal de la RCB était d'améliorer les choix de dépenses publiques en s'appuyant sur les trois axes précédemment cités, sans pour autant remettre en cause le mode de fonctionnement de l'administration (Champeaux & Malo, 2011).

Les années 1980 voient d'importantes évolutions dans le secteur public français (voir ci-dessous le tableau 1.09 - Les étapes marquantes de la gestion publique en France dans le cadre du NPM). Tout d'abord, les lois de décentralisation en 1982 et 1983[31], qui valident le principe de libre administration des collectivités territoriales, incitent celles-ci à développer des pratiques gestionnaires et managériales pour assurer leurs nouvelles missions (urbanisme

[31] Loi du 2 mars 1982 et loi du 7 janvier 1983, dites lois Deferre.

notamment). De fait, les communes voient leur autonomie accrue, ce qui leur permet de mettre en œuvre des pratiques de gestion innovantes. Ensuite, la circulaire « Rocard » marque le point de départ du développement du contrôle de gestion dans le secteur public (Zampiccoli, 2009).

Tableau 1.09 - Les étapes marquantes de la gestion publique en France dans le cadre du NPM

Mesures prises	Contenu / Objectifs
Arrêté du 13 mai 1968 relatif à la mise en place de la **Rationalisation des Choix Budgétaires (RCB)**	Evaluation a priori des programmes d'action publique, amélioration de la procédure budgétaire, modernisation de la gestion. *Abandon officiel en 1984.*
Loi du 2 mars 1982 et loi du 7 janvier 1983 **: lois de décentralisation** (lois Deferre)	Suppression de l'approbation préalable par le représentant de l'Etat concernant les intentions d'action des mairies. Transfert de compétences sur certaines missions. **Principe de libre administration des collectivités territoriales.**
Loi du 26 janvier 1984 relative à la fonction publique territoriale	Conférer le statut de fonctionnaire aux agents territoriaux.
Circulaire Rocard du 23 février 1989 **« Renouveau du service public »**	« Projets de service », mise en œuvre de centres de responsabilité, évaluation a posteriori des politiques publiques.
Circulaire Juppé du 26 juillet 1995	Réforme de l'Etat et des services publics.
Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 : **Loi Organique relative aux Lois de Finance dite LOLF**	Réformer le cadre de la gestion publique pour l'orienter **vers les résultats et la recherche de l'efficacité**, renforcer la transparence des informations budgétaires.
10 juillet 2007 : lancement de la **Révision Générale des Politiques Publiques (RGPP)**	**Analyse et évaluation approfondie des politiques publiques.**
Loi n°2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales (loi RCT)	Réorganisation des rapports entre les communes et les intercommunalités et **rationalisation de la carte intercommunale.**

18 décembre 2012 : lancement de la politique de **Modernisation de l'action publique** (MAP)	**Démarche ayant pour but de simplifier l'administration et d'améliorer l'efficience de l'action publique et de promouvoir ainsi de nouvelles modalités d'intervention de la puissance publique.**
Loi n°2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (dite loi NOTRe)	Clarification et spécialisation des compétences des collectivités territoriales.

La LOLF, votée en 2001 et mise en application en 2006, marque une évolution importante dans le fonctionnement de l'administration publique en rénovant profondément l'architecture du budget de l'Etat. Dorénavant, la structure budgétaire est décomposée par destination de crédits reliés à des missions (décomposées en programmes confiés à un responsable) et non plus par nature de crédits (ou de dépenses). La LOLF préconise une orientation vers la performance en promouvant une culture du résultat. L'accent est donc mis sur les objectifs des programmes : un système d'indicateurs doit permettre d'en suivre les réalisations et d'en apprécier les résultats (Champaux & Malo, 2011). Pour cela, l'Etat modifie en profondeur son système comptable sur le modèle du secteur privé. Jusqu'ici l'Etat était doté d'une comptabilité de caisse qui privilégiait le suivi des opérations budgétaires et qui avait donc comme inconvénient de ne pouvoir tenir compte d'éléments prévisionnels comme les dettes et les créances. De ce fait, pour permettre une meilleure connaissance des droits et des obligations de l'Etat, la LOLF impose le passage à une comptabilité d'engagement. En 2004, avec le « Recueil des normes comptables de l'Etat », ce dernier se dote de normes comptables directement influencées par les normes IAS/IFRS, IPSAS et le PCG, ainsi que d'un cadre conceptuel. La modernisation de la comptabilité de l'Etat comprend également une comptabilité destinée à analyser les coûts des actions engagées dans les programmes.

Il est à noter que la LOLF ne concerne pas la procédure budgétaire des collectivités territoriales qui demeurent sous le « principe de libre administration ». La LOLF a pour conséquence une mise sous tension de l'administration publique : les actions doivent être justifiées vis à vis des usagers, des contribuables et des citoyens et, contrairement à la RCB, la LOLF a l'ambition de modifier le fonctionnement de l'administration en y introduisant des méthodes issues des entreprises. En 2007, la Révision Générale des Politique Publiques vient renforcer la volonté de changement de culture de l'administration initiée par la LOLF, mais cette fois-ci la procédure est plus informelle et n'a pas la force incitative de la loi organique.

Les limites du NPM

Selon Laufer (2008), le NPM ne fait qu'exprimer la crise de légitimité des organisations publiques, or le NPM est généralement présenté comme la solution à tous les problèmes rencontrés par ces organisations. Dans les principes du NPM dégagés par Hood (1995), les notions d'efficience, de normes de performance et d'indicateurs sont prédominantes. D'après Laufer (2008), de tels principes impliquent que l'on puisse définir les objectifs des organisations publiques de façon satisfaisante, c'est-à-dire de façon chiffrée et quantitative afin de permettre le contrôle par les indicateurs. Ce raisonnement entraîne plusieurs questions : les objectifs sont-ils toujours de nature quantitative ? Sont-ils à la base toujours clairement définis ? Les indicateurs de performance sont-ils légitimes pour mesurer les objectifs ? Dupuis (1991, p. 19) pose également la question de la clarté des objectifs des organisations publiques : « *les organisations publiques constituent une catégorie d'entités où les objectifs sont souvent multiples. Ceci pose deux types de problèmes qui prennent une dimension particulière dans ce cadre. 1) L'explicitation des objectifs est-elle possible dans les organisations publiques ? 2) Bien que les organisations publiques et les entreprises privées aient des objectifs différents, peut-on utiliser dans ces organisations les mêmes instruments de mesure et des actions correctives identiques ?* ». Ainsi, pour Dupuis (1991), la question d'une définition claire des objectifs se pose dans une optique de mesure de la performance et d'utilisation des instruments de mesure des entreprises à cet effet.

Ces éléments laissent à penser qu'on ne peut pas ignorer les aspects complexes des objectifs des organisations publiques. La clarté des objectifs peut se discuter - selon Hofstede (1981), les objectifs ont un caractère ambigu - et les indicateurs de performance diffusés (comme les classements des lycées ou des hôpitaux par exemple) sont régulièrement contestés… Il apparaît donc que la définition d'objectifs chiffrés ne va pas forcément de soi, et que, même si ceux-ci sont définis quantitativement, se pose ensuite le problème de la mesure de ces objectifs. Laufer & Burlaud (1980) y voient le principal obstacle au développement du management public : l'absence de consensus sur la mesure des objectifs. Néanmoins, le management public s'est incontestablement développé en étant associé à l'idée d'efficacité, mais pour Laufer (2008), ce développement est davantage motivé par des raisons d'efficacité symbolique, liées à la crise de la limite public / privé, que par des raisons d'efficacité pratique. Pour caractériser les objectifs des organisations publiques, Dupuis (1991) définit des objectifs explicites et des objectifs implicites ; les objectifs explicites, de nature externe, sont prédominants et concernent trois

groupes d'acteurs principaux : les usagers, les élus et les contribuables, tandis que les objectifs implicites sont de nature interne et renvoient à la question du pouvoir dans l'organisation.

D'autres auteurs, comme Merrien (1999), mettent en avant les effets pervers inattendus du NPM, comme le fait pour les responsables de privilégier l'efficience de leur organisation au détriment des besoins de la société. En effet, en déléguant leurs missions à des agences autonomes, les organisations publiques perdent le pouvoir de planifier et de coordonner leurs actions. La mise sous tension des organisations publiques a modifié leur légitimité, celle-ci n'est plus représentée par des valeurs collectives, mais par l'efficience (Champaux & Malo, 2011). Comme le souligne Dupuis (1991, p. 15-16) « *devant la contestation de la frontière d'intervention et des objectifs mêmes des organisations publiques, il semble que, ne pouvant plus se légitimer par la nature de leur pouvoir ni par leur finalité, désormais ces entités sont conduites à se justifier devant l'opinion publique (qualité de service, fiscalité raisonnable) et sont amenées à démontrer que la façon dont elles gèrent leurs fonds est rationnelle.* »

Le NPM a fait évoluer les organisations publiques pour répondre à trois logiques d'action (Pesqueux, 2010) : l'efficacité économique, la qualité de service rendu à l'usager et l'efficience (ou l'optimisation des moyens employés). Pour satisfaire à ces logiques d'action, les organisations publiques sont amenées à mettre en œuvre des outils de gestion dans un contexte idéologique appelé « managérialisme ».

Le managérialisme : une demande croissante d'outils de gestion dans les organisations publiques

L'un des fondements du NPM est « l'importation » des méthodes managériales du secteur privé dans le secteur public. Le managérialisme s'inscrit dans ce mouvement, c'est une idéologie selon laquelle l'utilisation de méthodes managériales rationnelles dans le secteur public conduit à une utilisation plus efficiente de leurs ressources et à l'atteinte d'objectifs (Gangloff, 2009). Si on se réfère aux travaux de Hood (1995) sur les principes du NPM, les notions d'efficience, de normes de performance et d'indicateurs sont prédominantes et dans cette idéologie, les valeurs de l'entreprise sont souvent considérées par la société comme « supérieures » à celles des organisations publiques ; ces dernières sont donc poussées à adopter les méthodes et les techniques du secteur privé, et en premier lieu les outils du contrôle de gestion. Selon Chatelain-Ponroy (2010), l'évolution de la société vers le managérialisme est un des trois facteurs environnementaux qui ont influencé le besoin d'outils de contrôle de gestion dans les organisations non marchandes.

A première vue, on a l'impression que le secteur public a tout à apprendre du secteur privé en ce qui concerne le management. Or, est-ce vraiment le cas ? Djelic (2004) développe une thèse intéressante à ce propos. La diffusion dans notre pays des pratiques américaines de management après la Deuxième Guerre Mondiale serait due à l'action de l'Etat français dans un but de modernisation des institutions économiques. On peut considérer les Etats-Unis comme le berceau du management, ce sont dans les grandes entreprises américaines des années 1920 que les méthodes et les outils du management se sont d'abord développés. Après la Deuxième Guerre Mondiale, le modèle américain a été reconnu par l'élite française comme celui à suivre. A cette époque, l'Etat français évolue dans un contexte économique et social qui lui donne les moyens d'influencer la sphère privée (avec par exemple les nationalisations, le contrôle du secteur bancaire ou le Commissariat Général au Plan). La création de l'Ecole Nationale d'Administration (ENA) en 1945 permet de former des fonctionnaires convaincus du rôle primordial de l'Etat dans la modernisation de l'économie et de la nécessaire diffusion des techniques de management provenant des Etats-Unis. L'essaimage de ces techniques sera facilité par la mise en place des missions de productivité dans les années 1950. En effet grâce au support financier du Plan Marshall, plusieurs milliers de Français (dirigeants, chefs d'entreprise, ingénieurs…) ont été envoyés aux Etats-Unis pour étudier les méthodes de management des entreprises américaines. Il en résulta une prise de conscience générale sur la professionnalisation de la gestion des entreprises à travers les techniques et les méthodes utilisées pour rationaliser le management et la prise de décision. Il apparaît alors, selon Djelic (2004), que la diffusion des techniques de management en France dans le secteur privé fut initialement impulsée par des acteurs publics.

Dans le cadre de la théorie néo-institutionnelle (DiMaggio & Powell, 1983), la diffusion de ces pratiques managériales dans les années 1950 peut s'analyser comme le résultat de pressions institutionnelles provenant de l'Etat dans le but d'homogénéiser les comportements organisationnels des entreprises en faveur d'un modèle américain considéré à ce moment-là comme le meilleur. L'idéologie du managérialisme aura finalement fait un aller-retour : partie du secteur public pour influencer le secteur privé, elle y revient pour imprégner les organisations publiques avec les valeurs de l'entreprise.

Les principes du managérialisme

Dans l'idéologie du managérialisme, l'entreprise privée et ses méthodes de management sont considérées comme un modèle idéal. Selon Avare & Sponem (2008), la notion de performance

occupe une place centrale de même que la rationalité instrumentale et les concepts d'auditabilité et de responsabilité. L'évolution idéologique de la société vers le managérialisme pousse les organisations publiques à se tourner vers les valeurs de l'entreprise. De plus, dans un contexte budgétaire difficile, avec des déficits souvent importants, les organisations publiques ont des besoins en outils de contrôle et de pilotage afin d'améliorer leurs performances financières.

La notion de performance s'avère complexe car elle peut traduire à la fois un succès, le résultat d'une action et l'action en tant que telle. On distingue généralement deux critères de performance : l'efficacité (l'atteinte des objectifs) et l'efficience (minimiser les moyens employés pour obtenir les résultats). En ce qui concerne les entreprises, les objectifs sont principalement internes (comme la rentabilité par exemple), car selon Dupuis (1991, p. 20-21) « *les résultats de cette organisation ne sont que les moyens permettant d'atteindre ses objectifs. Elle cherche à prendre des parts de marché, permettant d'assurer son existence, sa sécurité ou sa croissance. Ce comportement de nature introvertie dans un environnement de concurrence relève d'une finalité interne* ». Pour les organisations publiques, les critères de performance sont essentiellement de limiter les déficits budgétaires (efficience) tout en assurant des services publics répondant aux besoins de la population (efficacité), ce qui engendre une tension entre ces deux éléments.

La rationalité instrumentale est la prolongation logique de la notion de performance. Il s'agit d'adapter les moyens aux objectifs, de faire en sorte d'améliorer la rationalité de la prise de décision, ce qui passe par l'adoption de dispositifs de gestion pour la plupart de nature quantitative (comptabilité, finance). Depuis les années 1980, les réformes de la gestion publique sont porteuses de dispositifs de gestion et de management inspirés du secteur privé. L'un de ces dispositifs est le contrôle de gestion. En effet, dans le cadre du managérialisme « *la performance des organisations et des individus doit être mesurable et auditable* » (Avare & Sponem, 2008, p. 117). Cela implique que chaque individu est responsable et capable de rendre des comptes ; la comptabilité joue donc un rôle important avec le principe d'accountability. Ce principe peut se définir, pour une organisation, comme l'obligation de rendre des comptes sur ses actions (Dumez, 2008). Pour Choffel & Aldrin (2015) la démarche d'accountability dans les organisations publiques s'inscrit à l'origine dans un cadre purement administratif et juridique ; ensuite la démarche s'est élargie sous l'influence croissante de la logique de résultats et de performance. Et pour les organisations publiques « *rendre des comptes signifie pour celles-ci garder des marges de manœuvre quant aux compétences et aux périmètres d'actions qui leur sont affectés* » (Choffel & Aldrin, 2015, p. 53). Choffel & Aldrin (2015) insistent également

sur la nécessité d'une bonne coordination de la structure organisationnelle pour pouvoir mettre en place des outils de gestion dans l'optique de rendre des comptes ; néanmoins les auteurs constatent que le développement de la culture gestionnaire ne se fait pas forcément au bénéfice des usagers dans le processus d'accountability.

2.1.2 Quelle définition de la performance dans le contexte des organisations publiques ?

Selon Gibert (2008, p. 18), « *le mode de légitimation dominant pour les organisations est la performance. Une organisation est légitime parce qu'elle est performante, c'est-à-dire qu'elle atteint ses objectifs avec une consommation de moyens relativement restreinte. Le management public est alors orienté vers la recherche, et plus encore l'affirmation, de la performance de l'ensemble du système public* ». Une façon de se légitimer par la performance pour les organisations publiques est de se doter d'outils de gestion des entreprises privées. En effet, ces outils permettent de mettre en évidence les résultats et donc la performance des entreprises. La comptabilité de gestion peut alors constituer un moyen de justifier la performance d'une organisation publique.

Un concept polysémique aux fonctions multiples

L'étymologie du terme « performance » est un peu surprenante puisqu'elle se réfère aux « *résultats, actions accomplies par un cheval de course* » (XIX^{e} siècle[32]) ; dans son sens primaire, la performance a trois significations : le succès, le résultat obtenu et l'action entreprise. Initialement, le terme était employé uniquement dans le domaine sportif, il se diffusa ensuite dans le domaine économique au XX^{e} siècle. Néanmoins, comme le souligne Bessire (1999), le terme « performance » en contrôle de gestion n'est pas toujours utilisé avec rigueur et discernement. En effet, la performance a plusieurs acceptions suivant les auteurs et son sens, avec ses multiples significations, ne va pas de soi bien que le terme soit de plus en plus employé. Cependant, Bessire (1999) relève des points de convergence dans l'utilisation du terme « performance » : ce terme est utilisé dans un contexte d'évaluation, donc d'estimation de valeur ; la performance a plusieurs niveaux ou dimensions quoique différents selon les auteurs (par exemple : social, économique, politique, systémique...). La performance est en relation avec la cohérence et la pertinence, elle oscille entre subjectivité et objectivité.

Bourguignon (1997) insiste également sur le caractère polysémique du terme « performance » et constate que ce terme fait l'objet de nombreuses métaphores (mécanistes ou sportives par

[32] Source : Centre National de Ressources Textuelles et Lexicales, www.cnrtl.fr

exemple). En analysant les usages faits de ce terme, notamment par la métaphore, Bourguignon (1997, p. 98) relève d'autres fonctions que celle de « *l'expression de la multi dimensionnalité du phénomène managérial* » ; en effet ce concept contribue aussi à l'embellissement des méthodes de gestion et de leurs promoteurs, à la diffusion de valeurs organisationnelles, au développement du sentiment d'appartenance à une communauté de travail et à la légitimation de pratiques de gestion.

L'appréciation de la performance publique

Le concept de performance dans les organisations publiques suscite de multiples débats et interrogations quant aux contours à lui donner. Bartoli (2009) dégage quatre difficultés inhérentes à ce concept : le sens même à donner au concept de performance, la définition de la performance attendue pour l'organisation considérée, les modalités d'obtention de la performance ainsi définie et l'identification des critères et indicateurs de performance, autrement dit son évaluation. La LOLF en 2001 reprend cette notion de performance à travers l'orientation de la gestion publique de l'Etat vers les résultats et la recherche d'efficacité : « *les performances de l'action publique doivent désormais être présentées en associant à chaque programme des indicateurs permettant d'apprécier les résultats recherchés et ceux obtenus*. » Néanmoins, il est difficile d'occulter le caractère particulier des organisations publiques dans l'appréciation de la performance ; en effet, pour Chatelain-Ponroy & Cellier (2005, p. 9) les organisations publiques « *réalisent le plus souvent une mission en "distribuant" un produit qui ne peut être défini que de façon abstraite, et pour lequel il est, par conséquent, extrêmement difficile de mesurer le volume d'activité et donc de définir des coûts* ».

Le caractère subjectif de la performance publique

Le concept de « performance publique » est fréquemment utilisé et mobilisé par l'Etat, mais il n'en existe pas de définition précise ; la littérature en donne donc plusieurs interprétations, dans sa définition et dans ses modalités de gestion. Pour Chatelain-Ponroy & Cellier (2005, p. 7), la performance publique est difficile à appréhender et à mesurer, et celle-ci se traduit en général par la réalisation des objectifs de l'organisation (qu'elle soit publique ou privée d'ailleurs), mais « *cette apparente simplicité se heurte très rapidement à la nature et à la variété de ces objectifs* ». Ainsi la LOLF (2001) précise que « *les performances de l'action publique doivent désormais être présentées en associant à chaque programme des indicateurs permettant d'apprécier les résultats recherchés et ceux obtenus.* » Donc, pour rejoindre les critères convergents de Bessire (1999) - le contexte d'évaluation et d'estimation de valeur - la

performance se situe clairement ici dans un contexte d'évaluation, avec un caractère multidimensionnel (des objectifs multiples) et subjectif (une performance appréciée par différents acteurs de l'organisation).

Quel pilotage de la performance publique ?

Pour Lorino (1999), la définition et le pilotage d'une organisation publique pose deux problèmes : définir les besoins légitimes auxquelles elle doit répondre (source de valeur) et déployer le couple « valeur-coût » dans l'organisation. Or, Lorino (1999, p.24) constate que les besoins à satisfaire ont évolué : « *les modes de pilotage traditionnels de la performance publique en France étaient fondés sur des hypothèses de stabilité et de simplicité (degré élevé de standardisation) du besoin social. Les mutations engagées aujourd'hui renvoient à un constat : les deux catégories d'hypothèses (stabilité, standardisation) ne sont plus vérifiées. Désormais, la demande sociale adressée au secteur public est, tout à la fois, fortement différenciée (personnalisation) et rapidement évolutive. Dans ces conditions, les modes de pilotage traditionnels s'avèrent inefficaces (ne fournissent pas de prestations totalement pertinentes par rapport aux besoins) et inefficients (n'assurent pas une économie de ressources satisfaisante)* ». Ainsi selon Lorino (1999) l'évolution des besoins sociaux et leur différenciation croissante poseraient un problème de ressources aux organisations publiques.

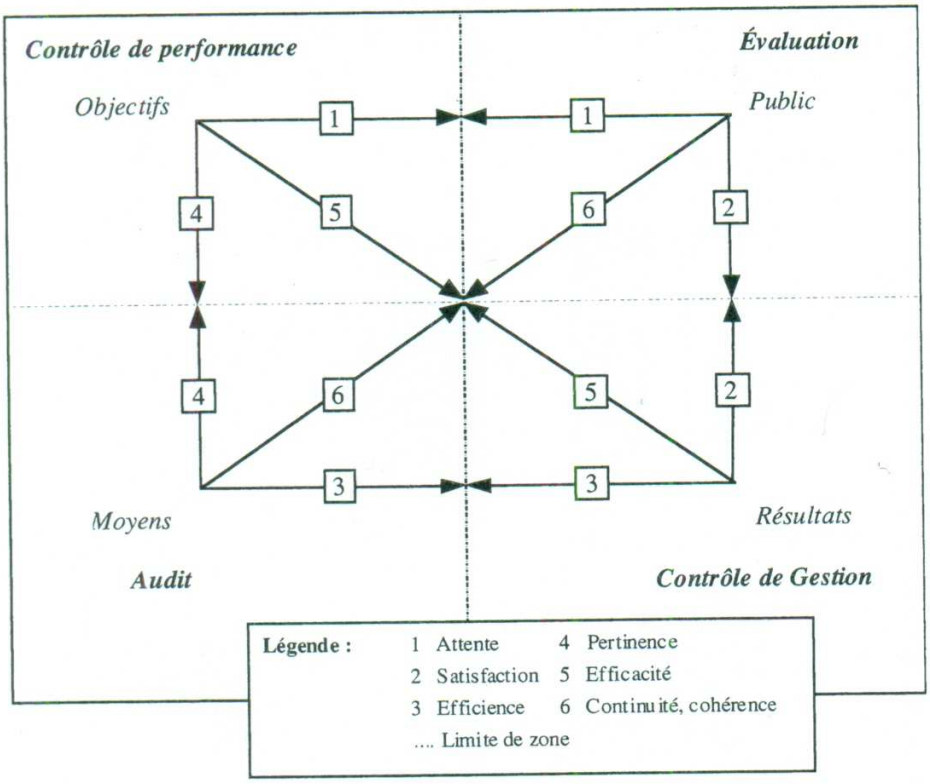
Les déterminants de la performance publique

Dans un contexte de libre administration des organisations communales, quels sont les facteurs justifiant l'introduction de démarches de performance dans ces organisations ? Ces démarches sont-elles le fruit de pressions externes ? En 2009, Carassus et al. (2014) réalisent une étude empirique sur les facteurs influençant l'implantation de démarches de performance dans les collectivités françaises. Leurs conclusions sont que, contrairement à ce qui se passe à l'étranger, les facteurs exogènes (la dépendance financière par exemple) ne sont pas déterminants, et que les démarches de performance s'expliquent davantage par les choix des responsables locaux (facteurs endogènes). Selon Carassus et al. (2014, p. 20), « *la quête de légitimité sociale et politique, la recherche de conformité, ainsi que les pressions institutionnelles ne constituent donc pas les seuls ou principaux déterminants de l'innovation publique. […] En outre, les collectivités locales ne semblent pas déterminées par leur environnement économique, financier ou politique, mais paraissent disposer de marges de manœuvre liées à l'initiative et au leadership local* ».

Les frontières mouvantes de l'évaluation de la performance publique

Huron & Spindler (1998) différencient quatre formes d'évaluation ou de contrôle de la performance en management public (contrôle de performance, évaluation, audit et contrôle de gestion), tout en reconnaissant des frontières mouvantes, dans le temps et dans l'espace, entre ces quatre notions (voir figure 1.12 ci-dessous). Huron & Spindler (1998) associent les acteurs locaux à différentes formes de contrôle, comme les Chambres régionales des comptes pour l'audit des politiques publiques.

Figure 1.12 – Démarches d'audit, contrôles et performance : des zones de contact mouvantes, d'après Huon & Spindler (1998)



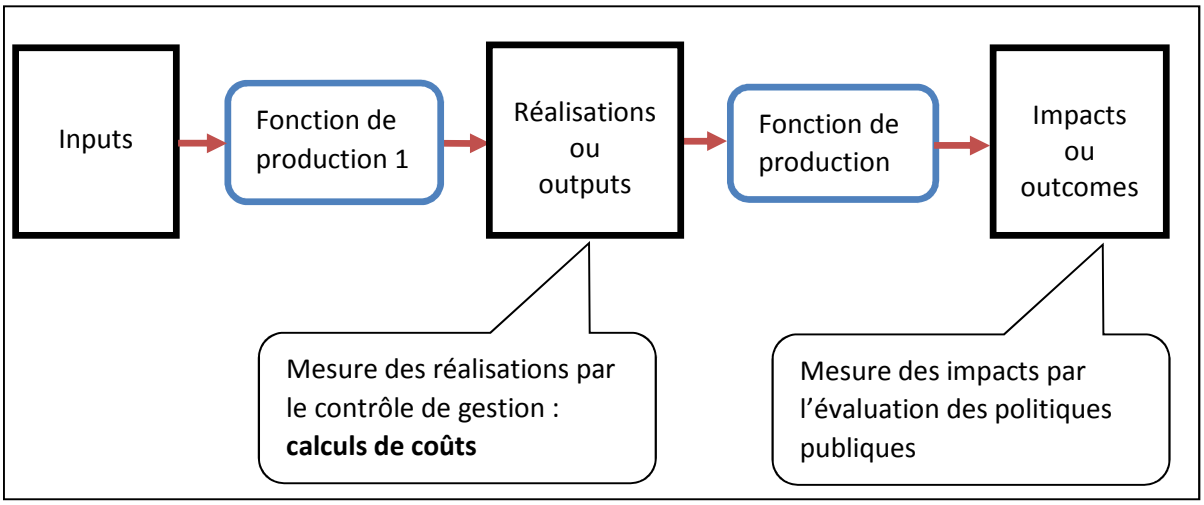
En ce qui concerne le contrôle de gestion, Huron & Spindler (1998) l'associent aux fonctionnaires territoriaux. Le contrôle de gestion comprend trois dimensions : les résultats obtenus doivent satisfaire les usagers, l'efficacité doit être mesurée (résultats comparés aux objectifs afin de repérer d'éventuels dysfonctionnements) ainsi que l'efficience (mesurer les résultats obtenus par rapport aux moyens ou au budget attribué). Néanmoins la frontière entre contrôle de gestion et contrôle de performance est parfois floue car ces deux types de contrôle s'attachent à mesurer les résultats par rapport à des objectifs, bien que le contrôle de

performance soit plus la préoccupation des élus, qui fixent des objectifs en fonction des attentes de la population.

2.1.3 La mesure de l'efficience des activités par la comptabilité de gestion ?

Nous avons vu que la mesure de l'efficience est une des composantes du contrôle de gestion dans les organisations publiques. La comptabilité de gestion, en permettant la valorisation d'une consommation de ressources engendrée par un objet de coût, permet la mesure de l'efficience, mais peut se heurter à des difficultés. La difficulté de la mesure de la performance dans les organisations publiques s'exprime par leur double fonction de production (Burlaud & Simon, 2003), c'est à dire le décalage entre la mesure de la « production » (« output », c'est-à-dire la production de services publics) plus facilement quantifiable, et l'impact de cette production (« outcome », les effets recherchés de cette production) qui dépend du contexte socio-économique et qui est donc plus difficilement mesurable. Le contrôle de gestion a certainement davantage vocation à mesurer (et contrôler) les réalisations de services publics, mais n'a pas forcément les outils pour mesurer les impacts obtenus par la production de services publics, l'évaluation des politiques publiques étant davantage dans ce rôle (voir figure 1.13 ci-dessous).

Figure 1.13 - La double fonction de production des organisations publiques, d'après Burlaud & Gibert (1984) et Burlaud & Simon (2003)



Chatelain-Ponroy & Cellier (2005) insistent sur le caractère abstrait des services produits par les organisations publiques qui induit des difficultés dans la définition des coûts. La difficulté de la mesure de la performance dans les organisations publiques s'exprime aussi par le décalage entre la mesure de la « production » (« output », par exemple produire des heures de cours) plus facilement quantifiable et contrôlable, et l'impact de cette production (« outcome », par exemple

améliorer la formation des jeunes) qui dépend du contexte socio-économique, qui est plus difficilement mesurable et dont les effets peuvent être décalés dans le temps (voir encadré 1.05 ci-dessous).

Encadré 1.05 - Un exemple de difficulté de la mesure de la performance par le contrôle de gestion, d'après Beaulier & Salery (2006)

Pour Beaulier & Salery (2006, p. 76), « *certaines activités et leurs résultats sont extrêmement difficiles à mesurer et donc se prêtent plus difficilement aux techniques développées par le contrôle de gestion* ». Les auteurs prennent comme exemple le suivi et la mesure des actions culturelles d'une commune. La mise en place d'un contrôle de gestion dans ce domaine appelle plusieurs questions : comment mesurer une action culturelle comme par exemple l'assistance à une compagnie faisant de la création ? Quels indicateurs choisir dans ce cas précis ? Sur quoi sera basé l'indicateur ? (nombre de spectacles, nombre de spectateurs par exemple). Comment mesurer les résultats ? (et avant cela comment définir un résultat dans ce domaine). Et si ceux-ci apparaissent plusieurs mois (ou années) après l'action, quel délai prévoir pour les mesurer ?

Nous voyons bien à travers cet exemple que les productions, ou les activités, des organisations publiques sont complexes à appréhender. Beaulier & Salery (2006) montrent avec leur exemple que la distinction entre la mesure des réalisations (les spectacles produits) et la mesure des impacts (les effets sur la population) n'est pas si évidente, ce qui illustre bien la difficulté qu'a le contrôle de gestion à cerner ce type d'objets de coûts. De plus comme le soulignent Huron & Spindler (1998, p. 102) « *les calculs de coûts, l'utilisation de tableaux de bord, l'importance accrue accordée à la comptabilité analytique sont des exemples indéniables de transposition de méthodes du contrôle de gestion des firmes à celui des collectivités territoriales. Pourtant l'amalgame n'est et ne doit pas être effectué puisque les deux types d'organisation ont des objectifs différents* ».

Ceci nous conduit maintenant à nous interroger sur la pertinence de l'utilisation de la comptabilité de gestion dans le contexte communal.

2.2 L'analyse de la rencontre entre l'organisation communale et la comptabilité de gestion

Dès 1984, Burlaud & Gibert s'interrogent sur la pertinence des analyses de coûts dans les organisations publiques en estimant que l'analyse des coûts est difficile à transposer dans les

organisations publiques car les objectifs de celles-ci diffèrent de ceux traditionnellement avancés dans ce domaine. De plus, des travaux récents (Fabre et al, 2014) ont mis en évidence l'existence d'un idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Comme nous le verrons plus loin, cet idéaltype de la comptabilité de gestion peut parfois se révéler un élément perturbateur dans la diffusion de cet outil de gestion.

2.2.1 La problématique de la transposition d'un outil de gestion du secteur privé au secteur public

Dès 1980, dans son ouvrage « *le contrôle de gestion dans les organisations publiques* » Gibert pose la question de la transposition ou de l'innovation à propos de l'implantation du contrôle de gestion dans ce type d'organisations. Gibert (1980) s'appuie sur le cycle de gestion P.P.B.C. (Planification, Programmation, Budget, Contrôle), emprunté au secteur privé et étendu au management public, pour mettre en évidence le rôle du contrôle de gestion. Or selon Gibert (1980, p. 45) le contrôle de gestion dans ce cycle « *se résume à une technique qui traduit une rationalité plus économique que managériale* ». Cette rationalité économique correspond à une vision de l'entreprise en tant que système de transformation de facteurs de production en biens et services ; la vision managériale est alors plus ou moins occultée. Pour Gibert (1980), cette conception du contrôle de gestion génère des critiques dans le contexte d'une transposition aux organisations publiques. Tout d'abord, cette conception du contrôle implique une rationalisation excessive pour des organisations présentant des spécificités les différenciant des entreprises (mode de financement, dépendance à l'égard du pouvoir politique, pluralité des modes d'intervention, activité de service, système juridique). Ensuite, la conception traditionnelle du contrôle de gestion s'intéresse essentiellement à la transformation des facteurs en produits, à ce qu'ils ont coûté, autrement dit aux résultats et moins aux moyens. Cela implique donc la connaissance du système de transformation et la possibilité de mesurer les résultats, or la possibilité de mesure des résultats est souvent faible dans les organisations publiques, et surtout n'est pas forcément l'objectif. En effet, la production de résultats (ou de services) n'est souvent que l'étape intermédiaire pour la réalisation d'impacts, autrement dit ce que Burlaud & Gibert (1984) nomment « *la fonction de production n°2* » (voir figure 1.13, vue plus haut).

Concernant l'objet de notre étude, c'est en 1990 que Meyssonnier (1993a) met en évidence le problème de la transposition à l'identique des modèles de comptabilité analytique du secteur privé au secteur public : « *des imitations sans précautions de ce qui se passait dans le privé,*

des modèles mécaniquement plaqués, qui n'ont jamais été opérationnels "in vivo", et des promesses trop enflammées, vite démenties par les faits, ont découragé de nombreux responsables communaux » (p. 68).

Pariente (1998) constate dans ses travaux que de nombreuses communes mettent en place un contrôle de gestion en transposant des outils venant du secteur privé et que les meilleurs résultats sont obtenus par les communes faisant l'effort d'adapter ces outils à leur contexte particulier. Une approche contingente semble donc être davantage appropriée, néanmoins Pariente (1998, p. 5) constate que « *guère plus de 10 % des communes qui ont mis en place un contrôle de gestion ont entrepris une démarche de ce type* ».

L'échec de La-Roche-sur-Yon (Bargain, 2012 et 2014), évoqué plus haut (voir encadré 1.04), plaide en faveur d'une adaptation de la comptabilité de gestion aux spécificités des organisations communales, et surtout met en évidence l'inefficacité d'une transposition à l'identique d'un système de comptabilité analytique provenant du secteur privé. En effet, le système mis en place à La-Roche-sur-Yon a été directement calqué sur le système mis en place dans le groupe Lafarge : quel rapport entre la prestation de services publics et la production de ciment ? Le résultat à La-Roche-sur-Yon est la mise en place d'une « usine à gaz » avec un réseau analytique complexe et une longue procédure de traitement, pour des agents pas forcément familiarisés à ce type d'outil. Comme le souligne Bargain (2012, p. 24) « *le cas traité est représentatif de l'échec d'une conception essentiellement instrumentale, voire dogmatique du contrôle de gestion des collectivités territoriales depuis son émergence des années quatre-vingt aux années quatre-vingt-dix* ».

Des objectifs différents quant à l'utilisation de la comptabilité de gestion

Nous pouvons alors nous demander si l'utilisation d'un même outil de gestion peut répondre de façon également satisfaisante aux objectifs différents d'organisations dissemblables, ce qui rejoint en quelque sorte la problématique de la transposition des outils de gestion.

Selon Gibert (1980), le contrôle des coûts est essentiel pour une entreprise, au risque de mettre sa rentabilité et sa survie en péril ; dans une organisation publique, le contrôle des coûts est moins essentiel car en cas de hausse des coûts l'organisation réduira son activité ou demandera une dotation supplémentaire (l'auteur souligne néanmoins que dans un contexte de contrainte budgétaire cette deuxième option est de moins en moins envisageable).

Burlaud & Gibert (1984) s'interrogent sur la finalité de l'analyse des coûts dans les organisations publiques. Ils considèrent que les objectifs techniques (prévision et budget, tarification, contrôle, optimisation, alimentation du système d'information), traditionnellement rencontrés dans les entreprises, ne correspondent pas à la finalité de la comptabilité de gestion dans les organisations publiques. Pour ces auteurs les objectifs socio-organisationnels expliquent le recours à l'analyse des coûts dans les organisations publiques, car la comptabilité de gestion peut être un outil de légitimation de certaines pratiques vis-à-vis du personnel, des citoyens… La comptabilité de gestion peut également mesurer les phénomènes de redistribution entre usagers. Nous y reviendrons dans la section 3.

2.2.2 L'idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations communales

D'un point de vue historique, la difficulté de la transposition de la comptabilité de gestion du secteur privé au secteur public semble également liée au concept d'idéaltype. L'ancrage d'une certaine forme de la comptabilité de gestion dans les entreprises au cours de la deuxième moitié du XX^{e} siècle a diffusé un modèle de cet outil de gestion, en tant que type idéal, dans toutes les formes d'organisations.

Mais le concept d'idéaltype a plusieurs facettes et s'avère intéressant à plus d'un titre. Il peut permettre, en tant que « tableau idéal » (Weber, 1965) d'expliquer l'impact sur les acteurs de la représentation qui est faite de la comptabilité de gestion. Ce sera l'objet de notre analyse à propos des organisations communales. Mais ce concept permet aussi la modélisation, et ainsi de dégager un modèle générateur de théories (Coenen-Huther, 2003), ce modèle permettant ensuite, par l'analyse typologique, de faire émerger des idéaltypes (ou types idéaux) par comparaison (Schnapper, 2012).

L'idéaltype, un cadre conceptuel en phase avec une démarche compréhensive

Weber (1965) pose les fondements du concept d'idéaltype dans « *Essais sur la théorie de la science* » : l'idéaltype peut se définir comme une construction intellectuelle, ayant le caractère d'une utopie, obtenue en accentuant certains traits et éléments de l'objet. Plus récemment, Coenen-Huther (2003) définit l'idéaltype comme le résultat de la conceptualisation d'un objet, dans une version stylisée de la réalité. L'*idéaltypus* de Weber n'est pas exempt d'ambiguïtés comme le souligne Schnapper (2012), ce terme allemand ayant été traduit comme « idéal type », « type idéal » ou bien encore « type idéel », avec le risque de « *confondre l'idée au sens intellectuel ou logique du terme avec l'idée au sens de l'idéal ou de la norme* » (Schnapper,

2012, p. 17). Pour cette raison, nous avons choisi d'utiliser dans nos développements ultérieurs le terme « idéaltype », plus fréquemment rencontré dans la littérature et surtout plus fidèle à la terminologie employée par Weber[33].

Pour Weber (1965), l'idéaltype se construit par l'accentuation délibérée de certains éléments, de façon unilatérale, et en ordonnant ces éléments accentués en un tableau de pensée homogène. Weber (1965) insiste sur le fait que ce tableau de pensée est purement utopique, et ne se retrouve jamais totalement dans sa pureté conceptuelle dans la réalité. Comme l'indique Coenen-Huther (2003, p. 533) « *la présentation ainsi faite serait conforme à la réalité empiriquement observable si les actions et interactions en cause obéissaient à une logique pure que ne viendrait affecter aucun facteur extérieur à cette logique* ». Coenen-Huther (2003) précise ainsi que c'est l'idée de logique pure qui est à la base du concept d'idéaltype. Pour Schnapper (2012, p. 33) *« il importe de ne pas oublier, tout au long de la démarche intellectuelle, que l'idéaltype est une idée au sens logique du terme, ce n'est pas un idéal ou une norme, même si l'idée n'est souvent pas totalement étrangère à l'idéal* » ; la première caractéristique de l'idéaltype est donc son abstraction (l'idée) et la deuxième son caractère instrumental. L'intérêt de l'idéaltype en tant que concept est sa capacité à clarifier et simplifier la réalité, et sa faculté à rendre intelligible celle-ci (Schnapper, 2012).

En tant que tableau de pensée, l'idéaltype n'est pas le but de la recherche, mais un moyen ou un instrument pour comprendre la réalité (Weber, 1965). En effet, en comparant l'idéaltype (réalité préalablement construite) avec les faits observés, le chercheur peut mettre à jour des écarts ou des divergences qui lui permettront de construire des hypothèses sur les comportements ou les motivations des acteurs (Coenen-Huther, 2003). La conceptualisation idéaltypique permet ainsi la recherche de sens.

De l'idéaltype à la typologie

En reprenant le concept d'idéaltype de Weber, Schnapper (2012) propose de distinguer l'idéaltype, en tant que concept individualisé, de la typologie qui consiste en l'analyse de plusieurs idéaltypes ou types idéaux. Schnapper (2012) reprend ainsi deux exemples célèbres de Weber : l'idéaltype du capitalisme en tant « qu'individualité historique » ; et les trois types idéaux de la domination légitime – domination légale, domination traditionnelle et domination charismatique – constituant la typologie de celle-ci.

[33] Pour ce dernier point, nous suivons le point de vue du traducteur de Max Weber, Julien Freund.

Selon Schnapper (2012, p. 31), l'élaboration d'une typologie ne se limite pas à une simple description d'idéaltypes, « *elle repose sur une interprétation de la réalité et sur le lien entre les phénomènes observés par les enquêtes et certaines des caractéristiques essentielles du milieu particulier, de la condition sociale ou même, dans certains cas, de la société tout entière* ».

Pour Grémy & Le Moan (1977, p. 15) « *élaborer une typologie consiste à distinguer, au sein d'un ensemble d'unités (individus, faits sociaux, etc..), des groupes que l'on puisse considérer comme homogènes d'un certain point de vue* ». En plus du critère d'homogénéité mis en avant par ces auteurs ceux-ci retiennent également deux critères supplémentaires : l'exhaustivité (pouvoir rattacher toute unité à un groupe) et l'exclusivité (une unité ne peut être affectée qu'à un seul groupe). Grémy & Le Moan (1977) relèvent cinq cas de figure justifiant la construction d'une typologie :

- Les exigences de l'application : dans le cas d'une recherche ayant pour but de classer des individus dans des groupes afin de cibler vers eux des actions ;
- L'importance du volume des données à traiter : la construction d'une typologie facilite ainsi l'analyse de données volumineuses en réduisant les caractéristiques à prendre en compte ;
- L'impossibilité d'aboutir à un modèle unique : dans le cas où chaque regroupement peut générer un modèle explicatif ;
- L'inefficacité du modèle explicatif général : quand le modèle explicatif devient trop général pour expliquer toutes les unités étudiées, il convient de la particulariser par segments d'unités de façon à aboutir à des sous-ensembles formant une typologie ;
- La dynamique interne du système étudié qui impose de penser en terme de typologie : c'est le cas lorsque des tendances antagonistes ou divergentes sont mises à jour dans les unités étudiées, conduisant à séparer celles-ci en groupes distincts.

L'émergence d'un idéaltype de la comptabilité de gestion

Ce sont Fabre et al. (2014) qui, par leurs travaux, ont mis à jour l'existence d'un idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal.

En s'appuyant sur le concept de Weber, ces auteurs montrent que l'idéaltype de la comptabilité de gestion s'est construit historiquement au XX^{e} siècle. Comme nous l'avons décrit dans la première partie de ce chapitre, la comptabilité de gestion a véritablement pris son essor dans les entreprises avec la diffusion de la méthode des sections homogènes par l'intermédiaire du Plan

comptable général. Ce support a permis une diffusion maximale de cette méthode auprès des professionnels de la comptabilité et des enseignants, et la méthode s'impose donc progressivement en France au cours de la deuxième moitié du XX^{e} siècle. Comme le soulignent Fabre et al. (2014, p. 199), « *la référence est alors l'entreprise industrielle caractérisée le plus souvent par une activité mono-produit, des charges majoritairement directes (main d'œuvre directe) et l'importance des consommations matières* ». Cette référence à l'entreprise industrielle conduit donc à une idée logique de la comptabilité de gestion dans ce contexte : les sections homogènes (puis ensuite la méthode des centres d'analyse). Avec le succès rencontré par cette méthode celle-ci devient l'idéaltype de la comptabilité de gestion, peu important la nature de l'organisation.

Concernant les municipalités, nous avons vu plus haut que la comptabilité de gestion s'implante plus tardivement dans ces organisations. Pour Fabre et al. (2014) plusieurs éléments ont joué un rôle dans la construction de l'idéaltype : la littérature professionnelle (dont notamment l'ouvrage de Carles & De Kerviler en 1988, déjà mentionné), le système d'enseignement supérieur (ayant pour principale référence la méthode des sections homogènes) et l'ignorance de la problématique de la contingence dans les organisations publiques.

Fabre et al. (2014) recensent les caractéristiques de l'idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal (voir tableau 1.10 ci-dessous), et proposent également, d'après leur expérience du terrain, des alternatives. Celles-ci se justifient au regard de la complexité à mettre en œuvre une comptabilité de gestion conforme à l'idéaltype.

Tableau 1.10 – Les principales caractéristiques de l'idéaltype de la comptabilité de gestion selon Fabre et al. (2014)

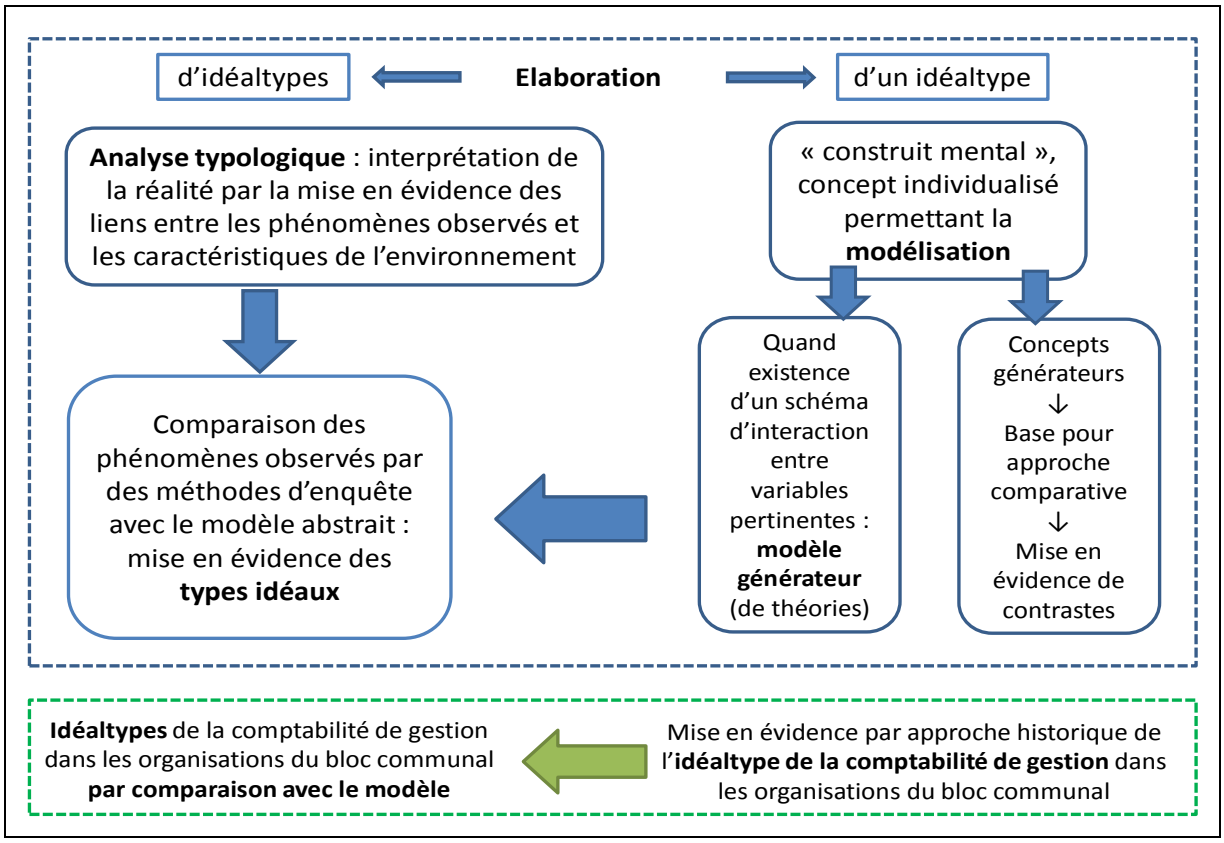
L'idéaltype	Et ses alternatives
Un système permanent avec des calculs de coûts réguliers	Des calculs de coûts ponctuels
Une couverture exhaustive et homogène de la collectivité	Une approche différenciée et sélective suivant les besoins des services
Des coûts complets intégrant les frais de structure	Des coûts directs à l'équipement, au service, à l'activité
Une utilisation opérationnelle et/ou stratégique des calculs de coûts	Une utilisation politique des calculs de coûts

Ces caractéristiques de l'idéaltype correspondent à l'idée logique de ce que devrait être la comptabilité de gestion dans ce type d'organisation. Or Fabre et al. (2014) estiment ces

postulats contestables, et voient dans l'application simultanée de ceux-ci la principale cause d'échec de l'implantation de la comptabilité de gestion dans les villes, c'est ce que nous évoquerons notamment dans le paragraphe 2.3.

La figure 1.14 (ci-dessous) synthétise l'apport du concept d'idéaltype dans notre recherche.

Figure 1.14 – L'apport du concept d'idéaltype dans la recherche sur la comptabilité de gestion dans les organisations communales, inspiré de Coenen-Huther (2003) et Schnapper (2012)



2.3 La comptabilité de gestion : un outil adapté à la mesure de la performance des organisations du bloc communal ?

La comptabilité de gestion est un outil classique du contrôle de gestion. Avant de s'interroger sur la pertinence de cet outil pour la mesure de la performance des organisations communales, il convient en premier lieu d'analyser le rôle et la place du contrôle de gestion dans ces organisations.

2.3.1 Le contrôle de gestion dans les organisations du bloc communal

Le contrôle de gestion est apparu dans les années 1920 dans les entreprises (Bouquin, 2011b). Selon Berland (2014, p. 3) « *le contrôle de gestion est l'ensemble des pratiques créatrices d'ordre et de sens reposant sur l'exploitation de données chiffrées financières et non financières, visant à orienter les comportements des acteurs (prise de décision, pilotage et coordination entre entités, rétroaction et apprentissage)* ». Le contrôle de gestion est fréquemment assimilé à ses outils, bien qu'il ne semble pas « *que le contrôle de gestion puisse se résumer à des outils sans contexte managérial et stratégique* » (Berland, 2014, p. 80). A cet effet, Bouquin (2011a) propose une matrice (voir figure 1.15 ci-dessous) où nous retrouvons les outils de calculs de coûts (coûts complets, coûts préétablis, coûts partiels) et les finalités qui leur sont associées.

Figure 1.15 – Une carte des enjeux de la comptabilité de gestion (Bouquin, 2011a, p. 37)

	Contrôle stratégique	Contrôle de gestion	Contrôle d'exécution
Finaliser	Identification et management des coûts complets	Domaine des coûts partiels	
Piloter		Comparaison aux normes : prévision (coûts préétablis) et normes externes	
Post-évaluer	Rattacher les charges et les produits de la période		

Pour Bouquin (2011a), le contrôle stratégique concerne des décisions essentielles sur l'existence de produits et des services futurs. Il s'agit de savoir si le produit ou service futur rapportera plus qu'il ne coûtera, d'où la nécessité de calculer des coûts complets. A plus court terme le manager doit vérifier que les consommations de ressources sont toujours conformes aux prévisions (comparaison entre coûts réels et coûts préétablis), et à ce stade le calcul de coûts partiels est préférable car il est inutile selon Bouquin (2011a) de calculer des coûts sur lesquels on ne peut pas agir (c'est-à-dire les coûts fixes). Ce dernier constat peut s'appliquer aux organisations du bloc communal, car celles-ci ont une structure de coûts majoritairement composée de coûts fixes. En effet les charges de personnel représentent le premier poste de

charges de fonctionnement, et le coût de fonctionnement des infrastructures nécessaires à la prestation de services publics représente également un poste important.

La post-évaluation a pour objectif de calculer le résultat de la période, en identifiant par exemple les charges devant être rattachées à des périodes ultérieures (comme pour les stocks) ; ce dernier élément a nettement moins d'intérêt pour les organisations du bloc communal qui n'ont pas pour finalité l'obtention d'un résultat économique, et qui ont peu (ou pas) de stocks à calculer puisqu'elles effectuent essentiellement des prestations de services.

Nous voyons déjà que les finalités traditionnelles de la comptabilité de gestion, en tant qu'outil du contrôle de gestion, ne coïncident pas exactement avec celles des organisations du bloc communal. Cela tient à une conception du contrôle de gestion différente de celle des organisations privées.

Une conception du contrôle de gestion dans les organisations publiques par essence différente de celle des entreprises

Bouquin (2011b, p. 3) considère le contrôle de gestion comme un « *modèle générique adaptable au-delà de la grande entreprise privée*. » Si le contrôle de gestion est transposable à toute forme d'organisation, est-ce également le cas pour ses outils ? Il semble que la réussite de la transposition d'un outil de contrôle de gestion, d'un type d'organisation à un autre, soit certainement liée aux conceptions de l'organisation et aux conceptions du contrôle desdites organisations.

Selon Bessire (2002), il y a quatre conceptions de l'organisation :

- Une simple exploitation (l'entreprise réduite à sa fonction de production) dans une perspective matérialiste ;
- Un projet (se référant à une finalité supérieure) dans une vision idéaliste ;
- Une structure fonctionnelle ou entité abstraite (dont l'archétype est la bureaucratie de Weber) dans une perspective structuraliste ;
- Une communauté humaine, où chaque individu a un rôle à jouer, dans une vision humaine.

Bessire (2002) associe ainsi à chacune de ces conceptions de l'organisation une conception du contrôle :

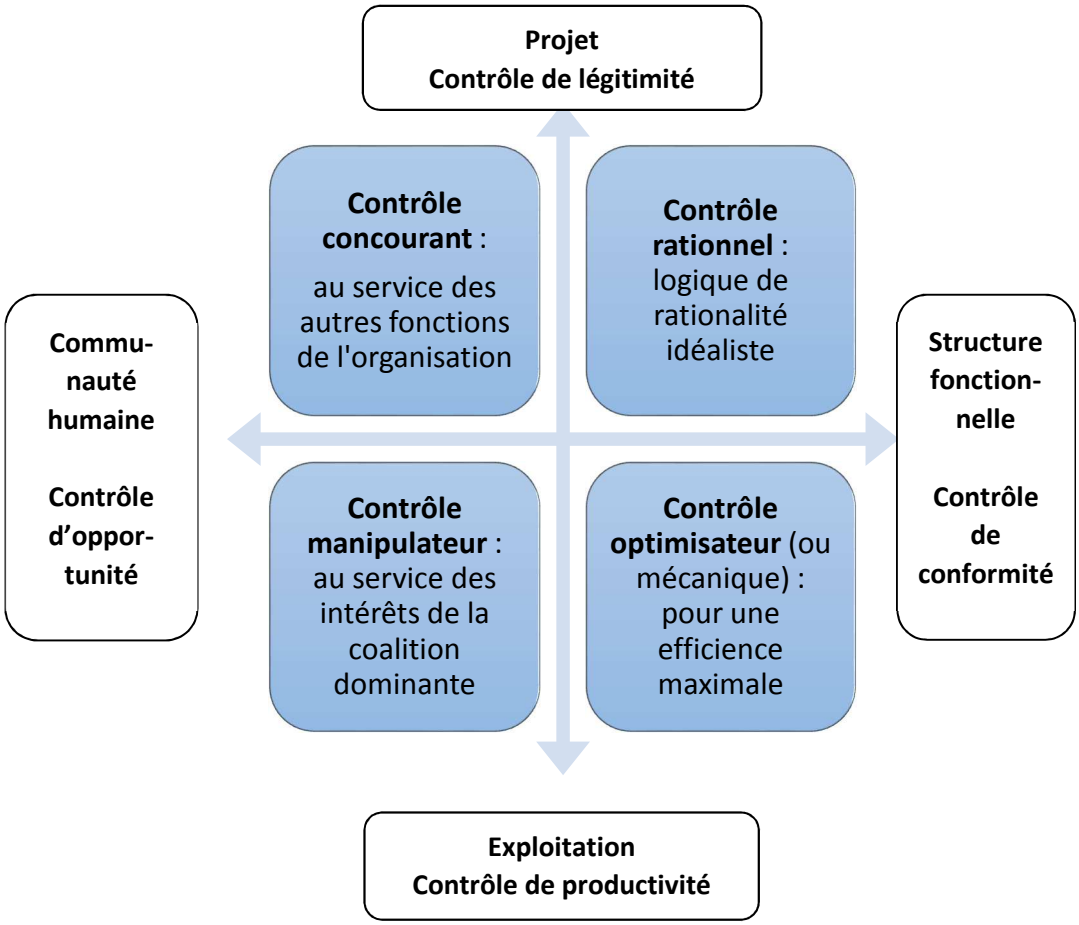
- A la simple exploitation correspond le contrôle de productivité ;

- Au projet (ou système de valeurs) correspond le contrôle de légitimité ;
- A la structure fonctionnelle correspond le contrôle de conformité ;
- A la communauté humaine correspond le contrôle d'opportunité.

La combinaison de ces différentes conceptions permet d'obtenir une carte épistémologique des conceptions du contrôle (voir figure 1.16 ci-dessous).

Selon Bessire (2002) le contrôle optimisateur, en mettant l'accent sur l'efficience maximale, s'est développé parallèlement à la comptabilité de gestion ; et les entreprises s'inscrivent généralement dans ce type de contrôle, ou bien dans un contrôle rationnel. Les organisations publiques s'inscrivent plutôt dans un contrôle concourant où le contrôle de gestion « *constitue un pôle d'expertise en évaluation* » (Bessire, 2002, p. 13). Dans le cas spécifique des communes, un contrôle de gestion concourant devrait donc se mettre au service de fonctions aux activités diversifiées et hétérogènes, ce qui laisse supposer des difficultés dans le choix d'outils de gestion aptes à couvrir des besoins aussi variés.

Figure 1.16 – Les conceptions du contrôle, adapté de Bessire (2002, p. 12)



Maurel (2012, p. 230), qui s'appuie sur la carte de Bessire (2002), associe le contrôle concourant à un contrôle-assistance qui « *semble correspondre au contrôle de gestion dans le secteur public local* ». Maurel (2012) insiste sur la finalité distincte de celle des entreprises dans ce type d'organisation publique : la prise en compte de l'intérêt général ne peut être ignorée, et a des conséquences sur la nature des décisions, à plus long terme et plus globales.

Des obstacles persistants au développement du contrôle de gestion et de ses outils dans les organisations publiques

Comme le soulignent Beaulier & Salery en 2006, le contrôle de gestion peine à se développer dans le secteur public et cette problématique semble toujours d'actualité depuis les années 1980 qui marquaient le début de l'introduction du contrôle de gestion dans les organisations publiques. Quatre obstacles au développement du contrôle de gestion sont mis en évidence par ces auteurs qui constatent également que « *ces obstacles sont surtout la manifestation de spécificités fortes du secteur public sur lesquelles a souvent "buté" une démarche de*

duplication trop systématique de techniques issues du monde de l'entreprise » (Beaulier & Salery, 2006, p. 71).

Beaulier & Salery (2006) précisent que ces quatre obstacles s'appliquent au secteur public local, et pas seulement à l'échelon national :

- **Le poids du mot « contrôle »** : la traduction malheureuse du terme anglo-saxon « management control » a conduit à l'utilisation du terme « contrôle de gestion » pour désigner un outil de maîtrise ou de pilotage, or le terme « contrôle » suscite souvent méfiance et réticence pour le personnel des organisations publiques ;
- **Une démarche purement volontariste dans les collectivités** : hormis le cas de l'Etat pour qui, depuis la LOLF en 2001, la mise en place d'un contrôle de gestion est obligatoire, les organisations publiques n'ont aucune incitation pour mettre en place une démarche de contrôle de gestion. De plus, le recrutement de spécialistes dans ce domaine s'avère difficile du fait des spécificités de l'embauche dans le secteur public (concours, absence de filières spécialisées…) ;
- **Un positionnement problématique de la fonction contrôle de gestion dans l'organigramme** : il n'y a pas véritablement de consensus sur la place de la fonction contrôle de gestion dans les collectivités. Dans les entreprises, pour garantir une meilleure indépendance, la fonction est souvent directement rattachée à la direction générale, c'est plus rarement le cas dans les organisations publiques. Dans celles-ci la fonction peut être individualisée sous la responsabilité d'un directeur général adjoint (DGA), mais cela est conditionné à la taille de la collectivité, ou bien la fonction est rattachée à la direction des finances ;
- **Un manque de volonté politique pour développer la fonction** : la mise en œuvre du contrôle de gestion suppose, afin de mesurer l'efficacité et l'efficience, la formalisation des objectifs, la quantification des moyens et l'appréciation des résultats. Or dans le secteur public, ces trois prérequis ne vont pas forcément de soi. En effet, il y a parfois des décalages entre les objectifs affichés et les objectifs réellement poursuivis, et donc une certaine forme d'ambiguïté des objectifs. Politiquement les élus n'ont pas forcément intérêt à formuler des objectifs clairs et mesurables qui risqueraient ensuite de décevoir l'électorat…

Néanmoins, il nous semble nécessaire de mentionner que, malgré les obstacles recensés par Beaulier & Salery (2006), il paraît normal que le contrôle de gestion mette du temps à s'installer dans les organisations du bloc communal. Son implantation est sommes toutes assez récente et

la fonction n'est pas encore arrivée à maturité. Il faut du temps pour que le contrôle de gestion s'installe et devienne performant, des tâtonnements sont donc nécessaires et inévitables avant que la fonction se structure.

2.3.2 Un facteur d'échec : l'influence de l'idéaltype de la comptabilité de gestion

Outre les difficultés liées au développement du contrôle de gestion dans les organisations publiques, la comptabilité de gestion véhicule également un facteur d'échec, l'idéaltype. Nous avons vu dans le premier chapitre comment a progressivement émergé un idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Les caractéristiques de cet idéaltype selon Fabre et al. (2014) ont été décrites dans le tableau 1.10 (vu plus haut), et de façon synthétique l'idéaltype se caractérise par un système global et permanent en coûts complets à l'échelle de la collectivité.

Pour Fabre et al. (2014) la principale cause d'échec de l'implantation de la comptabilité de gestion dans les villes est liée à l'application simultanée des postulats de l'idéaltype, et à l'ignorance de la triple rationalité - opérationnelle, économique et politique - à l'œuvre dans les organisations publiques (Cellier & Chatelain-Ponroy, 2005).

En effet, selon Cellier & Chatelain-Ponroy (2005) les organisations publiques se caractérisent par la coexistence de ces trois rationalités fréquemment en tension les unes avec les autres. La rationalité politique est exprimée par les missions de services publics, c'est aussi la volonté des élus de satisfaire leurs administrés ; l'objectif est l'efficacité. La rationalité économique (ou financière) se caractérise par la nécessité de réguler et de contrôler les dépenses publiques, l'objectif étant l'efficience. La rationalité opérationnelle est portée par les acteurs opérationnels (agents), prestataires de services ; l'objectif est la qualité de service.

Fabre et al. (2014, p. 201) montrent que chaque postulat de l'idéaltype est en opposition avec une des trois rationalités des organisations publiques, et pour ces auteurs « *c'est à notre avis dans l'application simultanée de l'ensemble des postulats composant l'idéaltype qu'il faut chercher la source majeure des échecs enregistrés* » (voir tableau 1.11 ci-dessous).

Tableau 1.11 – La méconnaissance de la triple rationalité dans l'idéaltype de la comptabilité de gestion, d'après Fabre et al. (2014)

Postulats de l'idéaltype	Type de rationalité en opposition avec le postulat	Eléments justificatifs
Un système permanent avec des calculs de coûts réguliers	Economique	Système coûteux à l'implantation et un rapport coût/avantage médiocre à l'exploitation
Une couverture exhaustive et homogène de la collectivité	Opérationnelle	Des activités trop diverses n'ayant pas les mêmes besoins en calculs de coûts
Des coûts complets intégrant les frais de structure	Opérationnelle	Une utilité limitée pour des activités majoritairement non marchandes
Une utilisation opérationnelle et/ou stratégique des calculs de coûts	Politique	Un intérêt limité de l'outil pour l'élu au-delà de la phase d'implantation (légitimant une rigueur de gestion)

Fabre et al. (2014) montrent ainsi les tensions existant entre les différentes rationalités des organisations communales et les postulats de l'idéaltype de la comptabilité de gestion, tensions pouvant conduire à l'échec des systèmes implantés.

Après avoir vu que, malgré des difficultés évidentes, le contrôle de gestion a tracé sa voie dans les organisations du bloc communal, il convient maintenant de s'attarder sur les motivations et objectifs des acteurs à l'origine de l'implantation de la comptabilité de gestion.

Section 3 Motivations et jeux des acteurs dans le processus d'implantation de la comptabilité de gestion

Dans notre recherche sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal, nous nous intéressons à la forme prise par cet outil de gestion mais également aux raisons qui ont incité ces organisations à adopter cet outil. La littérature apporte de nombreux éléments à ce sujet, tant sur les facteurs d'influence et les objectifs poursuivis, que sur les difficultés liées à la définition de ces objectifs.

3.1 Le recensement des objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans les organisations publiques françaises : essai de périodisation

Notre recherche a pour objectif de décrire par quels processus la comptabilité de gestion a été adoptée par les organisations communales, autrement dit de mettre en évidence quels sont les facteurs ayant favorisé cette implantation, ceux-ci pouvant être de nature endogène et/ou exogène. Les facteurs exogènes sont des facteurs contextuels environnementaux de type économique, financier, sociopolitique ou institutionnel. Selon certains auteurs (Birkenshaw et al, 2008 ; Boyne et al, 2005), l'adoption d'une innovation managériale dans une organisation publique peut s'expliquer par l'influence et le rôle joué par les conditions et le contexte sociopolitique et institutionnel. Quant aux facteurs endogènes, ils peuvent être liés au leadership ou à des éléments organisationnels et managériaux. Ces facteurs d'influence, exogènes et endogènes, vont jouer un rôle dans la définition des objectifs des acteurs, parties prenantes de l'organisation.

De façon générale, il ne peut y avoir de contrôle de gestion sans finalité de l'action (Löning et al, 2013). Dans toute organisation le contrôle de gestion s'accompagne d'un processus de fixation d'objectifs. Il est alors intéressant d'observer dans la littérature quels sont les objectifs mis en avant par les différents auteurs pour justifier la mise en place d'une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) dans les organisations communales, voire parfois dans les organisations publiques, en essayant de mettre en regard la forme de comptabilité de gestion attendue.

Nous allons donc nous efforcer de recenser les objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans les organisations publiques à partir de la littérature de ces quarante dernières années.

Pour cela, nous avons défini une périodisation en nous appuyant sur l'historique de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal (vu dans la section 1) : la première période des années 1970-1980 marquant l'émergence de la comptabilité de gestion dans les collectivités ; la période des années 1980-1990 caractérisant l'essor de cet outil de gestion dans ces organisations ; et enfin la période des années 2000 à nos jours où la situation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales est floue et imprécise.

3.1.1 Les années 1970 et le début des années 1980 : des objectifs de contrôle guidés par la recherche de légitimité

Comme nous l'avons vu dans la section 1 de ce chapitre, Jean Bouinot semble être le précurseur en matière de comptabilité analytique communale, en développant une vision plutôt pragmatique de l'utilisation des coûts dans les municipalités.

A cette époque, il y a assez peu d'articles sur le sujet, les rares articles existants traitent de cas isolés ou bien ont une réflexion plus générale. Néanmoins, un auteur semble plus prolifique sur ce thème, c'est Alain Burlaud. Celui-ci s'interroge particulièrement sur la pertinence du calcul de coûts dans le contexte particulier du secteur public (voir tableau 1.12 ci-dessous).

Tableau 1.12 – Objectifs assignés et forme attendue de la comptabilité analytique dans les années 1970 et au début des années 1980

Source	Objectifs de la mise en place de la comptabilité analytique	Forme attendue de la comptabilité analytique
Bouinot J. (1977) « La nouvelle gestion municipale : comptabilité et management d'une commune », Ed. Cujas	Objectifs de la comptabilité analytique d'équipement : - Aide aux choix stratégiques, - Aide au choix du mode de gestion, - Pilotage à court terme, - Rapprochement des coûts et des services rendus.	Coûts des équipements. Coûts globaux des services rendus (s'appuyant sur une organisation en centres de frais).

Laufer R. et Burlaud A. (1980) « Management public : gestion et légitimité », Ed. Dalloz. Burlaud A. (1983) « Comptabilité de gestion dans les administrations », Cahiers Français n°210.	Trois objectifs dans le cadre d'un **contrôle de gestion** autoritaire dans les **services publics** : tarification, normalisation et sanction dans un souci de légitimité. Meilleur ajustement des moyens à l'activité.	La comptabilité analytique n'est pas explicitement mentionnée mais les auteurs insistent sur la nécessité pour les organisations publiques **d'importer les techniques de gestion du secteur privé.**
Engel F. et Garnier P. (1983) « Le contrôle de gestion en univers administratif », Politiques et Management Public.	Pour les communes : améliorer la gestion par la recherche d'une information quantifiée sur les coûts.	Pas de méthode préconisée mais les auteurs jugent que les expériences réussies prennent en compte les spécificités locales, sont pragmatiques et n'utilisent pas de moyens sophistiqués.
Burlaud A. et Gibert P. (1984) « L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu », Politiques et Management Public.	**Objectifs techniques :** - Prévisions budgétaires, - Tarification, - Contrôle des coûts. **Objectifs socio-organisationnels** : - Outil de légitimation, - Instrument de mesure des phénomènes de redistribution.	Pas véritablement de forme attendue car les auteurs s'interrogent sur la possibilité de calculer des coûts significatifs dans les organisations publiques.

Au regard des premières analyses sur cette question, l'objectif assigné à la comptabilité analytique est plutôt un contrôle de gestion autoritaire s'appuyant sur la tarification, la normalisation et la sanction (Laufer & Burlaud, 1980). La comptabilité analytique a donc des objectifs de calcul de prix de revient (tarification), de comparaison des coûts de prestations rendues par différents organismes (normalisation) et de mise en évidence des coûts anormaux (sanction). Bien que préconisant l'importation d'outils de gestion du secteur privé, Laufer & Burlaud (1980) sont néanmoins conscients des limites de la comptabilité de gestion dans le

contexte des organisations publiques des années 1980 : l'insuffisante décentralisation des responsabilités, la difficulté à définir les produits et les services fabriqués, les problèmes posés par le traitement des charges et les insuffisances de la comptabilité.

Engel & Garnier (1983) se démarquent des autres auteurs de cette époque. En effet, nous pouvons noter qu'ils préconisent une approche pragmatique en matière de comptabilité de gestion, celle-ci devant tenir compte des aspects contingents des organisations publiques.

3.1.2 La fin des années 1980 et les années 1990 : des objectifs techniques et « l'âge d'or » des systèmes en coûts complets

A la fin des années 1980 la littérature s'étoffe, avec notamment deux thèses sur la thématique du contrôle de gestion communal (Meyssonnier, 1993a, Roussarie, 1995). La comptabilité de gestion semble se diffuser petit à petit, comme en témoigne la publication de guides professionnels à destination des praticiens qui préconisent tout d'abord l'utilisation de systèmes globaux en coûts complets (Carles & De Kerviler, 1988), avant de nuancer cette approche (Rey, 1994).

Pour Meyssonnier (1991) les coûts directs sont prédominants dans les organisations communales et les systèmes globaux représentent alors seulement 5% des comptabilités analytiques implantées (d'après une étude menée sur 82 communes). Ensuite dans un article ultérieur, Meyssonnier (1993b) met en avant l'objectif d'efficience des services dans les communes où le contrôle de gestion est axé sur la comptabilité analytique.

En 1994, dans la littérature professionnelle, Rey assigne plusieurs objectifs à la comptabilité analytique dans les collectivités locales :

- Fixer des prix de vente et expliquer une politique tarifaire ;
- Comparer sa performance à d'autres organisations ;
- Réduire les coûts et améliorer la « rentabilité » ;
- Faciliter la décision de choix d'investissement.

Quant à la méthode adaptée à ces objectifs, Rey (1994) se démarque de ses prédécesseurs en préconisant des coûts complets en sections homogènes en cas d'approche par le haut (c'est-à-dire la volonté de la direction d'avoir un système global couvrant toute l'organisation), et des coûts directs en cas d'approche par le bas (un ou plusieurs système(s) décentralisé(s) émanant de services opérationnels).

Gibert (1995) reconnait les limites des systèmes globaux et le risque de constitution « d'usines à gaz », mais il voit néanmoins des objectifs à l'implantation d'une comptabilité de gestion dans les villes. Pour lui l'objectif principal est la connaissance des coûts car la contrainte budgétaire est présente, mais pour Gibert (1995) ce n'est intéressant que si une prise de décision est possible pour diminuer ou supprimer les coûts, autrement dit si l'action sur les coûts est possible ; la tarification peut également constituer un objectif.

Pour Roussarie (1995), qui préconise des systèmes globaux en coûts complets, les principaux objectifs sont la maîtrise des charges de fonctionnement, la tarification externe et la décision d'investissement.

Pour résumer, cette période des années 1990 se caractérise par la montée de la contrainte budgétaire dans les organisations publiques. Cette pression externe se ressent dans les objectifs assignés à la comptabilité de gestion : ceux-ci sont davantage techniques, et visent globalement l'efficience.

3.1.3 Les années 2000 : un glissement vers des objectifs socio-organisationnels

Pendant cette période des années 2000 la littérature s'élargit sur le sujet, avec une remise en question progressive des systèmes en coûts complets. En parallèle à cela les objectifs assignés à la comptabilité de gestion sont de plus en plus nombreux, dans un contexte financier de plus en plus contraint. La connaissance des coûts devient peu à peu un enjeu majeur.

Un panorama des objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans la littérature depuis le début des années 2000

D'une façon générale pour les organisations du secteur public, Demeestère (2000) voit deux types de finalités à la comptabilité de gestion : d'un côté satisfaire à des obligations et légitimer les actes et le sérieux de la gestion ; et de l'autre fixer les prix, contrôler les coûts et assurer le pilotage. Il recense donc deux catégories d'objectifs : des objectifs socio-organisationnels et des objectifs techniques.

Pour Burlaud & Simon (2003), les objectifs techniques habituellement présents dans les entreprises semblent peu pertinents pour les organisations publiques, ces auteurs reconnaissent plutôt à la comptabilité de gestion des objectifs socio-organisationnels en tant qu'outil de légitimation et d'instrument de mesure des phénomènes de redistribution. En effet, l'utilité de la comptabilité de gestion pour la prévision budgétaire ne semble pas démontrée du fait du « *caractère relativement insaisissable de la fonction de production n°2, celle qui fait passer*

des réalisations à l'impact » (Burlaud & Simon, 2003, p. 346), les impacts (outcomes) sont, pour ces auteurs, impossibles à quantifier et donc intraduisibles dans un budget. La tarification de biens et de services semble être un objectif plus réaliste, quand il s'agit de biens divisibles et non collectifs, mais elle se heurte au problème que la tarification des services publics n'est pas uniquement basée sur leurs coûts, mais souvent en priorité sur des considérations fiscales (par exemple : la délivrance de passeport ou de permis divers). De plus, la tarification publique répond à des objectifs de redistribution, voire à d'autres objectifs macro-économiques, et dans ce cas la fixation du prix ne dépend pas des coûts.

Un autre objectif de la comptabilité de gestion, fréquent dans les entreprises, est le contrôle des coûts, qui repose sur l'établissement de standards. Pour Burlaud & Simon (2003, p. 347), « *ce qui frappe dans l'Administration, c'est précisément l'absence quasi générale de standards de coûts* ». Cette absence s'explique par la difficulté à définir les objets de coûts et par leur caractère abstrait (comme expliqué précédemment), et lorsque l'objet de coût n'est pas clairement défini, il devient encore plus difficile de lui attribuer une consommation normale de ressources.

Chatelain-Ponroy (2003) s'intéresse à l'analyse des coûts dans le cadre des activités culturelles d'une mairie, et il lui semble important de pouvoir évaluer le coût de ces activités dans un contexte de contrainte financière, afin de mieux gérer lesdites activités. Dans cette optique, Chatelain-Ponroy (2003) préconise le calcul d'un coût complet, qui permettrait de mieux rendre compte du coût de ces activités, mais l'auteur reconnait la difficulté à valoriser les charges indirectes. Beaulier & Salery (2006) voient également dans la comptabilité de gestion un outil permettant la connaissance précise de coûts des activités de services rendus et de production de biens.

Dans un article paru en 2007 où il compare les avantages des analyses de coûts pour différentes organisations publiques, Demeestère avance les objectifs suivants pour une municipalité : la mesure des coûts par service, la prévision des coûts futurs, la connaissance des prestations internes (sensibilisation des utilisateurs au coût de leur demande) et la valorisation des prestations rendues.

Pour Fabre & Bessire (2008) la comptabilité de gestion est en premier lieu un outil de communication, celui-ci devant servir à évaluer l'effort fourni dans les prestations aux usagers. Ces derniers ont en effet tendance à sous-évaluer les coûts, et donc l'effort de la collectivité en faveur de l'usager, et à considérer que les tarifs sont trop élevés alors qu'ils sont généralement

inférieurs à leur coût ; Fabre & Bessire (2008) préconisent alors une approche en coûts complets.

En 2011, Lamrani s'intéresse à l'introduction du contrôle de gestion dans la direction de la culture d'une mairie. L'objectif est de rationaliser et d'optimiser la gestion des services et des prestations rendues, dans une optique de maîtrise des dépenses. Lamrani (2011) retrouve donc les mêmes objectifs que Chatelain-Ponroy (2003) dans un contexte similaire, mais l'approche envisagée diffère. Dans la municipalité étudiée par Lamrani (2011) c'est la méthode ABC (activity based costing) qui est utilisée afin de définir le coût des activités pour aider au pilotage de celles-ci. C'est un élément notable car la littérature, jusqu'ici, mentionne peu l'utilisation de cette méthode de calcul de coûts dans le contexte des organisations communales.

En 2011 également, c'est la ville d'Angers qui fait l'objet d'une étude historique approfondie par Bargain. Les objectifs de la municipalité sont de pouvoir comparer les coûts (dans le temps, à des standards, à l'extérieur), d'obtenir des financements (par exemple de la Caisse d'Allocations Familiales), de valoriser les prestations internes, de calculer des coûts standards par équipement pour la prise de décision et la prospective budgétaire, et d'aider à la décision en général. La ville d'Angers a donc suivi des objectifs techniques en mettant en place une comptabilité analytique dès les années 1980 (Bargain, 2011, p. 7) : « *le recours à la comptabilité analytique semble se justifier de lui-même au regard de ses objectifs et des buts fixés par la direction générale : une comparaison des coûts à la fois dans le temps, d'un service ou d'un équipement à l'autre, à des standards, à des objectifs ainsi qu'aux prix pratiqués à l'extérieur (que ce soit à l'échelle d'une entreprise ou d'une autre ville).* »

En synthèse

Dans cette période des années 2000 les objectifs de la comptabilité de gestion dans les communes s'avèrent donc davantage socio-organisationnels que techniques, car la comptabilité de gestion « *remplit en revanche un certain nombre de fonctions réelles ou symboliques sur lesquelles se fonde son utilité.* » (Burlaud & Simon, 2003, p. 349).

Par ailleurs, Demeestere (2000) reprend l'hypothèse avancée par d'autres auteurs (Covaleski & Dirsmith, 1991 ; Lapsley, 1994) suivant laquelle la comptabilité de gestion sert à satisfaire à des obligations et à légitimer les activités et le sérieux de la gestion d'une organisation publique vis-à-vis de l'extérieur. Cette idée rejoint le point de vue de De Vaujany (2006) sur la valeur des outils de gestion dans les organisations. L'auteur met en évidence trois types de valeur des outils de gestion : valeur-caution, valeur d'assimilation et valeur d'appropriation construite.

Lorsque la comptabilité de gestion sert à légitimer les activités ou le sérieux de la gestion elle a pour objectif d'avoir une valeur-caution. Pour de Vaujany (2006, p. 121), cette perspective s'inscrit dans la lignée des travaux institutionnalistes de Di Maggio & Powell (1983) car « *l'appropriation de l'outil de gestion est ici pensée en terme d'adoption et de légitimité sociale induite au sein du champ institutionnel. Que l'outil soit peu voire pas du tout utilisé est finalement peu important*. »

Gibert (2008) s'inscrit également dans cette perspective en affirmant que les organisations publiques cherchent à se légitimer par leur management, et plus précisément par la recherche de la performance. Selon lui, « *l'accountability, l'obligation de rendre des comptes (lorsqu'elle dépasse le simple compte-rendu de la régularité financière des dépenses), n'est rien d'autre que le rappel des contraintes de la revendication à être légitime* » (Gibert, 2008, p. 18). Pour les organisations publiques, un moyen de démontrer leur performance, c'est-à-dire l'atteinte des objectifs avec une consommation de moyens restreinte, résulte de la mise en œuvre d'indicateurs de performance, dont la comptabilité de gestion fait partie.

Un autre objectif spécifique de la comptabilité de gestion est la valorisation des prestations rendues à des associations (Demeestere, 2007), pas seulement au sens de la tarification, mais aussi dans un but de sensibilisation des utilisateurs au coût de leurs demandes. Dans ce contexte, les outils de gestion comme la comptabilité de gestion peuvent être de véritables outils d'aide à la négociation et des instruments de valorisation ; Fabre (2010) montre ainsi que la comptabilité analytique peut être utilisée comme un instrument de négociation avec les associations. De la même façon, la comptabilité analytique peut aider à négocier des financements avec des partenaires extérieurs comme par exemple la Caisse d'Allocations Familiales (Bargain, 2011). Avec ce type d'objectif la comptabilité de gestion sert « *d'ammunition machine* » (Burchell et al. 1980) car l'outil de gestion est instrumenté et sert à défendre sélectivement certaines causes ou certains projets. La valorisation des services fournis est parfois nécessaire vis-à-vis de la population afin de mettre en avant les efforts faits par la collectivité (Fabre & Bessire, 2008). C'est ce que remarque également Bargain (2011, p. 9) au regard des partenaires : « *la valorisation des prestations internes via la comptabilité de gestion permet d'afficher aux différents partenaires, à la Direction Générale et aux élus, le montant des prestations en nature accordées par la ville pour démontrer son effort global.* »

Après avoir retracé la nature des objectifs liés à l'implantation de la comptabilité de gestion nous constatons donc que ces objectifs ont évolué au fil du temps, le tableau 1.13 ci-dessous fait la synthèse des objectifs recensés pour chaque période.

Tableau 1.13 - Synthèse et périodisation des objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans la littérature

Période	Objectifs généraux dominants	Exemples d'objectifs
Années 1970 et début des années 1980	**Objectifs de contrôle**	Tarification Normalisation Sanction
Fin des années 1980 et années 1990	**Objectifs techniques**	Prévision budgétaire Contrôle des coûts et comparaisons dans le temps Tarification des biens divisibles
Années 2000 à nos jours	**Objectifs socio-organisationnels**	Outil de légitimation de certaines pratiques Justification des choix Rendre compte ou « accountability » Instrument de mesure des phénomènes de redistribution

3.2 Les difficultés inhérentes à la définition d'objectifs relatifs à la comptabilité de gestion : un cadre général d'analyse

Malgré les nombreux objectifs justifiant son adoption (mis en évidence précédemment), plusieurs auteurs soulignent les difficultés liées de façon générale à l'implantation du contrôle de gestion dans les organisations publiques, et de façon plus précise à la définition d'objectifs (Beaulier & Salery, 2006 ; Chatelain-Ponroy, 2010).

3.2.1 Les trois rationalités des organisations publiques, aux objectifs souvent antagonistes

Nous avons déjà évoqué plus haut le rôle joué par la triple rationalité des organisations publiques dans la méconnaissance des postulats de l'idéaltype de la comptabilité de gestion, ce qui peut être interprété comme un facteur d'échec de l'implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales.

Selon Cellier & Chatelain-Ponroy (2005), contrairement aux entreprises du secteur privé qui s'inscrivent dans une logique unique, essentiellement économique, les organisations publiques sont confrontées à trois types de rationalité : politique, opérationnelle et économique (voir tableau 1.14 ci-dessous). La mise en place du contrôle de gestion, et de ses outils, se heurte à la coexistence de ces trois rationalités, aux objectifs souvent contradictoires.

Tableau 1.14 - Les trois grands types de rationalité des organisations publiques, adapté de Cellier & Chatelain-Ponroy (2005)

Rationalité	**Politique**	**Economique**	**Opérationnelle**
Définition	Exprimée par les missions de services publics. Volonté des élus de satisfaire leurs administrés.	Nécessité de réguler, de contrôler les dépenses publiques.	Portée par les acteurs opérationnels prestataires de services.
Objectif	**Efficacité socio-économique**	**Efficience de la gestion**	**Qualité de service**

Selon Chatelain-Ponroy (2010), ces trois rationalités révèlent également des antagonismes : tensions entre rationalité économique et rationalité politique (comme la difficulté à satisfaire les missions de services publics en rationalisant les dépenses), tensions entre rationalité économique et rationalité professionnelle (comme la résistance des opérationnels face à la montée du contrôle qui réduit leur autonomie).

Les obstacles à la diffusion du contrôle de gestion (et donc de la comptabilité de gestion en tant qu'un de ses outils) dans les organisations communales peuvent résulter de ces trois rationalités, en tension les unes avec les autres, et qui elles-mêmes découlent des spécificités du secteur public. Cette triple rationalité génère donc des contraintes de nature politique, économique et opérationnelle.

Les contraintes d'ordre politique

Les élus jouent un rôle important dans l'implantation d'un nouvel outil de gestion : la mise à l'agenda dépend de leur volonté. Pour que le contrôle de gestion se déploie, il est donc nécessaire qu'il y ait une véritable volonté « exprimée » des élus ou une « stratégie politique » (Beaulier & Salery, 2006). Lors d'une recherche-intervention dans une ville de 20 000 habitants, Fabre & Bessire (2008, p. 3) soulignent que le projet de mise en place d'une comptabilité de gestion est initié et porté par « *l'ambition d'une équipe municipale* ». Cette « stratégie politique » en faveur du contrôle de gestion nécessite que l'action publique soit déclinée en objectifs / moyens / résultats. Pour Beaulier & Salery (2006), cette déclinaison, qui ne pose pas de problèmes dans le secteur privé, entraîne des réticences dans le secteur public.

Selon Beaulier & Salery (2006), un des obstacles au développement du contrôle de gestion est le fait que celui-ci repose sur la seule volonté des responsables. Les collectivités territoriales (y compris les organisations communales) étant soumises au principe de « libre administration », rien n'oblige celles-ci à mettre en œuvre des démarches de contrôle de gestion, et a fortiori à implanter une comptabilité de gestion.

Un autre obstacle souligné par Gibert (1995) est la difficulté à définir ce que l'on veut mettre sous contrôle : quelle est la finalité du système de contrôle de gestion ? Quels sont les objectifs ? Tout d'abord, la formalisation des objectifs peut s'avérer problématique car « *bien souvent on peut constater des décalages plus ou moins importants entre le programme de l'exécutif tel qu'il a été affiché au moment de l'élection et les objectifs réellement poursuivis par ces mêmes élus, confrontés au principe de réalité dès qu'ils se retrouvent en charge* » (Beaulier & Salery, 2006, p. 74). Et comme le souligne Gibert (1995), les objectifs flous sont parfois plus arrangeants ! La mise en évidence de l'efficacité, c'est-à-dire la comparaison entre résultats et objectifs, n'est pas toujours souhaitable pour les politiques car « *l'objectivation d'un écart quasi-automatique entre ces deux données peut générer une insatisfaction dans la population, fournir une arme à une opposition politique, décourager les services en charge de la mise en œuvre, et aboutir à un résultat plus négatif encore que l'absence de mesure* » (Beaulier & Salery, 2006, p. 75).

Les contraintes économiques

Nous avons vu que les collectivités territoriales, et particulièrement les organisations communales, ont des marges de manœuvre financières de plus en plus limitées depuis une trentaine d'années. Le développement du contrôle de gestion, et spécifiquement de la

comptabilité de gestion, est cohérent avec l'objectif de régulation, voire de réduction, des dépenses publiques. Néanmoins, un des écueils fréquents est le coût d'obtention des coûts. Les communes ont parfois la tentation de mettre en place des systèmes du type « *usines à gaz* », lourds en moyens humains et matériels. Le rapport coût / avantages de la comptabilité de gestion est-il toujours favorable à l'organisation communale ? Gibert (1995, p. 216) estime que ce rapport est défavorable en cas de non utilisation des résultats produits : « *la complexité - inévitable - d'une comptabilité analytique ne devrait être dérangeante que dans les cas de figure où l'on utilise peu ses résultats. C'est le rapport utilité / coût du système d'information mis en place qui est, le cas échéant, critiquable, non le coût lui-même, nécessairement élevé, qui constitue la contrepartie d'une certaine fiabilité de l'information* ».

Certaines communes sont tombées dans ce piège. C'est le cas d'Orléans (Meyssonnier, 1993a) qui avait mis en place, dans les années 1980, un système lourd en fonctionnement et en maintenance pour lesquels les résultats obtenus ont été peu, voire pas, utilisés, et en conséquence le système a finalement été abandonné. Meyssonnier (1993a, p. 144) souligne ainsi « *qu'une comptabilité analytique rénovée en coûts complets peut être très utile aux communes mais son coût est assez important et nous ne sommes pas persuadés qu'il faille conseiller aux communes de développer un contrôle de gestion communal en commençant par cet outil* ».

Les contraintes opérationnelles

La rationalité opérationnelle (ou professionnelle) émane du personnel prestataire de service (Cellier & Chatelain-Ponroy, 2005), ce qui entraîne les questions suivantes : comment est rattaché hiérarchiquement le contrôle de gestion ? Comment est-il perçu par les agents territoriaux ?

Dans les entreprises, il est d'usage de rattacher la fonction contrôle de gestion à la direction. Dans les communes, ce n'est pas aussi simple et plusieurs solutions sont possibles pour intégrer la fonction contrôle de gestion.

D'après Beaulier & Salery (2006), il y a trois possibilités :

- Privilégier la dimension transversale du contrôle de gestion et ne rattacher la fonction à aucun service en particulier ; de ce fait, le contrôle de gestion dépend directement du Directeur Général des Services (DGS), voire du maire ;

- Mettre en avant la proximité du contrôle de gestion et du contrôle budgétaire ; dans cette optique, la fonction sera placée sous la responsabilité du Directeur des finances ;
- Placer le contrôle de gestion « à part » en créant une direction dédiée sous la responsabilité d'un Directeur Général Adjoint (DGA).

Le contrôle de gestion ne s'insère pas de façon naturelle dans l'organigramme de l'organisation communale, et « *en l'absence de consensus sur le positionnement de la fonction, les avantages liés à la création du contrôle de gestion sont quelquefois inférieurs aux inconvénients générés par les effets adjacents de son installation et l'arbitrage sur le positionnement qui traduit de forts enjeux de pouvoirs* » (Beaulier & Salery, 2006, p. 72).

Beaulier & Salery (2006) soulignent également la difficulté des collectivités territoriales à recruter du personnel qualifié dans le domaine du contrôle de gestion, les contrôleurs de gestion ayant plutôt tendance à aller dans le secteur privé. De plus, le mode de recrutement particulier des collectivités territoriales (le concours) peut décourager certains postulants sur ce type de poste. La difficulté à trouver du personnel qualifié est donc un obstacle supplémentaire à l'utilisation du contrôle de gestion dans les organisations communales.

La résistance au changement de la part des professionnels, plus précisément des agents, est également un obstacle fréquemment rencontré (Chatelain-Ponroy, 2010). Pour Gibert (1995), la résistance au changement est fréquemment sous-estimée lors de la mise en œuvre du contrôle de gestion dans les collectivités. Selon Fabre & Bessire (2008), il peut y avoir une forte résistance des agents territoriaux par rapport au contrôle de leur activité, celui-ci étant rendu nécessaire par la mise en place d'une comptabilité de gestion. Ce contrôle s'avère indispensable pour suivre les consommations de ressources (avec les feuilles de travail dans les services techniques par exemple). Face à la résistance des agents, les responsables et les élus hésitent à mettre en place les instruments de suivi nécessaires par crainte de conflit social : « *dès lors on arrive à une contradiction insoluble : connaître les coûts sans savoir ce que font les gens* » (Gibert, 2007[34]). Le terme « contrôle de gestion » est aussi parfois mal perçu par les agents territoriaux : « *dans le secteur public local, cette confusion sémantique*[35] *a considérablement desservi la fonction malgré les nombreuses tentatives pédagogiques pour expliciter la différence avec les corps d'inspections* » (Beaulier & Salery, 2006, p. 71).

[34] D'après les notes de P. Fabre à la Journée d'étude de l'Institut de management public en 2007, exposé de P. Gibert : « Tous les coûts sont permis mais peu sont utiles ».
[35] Le terme « contrôle de gestion » est la traduction de l'américain « management control », or le terme « control » devrait en fait se traduire par « maîtrise » et non « contrôle ».

Pour Demeestere (2007), l'introduction de nouveaux outils de gestion induit certains risques avec les acteurs de l'organisation :

- Le manque d'appropriation de l'instrument par les acteurs censés l'utiliser, soit parce que le système est « imposé », ou bien parce que celui-ci ne correspond pas à la représentation que s'en font les acteurs ;
- Les objectifs de la réforme ne sont pas partagés, soit parce que les buts n'apparaissent pas nécessaires, soit parce que celle-ci est perçue comme un danger ;
- L'absence d'incitations pour mettre en œuvre le système.

Pour Demeestere (2007, p. 111), ces risques renvoient à des questions de conduite du changement, non forcément spécifiques au secteur public, mais « *ces démarches d'analyse des coûts sont plus nouvelles dans le secteur public que dans le secteur privé et nécessitent donc des changements culturels importants* ».

3.2.2 L'ambiguïté des objectifs de nature politique

En l'absence de formalisation claire des objectifs de l'organisation, le contrôle de gestion perd de son intérêt (on mesure quoi par rapport à quoi ?). Comme le souligne Dupuis (1991, p. 14) pour les organisations publiques « *la prise de décision se fait non seulement en fonction des objectifs de l'organisation, mais aussi compte tenu de l'impact qu'elles ont sur l'opinion publique, sur les électeurs. En conséquence, les objectifs globaux ne sont pas toujours explicités. Il est alors difficile de déterminer à quelle politique se rattache les objectifs instrumentaux des gestionnaires ou d'évaluer les résultats obtenus* ». La formulation claire et précise des objectifs entraînant donc des risques politiques, ceux-ci demeurent donc souvent flous et ambigus avec les conséquences que cela entraîne en termes de modes de contrôle (Hofstede, 1981).

Comme nous l'avons déjà mentionné précédemment, selon Hofstede (1981) l'ambiguïté des objectifs et la délicate mesure des résultats obtenus expliquent la difficulté à mettre en place des processus de contrôle de type cybernétique, d'où l'exercice de contrôles de type politique.

Une instrumentalisation de la comptabilité de gestion pour répondre à des objectifs politiques et ambigus

Pour Fabre (2010), la comptabilité de gestion est instrumentalisée et associée au concept « *d'ammunition machine* » (Burchell et al, 1980) où, dans le contexte des organisations

communales, les objectifs sont souvent ambigus, les décisions fortement politiques dans le but de satisfaire, de façon sélective, les intérêts de certaines parties prenantes. Burchell et al. (1980) ont défini quatre rôles pour la comptabilité en fonction de la connaissance par les organisations des relations de cause à effet et de l'ambiguïté des objectifs (voir tableau 1.15 ci-dessous) : « *l'answer machine* » où la comptabilité est utilisée de façon mécanique pour prendre des décisions ; la « *learning machine* » où la comptabilité sert à analyser dans un but de compréhension de l'organisation ; la « *rationalization machine* » où la comptabilité est utilisée pour légitimer des décisions déjà prises antérieurement ; « *l'ammunition machine* » où la comptabilité est instrumentalisée et utilisée de façon sélective pour défendre certaines causes.

Tableau 1.15 - Incertitude, prise de décision et rôles de la comptabilité, d'après Burchell et al, 1980

		Ambiguïté des objectifs	
		Faible	Elevée
Incertitude sur la relation de cause à effet	Faible	***Answer machines*** ou machine à décider	***Ammunition machines*** ou machine à arguments
	Elevée	***Answer machines (ou learning machines)*** ou machine à apprendre	***Rationalization machines*** ou machine à rationaliser

Nous avons vu précédemment avec Fabre (2010) qu'un des objectifs de la comptabilité de gestion est d'aider les communes à négocier avec leurs partenaires (l'attribution de subventions aux associations par exemple) et de valoriser les efforts fournis vis-à-vis de ces mêmes partenaires. On retrouve donc encore ici le rôle « *d'ammunition machine* » de Burchell et al. (1980). Pour Fabre (2010, p. 266) les outils de gestion fournissent ainsi des informations, en matière de coûts par exemple, qui « *vont être utilisées de façon sélective, afin de défendre les intérêts d'une des parties prenantes* ». L'utilisation des informations fournies par la comptabilité de gestion peut constituer un danger potentiel pour le politique, les élus doivent décider de sa diffusion ou non. En effet, si ces informations deviennent transparentes, elles peuvent desservir les intérêts des politiques en révélant des disparités entre les partenaires (Fabre, 2010). En conséquence, l'élu n'a donc pas forcément intérêt à favoriser le développement d'outils de

gestion qui diminueraient son pouvoir de négociation vis-à-vis de certains partenaires en l'obligeant à justifier des disparités dans la répartition des ressources.

Avec la formalisation des objectifs les autres éléments de la déclinaison de l'action publique sont les moyens et les résultats. Là aussi, les politiques n'ont pas forcément intérêt à afficher une grande transparence dans la quantification et la répartition des moyens, ainsi que dans l'affichage des résultats (Beaulier & Salery, 2006). L'opacité de l'allocation des moyens évite ainsi de mettre en évidence des déséquilibres, peu évidents à justifier par les élus. De la même façon une trop forte visibilité des résultats serait à même de générer des insatisfactions plus grandes que l'absence de résultats chez les usagers et les électeurs.

3.3 Les cadres théoriques explicatifs des difficultés d'implantation de la comptabilité de gestion

Tout au long de ce chapitre et à travers la littérature, nous avons constaté que le contrôle de gestion et la comptabilité de gestion ne se sont pas implantés facilement dans les organisations du bloc communal. La triple rationalité - politique, économique et opérationnelle - des organisations publiques a pour conséquence des tensions entre ces mêmes rationalités (Chatelain-Ponroy, 2010), d'où des difficultés à définir des objectifs clairs, indispensables à une bonne mise en œuvre du contrôle de gestion. C'est ce que nous retiendrons comme cadre global d'analyse. Mais la complexité des organisations du bloc communal nécessite d'avoir une approche théorique moins « monolithique », et de considérer plusieurs approches théoriques et non une seule.

Ainsi la rationalité politique, qui exprime la volonté des élus de satisfaire leurs administrés, peut trouver un cadre théorique dans la théorie de l'acteur-réseau. En effet, les organisations publiques se caractérisent par la prégnance d'un groupe d'acteurs dans les parties prenantes, les élus. Selon la théorie de l'acteur-réseau, lorsque des innovations managériales sont introduites par un groupe d'acteurs, celui-ci doit tenir compte des intérêts des autres groupes d'acteurs qui peuvent se révéler divergents.

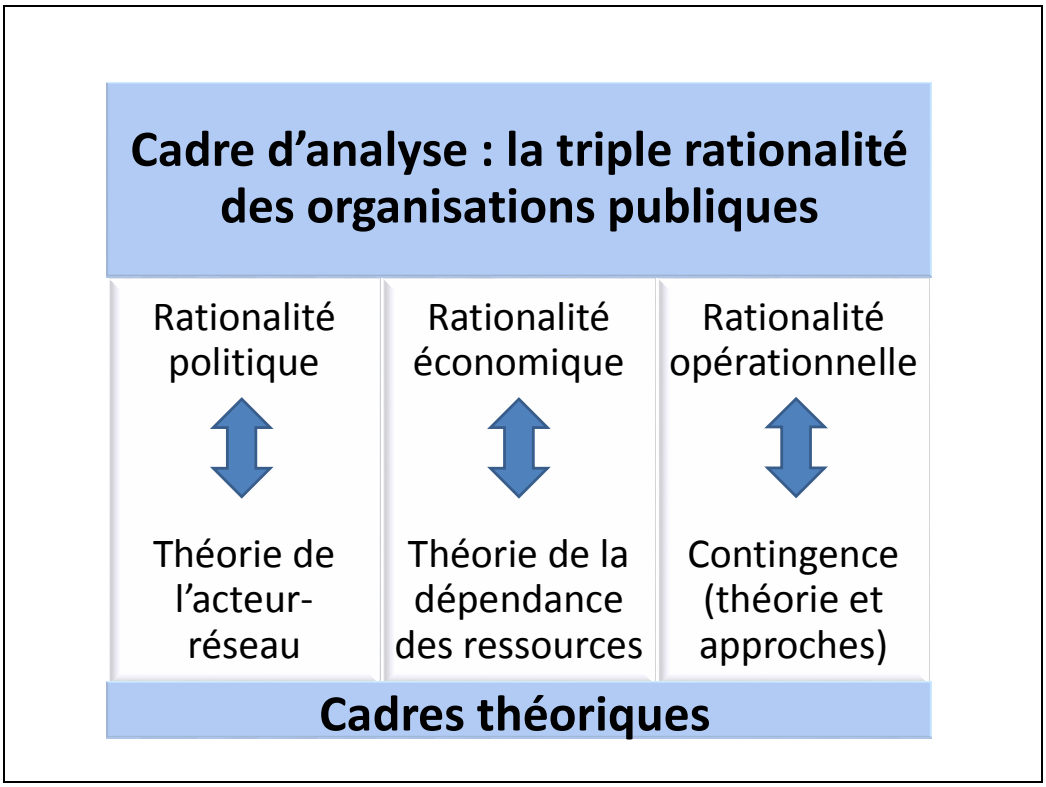
Concernant la rationalité économique, les organisations communales sont dépendantes des ressources fiscales provenant des contribuables et des dotations de l'Etat pour assurer leurs missions de services publics ; la théorie de la dépendance des ressources peut apporter un

éclairage sur la façon dont les organisations communales gèrent ces pressions externes liées à l'obtention de leurs ressources financières.

Quant à la rationalité opérationnelle, celle-ci est axée sur les prestations de services assurées par les agents, ce qui implique de trouver une mesure de la consommation de ressources adaptée aux activités nombreuses, hétérogènes, et souvent très spécifiques, des organisations du bloc communal ; dans ce contexte, la théorie de la contingence plaide pour une adaptation de la comptabilité de gestion aux besoins de l'organisation et de ses acteurs.

La figure 1.17 ci-dessous résume les liens entre le cadre global d'analyse et les cadres théoriques envisagés.

Figure 1.17 – Cadre global d'analyse et approches théoriques



3.3.1 La rationalité politique et la théorie de l'acteur-réseau

Les éléments fondateurs de la théorie de l'acteur-réseau (ou théorie de la traduction) sont posés par Callon & Latour (1981) qui s'intéressent aux conditions d'émergence des innovations dans les organisations.

Les éléments-clés de la théorie de l'acteur-réseau

Callon & Latour (1981, p. 279) définissent la traduction comme « *l'ensemble des négociations, des intrigues, des actes de persuasion, des calculs, des violences grâce à quoi un acteur ou une force se permet ou se fait attribuer l'autorité de parler ou d'agir au nom d'un autre acteur ou d'une autre force* ».

Callon (1986) détaille le processus de traduction et identifie quatre étapes qui sont la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement, et la mobilisation des alliés ; ces quatre étapes se définissent ainsi :

- La problématisation consiste à formuler un problème à partir de l'identification d'un besoin concernant les intérêts de plusieurs acteurs ;
- L'intéressement est la phase consistant à regrouper les acteurs autour de la problématisation ;
- L'enrôlement consiste à fédérer les acteurs par différents moyens : négociations, ruses ou coups de force ;
- La mobilisation des alliés est la dernière phase ; le projet est « porté » par quelques acteurs intéressés et enrôlés, mais le comportement des acteurs représentés pose question : comment vont-ils réagir face au développement de l'innovation ? Callon & Latour (1981) considèrent que ceux-ci sont totalement acteurs du projet en l'intégrant (ou pas) à leur environnement, voire en le modifiant.

L'intérêt de la théorie de l'acteur-réseau dans le cadre des organisations publiques

Ce processus de mobilisation des acteurs semble particulièrement crucial dans les organisations publiques, et donc dans les organisations du secteur communal où coexistent de nombreuses parties prenantes aux intérêts souvent divergents (élus, cadres territoriaux, agents municipaux, usagers, citoyens..) pour lesquelles le consensus est difficile à obtenir. L'obtention de ce consensus peut devenir crucial pour mener à bien certains projets transversaux, et Gibert (1995) soulève le problème de la sous-estimation de l'importance de la conduite du changement dans la mise en œuvre du contrôle de gestion territorial, et de ce fait le manque d'implication des différents acteurs (directeurs généraux, cadres).

La théorie de l'acteur-réseau peut également apporter un éclairage intéressant sur l'implantation des outils de gestion dans les organisations publiques. En effet, selon Dreveton & Rocher (2010, p. 85) l'objectif de la théorie de la traduction (ou théorie de l'acteur-réseau) est « *de mettre en*

lumière le processus d'implication des acteurs autour d'une innovation et le consensus nécessaire à l'acceptation et la diffusion de cette dernière. »

Par rapport à notre recherche, cette théorie peut contribuer à expliquer en quoi le rôle des élus et des cadres territoriaux est important dans le processus de mise en place d'une comptabilité de gestion car « *l'acceptation d'un outil de gestion est lié à la constitution d'un réseau d'acteurs qui "portent" l'outil, le diffusent, tout en le façonnant et le transformant, afin de "traduire" leurs intérêts dans cet outil* » (Dreveton & Rocher, 2010, p. 84). Le comportement des acteurs dans ce contexte semble important car dans certains cas ils peuvent conditionner la réussite ou l'échec du projet d'implantation de comptabilité de gestion. Le comportement des agents territoriaux est particulièrement crucial lors de la mise en œuvre d'innovations managériales ; par exemple, Bargain (2012, p. 13) met en avant la « *résistance technique des fonctionnaires* » comme facteur d'échec de la comptabilité de gestion à La-Roche-sur-Yon. A propos de l'analyse de coûts Demeestere (2007, p. 111) pointe le « *manque d'appropriation de l'instrument par les acteurs censés l'utiliser soit que le système soit vécu comme imposé de l'extérieur, soit que le système fournisse aux acteurs opérationnels une représentation peu pertinente pour eux de leur domaine* ». Enfin, Gibert (1995) remarque quant à lui que la résistance au changement est souvent sous-estimée dans la mise en œuvre du contrôle de gestion territorial, et que la présence d'un contrôleur de gestion dans la commune n'est pas la garantie du succès si celui-ci n'est pas soutenu par la Direction générale.

3.3.2 La rationalité économique et la théorie de la dépendance des ressources

Les organisations communales ont essentiellement deux sources de recettes pour assurer leur fonctionnement : les recettes fiscales et les dotations de l'Etat. Ces organisations sont dépendantes du niveau de ces ressources pour équilibrer leur budget de fonctionnement.

Les principaux postulats de la théorie (Pfeffer et Salancik, 1978)

Le principal postulat de la théorie de la dépendance des ressources est que les organisations parviennent à survivre quand elles réussissent à gérer les demandes de groupes extérieurs dont elles dépendent pour leurs ressources (travail, capital, matières premières, équipements..). Les organisations seraient donc liées inexorablement à l'état de leur environnement puisqu'il leur est impossible de contrôler directement l'ensemble de leurs ressources nécessaires à leur bon fonctionnement, elles ne sont donc pas autonomes mais hétéronomes, c'est-à-dire totalement dépendantes de leur environnement. Dans cette optique le pouvoir du dirigeant est fortement

réduit et trois types de contraintes diminuent le contrôle de celui-ci sur son organisation : les contraintes d'environnement, les contraintes structurelles de l'organisation et les contraintes culturelles. La dépendance peut être plus ou moins critique en fonction de trois facteurs : l'essentialité de la ressource (son caractère indispensable à l'organisation), la concentration de la ressource (vis-à-vis de l'organisation détentrice de la ressource) et la substitualité de la ressource (la possibilité de trouver la ressource auprès d'une autre organisation). Dans ce contexte les organisations doivent négocier leurs ressources auprès des groupes externes dont elles dépendent, en échange de contreparties.

Quels peuvent être les moyens mis en œuvre par les organisations pour gérer ces ressources critiques ? Les organisations dépendantes ont trois façons de gérer leur dépendance : adopter des stratégies d'adaptation, transformer leur environnement ou bien évincer leur dirigeant ; ceci dans le but de gérer au mieux ces contraintes et éventuellement de modifier les rapports de force existants.

L'adaptation sélective consiste à sélectionner les groupes vis-à-vis desquels la dépendance est la plus forte et pour lesquels les exigences seront satisfaites. L'organisation aura alors intérêt à entretenir une opacité des informations diffusées aux autres groupes, de façon à ne pas répondre à leurs exigences. Une autre stratégie possible pour l'organisation est de modifier son environnement afin de limiter sa dépendance ; entre autres possibilités l'organisation peut faire en sorte de perturber le contrôle externe dont il fait l'objet (neutralisation du contrôle ou stratégie d'évitement), notamment en limitant la transparence (sur la transmission des informations financières, tarifaires, etc.). La dernière possibilité consiste, lors de situations a priori insolubles, à remplacer le dirigeant ; celui-ci fait alors office de « fusible » pour débloquer une situation contraignante.

La théorie de la dépendance des ressources et les organisations communales

Les organisations publiques sont dépendantes de leur environnement pour leurs ressources, particulièrement d'un point de vue économique. En effet, comme le souligne Dupuis (1991, p. 13) « *les services fournis s'adressent à des publics multiples, mais les ressources financières ont aussi des origines multiples : subventions, ressources fiscales, redevances. Si certaines sont liées à la fourniture d'une prestation de service à l'usager et payée par lui, la plupart procède de mécanismes collectifs sans lien direct avec les prestations rendues au public. Ce qui est différent des entreprises privées pour lesquelles l'essentiel des ressources provient de la vente de biens ou de services à des clients* ». Les organisations du bloc communal s'inscrivent dans

cette perspective avec des ressources financières généralement déconnectées des prestations rendues aux usagers (sauf pour les services publics industriels et commerciaux). Mais les organisations communales sont confrontées depuis 2014 à un durcissement de la contrainte financière, subie depuis les années 1970, avec la diminution des dotations de l'Etat.

Les organisations communales sont partiellement dépendantes de l'Etat pour leurs ressources financières, et la communication de leurs coûts peut leur permettre d'obtenir des financements (comme auprès de la CAF par exemple). Mais les organisations communales sont également fournisseurs de ressources pour d'autres organisations, comme les associations (avec le versement de subventions et la mise à disposition d'équipements) ; les organisations communales pourraient ainsi répercuter les contraintes subies sur les associations dépendantes de leurs subsides. Dans ce contexte l'utilisation des coûts peut servir à justifier l'effort fourni (en infrastructures par exemple), tout en restant opaque sur les prestations faites à d'autres associations. Fabre (2006) montre néanmoins que les associations ont la capacité de développer des stratégies (comme le développement de relations interpersonnelles ou la mise en place d'environnements négociés) pour accéder aux ressources communales nécessaires à leur pérennité.

3.3.3 La rationalité opérationnelle et la contingence

Selon Rouleau (2007) les théories de la contingence se sont construites sur la base de nombreuses études empiriques et statistiques menées dans les années 1950 à 1970. Pour Rouleau (2007, p. 46) « *les théories de la contingence reconnaissent que toutes les organisations sont différentes et qu'il n'y a pas de structures formelles qui soient idéales. Cependant, elles postulent qu'il y a des éléments du contexte qui influencent de manière déterminante les structures et les processus internes de l'organisation. […] Les théories de la contingence se développent sur trois décennies et prennent de multiples formes : la contingence technologique (années 1960), la contingence structurelle (années 1970) et la contingence stratégique (années 1980) ».* La contingence structurelle étudie les liens existant entre l'environnement, la structure et la performance des entreprises.

Une adaptation de la comptabilité de gestion aux besoins des managers et aux caractéristiques des organisations

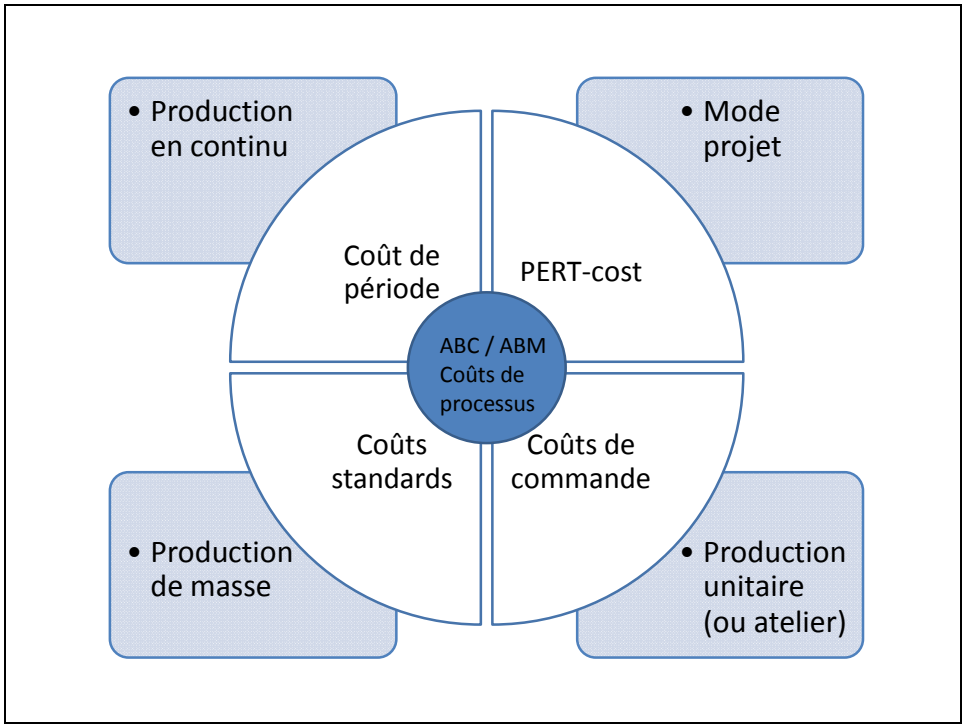
Comme le souligne Berland (2014) il n'existe pas de modèle unique pour chacun des outils du contrôle de gestion. Néanmoins il souligne le décalage observé entre la grande variété de

pratiques constatées sur le terrain et les formes institutionnalisées des outils trouvés dans les ouvrages de gestion.

Pour Bouquin (2003) la comptabilité de gestion est apparue pour satisfaire des besoins d'information des managers, et de cette variété de besoins sont nées des pluralités de méthodes. Bouquin (2003) a ainsi dégagé neuf catégories de besoins en fonction des phases du processus (finalisation, pilotage, post-évaluation) et du type de processus dans lequel la décision des managers s'insère (contrôle stratégique, contrôle de gestion, contrôle d'exécution). Les approches peuvent donc être variées et pour Bouquin (2003, p.46) « *la comptabilité de gestion est ainsi vouée à multiplier ses approches, ses méthodes, la nature même des données qu'elle prend en compte pour les besoins variés des managers. Contrairement à ce qu'a fait croire, parfois, une crise récente, les méthodes universelles ne sont pas à l'ordre du jour.* »

Baranger & Mouton (1997) font le lien entre la typologie des systèmes techniques de Woodward et les systèmes de calcul de coûts, et préconisent un type de comptabilité de gestion selon le mode de production industrielle (voir figure 1.18 ci-dessous). Pour Baranger & Mouton (1997, p. 268) « *les systèmes de calcul des coûts et la comptabilité de gestion vont varier selon la nature des entreprises, les types de production et le contexte dans lequel celles-ci vont se situer.* »

Figure 1.18 – Types de production et coûts, adapté de Baranger & Mouton (1997)



Baranger & Mouton (1997) ajoutent à la typologie de Woodward une quatrième catégorie de mode de production : le mode projet. Même s'ils définissent un type de coût à chaque mode de production, Baranger & Mouton (1997) considèrent que l'évolution des modes de production en faveur du management des processus et de l'approche client fait converger la typologie de Woodward vers une synthèse qui se caractériserait par la production en flux tendus et la qualité totale. Cette synthèse imposerait à l'entreprise de fournir des coûts de processus en utilisant la méthode ABC (activity based costing).

Baranger & Mouton (1997) limitent leur analyse à l'entreprise industrielle tout en considérant qu'une grande partie de leurs conclusions peut se transposer aux entreprises de services. Est-il pour autant loisible de rattacher les entreprises de services aux organisations du bloc communal ? Si ces deux types d'organisation ont en commun de fournir des prestations, d'autres différences importantes (comme la finalité lucrative ou non) posent question.

Au-delà du mode de production Baranger (1995, p. 5) considère que d'autres variables de management conditionnent le système de calcul de coûts : « *l'analyse des coûts est fonction d'une part de la nature de l'organisation, d'autre part de la nature de l'environnement et des options prises par cette organisation en fonction de ce dernier* ». Baranger (1995) propose ainsi diverses combinaisons en fonction du type d'organisation et des variables de management. Dans les organisations à but non lucratif (OBNL), Baranger (1995) classe d'un côté les

organismes d'Etat (collectivités, hôpitaux, universités) pour le secteur public, et de l'autre les associations et les coopératives pour le secteur privé, et associe aux OBNL les variables de management suivantes : consensus, croissance interne, sociabilité, organisation divisionnelle décentralisée, projet ou adhocratie ; Baranger (1995, p. 13) considère que « *le système de coûts découlera de la structure et des options stratégiques adoptées. Il est probable que la meilleure solution est celle d'une organisation par "marchés" ceux-ci étant pris dans un sens non commercial, en fonction de l'objet de l'organisation* ».

La contingence et l'organisation communale

Dans le cadre de la théorie de la contingence appliquée au contrôle de gestion, une des hypothèses majeures est que les organisations mettent en place des systèmes de contrôle de gestion leur permettant d'améliorer leur efficience (Covaleski et al, 2003), tout en étant adapté à l'environnement technique du contrôle de gestion (Chapman, 1997). En ce qui concerne les organisations publiques, l'environnement technique est représenté par les processus de prestations de services publics, qui peuvent être divers et variés. En effet, comme le soulignent Fabre et al. (2014, p. 207) l'objectif des villes est d'offrir un « bouquet » de services variés à ses habitants, « *l'essentiel de la tarification étant forfaitaire par le biais de l'impôt* ». Dans cet esprit, Carles (1997) définit une typologie des activités des collectivités locales : les activités à caractère marchand, les activités à caractère non marchand pour lesquelles le bénéficiaire peut être identifié et les activités à caractère non marchand pour lesquelles le bénéficiaire ne peut pas être identifié. Selon Carles (1997, p. 206) « *le dispositif de contrôle de l'efficience et de l'efficacité est différent selon le type d'action exercé. En outre, les techniques utilisées dans le secteur marchand seront différemment transposables en fonction des différents types d'action* ». Effectivement la transposition des outils de gestion du secteur privé au secteur public ne va pas forcément de soi comme le souligne Dupuis (1991, p. 11), pour qui les spécificités de ces organisations ne peuvent être ignorées : « *c'est pourquoi, une simple transposition des méthodes de contrôle de gestion des entreprises privées serait inadaptée compte tenu des spécificités de ces organisations. En effet, celles-ci sont fréquemment fort différentes : au niveau de leur finalité ; au niveau de la nature de leur production ; au niveau de la nature de leurs relations avec l'environnement ; au niveau de leur système de décision* ».

Selon Carles (1997) ce sont les activités à caractère marchand pour lesquelles le contrôle de gestion peut se rapprocher le plus de celui des entreprises, à la différence que ces activités (collecte et traitement des déchets, distribution de l'eau par exemple) concourent à la réalisation

d'un service public local avec l'obligation pour les collectivités, et donc les élus, de satisfaire cette demande sociale. A cet effet les élus doivent s'assurer de l'efficience sociale du dispositif et de son efficacité économique (rapport qualité / coût).

En ce qui concerne les activités à caractère non marchand et à bénéficiaire identifiable, celles-ci représentent un grand nombre des prestations rendues par les organisations communales dans le domaine social, éducatif, sportif ou encore culturel. Carles (1997) souligne qu'il est surtout important pour ce type de prestations de mesurer leur efficacité sociale, et dans une moindre mesure leur efficacité économique, le calcul des coûts ayant dès lors une moindre importance. En effet dans ce type de prestation l'usager paye un tarif qui est inférieur (et parfois très inférieur) au coût supporté par la collectivité, la différence entre le coût et le tarif étant alors couverte par l'impôt. Dans certains cas (crèche, cantine scolaire par exemple), la tarification peut être sociale, c'est-à-dire en fonction des revenus de l'usager.

Pour les activités à caractère non marchand et à bénéficiaire non identifiable, les prestations rendues (voirie, éclairage public, espaces verts…) ont une portée générale et collective en profitant à l'ensemble de la communauté. Pour en apprécier l'efficience, Carles (1997) préconise de mesurer l'enveloppe financière allouée à ces activités au regard des avantages retirés par les usagers.

D'un outil de gestion universel à un outil contingent ?

Comme nous l'avons vu, au fil des années le système de comptabilité de gestion combinant approche par le haut et coûts complets perd peu à peu du terrain au profit de systèmes moins lourds et plus adaptés aux caractéristiques des organisations communales. L'influence de l'idéaltype de la comptabilité de gestion a certainement conduit à une représentation de la comptabilité de gestion en tant qu'outil de gestion universel, représentation ensuite progressivement estompée par les contraintes opérationnelles. La nature des prestations rendues (selon la typologie des activités de Carles, 1997) et la structure des coûts (Sandretto, 1985) constituent ainsi des facteurs de contingence pour le système de comptabilité de gestion des organisations communales. Leur prise en compte peut ainsi assurer une meilleure adéquation du système aux contraintes opérationnelles.

SYNTHESE DU CHAPITRE I

La comptabilité de gestion, autrement dit la valorisation d'une consommation de ressources engendrée par un objet de coûts (Burlaud & Simon, 2003), est à l'origine un instrument de mesure du profit, par le calcul des coûts, pour les entreprises. L'histoire de la comptabilité industrielle, puis de la comptabilité analytique, met en évidence des processus de normalisation des méthodes (PCG 1947, PCG 1982), pouvant se justifier dans le contexte des entreprises privées et conduisant à l'émergence d'un idéaltype de la comptabilité de gestion. Dans les années 1980 la comptabilité de gestion commence à se diffuser dans les communes et dans un premier temps sous le modèle de l'idéaltype, autrement dit un système global de calcul de coûts complets. Néanmoins, dans les années 1990 la diffusion de la comptabilité analytique ralentit dans ces organisations et certains cas d'échecs d'implantation sont mentionnés par la littérature (Bargain, 2012). A l'heure actuelle, pour les années 2000 et 2010, la situation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal est peu relatée par la littérature et est donc plutôt mal connue.

Ce cheminement historique de cet outil de gestion a conduit aux interrogations suivantes : comment s'effectue la transposition d'un outil de gestion initialement conçu pour les entreprises au secteur public ? Quel est le rôle joué par l'idéaltype de la comptabilité de gestion (ou quelle est son influence) lors de l'adoption de cet outil de gestion par les organisations du bloc communal ?

Le contrôle de gestion s'est développé dans les organisations du bloc communal dans un contexte de réforme de la gestion publique, de contrainte financière et d'influence du managérialisme. Bien que la conception du contrôle de gestion dans les organisations publiques soit différente de celle des entreprises, le contexte du NPM s'est révélé favorable au développement de la comptabilité de gestion et celle-ci s'est développée dans les organisations communales dès les années 1980. Cet outil de gestion s'est vu assigner différents objectifs qui ont évolué au fil du temps : des objectifs techniques et de contrôle au départ, à des objectifs davantage socio-organisationnels ensuite. Mais la diffusion de la comptabilité de gestion dans les collectivités se heurte souvent à des obstacles, liés à la triple rationalité des organisations publiques (politique, économique et opérationnelle). Afin d'alimenter notre analyse et de mieux appréhender cette question complexe, chaque rationalité est reliée à une approche théorique : rationalité politique et théorie de l'acteur-réseau, rationalité économique et dépendance envers les ressources, rationalité opérationnelle et théorie de la contingence.

Néanmoins cette revue de littérature soulève nombre d'incertitudes et d'inconnues, quant à l'implantation et à l'utilisation de la comptabilité de gestion par les organisations communales depuis les années 2000, et également quant aux objectifs qui influencent son adoption. Il s'avère alors nécessaire d'éclairer et de compléter les constats effectués par une étude qualitative à caractère exploratoire, voire ensuite par une étude quantitative à plus grande échelle.

CHAPITRE II - L'étude exploratoire multi-sites sur une communauté d'agglomération

La revue de littérature effectuée dans les deux précédents chapitres a apporté des éléments contextuels et historiques indispensables à notre recherche. Il convient maintenant de compléter celle-ci par des données issues du terrain, autrement dit provenant des acteurs des organisations du bloc communal.

La finalité de notre recherche est de décrire la situation actuelle (existence, forme,..) d'un outil de gestion – la comptabilité de gestion – dans les organisations du bloc communal tout en essayant de comprendre quels processus (facteurs d'influence et objectifs) ont été à l'œuvre dans l'implantation de cet outil.

Dans un premier temps, nous avons donc choisi d'effectuer une étude exploratoire de nature qualitative sur quelques cas choisis. Cette première phase de recherche devra ensuite permettre de poser les hypothèses nécessaires à l'étude quantitative qui s'ensuivra (Yin 1993). Nous présenterons tout d'abord la méthodologie employée et le choix des cas (section 1), nous verrons ensuite quels ont été les résultats obtenus (section 2) et enfin nous exposerons les enseignements de cette étude (section 3).

Section 1 La méthodologie suivie et la présentation des cas étudiés

Dans un premier temps nous exposerons et justifierons le choix de la méthodologie qualitative, c'est-à-dire l'étude de cas exploratoire. Ensuite nous expliquerons les raisons ayant guidé le choix de notre terrain.

1.1 Le choix d'une étude de cas exploratoire

Selon Dumez (2013) la recherche qualitative s'efforce d'analyser les actions des acteurs en s'appuyant sur leurs discours, leurs intentions d'action, leurs façons d'agir ainsi que leurs interactions ; nous sommes donc dans une démarche compréhensive au sens de Weber (1922). Pour Dumez (2013, p. 13) « *l'important est donc de souligner qu'une recherche qualitative n'a*

de sens que si elle montre et analyse les intentions, les discours et les actions et interactions des acteurs, de leur point de vue et du point de vue du chercheur ».

La mise en œuvre d'une recherche qualitative peut se faire par différentes stratégies d'accès à l'objet de la recherche (voir tableau 2.01 ci-dessous), celles-ci sont plus généralement l'étude de cas et la recherche action en sciences de gestion (Wacheux, 1996).

Tableau 2.01 – Le choix d'une méthode qualitative, adapté de Wacheux (1996, p.90)

	Objectif et question de recherche	**Hypothèses implicites et contrôle**
Etude de cas	Exploration, compréhension, générer des hypothèses sur le pourquoi et le comment	Capacité du chercheur à se distancier au moment de l'analyse
Méthode comparative	Repérer des déterminants locaux et généraux de l'objet d'analyse	Signification semblable des faits dans différents contextes
Recherche expérimentale	Causalisme simple ou contextuel	Capacité de manipuler des variables et de reproduire l'expérience
Scénario et simulation	Comprendre les mobiles de l'action et les représenter	Possibilité de modéliser des situations complexes et les réduire à des déterminants généraux
Recherche action	Etudier les changements provoqués	Capacité du chercheur à enregistrer et analyser en temps réel

Nous nous sommes clairement positionnés sur l'étude de cas, car la recherche-action n'était pas envisageable pour plusieurs raisons. L'objectif initial de notre recherche n'était pas d'introduire des changements dans les organisations communales étudiées, mais uniquement de produire des connaissances sur celles-ci avec des objectifs de description et de compréhension des phénomènes managériaux étudiés, or « *l'ensemble des méthodes de recherche-action revendique un double objectif de changement concret dans le système social et de production de connaissances sur celui-ci* » (Allard-Poesi & Perret, 2003, p. 86). De plus le positionnement du chercheur dans ce contexte de recherche-action, nécessitant une immersion dans la (ou les (organisation(s) étudiée(s), aurait été très difficilement compatible avec notre statut d'enseignant en poste. Le choix de la stratégie d'accès à la recherche s'est donc porté sur l'étude de cas.

1.1.1 Une étude de cas exploratoire multi-sites

Selon Yin (1993), l'étude de cas est une stratégie de recherche qui se focalise sur la compréhension des dynamiques. Selon Wacheux (1996, p. 89), « *la méthode des cas se définit comme une analyse spatiale et temporelle d'un phénomène complexe par les conditions, les événements, les acteurs et les implications* ». C'est également une recherche empirique qui peut être utilisée dans les cas de figure suivants : pour investiguer un phénomène actuel dans son contexte réel et concret ; quand les frontières entre ce phénomène et son contexte n'apparaissent pas clairement ; et quand de multiples sources de quête de sens sont utilisées (Yin, 1989). Il s'avère donc que cette stratégie de recherche correspond à nos objectifs ; en effet, nous nous intéressons à un phénomène actuel complexe – l'implantation d'un outil de gestion issu du secteur privé dans une organisation publique – fortement lié à son contexte.

Le caractère exploratoire de la recherche

D'après Yin (1993), il existe six types d'études de cas selon qu'elles soient mono-site ou multi-site, et exploratoire, descriptive ou explicative (voir tableau 2.02 ci-dessous). L'étude de cas descriptive présente une description complète d'un phénomène dans son contexte : dans notre étude, étant donné le nombre extrêmement important de sujets d'étude existants (environ 36 000 communes en France), il semble impossible de donner une description exhaustive de ce phénomène. L'étude de cas explicative fournit des données sur des relations de cause à effet (ou explique quelles causes produisent quels effets) ; ce n'est pas non plus l'objet de notre recherche puisque nous nous positionnons sur la description et la compréhension d'un phénomène.

Tableau 2.02 – Le choix d'une étude de cas, inspiré de Yin (1993)

Critères	Mono-site	Multi-sites
Exploratoire	Etude de cas mono-site exploratoire	**Etude de cas multi-sites exploratoire**
Descriptive	Etude de cas mono-site descriptive	Etude de cas multi-sites descriptive
Explicative	Etude de cas mono-site explicative	Etude de cas multi-sites explicative

Notre recherche doctorale est une étude de cas exploratoire, c'est-à-dire que « *le travail sur le terrain et la collecte de données sont entrepris avant la définition finale des questions de recherche et des hypothèses* » (Yin 1993, p. 5). Pour nos travaux une étude de cas multi-sites se révèle plus pertinente car la finalité de notre recherche est de mettre en avant des similitudes

et/ou des différences afin de pouvoir dégager des hypothèses, ce qui fait partie des objectifs de l'étude exploratoire (Yin, 1993). En effet, Yin (1993) distingue l'étude de cas exploratoire de l'étude « réelle » - véritable finalité de la recherche entreprise - d'où un écueil à éviter, celui du glissement de la phase exploratoire dans l'étude de cas « réelle ». L'étude de cas exploratoire doit être prise pour sa valeur intrinsèque, c'est-à-dire une enquête sur les principaux aspects de l'étude « réelle » qui sont à ce stade peu ou mal connus (Yin, 1993). En outre, Miles & Huberman (2003) préconisent les données qualitatives en tant que stratégie d'exploration d'un nouveau domaine et de développement d'hypothèses.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons mis en évidence que la situation actuelle de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal était mal connue depuis les années 2000 (voir chapitre I). La littérature était plus foisonnante dans les années 1990 sur ce sujet mais la trajectoire de cet outil de gestion est ensuite devenue quasiment impossible à définir à une large échelle. Or un autre intérêt de l'étude exploratoire est qu'elle permet, selon Yin (1993), d'être le prélude d'une autre phase de recherche qui n'est pas nécessairement une autre étude de cas. Cette phase de recherche suivante aura son propre design de recherche, dont la construction aura été facilitée par la création d'un cadre d'analyse à l'issue de la phase exploratoire. Cette méthode permet également de suivre un cheminement intuitif, ou a minima guidé par des éléments de la littérature.

Les critères de validité de l'étude de cas

Selon Drucker-Godard et al. (2007), plusieurs critères de validité peuvent être utilisés en sciences sociales, mais certains sont plus difficilement applicables comme la validité de critère ou la validité de contenu. La validité du construit apparaît plus pertinente dans ce contexte, car il apparaît plus simple de comparer le concept théorique au concept opérationnalisé (c'est à dire à l'objet de recherche réduit à des variables observables ou mesurables). Concernant les autres critères de validité, pour Drucker-Godard et al. (2007, p. 278-279), « *la validité interne consiste à s'assurer de la pertinence et de la cohérence interne des résultats générés par l'étude ; le chercheur doit se demander dans quelle mesure son inférence est exacte et s'il n'existe pas d'explications rivale* », il s'agit donc ici de s'assurer de la pertinence de la démarche de recherche. « *La validité externe d'une recherche examine les possibilités et les conditions de généralisation et de réappropriation des résultats d'une recherche* » (Drucker-Godard et al, 2007, p. 286). Enfin pour évaluer la fiabilité de la recherche, autrement dit de ses résultats, il

est important de s'assurer que la méthodologie de la recherche est décrite de façon précise afin que celle-ci soit transférable à un autre chercheur (Drucker-Godard et al, 2007).

Appliqué à l'étude de cas et comme le précise Yin (1989) la validité globale de celle-ci s'apprécie par des critères de validité du construit, de validité interne, de validité externe et de fiabilité (voir tableau 2.03 ci-dessous).

Tableau 2.03 – Les critères de validité de l'étude de cas, adapté de Yin (1989, p. 41)

	Définition	**Tactique**	**Etape de la recherche concernée**
Validité du construit	Etablir des indicateurs corrects des concepts étudiés	Utiliser plusieurs sources d'évidence	Production de données
		Etablir une chaîne d'évidences	Production de données
		Faire une restitution	Rédaction
Validité interne	Etablir une relation de causalité	Confronter les résultats	Analyse de données
		Construire une explication	Analyse de données
		Réaliser une étude longitudinale	Analyse de données
Validité externe	Etablir le champ auquel les résultats peuvent être appliqués	Répliquer	Design de la recherche
		Analyser le potentiel de généralisation	
Fiabilité	Montrer que les composantes peuvent être répétées avec les mêmes résultats	Utiliser un protocole d'étude de cas	Production de données
		Développer une base de données	Production de données

Dans notre étude de cas à caractère exploratoire et selon les préconisations de Yin (1989), il nous semble plus pertinent de vérifier la validité du construit, la validité interne et la fiabilité de notre recherche. En effet, les résultats de l'étude exploratoire n'ont pas vocation à devoir être généralisés et répliqué car l'objectif est d'obtenir des résultats permettant de poser les hypothèses nécessaires à notre étude quantitative. La validité externe devra être vérifiée dans cette étude quantitative.

Si on applique les tactiques formulées par Yin (1989) dans le tableau 2.03 ci-dessus, la validité du construit peut être vérifiée en utilisant plusieurs sources d'évidence, en établissant une chaîne d'évidences ou en faisant une restitution. Dans notre étude, pour chaque organisation étudiée nous nous sommes efforcés d'utiliser plusieurs sources d'évidence : les entretiens, la

documentation interne et la documentation externe. L'établissement de la chaîne d'évidences est facilité par la confrontation de la documentation et des entretiens réalisés, et dans la mesure du possible nous avons essayé d'obtenir plusieurs entretiens pour chacun des cas afin de mieux confirmer les résultats observés.

Pour apprécier la validité interne, Yin (1989) préconise de confronter les résultats, de construire une explication ou de réaliser une étude longitudinale. Les résultats de l'étude exploratoire ont été confrontés puisqu'ils ont permis d'établir des hypothèses pour la phase suivante de recherche.

Quant à la fiabilité pour laquelle Yin (1989) préconise l'utilisation d'un protocole d'étude de cas ou le développement d'une base de données, nous nous sommes efforcés de décrire précisément la démarche choisie (dans les points suivants de ce chapitre) et également d'utiliser les mêmes techniques de traitement pour chaque cas (grilles d'analyse, fiches de synthèse des entretiens) tel que le préconisent Miles & Huberman (2003).

Recherche sur le contenu et recherche sur le processus

Notre étude de cas exploratoire présente deux aspects, c'est à la fois une recherche sur le contenu car il s'agit de décrire en quoi consiste la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal ; et c'est également une recherche sur le processus pour comprendre quels sont les facteurs d'influence et les objectifs conduisant aux choix en matière de comptabilité de gestion. En effet, selon Grenier & Josserand (2007, p. 107-108), « *les recherches sur le contenu proposent une analyse en terme de "stock". Elles cherchent à appréhender la nature de l'objet étudié, à savoir de "quoi" il est composé. Les recherches sur le processus analysent, au contraire, le phénomène en terme de "flux". Elles cherchent à mettre en évidence le comportement de l'objet étudié dans le temps, à saisir son évolution* ». Nous avons mis en évidence une périodisation dans le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal (voir chapitre I) et dans ce contexte l'analyse de processus prend tout son sens car il s'agit de comprendre comment la situation de la comptabilité de gestion, en tant que phénomène, a évolué dans ce type d'organisations.

1.1.2 Le recueil des données

Pour mener une étude exploratoire sur le terrain, plusieurs techniques sont possibles selon Wacheux (1996). Cinq sources d'évidence peuvent ainsi être mobilisées (voir tableau 2.04 ci-dessous), et il est préférable de ne pas se limiter à une seule : « *il est rare que la recherche mobilise une seule source de données. La nécessité de multiplier les évidences pour permettre la triangulation empirique guide la construction du dispositif* » (Wacheux, 1996, p. 202).

Tableau 2.04 – Intérêt des cinq sources d'évidence, d'après Wacheux (1996, p. 203)

	Accès	**Validité**
Entretien	**Relation de face-à-face avec les acteurs**	**Multiplier les interviews**
Observation directe	Situation privilégiée du chercheur	Enregistrement et codification de l'observation
Observation participante	Participation du chercheur au mouvement social	Durée relativement longue et possibilité de trianguler
Archives	Analyses des traces écrites passées d'un processus	En complément d'autres dispositifs
Documentation	**Analyses des traces écrites présentes d'un processus**	**En complément d'autres dispositifs**

Pour mener à bien notre étude de cas exploratoire nous avons privilégié la technique de l'entretien, que nous avons complétée par une documentation (interne et externe) sur chacun de nos cas. En effet, dans une perspective interprétative l'entretien se révèle particulièrement approprié au recueil de données (Demers, 2003, p. 177) car « *l'objectif est de comprendre la réalité organisationnelle telle que se la représentent les acteurs en leur demandant ce qu'ils en pensent* », et dans une optique exploratoire l'entretien s'avère également adapté « *l'entretien est l'outil de prédilection de la phase exploratoire d'une enquête dans la mesure où il est lui-même un processus exploratoire […] il est particulièrement indiqué en début d'enquête quand les hypothèses de départ ne sont encore qu'incomplètement formulées* » (Blanchet & Gotman, 2007, p. 39).

L'entretien est également une technique qui permet un accès plus facile au terrain que les techniques d'observation (directe et participante), la méthode étant perçue comme moins invasive pour les organisations et acteurs sollicités.

1.1.3 L'élaboration du guide d'entretien

L'entretien peut prendre quatre formes différentes : directif, semi-directif, non-directif et de groupe (Wacheux, 1996). Le tableau 2.05 ci-dessous définit ces quatre formes d'entretien. Dans le cadre de notre recherche exploratoire, l'entretien semi-directif semblait la forme la mieux adaptée. En effet, étant dans une phase exploratoire, l'entretien directif aurait été trop fermé et le risque aurait été d'omettre de recueillir certaines informations sur notre sujet. A l'inverse un entretien non-directif nous aurait entrainé sur des thématiques trop larges. L'entretien de groupe, tel qu'il est défini par Wacheux (1996), n'était pas notre priorité puisque nous cherchons plutôt à analyser les représentations individuelles de chaque acteur. Néanmoins, les circonstances nous ont amené à réaliser quelques entretiens de groupe, essentiellement pour des modalités pratiques (à la demande de nos interlocuteurs).

Tableau 2.05 – Les quatre formes classiques de l'entretien, d'après Wacheux (1996, p. 204)

Nature	Définition
Directif	L'acteur répond à une suite de questions courtes et précises sur des faits, des opinions et des représentations. Le chercheur contrôle son déroulement.
Semi-directif	**L'acteur s'exprime librement, mais sur des questionnements précis, sous le contrôle du chercheur. L'implication est partagée.**
Non-directif	Conversation libre et ouverte sur des thèmes préalablement définis. Le chercheur intervient pour recentrer, reformuler et accepter le discours de l'acteur.
Entretien de groupe	Forme spécifique d'entretien qui s'intéresse aux interactions entre les acteurs et à la construction groupale d'explications et de représentations.

Lorsque le recueil de données se fait par entretiens semi-directifs il est nécessaire d'avoir un guide d'entretien afin de s'assurer que les points-clés de l'enquête sont abordés.

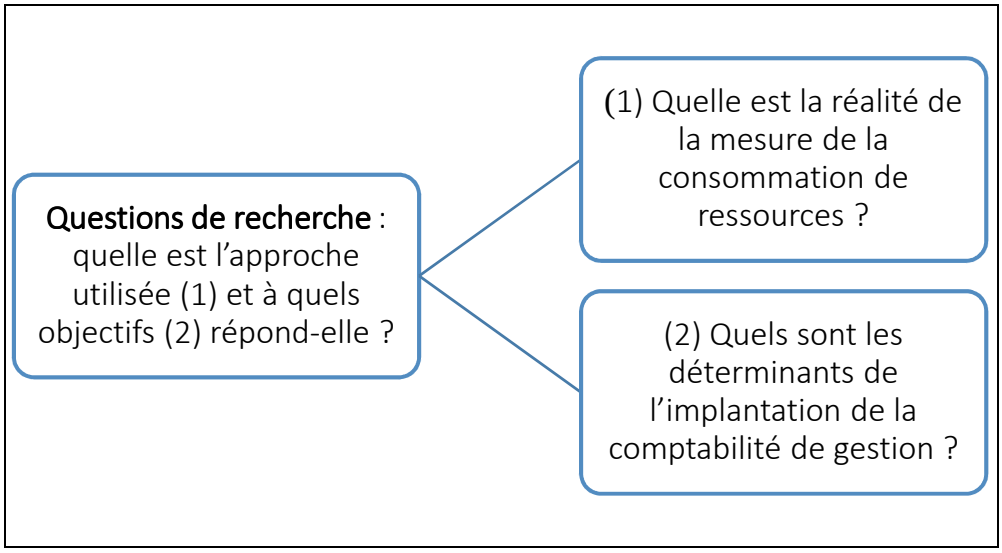
Un guide d'entretien conçu pour une analyse horizontale

Nous situant dans une approche compréhensive du phénomène étudié, nous avons suivi les préconisations de Gavard-Perret et al. (2008) et construit un guide d'entretien permettant une approche systématique des thématiques par les différents répondants, afin de faciliter une analyse horizontale. Pour Blanchet & Gotman (2007, p. 96), l'analyse horizontale ou thématique a pour objectif de rassembler transversalement les mêmes thématiques provenant des différentes entretiens et ainsi chercher « *une cohérence thématique inter-entretiens* ». A

l'inverse une analyse verticale ou par entretien recherche la cohérence individuelle et la singularité propre à chaque entretien.

A ce stade du travail doctoral les questions de recherche étaient encore incomplètement formulées. Les points-clés du guide d'entretien élaboré découlent des questions de recherche initiales (c'est-à-dire celles formulées avant la réalisation de l'étude exploratoire) et celles-ci portaient sur l'approche utilisée, autrement dit la réalité de la mesure de la consommation de ressources, et sur les objectifs liés à l'implantation de la comptabilité de gestion (voir figure 2.01 ci-dessous).

Figure 2.01 – Questions de recherche initiales



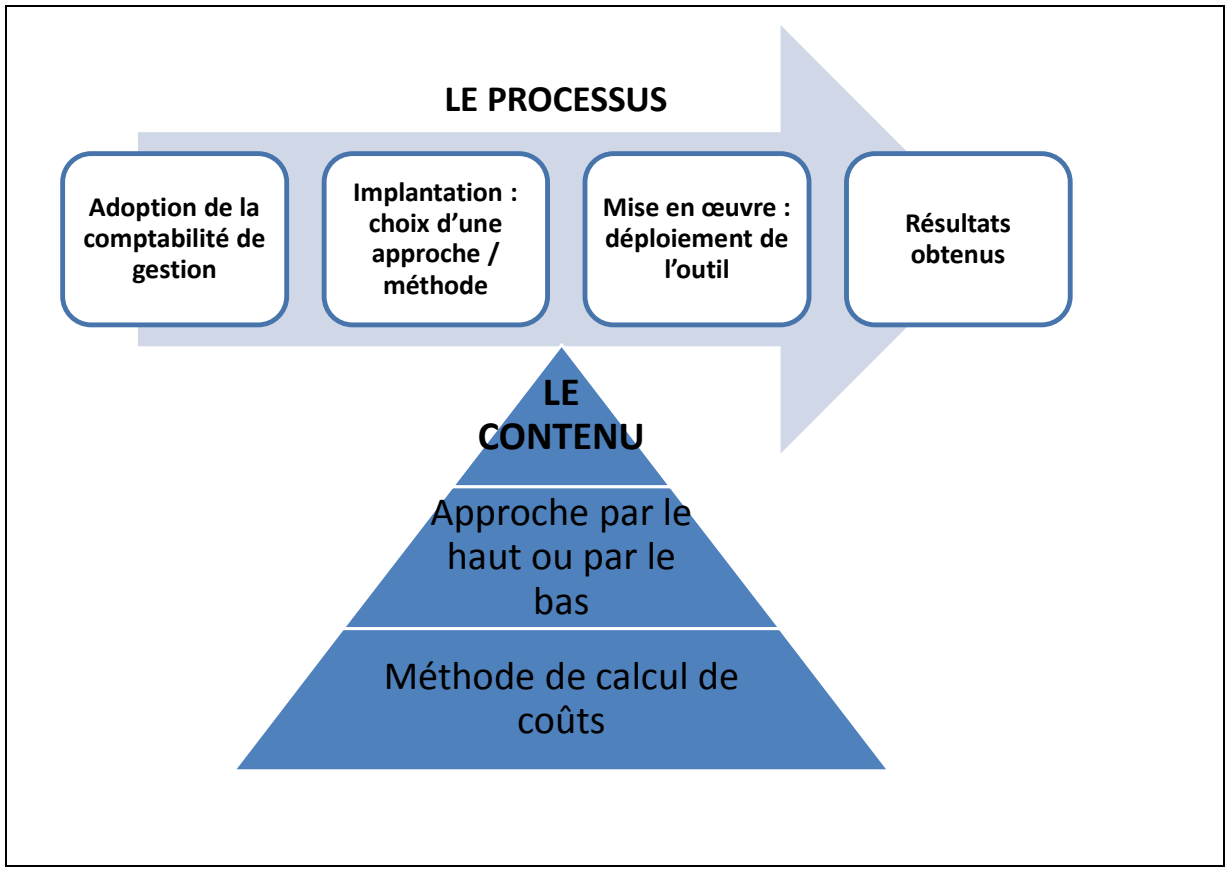
Ces questions de recherche initiales (qui ont été ensuite affinées à l'issue de l'étude exploratoire) ont servi de base à l'élaboration du guide d'entretien. Ces questions ont permis de dégager quatre thématiques qui, à notre sens, recouvrent l'objet étudié à la fois dans son contenu et dans son processus (voir figure 2.02 ci-dessous) :

- **La forme prise par la comptabilité de gestion** (quelle mesure de la consommation de ressources ?) : il s'agit ici de décrire le système utilisé, s'il est global ou pas (couvrant toute l'organisation ou seulement certaines parties de celle-ci), autrement dit si l'approche est par le haut ou par le bas ; puis il faut également préciser la méthode de calcul de coûts utilisée ; si celle-ci relève d'un système en coûts complets ou d'un système en coûts partiels ;
- **Les finalités ou les objectifs poursuivis** : pour comprendre les raisons de l'adoption de la comptabilité de gestion il faut interroger les acteurs sur les objectifs et sur les facteurs ayant influencé cette adoption (expérience d'une autre commune, personne

incitatrice…), autrement dit d'une façon générale ce que nous avions qualifié de déterminants dans la question de recherche initiale ;

- **L'implantation de la comptabilité de gestion** : il nous semblait important d'avoir une représentation du processus d'implantation, de la façon dont la comptabilité de gestion a été mise en œuvre (par qui, comment, avec des difficultés ou non…), le processus d'implantation pouvant avoir un impact sur la forme actuelle de l'outil de gestion et sur les résultats obtenus avec celui-ci ;
- **Les résultats obtenus en utilisant la comptabilité de gestion** : pour avoir une vision complète du processus, il est nécessaire de savoir si les coûts calculés sont utilisés par l'organisation et à quelles fins ; ce questionnement n'apparaissait pas dans les questions de recherche initiales mais lors de la construction du guide d'entretien il nous a semblé important de pouvoir réaliser ce constat afin de pouvoir vérifier si les résultats obtenus avec la comptabilité de gestion correspondaient aux objectifs de départ de l'organisation et de ses acteurs.

Figure 2.02 – La comptabilité de gestion dans son contenu et dans son processus



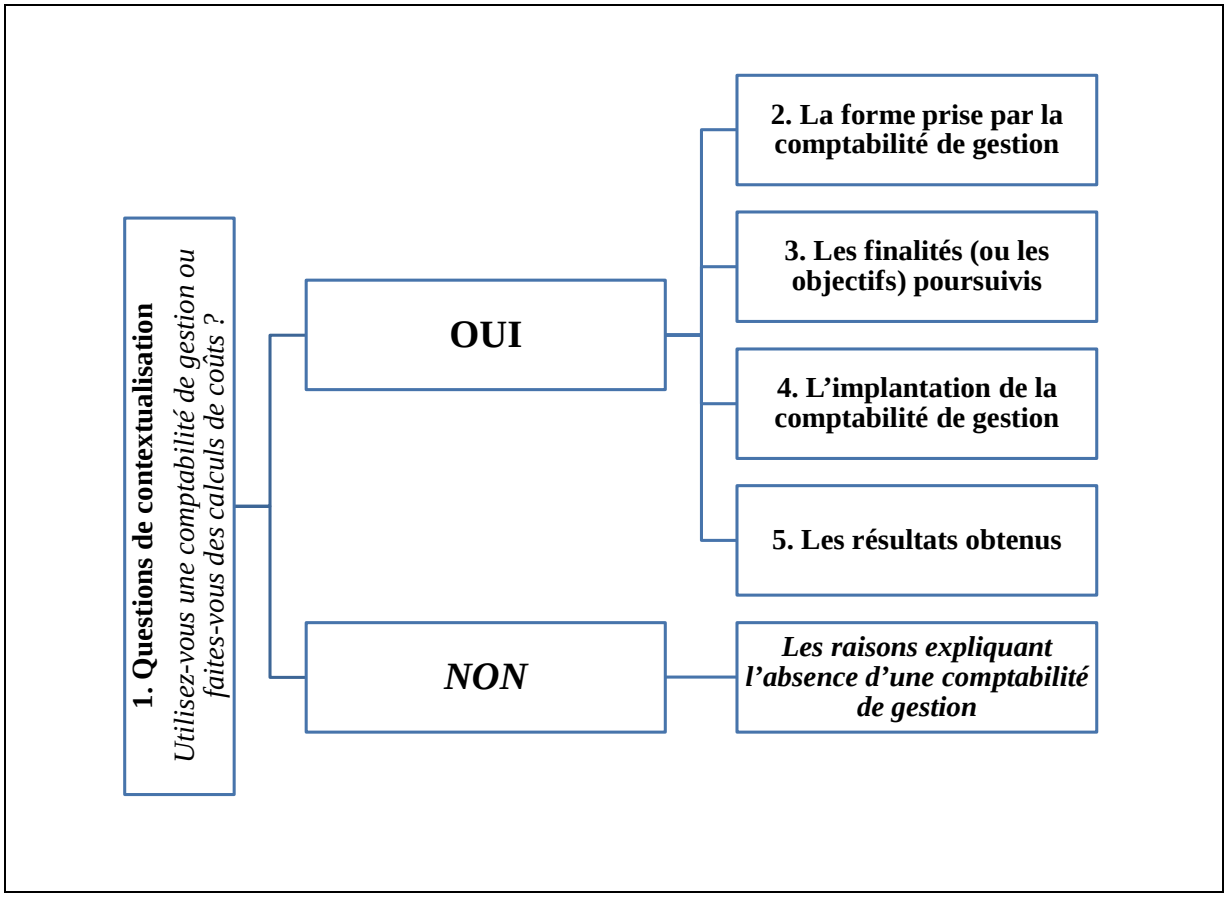
Le guide d'entretien a été construit en cinq parties, puisqu'aux quatre thématiques précédemment définies a été ajoutée une première partie sur la contextualisation de l'entretien

(voir figure 2.03 sur la structure générale du guide d'entretien ci-dessous). Pour chacune des cinq parties il nous a paru important de lister une série de questions ; il ne s'agissait pas de les poser systématiquement à l'interviewé, mais plutôt de pouvoir vérifier au cours de l'entretien si aucun aspect de la thématique n'avait été ignoré, car en effet selon Gavard-Perret et al. (2008, p. 97), « *le guide est le fil conducteur pour s'assurer que tous les thèmes ont été abordés*. »

En préambule à ces questions et de façon implicite, l'entretien doit débuter par une brève présentation du travail de recherche et de ses objectifs. La première partie du guide d'entretien sur la contextualisation permet de situer la personne interrogée dans l'organisation communale, en lui demandant sa fonction exacte, le service où la personne est rattachée et les activités de ce service. Ces informations sont importantes pour le traitement ultérieur des données.

Ensuite, une question sur l'existence de la comptabilité de gestion dans l'organisation communale permet de dérouler l'arborescence du guide d'entretien (voir figure 2.03 ci-dessous). Si la réponse est « OUI » les quatre thématiques liées aux questions de recherche peuvent être abordées. Et si la réponse à la question sur l'existence de la comptabilité de gestion est « NON » un groupe de questions est prévu afin de comprendre les raisons de l'absence de calculs de coûts dans l'organisation.

Figure 2.03 – La structure générale du guide d'entretien



Le guide d'entretien, avec l'ensemble des questions, figure en **ANNEXE 2.01** (p. 388). Ce guide d'entretien a ensuite peu évolué dans sa forme générale ; il a parfois été adapté lors d'un deuxième entretien dans une même organisation (par exemple pour éviter de poser la question « utilisez-vous une comptabilité de gestion ? » quand le précédent entretien nous avait déjà fourni la réponse, positive ou négative).

1.1.4 Le mode de traitement des données

Après le recueil de données « brutes » par les entretiens et la documentation vient la phase de traitement de ces données. Pour Miles & Huberman (2003, p. 29) cela débute par la condensation des données autrement dit « *l'ensemble des processus de sélection, centration, simplification, abstraction et transformation des données "brutes" figurant dans les transcriptions des notes de terrain* ».

Les grilles d'analyse

Comme nous l'avons expliqué pour l'élaboration du guide d'entretien, notre analyse des données est thématique (ou horizontale). Il nous est donc nécessaire de condenser les données par thème afin de pouvoir ensuite effectuer des comparaisons.

Une grille d'analyse (modèle en **ANNEXE 2.03** p. 382) a donc été conçue sous la forme suivante :

- En colonnes : les cinq thématiques de l'entretien, déclinées en sous-thématiques (par exemple pour la thématique « forme de la comptabilité de gestion » : méthode, centres de coûts, logiciel support, stade d'avancement de l'implantation, étendue du système) ;
- En lignes : synthèse (pour chaque sous-thématique les idées principales ressortant de l'entretien) et verbatims (les plus représentatifs de la thématique).

Après enregistrement des entretiens, ceux-ci ont été retranscrits. Afin de faciliter le traitement des données une grille de codage a été établie (en **ANNEXE 2.02** p. 390) afin de faciliter le remplissage de la grille d'analyse. Les entretiens ont donc été codés manuellement, puis les passages codés ont été reportés dans la grille d'analyse.

La fiche de synthèse des entretiens

Les grilles d'analyse permettent un codage en fonction des thèmes abordés et une identification des verbatims les plus représentatifs. Néanmoins il était difficile d'avoir une vision synthétique d'un entretien avec ce mode de traitement. Pour faciliter la compréhension des résultats nous avons conçu une fiche de synthèse (modèle en **ANNEXE 2.04** p. 394) qui permet de regrouper les points-clés de l'entretien (sans verbatims). Cette fiche permet également de faciliter la comparaison des données d'un entretien à un autre, élément important de notre analyse thématique.

1.2 Le choix de l'agglomération d'Orléans

Comme nous l'avons exposé dans le chapitre I, Orléans a été une des premières villes de France à adopter une comptabilité de gestion à la fin des années 1970. Jean Bouinot, universitaire spécialiste des collectivités locales et auteur d'un ouvrage sur la nouvelle gestion municipale en 1977, a participé à sa mise en place. L'étude du cas d'Orléans est relatée dans la littérature

par Meyssonnier (1993a, 1993b), et dans la littérature professionnelle par Carles & De Kerviler (1988).

La littérature étant muette sur Orléans depuis la fin des années 1990, il semblait donc intéressant de voir où en était cette ville avec la comptabilité de gestion. De plus, étant donné l'implantation ancienne de cet outil (plus de 35 ans) il était fort probable que celui-ci ait « essaimé » dans les communes voisines. Le choix de ce cas d'étude relève donc du « choix raisonné » (Royer & Zarlowski, 2007a).

Ensuite d'un point de vue pratique, étant géographiquement proche de cette agglomération, il semblait plus simple et plus aisé de l'étudier ; le terrain en devenait également plus facilement accessible, et en cela nous nous inscrivons dans l'opportunisme méthodique de Girin (1989).

1.2.1 Les stratégies d'accès au terrain

Bien qu'étant géographiquement proche du terrain, il faut néanmoins mettre en place des tactiques pour accéder à celui-ci. Blanchet & Gotman (2007) distinguent deux modes d'accès au terrain : direct et indirect. Les modes d'accès directs « *sont les modes d'accès les plus neutres mais il n'est pas toujours possible de les mettre en œuvre. Soit on utilise des fichiers existants, soit on s'en passe et l'on recherche directement le contact (face-à-face ou porte-à-porte)* » (Blanchet & Gotman, 2007, p. 53). Ce mode d'accès a été utilisé avec un succès relatif. En effet, certaines municipalités ont été directement contactées soit par un formulaire de contact sur leur site Internet, soit en contactant directement la personne ciblée par courriel (trouvé sur le site Internet de la mairie). Neuf communes ont ainsi été sollicitées de cette façon et seulement trois d'entre elles ont répondu à notre demande (Saint-Jean-de-la-Ruelle, Chécy et Saran).

Quand les modes d'accès directs échouent, les modes d'accès indirects peuvent être testés mais ils n'ont pas la neutralité des modes d'accès directs car ils « *passent, à l'inverse des précédents, par l'entremise de tiers, institutionnels ou personnels. Ils ont l'avantage d'être plus contraignants pour l'interviewé, et l'inconvénient de n'être pas neutres, dans la mesure où la demande de l'enquêteur (qui est une demande de recherche) se double d'une demande tierce (amicale, sociale, institutionnelle) pouvant brouiller le cadre conceptuel de communication* » (Blanchet & Gotman, 2007, p. 53-54). Ce mode d'accès au terrain, malgré les inconvénients évoqués, a été majoritairement utilisé dans notre stratégie d'accès au terrain, notamment en ce qui concerne la méthode de proche en proche où il s'agit de se faire recommander par un interviewé afin d'obtenir un entretien dans une organisation ciblée afin de faire une chaîne (Blanchet & Gotman, 2007). Nous avons également utilisé cette méthode quand la précédente

avait échoué, ainsi pour la ville-centre nos tentatives d'accès directs ayant été infructueuses, nous avons eu recours à des relations professionnelles afin d'entrer en contact avec la direction des finances.

Les organisations et les personnes ciblées

Avec le mode de recueil de données choisi, l'entretien, il est important d'avoir le bon interlocuteur, c'est-à-dire la personne ayant la connaissance et l'expérience du sujet. L'analyse de la littérature nous a permis de cibler les interlocuteurs souhaités, il s'agit principalement des cadres territoriaux ayant une expertise dans le domaine du contrôle de gestion et susceptibles d'avoir participé à la mise en œuvre d'un système de calcul de coûts. Notre choix s'est donc porté naturellement vers la direction des finances, mais aussi vers le directeur général des services (DGS) qui est en général partie prenante de ce type de projet ou bien qui peut s'avérer être le seul interlocuteur dans ce domaine (dans les petites communes, en général de moins de 5 000 habitants). Nous avons également inclus le contrôleur de gestion dans nos profils ciblés, car ce type de poste se rencontre de plus en plus dans les organisations communales de taille importante. Il nous a également semblé opportun d'interroger des élus qui peuvent être dans certains cas initiateurs ou « impulseurs » du projet d'implantation de la comptabilité de gestion. Les maires-adjoints aux finances ont donc fait l'objet d'un ciblage, tout comme les maires dans les petites communes.

Ensuite se posait la question des organisations communales à étudier. L'agglomération d'Orléans a donc été analysée afin de déterminer quelles organisations communales devaient être ciblées prioritairement. L'agglomération d'Orléans regroupée en communauté d'agglomération compte vingt-deux communes. En prenant le critère du nombre d'habitants nous pouvons définir des strates :

- Communes de plus de 10 000 habitants : six communes, y compris la ville-centre, Orléans ;
- Communes de 5 000 à moins de 10 000 habitants : cinq communes ;
- Communes de moins de 5 000 habitants : onze communes.

Ces strates sont également utilisées par l'INSEE, à la différence que l'INSEE propose des strates plus fines en-dessous de 5 000 habitants mais cela ne nous semblait pas nécessaire pour notre étude. En nous basant sur la littérature qui relate essentiellement les expériences de grandes villes, nous avons choisi de nous focaliser sur les communes de plus de 10 000 habitants et d'étudier une commune pour chacune des deux autres strates. Notre protocole de

recherche est donc d'étudier neuf organisations communales : l'EPCI, la ville-centre, les cinq autres communes de plus de 10 000 habitants, une commune de moins de 10 000 habitants et une commune de moins de 5 000 habitants.

La prise de contact avec les interviewés

Quel que soit le mode d'accès, direct ou indirect, il fallait présenter notre travail de recherche à la personne contactée. Les contacts ont principalement été pris par mail, pour accompagner celui-ci un concept note a été rédigé (voir encadré 2.01 ci-dessous).

Encadré 2.01 – Le concept note, source : cours de méthodes qualitatives dispensé par Frédérique Chédotel, professeur des Universités, en Master Recherche en Sciences de Gestion

Le concept note est une présentation claire et synthétique du projet de recherche du chercheur. Celui-ci peut faire apparaître les éléments suivants : le projet d'enquête (présentation générale de la thématique ou du sujet de recherche)**,** le dispositif d'enquête (type d'entretien, personnes que l'on souhaite rencontrer, période envisagée…), le cadrage du travail (finalités de l'enquête, confidentialité, utilisation des données collectées, publications envisagées…), les coordonnées du chercheur.

Après test du concept note, il s'est avéré plus judicieux d'en concevoir un par type de personne ciblée : les cadres territoriaux et les élus pour les communes de plus de 10 000 habitants, puis dans un second temps les cadres territoriaux des communes de moins de 10 000 habitants. Dans tous les cas la structure du document est identique :

- Titre : descriptif du projet de thèse sur la comptabilité de gestion dans les communes ;
- Thématique de recherche : objet de recherche et terrain d'étude ;
- Dispositif de recherche : recueil de l'avis des responsables communaux et des praticiens de la comptabilité de gestion ;
- Formule de politesse et coordonnées électroniques.

Initialement le concept note a été rédigé pour le contact des villes de plus de 10 000 habitants ; dans un second temps, nous avons contacté les villes de moins de 10 000 habitants et le concept note a été modifié en ce sens.

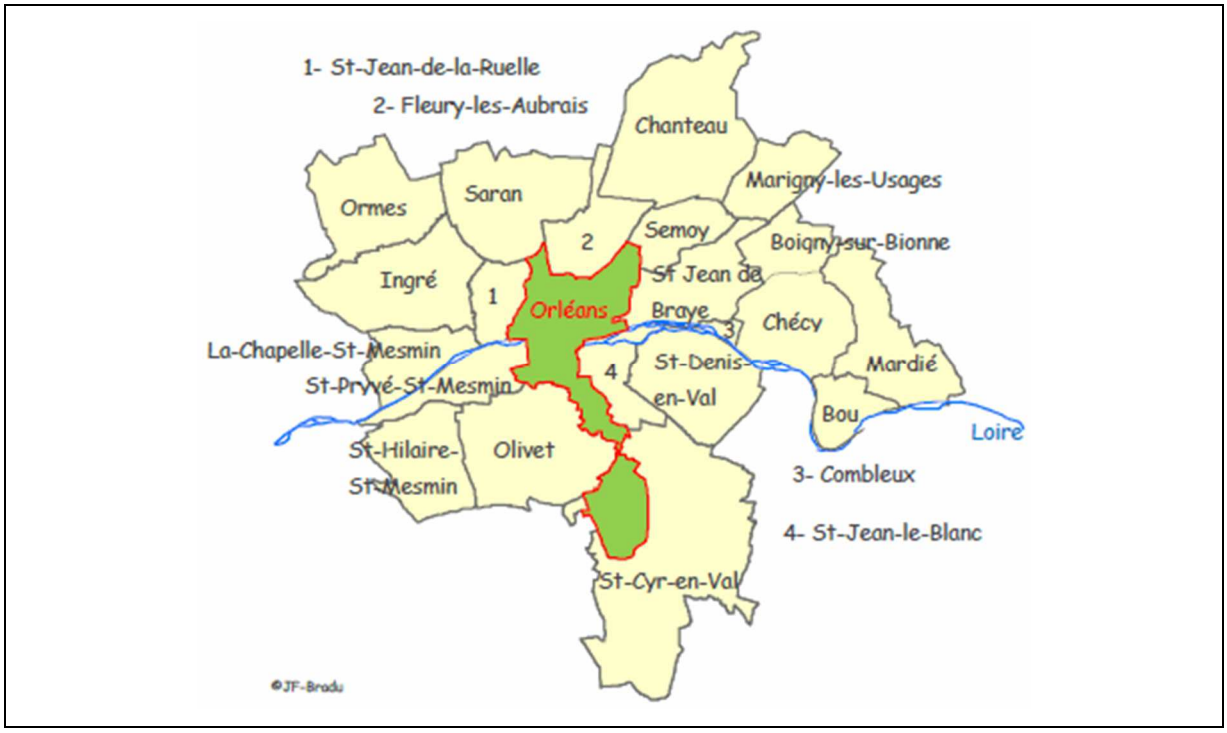
Les trois modèles de concept note figurent en **ANNEXES 2.05 à 2.07** (p. 396 à 398).

Après avoir présenté notre démarche générale de recherche nous allons maintenant présenter de façon plus détaillée l'étude exploratoire réalisée sur l'agglomération d'Orléans.

1.2.2 La présentation générale de l'étude effectuée sur l'agglomération d'Orléans

Les communes de l'agglomération d'Orléans se sont regroupées en communauté d'agglomération qui comprend actuellement vingt-deux membres (voir figure 2.04 ci-dessous).

Figure 2.04 - Présentation géographique de la communauté d'agglomération d'Orléans - Source : http://jfbradu.free.fr/cartesvect/fdcregctre.htm



L'étude exploratoire a démarré au printemps 2013 par la conception du guide d'entretien, les derniers entretiens ont eu lieu pendant l'été 2014 et la phase d'analyse s'est poursuivie jusqu'à début 2016 (voir tableau 2.06 ci-dessous).

Tableau 2.06 – Déroulement général de l'étude exploratoire

Périodes / Phases	Date début	Date de fin
Elaboration du guide d'entretien et du concept note	Mars 2013	Avril 2013
Sollicitation des organisations communales	Juin 2013	Juillet 2014
Réalisation des entretiens	Juin 2013	Août 2014
Retranscriptions	Juillet 2013	Octobre 2014
Grilles d'analyse et fiches de synthèse	Août 2013	Décembre 2014
Analyse et synthèse des cas	Décembre 2014	Mars 2016

Nous avons précédemment expliqué comment avaient été conçus les documents supports (guide d'entretien, concept note, grille d'analyse, fiche de synthèse) de cette étude exploratoire. Les modalités d'accès au terrain ont également été justifiées. Il s'agit maintenant de décrire comment s'est déroulé en pratique l'accès au terrain. Notre protocole de recherche (précédemment décrit) a défini neuf organisations communales à étudier. Le tableau 2.07 ci-dessous récapitule les sollicitations effectuées auprès des organisations communales de l'agglomération d'Orléans, il mentionne également les organisations ayant accepté notre sollicitation d'entretien. Pour les communes de moins de 5 000 habitants nous n'avons pas jugé utile de toutes les solliciter à partir du moment où l'une d'entre elles avait accepté de nous recevoir.

Tableau 2.07 – Sollicitation des communes de la communauté d'agglomération d'Orléans

	Sollicitation	Date	Acceptation
EPCI : Communauté d'Agglomération	Oui	Nov. 2013	Oui
Ville-centre : Orléans	Oui	Mai 2014	Oui
Villes de plus de 10 000 habitants			
Fleury-les-Aubrais	Oui	Mars 2014	Oui
Olivet	Oui	Déc. 2013	Oui
Saint-Jean-de-Braye	Oui	Juin 2013	Oui
Saint-Jean-de-la-Ruelle	Oui	Mars 2014	Oui
Saran	Oui	Janvier 2014	Oui
Villes de 5 000 à 10 000 habitants			
Chécy	Oui	Avril 2014	Oui
Saint-Jean-le-Blanc	Oui	Mars 2014	Non
Ingré	Oui	Avril 2014	Non
La-Chapelle-Saint-Mesmin	Oui	Mars 2014	Non
Saint-Pryvé-Saint-Mesmin	Non		
Villes de moins de 5 000 habitants			
Saint-Cyr-en-Val	Oui	Déc. 2013	Oui
Saint-Denis-en -Val	Oui	Déc. 2013	Non
Ormes	Oui	Nov. 2013	Non
Saint-Hilaire-Saint-Mesmin	Non		
Boigny-sur-Bionne	Non		
Marigny-les-Usages	Non		
Mardié	Non		
Semoy	Non		
Chanteau	Non		
Bou	Non		
Combleux	Non		

Nous allons maintenant décrire de façon plus précise comment nous avons accédé aux sept organisations communales ciblées et aux deux communes non préalablement ciblées des deux strates.

Le mode d'accès indirect au terrain privilégié

La première commune sollicitée a été Saint-Jean-de-Braye, le mode d'accès a été indirect puisque dans nos relations professionnelles figure le maire-adjoint aux finances de cette commune. Ce fut donc la première personne interrogée. Ensuite la méthode de proche en proche a été déroulée, le maire-adjoint de Saint-Jean-de-Braye nous a mis en relation avec le DGS et la directrice des finances, qui eux-mêmes nous ont mis en relation avec un des deux contrôleurs de gestion de la commune.

Ensuite, nous avons sollicité l'EPCI, la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire. Là aussi le mode d'accès a été indirect. Le président de la communauté d'agglomération (un élu) donnant des cours dans notre université nous avons pu le contacter par l'entremise du responsable de la formation de droit public où il intervient. Après l'entretien le président de la communauté d'agglomération nous a ensuite mis en contact avec la DGS de l'EPCI, qui nous a elle-même mis en contact avec la responsable administrative d'un pôle opérationnel utilisant la comptabilité de gestion.

Fin 2013, nous avons contacté la directrice-générale adjointe (DGA) du pôle Services à la population de la ville d'Olivet en nous recommandant d'un tiers. La DGA nous a ensuite mis en relation avec la contrôleuse de gestion, le maire-adjoint aux finances, la directrice des finances et le DGA Ressources et qualité.

De la même façon, nous nous sommes recommandé d'une relation professionnelle pour contacter le DGS de Fleury-les-Aubrais, la directrice des finances d'Orléans et le maire de Saint-Cyr-en-Val ; ce processus nous a permis, une fois le contact effectué, d'accéder à d'autres personnes de ces communes (sauf pour Orléans comme nous l'expliquerons plus loin).

Le tableau 2.08 (page suivante) récapitule et synthétise les caractéristiques des entretiens effectués dans les neuf collectivités étudiées.

Tableau 2.08 – Présentation des neuf cas et des personnes interrogées

Organisations communales	**Taille (nombre d'habitants)**	**Nombre de personnes interrogées**	**Fonction des personnes interrogées**
Communauté d'agglomération	272 000	3	Président (élu) DGS Responsable administrative et financière de la gestion des déchets
Ville-centre, Orléans	117 000	1	Directrice des Finances
Fleury-les-Aubrais	21 000	5	DGS Direction des Finances (2 personnes) Responsable énergie Responsable cadre de vie
Olivet	20 000	5	Contrôleur de gestion DGA Services à la population Maire-adjoint aux Finances Responsable des Finances DGA Ressources et qualité
Saint-Jean-de-Braye	19 000	4	Maire-adjoint aux Finances DGS Directrice des Finances Contrôleur de gestion
Saint-Jean-de-la-Ruelle	15 000	2	Directeur de l'administration générale Responsable Culture et Sports
Saran	15 000	3	DGS Directeur des Finances Maire-adjoint aux Finances
Chécy	8 000	2	Directrice des Finances Maire-adjoint aux Finances
Saint-Cyr-en-Val	3 200	2	Maire DGS

Section 2 Les résultats de l'étude exploratoire

Nous allons présenter, cas par cas, puis ensuite de façon de façon synthétique, les résultats obtenus à l'issue de cette phase exploratoire. La démarche de présentation des résultats s'efforcera d'être détaillée et compréhensive, en suivant ainsi les conseils de Dumez (2011, p. 56) : « *il faut garder à l'esprit que la démarche adoptée vise la compréhension. Ceci signifie une analyse fine, détaillée des phénomènes étudiés, incluant la description et la narration, présentant les acteurs et leurs actions et interactions, leurs discours et interprétations, et la mise en évidence de mécanismes sous-jacents aux dynamiques et processus* ».

Nous allons présenter successivement chaque cas étudié de la façon suivante : tout d'abord, la communauté d'agglomération, suivie de la ville-centre ; ensuite nous détaillerons les villes de plus de 10 000 habitants (Fleury-les-Aubrais, Olivet, Saint-Jean-de-Braye, Saint-Jean-de-la-Ruelle et Saran) ; puis nous terminerons par les deux cas représentant la strate de moins de 10 000 habitants (Chécy et Saint-Cyr-en-Val).

2.1 La communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire (cas n°1)

La communauté d'agglomération regroupe actuellement vingt-deux communes représentant 272 172 habitants (au 1er septembre 2013, d'après l'INSEE).

2.1.1 Le contexte intercommunal

Eléments historiques

Les débuts de la coopération intercommunale dans l'agglomération orléanaise remontent aux années 1960. Le 27 novembre 1964, douze communes (Orléans, Chécy, Combleux, Fleury-les-Aubrais, Ingré, La-Chapelle-Saint-Mesmin, Saint-Jean-de-Braye, Saint-Jean-de-la-Ruelle, Saint-Jean-le-Blanc, Saint-Pryvé-Saint-Mesmin, Semoy, Saran) se regroupent et créent le SIVOM (syndicat intercommunal à vocations multiples) de l'agglomération orléanaise. La compétence de ce SIVOM est alors la collecte et le traitement des ordures ménagères, à laquelle s'ajoutent peu après l'assainissement et la lutte contre l'incendie. Au fil des années le syndicat voit ses compétences s'élargir, avec les transports urbains par exemple, et le nombre de ses membres augmenter, vingt à la fin des années 1990. Le 1er janvier 1999, le SIVOM est

officiellement transformé en communauté de communes de l'agglomération orléanaise (CCAO) ; la CCAO reçoit de nouvelles compétences (développement économique et habitat) et surtout peut désormais percevoir des impôts en tant qu'EPCI à fiscalité propre. Ainsi, depuis le 1er janvier 2000 la CCAO assure l'ensemble de la compétence « collecte, traitement et valorisation des déchets », compétence exclusive financée sur les ressources de l'EPCI et non plus avec les contributions des communes membres. Enfin, le 1er janvier 2002 est créée la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire, qui compte aujourd'hui vingt-deux communes membres.

L'organisation et le fonctionnement de l'Agglo

Le Conseil de Communauté se compose de 95 membres titulaires (dont deux suppléants : un pour chacune des deux communes de moins de 1 000 habitants) ; il adopte les décisions les plus importantes après débat, décide des grands projets et vote le budget. Le bureau est composé du président, de quinze vice-présidents et de treize autres membres, il a pour rôle de délibérer dans les domaines pour lesquels il a reçu une délégation du Conseil de Communauté.

Actuellement, la communauté d'agglomération gère les compétences suivantes de manière exclusive :

- Déplacements urbains (tramways et bus) ;

- Action économique ;

- Gestion d'un centre de formation d'apprentis (CFA) ;

- Gestion des déchets ;

- Assainissement ;

- Accueil des gens du voyage.

La communauté d'agglomération gère également des compétences en appui des communes membres (compétences partagées) : voirie, insertion et emploi, habitat et logement, politique de la ville, préservation des espaces naturels, aménagement de l'espace. Pour exercer ses compétences l'Agglo emploie 573 agents et dispose d'un budget de 365 millions d'euros (chiffres 2014).

Les données qualitatives recueillies

En termes de données primaires, trois entretiens ont pu être réalisés, avec deux fonctionnaires territoriaux et un élu (voir tableau 2.09 ci-dessous).

Tableau 2.09 – Point-clés des entretiens réalisés à la communauté d'agglomération

	Entretien n°1	Entretien n°2	Entretien n°3
Personnes interrogées	M. Lemaignen	Mme Coquillaud	Mme Techmanski
Date	9 décembre 2013	10 février 2014	24 février 2014
Durée de l'entretien	35 minutes	30 minutes	2 heures
Mode d'administration	Face-à-face	Téléphone	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Président	DGS	Responsable administrative et financière – Direction de la Gestion des déchets

En ce qui concerne les données secondaires, des documents ont pu être collectés en interne par l'intermédiaire des différents interlocuteurs, et en externe par le site Internet de la collectivité et par les médias (voir tableau 2.10 ci-dessous).

Tableau 2.10 – Données secondaires collectées sur la communauté d'agglomération

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Note interne fournie par M. Lemaignen ; - Documents relatifs à la méthode ComptaCoût de l'ADEME : guide méthodologique, référentiel national des coûts 2013, matrice des coûts, rapport annuel 2012.	- Site Internet : www.orleans-agglo.fr ; - Articles de presse (La République du Centre, La Gazette).

2.1.2 Une approche « par le bas » privilégiée

En ce qui concerne le contrôle de gestion, la communauté d'agglomération n'a pas mis en place de système global de calcul de coûts à l'échelle de la collectivité, l'approche est véritablement

« par le bas » car en fonction de la direction opérationnelle et de la compétence gérée, il y a, ou pas, mise en place d'une comptabilité de gestion.

Des activités et des réglementations variées nécessitant une approche déconcentrée

En premier lieu, seules les compétences exclusives font l'objet d'une comptabilité de gestion. Ensuite, suivant la réglementation et les particularités de la compétence gérée, une méthode appropriée de calcul de coûts est mise en place. L'organisation peut être qualifiée de « déconcentrée » selon la DGS : « *on a une organisation alors qui est un peu centralisée et à la fois décentralisée c'est-à-dire que la direction des finances donne le cadre général, et dans chacune des directions opérationnelles de l'Agglomération on a des responsables administratifs et financiers qui font les stades de préparation budgétaire, un peu d'engagement comptable, qui suivent les factures, etc.. Il y a une organisation qui est, je ne sais pas si on peut appeler « déconcentrée », mais toujours sous le contrôle de la direction des finances* ».

Quand il s'agit de services publics industriels et commerciaux (SPIC) exploités en régie la gestion est facilitée puisque la législation impose pour ces activités un budget annexe (articles L.1412-1 et L.2221-11 du Code Général des Collectivités Territoriales). De cette façon la gestion du service est individualisée, l'objectif étant de dégager le coût réel du service qui doit être financé par l'usager. Pour la communauté d'agglomération, le CFA, bien que n'étant pas un SPIC, dispose d'un budget annexe. Dans le cas du CFA, il s'agit de connaître le coût par élève afin de déterminer le montant des subventions afin que le budget soit équilibré. Ces deux activités font donc l'objet d'une comptabilité analytique, mais selon des modalités différentes (comme nous le verrons plus loin).

D'autres activités qui sont financées par des fonds dédiés doivent également avoir une comptabilité de gestion pour justifier l'octroi de subventions, c'est le cas du Plan Local pour l'Insertion et l'Emploi (PLIE) qui bénéficie de subventions européennes. Le Fonds Social Européen (FSE) demande une justification précise des dépenses dans le cadre de projets spécifiquement subventionnés.

Des méthodes en coûts complets adaptées à la compétence gérée

D'une façon générale, les directions opérationnelles mettant en œuvre des calculs de coûts ont adopté des méthodes en coûts complets.

En ce qui concerne tout d'abord le CFA, celui-ci a mis en place une comptabilité analytique dans les années 2000 à la demande du Conseil Régional, le principal financeur, « *comme on a des subventions qui proviennent de la Région on a la taxe d'apprentissage, on doit évaluer des coûts par élève ; la subvention de la Région est versée en fonction… par tête des élèves, enfin ils nous donnent tant par élève donc il faut bien que notre budget soit équilibré en prenant en compte le coût par élève* » (DGS). La méthode mise en place permet donc d'obtenir un coût complet annuel par apprenti, et également un coût complet annuel par diplôme (voir encadré 2.02 ci-dessous).

Encadré 2.02 – La méthodologie de calcul des coûts complets par apprenti et par diplôme – Source : note interne de la communauté d'agglomération

Afin d'obtenir un coût complet par apprenti et par diplôme, il est nécessaire de répartir les charges indirectes du CFA ; la méthodologie est la suivante :

Répartition des frais de personnel :

- Personnel de direction : ventilation suivant les effectifs de chaque diplôme ;

- Personnel d'animation et personnel de service : ventilation suivant le volume horaire de chaque diplôme ;

- Personnel enseignant : imputation du salaire de chaque enseignant suivant le volume horaire effectué sur chaque diplôme ;

Répartition des charges de fonctionnement :

- Une partie des charges ventilées sur chaque diplôme suivant l'imputation de la comptabilité analytique sous SEDIT Finances (logiciel) ;

- Le reste des charges ventilé suivant le volume horaire de chaque diplôme ;

Répartition des coûts Transport-Hébergement-Restauration (THR) :

- Ventilation des coûts THR suivant les effectifs de chaque diplôme.

Pour le PLIE, les bénéficiaires de subventions européennes (associations et communauté d'agglomération) doivent tenir une comptabilité analytique pour que le contrôle soit facilité, et justifier ainsi que la subvention a bien été utilisée pour un projet spécifique. Nous n'avons pas eu accès à la méthodologie de calcul utilisée, mais apparemment la méthode est assez complexe, comme le précise le Président de la communauté d'agglomération : « *bien sûr qu'il y a un côté complexe et un côté un peu trop normes mais c'est intelligemment fait, et je trouve que, et c'est*

normal que l'Europe fasse des contrôles, qu'elle fasse ce genre de démarche et elle le fait globalement plutôt très bien ».

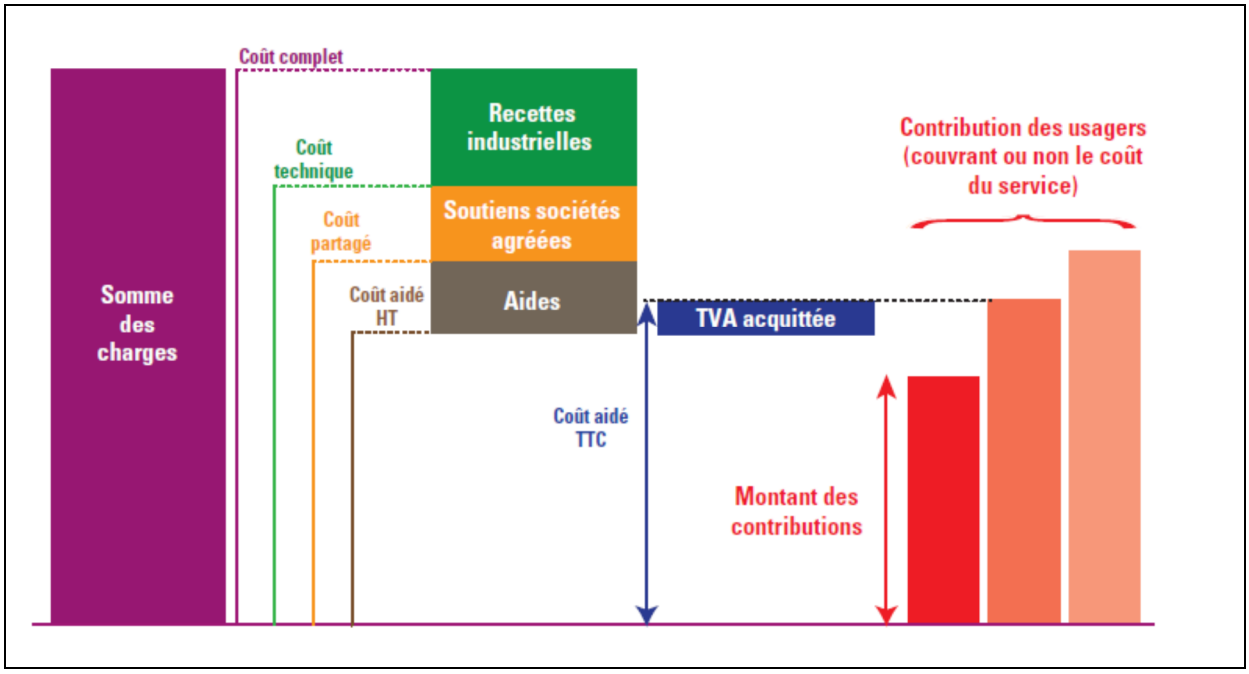
Pour la Direction de la gestion des déchets, celle-ci a mis en œuvre en 2003-2004 un projet de comptabilité analytique s'appuyant sur l'outil Excel (pour traiter les données) et sur le paramétrage du logiciel SEDIT Marianne (arborescence des coûts). De cette façon, des coûts par flux de matériaux, par typologie de collecte et par mode (régie ou prestataire) ont pu être calculés sur l'année 2004, mais avec les seules charges de fonctionnement. Seulement la méthode produisait des résultats à dix-huit mois, et il était difficile de justifier les écarts : « *une fois que vous avez produit des résultats, on vous demande pourquoi ils évoluent et donc j'ai dû justifier des écarts et ça c'est très compliqué aussi. Les écarts il faut les travailler à tous les stades pour pouvoir, quand vous produisez l'indicateur final, l'expliquer. Sinon vous êtes obligé de remonter toute la chaîne et c'est très fastidieux, et surtout démobilisant pour les équipes* » (responsable administrative et financière – Direction de la gestion des déchets). La méthode n'étant donc pas satisfaisante, et ne permettant pas de comparaisons sur les coûts, la responsable administrative et financière a cherché une autre méthode à mettre en œuvre. C'est finalement le réseau de l'ADEME (Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie) qui a proposé une solution en matière de comptabilité analytique à la responsable administrative et financière ; et en 2008 la méthode ComptaCoût, spécialement adaptée à ce type d'activité, est mise en œuvre : « *c'est une méthode spécifique à l'activité gestion des déchets* » (responsable administrative et financière – Direction de la gestion des déchets). Pendant un an, un cabinet extérieur (financé par l'ADEME) a accompagné la direction opérationnelle dans la mise en œuvre de la méthode, afin notamment de pouvoir ajuster la segmentation analytique dans le logiciel SEDIT Marianne. La méthode est véritablement opérationnelle depuis 2011, avec un premier rapport annuel à destination des élus.

La méthode ComptaCoût « *est une méthode (et non un outil informatique), basé sur les principes de la comptabilité analytique, qui permet d'extraire de la comptabilité publique les charges et les produits relatifs aux déchets et de les classer notamment de manière à renseigner plus facilement la Matrice des coûts* » (ADEME[36]). La Matrice des coûts « *est un cadre homogène et standard de présentation des coûts du service public de gestion des déchets. Ce cadre permet de détailler pour chaque flux de déchets les charges et les produits associés, afin d'évaluer avec précision les coûts réels de gestion* » (ADEME). La Matrice des coûts permet le calcul de quatre types de coûts (voir figure 2.05 ci-dessous) : le coût complet (somme des

[36] Extrait de « Matrice des Coûts et méthode ComptaCoût, guide méthodologique », ADEME, édition 2013.

charges), le coût technique (coût complet – recettes industrielles), le coût partagé (coût technique – soutien des sociétés agréées) et le coût aidé (coût partagé – aides). Par rapport à la méthode précédemment en œuvre à la direction de la Gestion des déchets, la méthode ComptaCoût permet désormais d'intégrer les coûts d'investissement et les recettes dans le calcul de coûts complets. Pour la responsable administrative et financière « *l'objectif c'est d'observer les grandes masses et de produire des indicateurs de coûts. Les grandes masses, c'est observer la quote-part des charges par rapport à la quote-part des produits, et quelle est aussi la quote-part des charges moins les produits, par rapport au montant de TEOM [taxe d'enlèvement des ordures ménagères], la contribution des usagers. On regarde combien coûte le service et combien contribue le contribuable* ».

Figure 2.05 - Les différents types de coûts calculés dans la matrice – Source : ADEME



Un modèle simplifié de la Matrice des coûts figure en **ANNEXE 2.08 (**p. 399). Celle-ci présente en colonnes les flux de déchets gérés par la collectivité (cette liste n'est pas exhaustive car il s'agit des déchets les plus communément pris en charge, cette liste peut donc être complétée par la collectivité), et en lignes, trois types d'éléments : les charges fonctionnelles et techniques, les produits et les autres informations. En bas de la matrice, le tableau de synthèse présente les types de coûts utiles à l'analyse : coût complet, coût technique, coût partagé, coût aidé HT, montant de la TVA acquittée (charge nette de TVA supportée par la collectivité), coût aidé TTC (correspond au coût résiduel à la charge de la collectivité et donc à son besoin de financement) et montant des contributions (taxe d'enlèvement des ordures ménagères, redevance spéciale..).

Nous avons vu trois exemples de mise en œuvre de calculs de coûts au sein des directions opérationnelles de la communauté d'agglomération ; le tableau 2.11 ci-dessous récapitule les différents modes de calcul utilisés dans les directions opérationnelles gérant des compétences exclusives (les compétences partagées ne faisant pas l'objet de calcul de coûts au niveau de l'EPCI). Lorsque la compétence est confiée à un délégataire (transports urbains par exemple) c'est celui-ci qui doit mettre en œuvre une comptabilité de gestion afin de communiquer les éléments de coûts prévus au contrat, mais néanmoins avec un suivi et un contrôle de la collectivité : « *on a un suivi et un contrôle de la DSP pour ne pas dépendre totalement des informations que nous donne notre délégataire, même si cela se passe bien […] et donc forcément on a non seulement un suivi très fin des informations légales que donne chaque année, comme tout délégataire, notre exploitant de transport, mais en même temps il y a des études qui sont faites très régulièrement sur l'analyse des coûts qui nous sont proposées, sur le suivi des délégations et des indicateurs qui sont faits dans la délégation* » (Président).

Tableau 2.11 – Synthèse des systèmes de comptabilité de gestion utilisés dans les directions opérationnelles de la communauté d'agglomération

Compétences exclusives	**Mode de gestion**	**Système de comptabilité de gestion / méthode**	**Coûts obtenus**
Déplacements urbains	Délégation	Chez le délégataire	Coût au kilomètre
Action économique (PLIE)	Régie	Coûts complets (méthode non spécifiée)	Coût par action financée
Gestion d'un centre de formation d'apprentis (CFA)	Régie	Coûts complets avec répartition des charges indirectes	Coût par apprenti et coût par diplôme
Gestion des déchets	Régie	Coûts complets Méthode ComptaCoût	Coût à la tonne, coût par habitant
Assainissement	Régie (une station) Délégation (deux stations)	Régie : coûts complets en voie de développement (très embryonnaire)	Coût au m^3 Coûts communiqués par le délégataire
Accueil des gens du voyage	Délégation	?	?

Bien que l'accueil des gens du voyage soit une compétence exclusive, nous n'avons pas eu d'éléments sur l'existence d'une comptabilité de gestion pour cette compétence. Ce point n'a pas été évoqué par nos différents interlocuteurs lors des entretiens.

2.1.3 Les finalités de la comptabilité de gestion à la communauté d'agglomération

La comptabilité de gestion ayant été implantée de façon déconcentrée dans certaines directions opérationnelles, les dates de mise en place diffèrent selon les directions tout comme les finalités guidant cette implantation.

Des objectifs de nature interne pour la gestion des déchets

Lors de l'implantation de la comptabilité de gestion à la direction de la gestion des déchets en 2003-2004, l'objectif initial était de faciliter la préparation budgétaire, afin de mieux respecter les équilibres budgétaires. D'autres objectifs sont également évoqués par les répondants : comparer les coûts, aider à la prise de décision technique et politique, mesurer les niveaux de coûts et produire des indicateurs financiers. La comparaison des coûts peut se réaliser à plusieurs niveaux, tout d'abord entre coûts en régie et coûts des prestataires afin de pouvoir arbitrer entre ces deux modes de gestion, mais ensuite l'adoption de la méthode ComptaCoût a permis à la communauté d'agglomération de pouvoir se comparer avec d'autres collectivités et ainsi de mesurer l'efficience de ce service. C'est ce que constate le Président : « *la méthode ComptaCoût que fait l'ADEME permet d'avoir effectivement des informations, qui pour le coup sont plus générales, sur l'ensemble des coûts de collecte, de retraitement, de, par exemple comparer la collecte porte-à-porte à la collecte en apport volontaire, donc tout l'ensemble de coûts comparés, non seulement les coûts internes, mais avec une méthodologie qui permette le benchmark avec les autres* ». L'aide à la prise de décision technique et politique a été facilitée, ainsi en 2011, les investissements sur les équipements enterrés (pour la collecte en apport volontaire) ont été ralentis car l'étude financière a mis en évidence des coûts trop importants (coût d'acquisition, de maintenance et de collecte) au regard des tonnages collectés.

Des objectifs de nature externe pour le CFA et le PLIE

Ces objectifs concernent essentiellement le CFA et l'action économique avec le PLIE. En effet, la comptabilité de gestion a été implantée dans un but de rendre compte pour ces deux compétences. Dans le cas du PLIE il s'agit de rendre compte de l'utilisation des subventions européennes au FSE, et pour le CFA la comptabilité de gestion a été mise en place à la demande du Conseil Régional : « *il s'agit de rendre compte à des organismes qui subventionnent, c'est l'exemple du CFA* » (DGS), « *c'est logique, quand on reçoit des subventions, il est normal qu'on rende compte* » (Président).

Pour la gestion des déchets, l'objectif de nature externe est la communication des coûts aux élus, ce que permet l'édition d'un rapport annuel depuis 2011.

2.1.4 Synthèse et faits marquants

En matière de comptabilité de gestion, la particularité de la communauté d'agglomération est d'avoir opté pour une approche déconcentrée ou par le bas, en laissant une réelle autonomie aux directions opérationnelles dans le choix de leur système de calcul de coûts. L'intérêt d'une telle démarche est de pouvoir mettre en place une méthode totalement adaptée à l'activité ou à la compétence gérée, comme pour la gestion des déchets avec la méthode ComptaCoût de l'ADEME.

2.2 La ville-centre : Orléans (cas n°2)

Orléans est la commune la plus importante de l'agglomération, et donc de notre étude qualitative. Elle bénéficie d'une réputation de « ville gestionnaire » depuis quelques décennies.

2.2.1 Le contexte communal

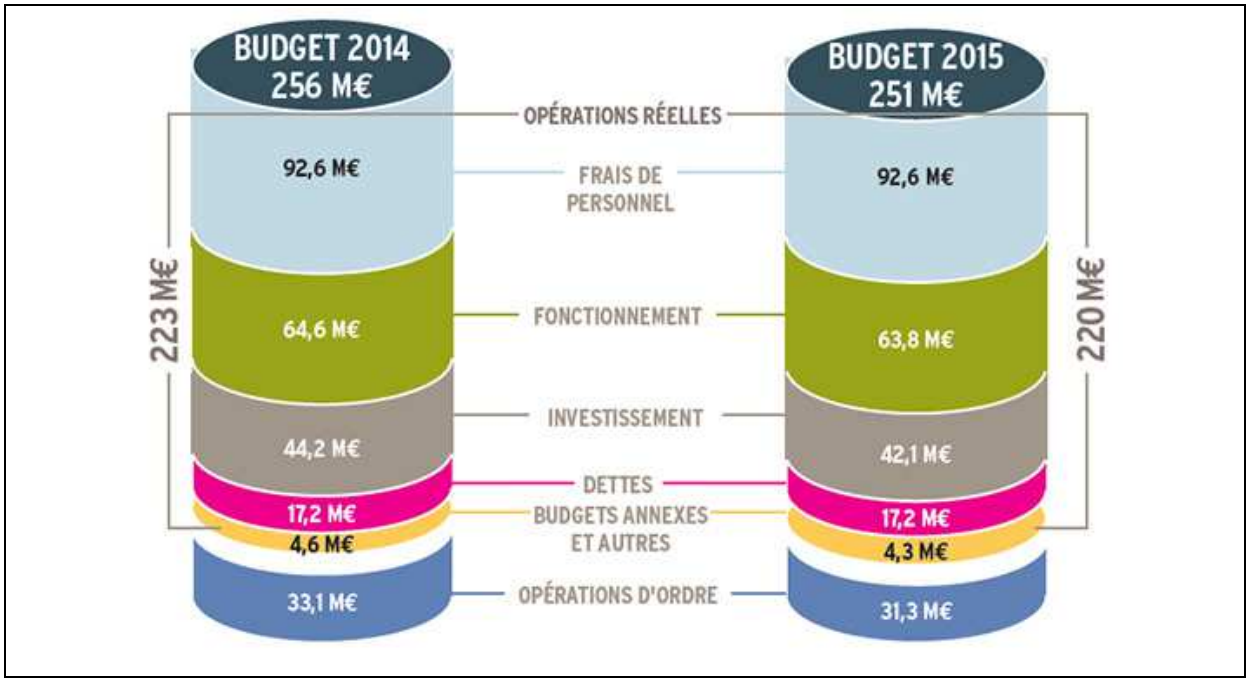
Quelques éléments-clés[37]

Orléans est une ville de 117 833 habitants (au 1er janvier 2013 selon l'INSEE), capitale régionale de la Région Centre-Val-de-Loire. C'est une ville de 27,5 km^2 associant un centre-ville historique (dit centre ancien) et des quartiers plus récents (comme le quartier de La Source créé dans les années 1960). La ville est plutôt économiquement dynamique, avec 5 000 entreprises environ et un taux de chômage structurellement inférieur à la moyenne nationale (8,5% contre 10%).

Orléans emploie 2 605 agents (chiffre 2014) au sein de cinq directions générales adjointes et de vingt-cinq directions municipales (d'après l'organigramme de la ville en juin 2014). Certaines directions sont mutualisées avec la Communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire (par exemple la direction des relations humaines, la direction du développement social ou bien encore la direction de l'environnement et de la prévention des risques). La ville dispose d'un budget annuel de 251 millions d'euros en 2015 (contre 256 millions d'euros en 2014) dont 209 millions pour la section de fonctionnement et 42 millions pour la section d'investissement (voir figure 2.06 ci-dessous).

[37] Source : site internet de la ville d'Orléans, www.orleans.fr

Figure 2.06 - Budget : le respect des grands équilibres financiers (source : www.orleans.fr)



Le budget 2015 est donc en baisse essentiellement à cause de la diminution des dotations de l'Etat : « *respectueux des grands équilibres et des engagements pris devant les Orléanais, ce budget 2015 se veut stratégique et économe pour permettre à la ville d'aller loin. Car gérer, c'est anticiper* », rappelle Michel Martin, maire-adjoint chargé des finances, lors du vote du budget 2015.

La direction des finances est mutualisée celle de la communauté d'agglomération, et ce fut la première direction à expérimenter ce mode de fonctionnement il y a quelques années. Plus récemment d'autres fonctions ont été mutualisées avec la communauté d'agglomération (systèmes d'informations, affaires juridiques, commandes publiques..).

Une tradition de gestion rigoureuse…

Orléans a, depuis plusieurs décennies, une réputation de ville à la gestion rigoureuse, et est donc souvent citée à ce titre dans la littérature. Meyssonnier (1993a), dans sa thèse sur le contrôle de gestion communal, évoque ainsi Orléans jusqu'à son basculement à gauche en 1989 : « *l'administration communale avait une tradition de rigueur de gestion, plutôt analytique, depuis longtemps. Elle avait été le lieu d'innovations importantes en outils de gestion, bénéficiait de la proximité d'universitaires spécialistes du domaine des collectivités locales, et le précédent maire était très impliqué dans la gestion* » (p. 278). Effectivement, Orléans peut

être qualifiée de ville innovante en matière d'outils de gestion puisque c'est la première ville recensée ayant mis en place une comptabilité analytique sur les équipements avec l'aide de Jean Bouinot, un universitaire, à la fin des années 1970 (voir le chapitre I pour plus de détails sur la comptabilité d'équipement de Jean Bouinot).

Selon le secrétaire général d'alors, cité par Meyssonnier (1993a), cette expérience pilote se révélera un échec : « *le dispositif était trop sophistiqué, il y avait trop de paramètres à prendre en compte. Ils ont essuyé les plâtres. On en est revenu : c'est beaucoup trop lourd en maintenance informatique et par rapport au fonctionnement de tous les jours d'une mairie* » (p. 279). La mairie prend alors d'autres orientations de gestion : en 1983, des comptes d'exploitation analytiques sur les équipements sont mis en place ; en 1986, c'est le suivi informatisé des travaux (Meyssonnier, 1993a). La priorité porte alors sur l'analyse des dépenses d'investissements, et non sur les prestations. Néanmoins Orléans fait toujours figure de commune innovante en matière de comptabilité de gestion, puisqu'elle collabore, avec treize autres communes, à un ouvrage professionnel[38] portant sur la comptabilité analytique paru en 1988 (voir chapitre I).

Avec la nouvelle majorité en 1989, l'accent est mis sur les services à la population et les besoins des usagers. Le système de comptabilité analytique est mis sur la sellette, et n'est pas remis au goût du jour car pour le secrétaire général « *il faut un fonctionnement collectif, dépasser les cloisonnements, modifier les comportements. La comptabilité analytique doit être qu'un outil de pilotage des services à la base, autrement elle fait plaisir à la direction générale, au contrôleur de gestion ou au responsable des services financiers… mais elle n'est pas opérationnelle* » (Meyssonnier, 1993a, p. 280).

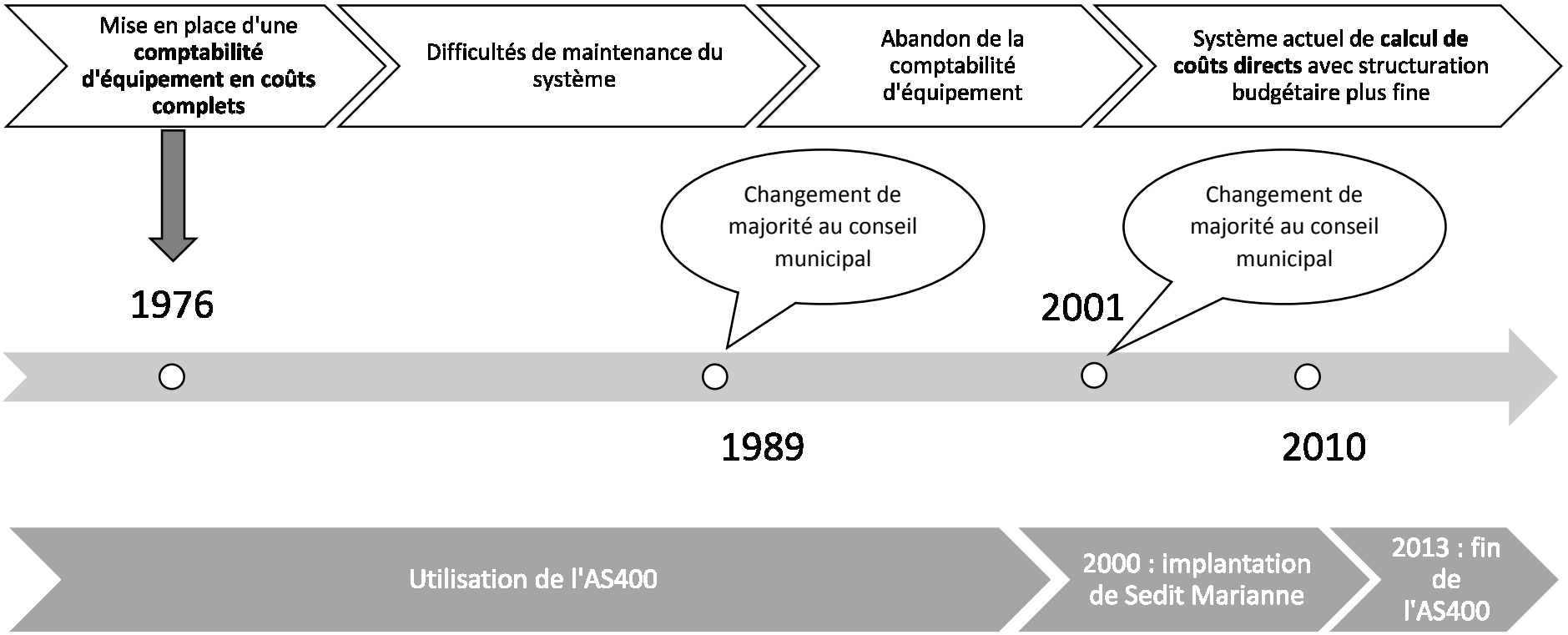
Nous sommes donc au début des années 1990, et le système de comptabilité analytique mis en place à la fin des années 1970 est progressivement abandonné, faute d'être alimenté en données. Qu'en est-il ensuite et actuellement ? D'après la directrice des finances, interrogée en juillet 2014, le système actuel de comptabilité analytique à la ville d'Orléans daterait du début des années 2000, élément qu'elle ne peut affirmer avec certitude car elle est arrivée en 2008 à la mairie. Ce renouveau de la comptabilité analytique coïnciderait avec le changement de majorité en 2001, car après douze ans de gestion socialiste, la ville bascule à droite (qui reste au pouvoir aux élections suivantes : 2008 et 2014). Pour la période 1990-2000, les éléments sont assez flous, selon la directrice des finances « *antérieurement à 2000 la ville avait un système*

[38] « La comptabilité analytique appliquée aux services communaux », Carles & De Kerviler.

informatique qui était AS400 de IBM. Sur l'AS400 il y avait déjà une comptabilité analytique mais qui était maison. Quand la ville a acquis – dans les années 2000 à peu près – Sedit Marianne, elle l'a choisi justement parce qu'il lui permettait de poursuivre ces éléments de gestion, mais sous une autre forme ». En 2010, le système mis en place au début des années 2000, avec l'acquisition de Sedit Marianne, est remis à plat avec la réorganisation de la mairie, c'est cette dernière version qui est toujours utilisée.

La figure 2.07 (page suivante) résume le cheminement de la comptabilité de gestion à Orléans depuis son implantation en 1976.

Figure 2.07 – Quarante ans de comptabilité de gestion à la ville d'Orléans



Les données qualitatives recueillies

Par l'intermédiaire d'une relation professionnelle, un entretien a été obtenu en juillet 2014 avec la directrice des finances, Mme Jacques.

Tableau 2.12 - Points-clés de l'entretien à la ville d'Orléans

Personne interrogée	Mme Jacques
Date	1er juillet 2014
Durée de l'entretien	1h30
Mode d'administration	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Directrice des finances mutualisées Orléans / communauté d'agglomération

D'autres données, secondaires, ont pu être recueillies grâce à la presse, et surtout grâce aux documents fournis lors de l'entretien par Mme Jacques.

Tableau 2.13 – Données secondaires collectées sur la ville d'Orléans

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- **Exemples de tableaux de bord** : délais de paiement, suivi des subventions... (fournis par la directrice des finances) ; - **Documents relatifs à la comptabilité analytique de l'ESAD** : calendrier et arbre analytique (fournis par la directrice des finances).	- Site Internet de la ville d'Orléans pour informations générales, données financières, organigramme : www.orleans-agglo.fr ; - Articles de presse (La République du Centre, Orléans Mag).

Le contrôle de gestion à la ville d'Orléans

Il n'y a pas de service « contrôle de gestion » proprement dit à Orléans. Néanmoins il existe, au sein de la direction des finances, un pôle « contrôle reporting et tableaux de bord » avec, selon les dires de la directrice des finances, « *un cadre et demi […], c'est là que sont regardés les aspects financiers de tous les contrats de délégation, les risques – une fois par an – sur tous*

les satellites, et puis toute l'assistance aux directions lorsqu'elles sont en phase de négociation avec des prestataires ».

De nombreux tableaux de bord ont été mis en place avec l'utilisation de Business Object, comme par exemple des tableaux de bord sur le suivi financier du projet d'agglo ou bien sur le délai global de paiement moyen (tableaux non reproduits ici pour des questions de confidentialité).

Comme nous l'avons vu précédemment une comptabilité de gestion est mise en place depuis de longues années, même si sa forme a évolué. Nous allons maintenant voir quelles en sont les caractéristiques.

2.2.2 Le système de comptabilité de gestion utilisé

Le système actuel semble beaucoup plus simple que celui mis en place en 1976, tout d'abord parce qu'il s'agit de coûts partiels (des coûts directs) et non de coûts complets, et ensuite parce que le système de calcul est intégré au logiciel finances Sedit Marianne par l'intermédiaire d'un module analytique.

Une comptabilité de gestion basée sur un cadre budgétaire détaillé et sur un module analytique

L'approche générale de la comptabilité de gestion est plutôt par le haut, dans le sens où c'est la direction des finances qui pilote toutes les évolutions en matière comptable. Néanmoins tous les services n'utilisent pas cette comptabilité de gestion, elle est essentiellement utilisée par les services gestionnaires (de bâtiments principalement).

Le système comptable de la ville comprend un module analytique qui sert de support au calcul des coûts. Il s'agit du module analytique du logiciel Sedit Marianne qui permet lors de l'imputation comptable d'une dépense, de la répartir entre plusieurs centres de coûts, « *le module analytique, il a cet intérêt de pouvoir répartir une facture entre plusieurs centres de coûts, ce qu'on ne peut pas faire comptablement sauf à dire "ma facture je l'impute en trois morceaux", l'intérêt qu'il a, c'est que vous pouvez le paramétrer, pour dire automatiquement toutes les factures que je vais imputer sur cette ligne comptable va se répartir entre trois, quatre, cinq centres de coûts en mettant des pourcentages de répartition ; ça c'est l'intérêt de passer par le module analytique, pour faire une répartition plus fine* » (directrice des finances).

Les coûts issus du module analytique sont qualifiés de coûts directs par la directrice des finances car ils ne comprennent pas les charges de personnel ni les amortissements.

Un autre élément important de la comptabilité de gestion pour la directrice des finances est le cadre budgétaire mis en œuvre, plus fin et plus détaillé que la codification par nature et par fonction prévue par la M14 (voir tableau 2.14 ci-dessous).

Tableau 2.14 – La structuration budgétaire à la ville d'Orléans

Codification imposée par la M14	**Codification supplémentaire mise en place par la ville**	**Signification**	**Exemple**
Fonction (destination de la dépense en 9 fonctions)	**Code gestionnaire**	Direction ou service ou pôle engageant les crédits (pour son compte ou pour un autre)	Service effectuant des travaux dans une autre direction
	Code destinataire	Direction ou service ou pôle recevant les crédits	Direction bénéficiaire de travaux effectués par un autre service
Nature (nature de la dépense ; comptes de la classe 6)	**Code opération**	Identification de tous les projets de la ville (avec centre de coût et centre de profit)	Détermination du coût net d'un festival de musique
	Code géographique	Identification des dépenses par quartier	Vérifier que la ville dépense équitablement pour tous les quartiers (préoccupation des élus)

Quatre éléments de codification budgétaire supplémentaires ont été mis en place : des codes gestionnaires, des codes destinataires, des codes opérations et des codes géographiques. Ces codes sont au même niveau : « *on a donc ce système par opérations, après on a encore un autre système de codification, géographique. Ce n'est pas hiérarchisé on est au même niveau, la base de données n'est pas une arborescence, tout est au même niveau, on est sur des marqueurs. On peut croiser plusieurs critères* » (directrice des finances).

Les codes gestionnaires et destinataires affinent l'identification de la destination des crédits, notamment en cas de marché public transversal (pour plusieurs services ou directions) : « *dans les collectivités vous avez un élément qui est une obligation c'est le code des marchés publics*

qui impose de recenser les besoins de même nature pour passer des marchés transversaux. Et donc si vous n'avez pas ce système de gestionnaire / destinataire, comment faites-vous pour passer votre marché de fournitures, ne serait-ce que fournitures de bureau. Les réparations de plomberie, si on prend un marché pour faire les travaux il faut bien qu'à un moment donné on repère qui gère les travaux de plomberie et pour qui. Donc cette structuration budgétaire, elle a l'avantage de mettre un certain niveau de visibilité sur "qui fait quoi pour qui ?" ou "qui prévoit de faire quoi pour qui ?" Quand on en est au budget, ou "qu'est-ce que les élus ont validé comme dépenses à faire par qui pour qui" » (directrice des finances).

Une implantation difficile du système actuel

Le système actuel a été mis en place au début des années 2000 et a connu une remise à plat en 2010. La mise en place a été difficile car le changement de logiciel comptable n'a pas été bien vécu par le personnel : « *la transition de l'AS400 à Sedit Marianne ne s'est pas franchement bien passée. C'est qu'à un moment donné le changement complet de système de gestion a perturbé les éléments. […] Les services y étaient habitués certes. Il y a un autre élément, c'est quand vous changez de système comptable ou de système très structurant, il faut un énorme accompagnement des services. Là il y a eu un défaut d'accompagnement* » (directrice des finances).

L'actuelle directrice des finances n'était pas en poste au moment de la mise en place du système mais à une plus petite échelle le système a été dupliqué au niveau de l'ESAD afin que cet établissement puisse mieux rendre compte à ses financeurs. La mise en place s'est effectuée selon un calendrier (voir tableau 2.15 ci-dessous).

Tableau 2.15 – Mise en place de la comptabilité analytique à l'ESAD, calendrier de réalisation – Source : direction des finances, mairie d'Orléans

Action	Date prévue	Résultats
Réunion de lancement	20/03/2014	Validation de la fiche projet : étapes, planning Echange sur les fichiers à compléter
Elaboration de l'arborescence	Fin mars 2014	Compléter et valider le fichier
Validation de l'arborescence	Début avril	Validation définitive de l'arborescence analytique de l'ESAD
Saisie de l'arborescence dans Sedit	Avril / début mai	Arborescence mise en œuvre dans Sedit ➔ saisie de l'analytique par la comptabilité de l'ESAD
Complétude du fichier Excel de reprise de l'antériorité sur 2012 et 2013	Mi-mai	Disposer des éléments pour la reprise des antériorités
Définition du besoin de suivi pour développement d'un ou de plusieurs documents BO	Mi-mai	Définition du besoin
Intégration de l'analytique 2012 et 2013 dans Sedit sur la base du fichier de reprise	Fin mai / début juin	Reprise de l'antériorité dans Sedit
Développement du (ou des) documents BO	Fin mai / début juin	Document de suivi

2.2.3 Les finalités de la comptabilité de gestion à la ville d'Orléans

Comme nous l'avons vu précédemment, la comptabilité de gestion à Orléans a suivi un long cheminement ainsi que de nombreuses évolutions.

Les objectifs initiaux (à la mise en place de la comptabilité de gestion)

La première implantation date donc de 1976 et il s'agissait d'une expérience-pilote, menée conjointement avec le ministère des finances. Selon Meyssonnier (1993a, p. 279), « *il s'agissait de voir s'il était possible de trouver des normes de comparaison de coûts par*

équipement, entre les différentes communes à partir d'une même méthodologie ». La comptabilité d'équipement est définie par Bouinot & Schmitt (1981, p. 492) comme « *la ventilation des finances municipales entre les différents équipements collectifs gérés par une commune. Elle permet la localisation des coûts et des services offerts et donc la spatialisation du budget communal (ventilation des dépenses par quartier)* ».

Le système actuel date du début des années 2000 et nous n'avons pas pu déterminer qui avait initié ce renouveau. Les objectifs liés à cette implantation ne sont donc pas identifiés. Néanmoins il semble que cette remise au goût du jour de la comptabilité de gestion à Orléans coïncide avec le changement de majorité lors des élections de 2001, et la réorganisation des services municipaux qui s'ensuivit.

Les objectifs actuels de la comptabilité de gestion à Orléans

Les objectifs liés à la mise en place et à l'utilisation de la comptabilité de gestion peuvent se décomposer en objectifs de nature interne et en objectifs de nature externe.
Pour la directrice des finances, les objectifs de nature interne sont : savoir « *où passe l'argent* », aider à la prise de décision en matière de gestion de patrimoine et piloter le coût de projets et de programmes. Pour les projets « *le Maire valide les éditions, il fixe toujours un objectif en disant "ça ne coûtera pas plus que tant net à la ville", c'est à dire dépenses moins recettes. La direction a donc en charge de piloter cet objectif-là, de s'y tenir, et que si jamais elle voit que les recettes peinent à rentrer, elle a intérêt à mettre le frein sur ses dépenses. C'est un élément de pilotage de prix de revient ; ça sert au moment de la validation du budget, et ça sert aussi au moment du rendu compte aux élus de l'assemblée* » (directrice des finances).

Les objectifs de nature externe sont de pouvoir rendre compte à des organismes financeurs. C'est le cas de l'Ecole Supérieure d'Art et de Design (ESAD), un établissement public de coopération culturelle, principalement financé par la ville d'Orléans, ainsi que par la Région et l'Etat. La direction des finances a aidé l'ESAD à mettre en place une comptabilité analytique pour que celle-ci puisse justifier du coût de certains projets afin d'obtenir des subventions.

Une utilisation des coûts axée sur le pilotage des activités

Les coûts obtenus sont donc des coûts directs sans charges de personnel et sans amortissement. L'utilisation des codes opérations est systématique pour les investissements, et est progressivement étendue aux dépenses de fonctionnement : « *ce qui se passe aujourd'hui c'est que tout l'investissement est géré comme ça, il n'y a pas un euro d'investissement qui n'est pas*

sous opération aujourd'hui. Sur ce nouveau mandat qui s'ouvre, le fonctionnement va être mis aussi de façon générale sous opération ; aujourd'hui on a le festival de Loire, le festival de jazz... des événements qui sont repérés et pilotés, mais là on va mettre beaucoup plus de choses » (directrice des finances). Les calculs de coûts permettent aussi la réalisation d'arbitrage entre faire ou faire faire : « *ce n'est pas au sens de déléguer ou faire en régie, mais c'est vrai que le fait de repérer très précisément les coûts, et regarder au même moment ce que font les entreprises permet de dire "ça ne vaut pas le coup de le faire nous-même" ou au contraire de le faire en interne. On repère précisément telle action sur tel bâtiment qui nous a coûté tant, après il faut encore rajouter les coûts de personnel* » (directrice des finances).

La directrice des finances reconnait que les services gestionnaires sont responsabilisés dans leur gestion : « *les services qui utilisent la compta analytique le font sans instruction de ma part, ce qui veut dire que ça leur est utile… Quand on parle de "qualité de gestion" à la ville d'Orléans ça concerne tous les services, pas que les finances. Il y a une culture de gestion, et on y travaille tous les jours car ça s'entretient* ».

Néanmoins la directrice des finances ne trouve pas d'utilité à la comptabilité de gestion pour gérer la tarification : « *ce qu'il faut voir c'est que les tarifs que nous pratiquons, sauf les SPIC, n'ont strictement rien à voir avec les coûts de revient. […] Et l'autre élément c'est qu'en matière de tarification - la mairie n'essaye pas du tout d'équilibrer le service ça n'a aucun sens, piscine, théâtre c'est le service public - ce qui est beaucoup plus regardé c'est plutôt le pouvoir d'achat des familles, c'est à dire qu'on dimensionne le tarif et puis aussi regarder ce qui se passe dans des communes comparables* » (directrice des finances).

2.2.4 Synthèse et faits marquants

La comptabilité de gestion existe depuis longtemps (depuis la fin des années 1970) à la mairie d'Orléans, ce qui en fait certainement un cas atypique, ou tout du moins peu représentatif de la majorité des communes. Un fait marquant est le changement de méthode au fil du temps : d'un système global en coûts complets Orléans est passé à des calculs de coûts directs. Mais ce changement est certainement le résultat d'une meilleure adaptation aux besoins et aux contraintes. En effet, le système initial était lourd et coûteux en maintenance informatique (Meyssonnier, 1993a), et le système actuel a l'intérêt d'être intégré au logiciel finances-RH ce qui permet plus de synergies.

Néanmoins, malgré cette longue expérience de la comptabilité de gestion, le système n'est pas forcément satisfaisant : « *certains services l'utilisent, pas tous. C'est un système qui est mis en*

œuvre depuis assez longtemps, qui de mon point de vue doit évoluer. Les évolutions en matière comptable sont pilotées par la direction des Finances, pour l'instant ce projet qui serait transversal n'est pas encore sur les fonts baptismaux » (directrice des finances). L'intérêt serait d'avoir une meilleure gestion des activités et de leurs coûts de fonctionnement : « *d'abord c'est une obligation que nous avons car le maire est très soucieux des dépenses courantes de la mairie donc il faut absolument qu'on affine notre vision des coûts de fonctionnement récurrents et courants* » (directrice des finances). Il est donc probable, du fait du resserrement de la contrainte financière, que le système de calcul de coûts évolue dans un proche avenir à Orléans.

2.3 La commune de Fleury-les-Aubrais (cas n°3)

Située au nord d'Orléans, Fleury-les-Aubrais est la deuxième ville du Loiret en nombre d'habitants (21 450 au 1er janvier 2013), et donc également la deuxième ville de l'agglomération orléanaise.

2.3.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

Fleury-les-Aubrais s'est longtemps caractérisée par ses activités agricoles, et se nommait Fleury-les-Choux jusqu'au début du XXe siècle. C'est l'arrivée du chemin de fer qui provoqua le changement de nom de la commune avec la construction de la gare en 1857 au lieu-dit « les Aubrais ». Le chemin de fer, et surtout la gare, a permis le développement industriel de la ville ainsi que sa croissance démographique. Actuellement les activités de service (transports, logistique, commerces) ont pris le pas sur les activités industrielles, et se répartissent sur les cinq zones d'activité de la commune.

Le mode d'administration des services publics se faisant quasi-exclusivement en régie, la ville emploie 600 agents, avec une masse salariale représentant environ 69% du budget de la commune qui est d'environ 50 millions d'euros (Source : La République du Centre, 24 février 2015). Le contexte financier de la ville s'est récemment compliqué avec la baisse des dotations de l'Etat, estimées à 700 000 euros par an. L'encours de la dette par habitant s'élève à 1 362 euros (en moyenne 1 100 euros pour les communes de la même strate) : « *la ville est correctement gérée, on a un encours de la dette élevé dû à l'ADN de la ville : un impôt des ménages faible et un niveau de service élevé. Mais on se désendette depuis cinq ans* » (propos de Marie-Agnès Linguet, Maire de Fleury-les-Aubrais, citée dans La République du Centre du

29 septembre 2015). Néanmoins afin de faire face à la baisse des dotations, sans augmenter la pression fiscale déjà élevée, les élus envisagent de diminuer les services rendus à la population.

Il n'existe pas de service « Contrôle de gestion » proprement dit à la mairie de Fleury-les-Aubrais, et il n'y a pas de poste de contrôleur de gestion rattaché à la direction générale ou à la direction des finances. Néanmoins différentes démarches en lien avec le contrôle de gestion sont menées : la mise en place d'une architecture de calcul et d'analyse des coûts depuis 2003-2004 ; le recrutement d'un technicien responsable du secteur énergie afin d'effectuer un bilan énergétique de la ville dans le but de réaliser des économies d'énergie (suivi des consommations, gestion et suivi des contrats).

Les données qualitatives recueillies

En termes de données primaires, quatre entretiens ont pu être réalisés en 2014 avec cinq fonctionnaires territoriaux de la mairie de Fleury-les-Aubrais (voir tableau 2.16 ci-dessous).

Tableau 2.16 – Point-clés des entretiens réalisés à la ville de Fleury-les-Aubrais

	Entretien n°1	Entretien n°2	Entretien n°3	Entretien n°4
Personnes interrogées	M. Benhamou	Mme Poulain / Mme Lauret	M. Bourry	M. Chevallier
Date	11 mars 2014	25 juin 2014	9 juillet 2014	12 août 2014
Durée de l'entretien	1h05	1h30	1h	3h
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	DGS	Directrice des finances / directrice-adjointe des finances	Responsable Energie	Responsable Cadre de vie

En ce qui concerne les données secondaires, différents documents ont pu être collectés en interne, et en externe par le site Internet de la ville et par différents médias (voir tableau 2.17 ci-dessous).

Tableau 2.17 – Données secondaires collectées sur la ville de Fleury-les-Aubrais

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Fiches de suivi des temps de travail (service Cadre de vie) ; - Suivi des heures travaillées par mois et par sites (service Cadre de vie) ; - Calcul des coûts de revient, année 2004.	- Site Internet de la ville : www.ville-fleurylesaubrais.fr ; - Articles de presse (La République du Centre, Que Choisir ?) ; - Rapport d'observations définitives sur la gestion, Chambre Régionale des Comptes, 13 mars 2006 ; - Enquête « Energie et patrimoine communal » ADEME, 2012 ; - Rapport sur le développement durable, Chambre Régionale des Comptes, 14 février 2012.

2.3.2 Les finalités de la comptabilité de gestion à Fleury-les-Aubrais

La comptabilité de gestion est mise en place à Fleury-les-Aubrais depuis 2003-2004. L'implantation de l'outil de gestion a été réalisée avec l'aide d'une équipe d'universitaires de l'Université d'Orléans, la commune souhaitait un regard extérieur et un partenariat public-public lui semblait pertinent à cet effet.

Le point de départ de la démarche : la volonté de rendre compte au citoyen

La mise en œuvre d'une comptabilité de gestion s'insère dans une démarche plus globale d'évaluation des politiques publiques : « *alors nous on est partis sur la réflexion suivante en disant voilà on veut rendre des comptes au citoyen, on veut lui donner plus d'informations sur un certain nombre de politiques publiques qui sont menées, alors on va considérer l'habitant d'une collectivité* » (DGS). Dans cette réflexion, l'habitant est citoyen : la commune doit lui apporter les informations nécessaires sur les valeurs du service public (social, sport..) ; l'habitant est aussi contribuable en payant des impôts à la commune : celle-ci doit lui rendre des comptes sur ce qu'il paye et sur ce qu'il coûte ; et enfin l'habitant est également usager : la commune doit mesurer la qualité du service rendu. A partir de cela un travail sur les coûts s'avérait indispensable : « *donc il nous paraissait indispensable de travailler les coûts de*

revient, puisque les coûts de revient c'était une des pierres angulaires de notre système d'évaluation globale, donc on est partis sur les coûts de revient et là on s'est dit comment on va faire ? […] le faire tout seul, on ne savait pas, parce qu'il nous fallait un regard extérieur mais on n'avait pas le temps, et on s'est dit qu'un partenariat public-public ça serait intéressant et notamment avec la fac de gestion d'Orléans » (DGS).

La finalité initiale de la comptabilité de gestion à la ville de Fleury-les-Aubrais est donc le rendre compte aux citoyens / contribuables / usagers, un objectif de nature externe : la communication des coûts aux tiers. Néanmoins il semblerait que cet objectif ne soit pas encore atteint : « *alors c'est très éclairant, ça fait un peu peur, parce que quand on calcule ces coûts de revient on se dit "comment on va faire pour communiquer ?", du coup là-dessus on n'a jamais trop communiqué, nous on s'en est plus servi en interne* » (DGS). Pour le DGS la communication sur les coûts est difficile quand les autres collectivités ne s'y prêtent pas, et qu'il n'y a pas suffisamment de transparence sur la dépense publique pour que les usagers aient une bonne compréhension de ce qu'ils payent : « *ce que vous payez c'est tellement loin de la dépense, ça n'a rien à voir avec la dépense. Et donc rentrer dans une comptabilité analytique c'est pour pouvoir communiquer mais à condition qu'on ait en face de nous des gens très instruits sur la question, qui ont envie d'écouter et il faut beaucoup de temps pour ça. Il faut des années… et c'est de notre faute, le secteur public n'est pas assez transparent sur la dépense, il n'est pas assez lisible, pas assez pédagogique* » (DGS). Néanmoins de façon plus marginale pour certains services publics, la connaissance des coûts permet de répondre aux questions des usagers, notamment dans le cas de la restauration scolaire et de sa tarification, le coût d'un repas étant nettement supérieur au tarif payé par le plus fort quotient : « *comme on a un système de quotient familial, les gens qui ont un quotient supérieur ont l'impression de payer pour les autres, donc c'est intéressant d'avoir le coût pour leur indiquer que personne ne paye le coût, c'est le contribuable qui paye la différence* » (directrice-adjointe aux finances).

Une utilisation des coûts plus en lien avec des objectifs de nature interne

Faute de pouvoir communiquer sur les coûts, la ville a utilisé les coûts calculés en interne : « *ceci dit en interne c'est intéressant parce que ça nous permet de voir un petit peu comment on peut optimiser nos dépenses, comment on peut mutualiser… et puis ça permet aux élus de faire des choix, ce qui a été fait, grâce à cela on a pu réorienter un certain nombre d'activités, etc. grâce à ces coûts de revient* » (DGS). Ainsi la comptabilité de gestion peut aider à choisir le mode d'administration d'une activité, régie ou délégation, mais le coût n'est pas le principal

critère guidant le choix politique : « *on parlait de la citoyenneté et des valeurs du service public, je crois que ce qui est important c'est de savoir ce qu'une collectivité doit garder dans le giron public et ce qu'elle peut concéder. Ce n'est pas que des questions de coûts. Ce sont des questions de valeur* » (DGS). Les coûts peuvent aider à faire des choix politiques, mais ce n'est pas le critère primordial : « *le coût est un élément de réflexion parmi d'autres, sur la pertinence du service, sur son contenu… C'est un élément de réflexion, pas plus* » (directrice-adjointe aux finances).

2.3.3 Le système de comptabilité de gestion utilisé

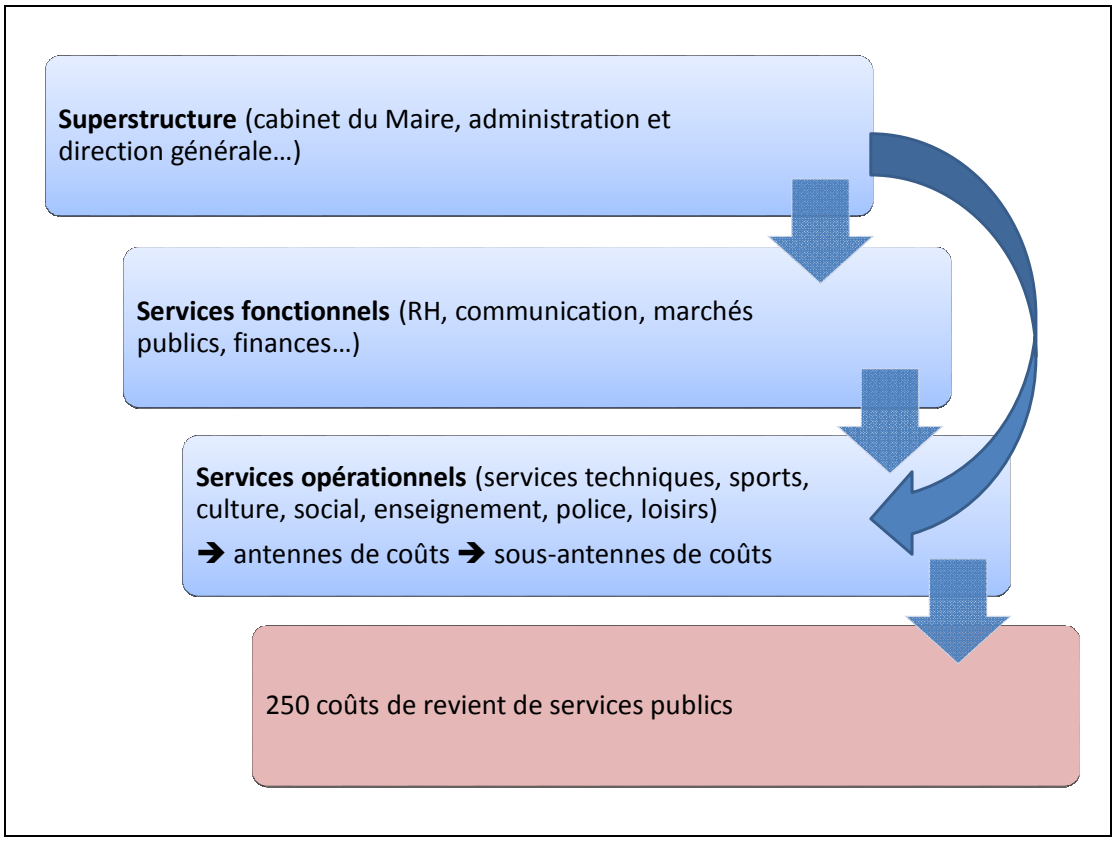
Le système a été initié en 2003 et a été opérationnel en dix-huit mois. La convention signée avec l'Université d'Orléans a permis à la collectivité de s'appuyer sur l'expérience d'universitaires, Dominique Bessire et Pascal Fabre, et d'étudiants de master (stagiaires et apprentis). Le choix de la méthode de calcul de coûts s'est porté sur des coûts complets.

Un système global en coûts complets

L'architecture de calcul et d'analyse des coûts s'appuie sur l'organisation fonctionnelle de la collectivité et sur les grandes directions, ce qui a permis de définir des centres de coûts (appelés ici antennes de coûts). L'architecture générale comprend trois niveaux : la superstructure (direction générale et élus), les services fonctionnels (ou services support, tels que finances, ressources humaines..) et les services opérationnels (globalement les services à la population). Pour chaque antenne de coût, il faut définir le montant des charges directes et indirectes qui la concerne. C'est la détermination des charges indirectes qui est la plus délicate, celles-ci proviennent : de la direction qui supervise l'antenne, des services fonctionnels qui l'appuient et de la superstructure qui agit au nom de la collectivité. Pour répartir les charges indirectes sur chaque antenne de coût une démarche en cascade a été adoptée (voir figure 2.08 ci-dessous) : chaque niveau (ou étage) doit intégralement se répartir sur le niveau suivant. Cette répartition se fait en deux temps : tout d'abord la superstructure, qui supervise tous les services de la mairie, ne doit pas se répartir exclusivement sur les services fonctionnels, la première répartition englobe donc également les services opérationnels ; ensuite, une fois les charges de la superstructure réparties, les charges indirectes des services fonctionnels peuvent se déverser sur les services opérationnels, puis sur les antennes et sous-antennes. Par exemple pour le service fonctionnel « loisirs », celui-ci est découpé en antennes correspondant aux différents

sites, puis chaque site est découpé en sous-antennes (centre de loisirs, restauration, hébergement…).

Figure 2.08 – L'architecture générale de calcul et d'analyse des coûts, d'après « Calcul des coûts de revient, année 2004 »



Afin de pouvoir répartir intégralement les charges indirectes la définition de clés de répartition est nécessaire. Comme le choix a été fait de répartir l'ensemble des charges la méthode retenue répartit toutes les lignes de charges du compte administratif, autrement dit chaque ligne de compte bénéficie d'une clé de répartition (par exemple les frais de téléphonie fixes se répartissent au prorata du nombre de postes téléphoniques).

Lors de l'analyse de l'organisation fonctionnelle, des mécanismes de prestations internes ont été mis à jour (par exemple le service fonctionnel « police municipale » a une antenne « sécurité des écoles »). Pour chaque antenne effectuant des prestations pour d'autres, il a fallu déterminer un coût hors prestations internes et des indicateurs pour ventiler ces prestations (par exemple nombre d'heures, nombre de véhicules..). Néanmoins en raison d'informations parfois insuffisantes, toutes les prestations internes n'ont pas pu être ventilées.

Au final, la méthode permet d'obtenir des coûts de revient par antenne (voire parfois par sous-antenne) et des coûts de revient unitaires par type de service public. Environ 250 coûts ont ainsi

pu être calculés à partir du compte administratif 2004. L'exemple ci-dessous (voir figure 2.09 page suivante) montre un extrait de la matrice de calcul des coûts pour trois antennes du département culture, ainsi que le calcul des coûts de revient unitaires en découlant.

Figure 2.09 – Matrice de calcul de coûts pour le département de la culture (extrait) – Source : « Calcul des coûts de revient, année 2004 »

Antennes Charges	Ecole de musique	Ecole de danse	Diffusion
Charges directes			
Consommations extérieures			
Frais de personnel			
Amortissements			
Subventions			
Charges diverses			
TOTAL			
Prestations internes			
Services techniques			
Enseignement			
Police			
TOTAL			
Départements opérationnels			
Direction et encadrement			
TOTAL			
Directions fonctionnelles			
Finances			
Ressources humaines			
Informatique			
Reprographie			
Marchés publics			
TOTAL			
Superstructure			
Direction générale			
Elus			
TOTAL			
TOTAL	X	Y	

Coût école	X	Y
Nombre d'élèves	n	n
Coût par élève	x	y

Selon l'équipe universitaire, les coûts calculés en 2005 pouvaient garder leur pertinence pendant quatre ans avant d'être actualisés.

Les difficultés rencontrées dans la mise en œuvre du système

Le projet a donc été mené par les étudiants stagiaires et apprentis sous l'encadrement de la direction générale ; et au niveau de chaque service le projet était relayé par chaque directeur et ses cadres. Le projet a été mené à son terme par les étudiants mais ceux-ci n'ont pas eu le temps de présenter leur travail dans le détail aux services concernés : « *ils [les étudiants] ont terminé leur travail un peu sur les chapeaux de roues, le résultat final nous a été livré l'apprenti devait partir, ils n'ont pas pu vraiment le présenter eux-mêmes et ça, ça a vraiment manqué* » (directrice des finances). Et lorsque les services opérationnels ont pris connaissance du document final (élaboré par les étudiants) le personnel a difficilement adhéré aux résultats proposés : « *une des limites c'est que les services n'ont pas été suffisamment associés aux calculs de leurs coûts dans le détail pour s'y retrouver. Ils ont achoppé sur plein de questions, on ne comprenait pas bien comment le coût était venu là, de quoi il était fait, et ça, ça a gêné dans l'appropriation, ça a été un aspect un peu négatif pour les services* » (directrice-adjointe aux finances). Pour le DGS la réussite du projet, au-delà des aspects techniques, était aussi conditionnée par la nécessité d'impliquer les personnels à tous les niveaux : « *c'était plutôt la conduite du projet avec l'implication de tous, à tous les niveaux… Parce que, quand on sort un document [le rapport sur les coûts] comme cela, moi je suis directeur de la bibliothèque, je vais tout de suite à la bibliothèque "comment ils ont calculé ça ? Moi je n'ai pas ça, je ne suis pas d'accord". Donc si on n'a pas associé le personnel de la bibliothèque à leurs coûts de revient et qu'ils tombent là-dessus, qu'ils ne comprennent pas, qu'ils ne sont pas d'accord, ils ne sont même pas informés des clés de répartition, c'est une catastrophe, on crée le contraire de ce qu'on veut faire. Donc c'était ça qui était compliqué : de n'oublier personne* » (DGS).

Un autre problème s'est posé par la suite, celui de l'actualisation des coûts. A la base les coûts calculés en 2005 sont des coûts annuels et devaient être recalculés quatre ans après selon les préconisations de l'équipe universitaire. Or lorsque la direction des finances a voulu reprendre le calcul des coûts, elle n'a eu tout d'abord pas le temps de le faire ; puis, en voulant reprendre le calcul en 2013 d'autres projets sont devenus plus prioritaires (baisse des dotations, dématérialisation..) et le calcul des coûts a été suspendu. De plus la direction s'est aperçu que ceux-ci ne correspondaient plus vraiment à l'organisation actuelle : « *aujourd'hui on a la matrice, on a l'outil, on a le savoir-faire en interne même si on manque de temps et on va chercher là où on a besoin mais en même temps il y a une telle évolution des services que cette organisation-là ne peut plus être la même que celle d'aujourd'hui… en dix ans les services ont évolué. Donc les regroupements sont un peu différents. On a en tête le squelette et il faut*

l'actualiser, on sait faire, après c'est un problème de temps, il faut prendre des stagiaires… » (DGS). Les calculs de coûts ne sont plus à jour et ne correspondent plus à l'organisation, par exemple depuis 2005 un centre culturel a été construit, et pour celui-ci la mairie ne dispose d'aucun coût.

Une approche par le bas néanmoins présente avec le service Cadre de vie

Selon la direction des finances le système de calcul de coûts complets se superpose parfois avec les propres calculs de coûts de certaines directions opérationnelles. L'exemple le plus représentatif est celui du service Cadre de vie qui englobe les espaces verts, les espaces verts sportifs, la propreté et la gestion des déchets en concertation avec l'Agglo. Pendant une longue période l'organisation du service a permis le calcul d'indicateurs extracomptables et de coûts directs, avant qu'un changement de logiciel ne fasse perdre toutes les données et provoque l'arrêt de cette démarche.

Le calcul de coûts directs s'appuyait sur le comptage systématique des heures passées ; chaque agent devait comptabiliser sur une fiche journalière, pour chacune de ses tâches, le nombre d'heures de travail ainsi que le lieu où la tâche est effectuée. Ensuite la fiche était saisie informatiquement. Les tâches et les sites de travail faisaient l'objet d'un codage pour la saisie informatique, par exemple pour les tâches : « arrosage », « balayage voirie », « tonte », « taille - élagage », etc… ; de la même façon les sites de travail ont été codés (« serres municipales », « square », « monument aux morts », etc..). Le système utilisé permettait donc, par ces indicateurs extracomptables (nombre d'heures) de suivre la consommation de ressources générée par chaque activité. Pour certaines, un coût pouvait être calculé : par exemple, le service Cadre de vie calculait le coût direct annuel d'une balayeuse en additionnant le coût des fluides, le coût des pièces détachées et le coût du nombre d'heures d'utilisation. Pour cet exemple cela pouvait permettre de faire des comparaisons avec le coût d'une délégation de service public.

Le service Cadre de vie a la particularité de n'avoir pas de bénéficiaires identifiés pour la plupart de ses prestations de services, quel peut être alors l'intérêt de mesurer la consommation de ressources puisqu'il n'y a pas de tarification à l'usager ? Selon la direction des finances, le service a mis en place ce système pour montrer à la direction générale et aux élus qu'il ne se désintéressait pas des aspects financiers liés aux coûts de ses activités. Pour le responsable du service Cadre de vie, il s'agit aussi de justifier l'existence du service et de ses activités aux élus en démontrant que le service n'a pas un coût trop important. Il s'agit d'une préoccupation commune aux responsables d'espaces verts qui, depuis longtemps, se regroupent en

associations afin de partager leur expérience, notamment sur le prix de revient des espaces verts. Pour la région Centre-Val-de-Loire il existe l'Association Régionale pour le Fleurissement et l'Embellissement des Communes, et au niveau national les associations Hortis et Plante & Cité.

Les démarches efficientes complémentaires à la comptabilité de gestion

La première finalité de la comptabilité de gestion à Fleury-les-Aubrais est le rendre compte, et non l'efficience, le coût n'étant qu'un élément parmi d'autres dans l'appréciation de la pertinence du service rendu. Néanmoins face à la montée de la contrainte financière la direction générale a développé des outils financiers afin de mieux gérer la collectivité : « a*ujourd'hui on a des analyses financières beaucoup plus fines qu'il y a vingt ans, aujourd'hui on sait exactement où on en est. On a des prospectives jusqu'à 2016, 2017, 2018… On a des outils aujourd'hui qui nous permettent de mieux travailler. Après au niveau analytique, tout le monde n'a pas besoin de la même comptabilité analytique… on a 200 métiers…* » (DGS).

Comme nous l'évoquions plus haut, un technicien a été recruté en 2013, en tant que responsable du secteur énergie, afin d'effectuer un bilan énergétique de la ville ; l'objectif est clairement de réaliser des économies d'énergie en réduisant les quantités consommées (alors que les prix de l'énergie continuent à augmenter). Un bilan énergétique de la commune a été réalisé avec l'aide d'un bureau d'études : le diagnostic de chaque bâtiment (environ 72 sur 47 sites, et 60 000 m^2 chauffés) a été effectué avec analyse des coûts et proposition de travaux d'isolation. Le responsable énergie a pour mission d'analyser les consommations et de proposer des actions : « *rien que la recherche des contrats voir si ils sont bien adaptés, on a vu des erreurs de facturation sur plusieurs années et rien que ça, ça nous fait des économies. Par exemple sur l'eau on avait un terrain de tennis qui était assujetti à la taxe d'assainissement alors qu'on n'aurait pas dû la payer vu qu'il y a seulement de l'arrosage. On a demandé un remboursement sur quatre ans et ça nous a fait 7 000 euros d'économies, juste parce qu'il y avait une erreur au niveau du contrat* » (responsable énergie). Le responsable énergie met également en place des outils de suivi et de mesure des consommations de ressources : « *pour chaque bâtiment on a une feuille [Excel] avec les consommations d'eau, de gaz, d'électricité, etc… On peut en tirer des ratios : dépenses d'énergie au m^2, conso eau froide au m^2, puis les comparer aux ratios de l'ADEME* » (responsable énergie).

2.3.4 Synthèse et faits marquants

L'avantage du système de comptabilité de gestion mis en place à Fleury-les-Aubrais est qu'il a produit des coûts détaillés sur les prestations de la collectivité, mais l'inconvénient majeur est que la maintenance des coûts est difficile lorsqu'un système complexe en coûts complets est mis en œuvre. Cette mise à jour des coûts prend du temps, et nécessite un personnel formé et maîtrisant le système. Or lorsque le système est mis en place par des tiers, la transmission du savoir-faire est importante et le personnel en place a plus de difficultés à s'approprier la méthode et à la faire vivre.

Ce type de situation a engendré au final une approche « mixte », c'est-à-dire la coexistence d'une approche par le haut (avec le système global en coûts complets) et une approche par le bas (des calculs de coûts décentralisés dans les services). En effet le système global génère des coûts complets pour tous les services opérationnels, mais certains d'entre eux (comme le service Cadre de vie) ont été amenés à calculer leurs propres coûts pour légitimer leur existence (comme nous l'avons vu plus haut). L'intérêt de cette approche déconcentrée est que la collectivité peut disposer plus facilement d'indicateurs de consommation de ressources (au niveau de l'énergie également) pour l'aider à piloter son activité car les coûts complets, comme nous l'avons vu précédemment, sont plus difficilement mobilisables.

2.4 La commune d'Olivet (cas n°4)

Olivet, avec 20 196 habitants (au 1er janvier 2013 selon l'INSEE), est la troisième commune la plus importante de la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire, c'est aussi la troisième ville du département du Loiret.

2.4.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

Olivet est une ville située au sud de l'agglomération orléanaise qui se caractérise par son habitat pavillonnaire. La ville bénéficie d'axes de communication stratégiques (nationale 20, autoroute A71) et de la proximité de pôles économiques et universitaires, éléments attractifs pour les entreprises.

Olivet emploie 391 agents (au 1er janvier 2014) et est organisée en quatre pôles d'activités depuis mi-2013 : ressources et qualité, développement urbain et économique, cadre de vie et

proximité, et services à la population (voir **ANNEXE 2.09 - Organigramme de la ville d'Olivet** p. 400). Auparavant la mairie comportait dix-huit services rattachés à la direction générale. Depuis 2007, la mairie est certifiée ISO 9001 version 2000, avec l'objectif d'améliorer la qualité du service rendu, tout en optimisant les énergies du personnel. Olivet est une des premières collectivités à avoir initié cette démarche en 2005, et apparaît comme une ville pilote en France en ce qui concerne le référentiel choisi, la norme ISO 9001 (plus usitée dans les entreprises).

La ville dispose d'un budget annuel de 38,49 millions d'euros (pour 2014) dont 26,77 pour la section de fonctionnement et 11,72 pour la section d'investissement. La réduction de la dotation globale de fonctionnement et les dépenses générées par la modification des rythmes scolaires a incité la ville à adopter des mesures d'économies. Dans ce but, Olivet a adhéré en septembre 2014 à la centrale d'achat territoriale Approlys (avec plus de 400 adhérents, la centrale permet la mutualisation des achats dans de nombreux segments comme la flotte automobile, la fourniture d'énergie, les produits d'entretien, les fournitures de bureau, informatique, etc.). La ville est faiblement endettée et a la volonté de poursuivre son désendettement, son en-cours s'élève à environ 15 millions d'euros fin 2014 et représente un taux d'endettement de 0,55[39].

La ville a plutôt tendance à privilégier la délégation de services publics à la régie ; les principaux services délégués sont l'eau, la gestion du camping, la gestion des accueils de loisirs pour les enfants, et les deux piscines municipales.

Les données qualitatives recueillies

En termes de données primaires, trois entretiens ont pu être réalisés avec cinq personnes de la ville d'Olivet : quatre fonctionnaires territoriaux et un élu (voir tableau 2.18 ci-dessous).

[39] Taux d'endettement = en-cours dette / recettes réelles de fonctionnement.

Tableau 2.18 – Point-clés des entretiens réalisés à la ville d'Olivet

	Entretien n°1	Entretien n°2	Entretien n°3
Personnes interrogées	Mme Rogel	Mme Portier	M. Pellé / M. Viard / Mme Genest
Date	20 janvier 2014	20 janvier 2014	12 mars 2014
Durée de l'entretien	1 heure	40 minutes	1h25
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Contrôleur de gestion	DGA Services à la population	Maire-adjoint aux finances / DGA Ressources et qualité / Directrice des finances

En ce qui concerne les données secondaires, différents documents ont pu être collectés en interne, par le site Internet de la ville et par les médias (voir tableau 2.19 ci-dessous).

Tableau 2.19 – Données secondaires collectées sur la ville d'Olivet

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Mémoire d'apprentissage de Claire Malon (communiqué par le Directeur Général des Services).	- Site Internet de la ville d'Olivet : www.olivet.fr ; - Articles de presse (La République du Centre, La Gazette) ; - Rapport de fin de mission du 30 juin 2010 de Dominique Bessire et Pascal Fabre : « Conception d'une architecture de calcul et d'analyse des coûts pour la ville d'Olivet ».

Le contrôle de gestion à la ville d'Olivet

Un poste de contrôleur de gestion a été créé en 2012 pour reprendre, et continuer de façon pérenne, l'analyse des coûts car auparavant celle-ci était effectuée par des stagiaires ou des apprentis. En 2010-2011, un contrat de recherche avait été signé avec l'université d'Orléans et une apprentie en master Management Public Local eut pour mission de mettre en place une

comptabilité analytique à partir des données de l'année 2009, avec l'aide de deux stagiaires du même master, et sous l'encadrement de deux universitaires, Dominique Bessire et Pascal Fabre, concepteurs de l'architecture de calcul des coûts.

Actuellement le contrôleur de gestion est rattaché au service des finances et de la commande publique (faisant partie du pôle « ressources et qualité ») ; et le contrôleur de gestion a essentiellement pour mission de faire vivre le système d'analyse des coûts, en réalisant les calculs de coûts en fonction des besoins des services.

A la date des entretiens (début 2014), il n'y avait pas d'outils de contrôle de gestion mis en place qui seraient complémentaires à la comptabilité de gestion, comme des tableaux de bord par exemple.

2.4.2 Les finalités de la comptabilité de gestion à la ville d'Olivet

La comptabilité de gestion a été introduite en 2009 à la mairie d'Olivet à l'initiative d'un élu, maire-adjoint aux finances. Celui-ci a voulu transposer l'expérience menée dans une autre commune de l'agglomération, Fleury-les-Aubrais, où il était élu au moment de l'implantation de la comptabilité de gestion.

Les objectifs initiaux (à la mise en place)

Lors de la mise en place du système calqué sur celui de Fleury-les-Aubrais, les objectifs sont de pouvoir valoriser les activités, les optimiser, et de façon plus générale faire évoluer la ville : « *quand je suis arrivé à Olivet je l'ai mis en place pour valoriser les activités puisque l'étude des coûts c'est pour valoriser les activités, optimiser et puis en fonction de cela faire évoluer la ville* […] *Et puis optimiser les choses, voilà, et puis faire prendre conscience aux gens que l'ensemble a un coût, et puis la deuxième chose c'est la communication avec l'usager c'est-à-dire… celui qui vote lorsqu'il vous critique sur telle ou telle chose d'avoir des arguments pour lui dire "telle activité ça coûte"* » (maire-adjoint aux finances). Le rapport de fin de mission des deux universitaires rappelle le contexte initial du projet : « *le projet de la ville d'Olivet s'inscrit dans une démarche de sensibilisation à la dépense publique. La culture de service public est présente, mais les outils de gestion qui permettraient de faire le lien avec la dépense publique sont aujourd'hui insuffisants* » (p. 6). La possibilité de communiquer les coûts aux usagers est donc aussi un objectif à ce moment-là. Des informations sur les coûts sont également jugées nécessaires pour une meilleure connaissance de l'administration par les élus : « *l'étude des coûts ici à Olivet c'est déjà un outil d'information pour les élus, savoir à peu près,*

à peu près où ils vont, en tout cas est-ce qu'il y a une explosion des dépenses ? Ça c'est déjà dans un premier temps à but d'information, pour mieux connaître leur administration » (contrôleur de gestion).

Les objectifs actuels de la comptabilité de gestion

Quatre ans après la mise en place de la comptabilité de gestion, les objectifs ont évolué et ils peuvent se décomposer en objectifs de nature interne et en objectifs de nature externe.

Pour le contrôleur de gestion, les objectifs internes sont l'aide au pilotage des activités, la correction de dysfonctionnements : « *cela permet aussi de corriger certains dysfonctionnements, enfin pas forcément dysfonctionnements en tant que tels mais plutôt des anomalies ou des choses où on se dit "tiens pourquoi là le coût explose alors que là dans telle autre structure le coût n'explose pas"* », et l'arbitrage entre régie et délégation dans une certaine mesure. Pour le maire-adjoint aux finances il est toujours important de pouvoir disposer d'un outil mesurant le coût des activités : « *on sait combien coûte réellement une activité, ce qui permet de savoir si on doit continuer ou si on doit l'arrêter surtout dans les centres de loisirs, les activités évoluent tellement vite que ce qui est vrai aujourd'hui ne l'est plus deux ans après…* […] *pouvoir répondre aux questions internes sur combien coûte un élève, combien coûte telle activité, on n'avait jamais une vraie réponse alors que maintenant le service des finances est en capacité de répondre aux questions* ». Pour la DGA des Services à la population, un des objectifs de la comptabilité de gestion est de pouvoir aider à la tarification des services publics industriels et commerciaux (SPIC) : « *c'est vrai pour tous les SPIC - les services publics industriels et commerciaux - en fait normalement là on tombe dans le champ de la concurrence et on ne peut pas faire ce qu'on veut avec les prix, et là pour le coup il faut calculer le coût de revient, et c'est à partir du coût de revient qu'après la collectivité établit son tarif* ».

Pour les objectifs externes, l'accent est mis sur la communication avec les partenaires (associations) et les organismes extérieurs. Pour le contrôleur de gestion, les coûts permettent de pouvoir échanger et négocier avec la Caisse d'Allocations Familiales : « *l'étude des coûts est aussi utile en cas de contrôle, justement de cet organisme puisque ça permet de répondre à certaines dérogations, de justifier nos chiffres, de pérenniser aussi certaines recettes* ». Pour la DGA des services à la population la comptabilité de gestion a également un rôle de communication : « *je pense que c'est aussi un outil de communication, entre services, pour la population, pour des organismes financeurs... là ce que je viens de dire pour la petite enfance typiquement ce sont les coûts consolidés que nous demande la CAF...* ». La communication

avec les usagers, objectif au moment de la mise en place du système, est beaucoup moins d'actualité : « *aujourd'hui il y a plus eu une communication par rapport aux partenaires, aux financeurs, que véritablement au niveau des usagers...* » (contrôleur de gestion).

2.4.3 Le système de comptabilité de gestion utilisé et les résultats obtenus

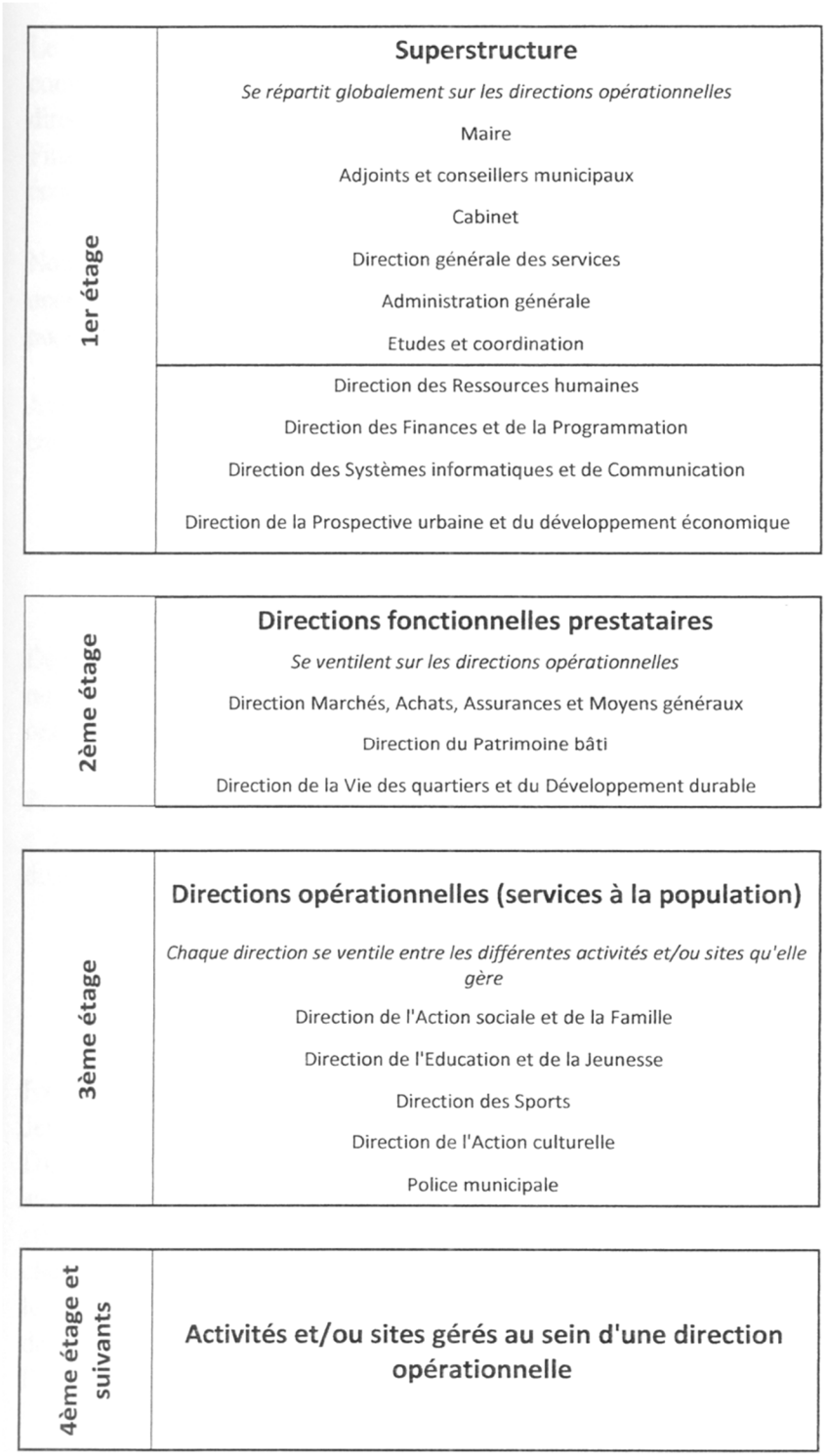
L'implantation du système date de 2010 (pour les premiers résultats sur le compte administratif 2009), et est donc assez récent ; celui-ci n'a pas connu d'évolution majeure à ce jour, même si le système pose question comme nous le verrons par la suite. La conception de l'architecture de calcul et d'analyse des coûts a donc été réalisée dans le cadre d'un contrat de recherche par deux universitaires ; la mise en œuvre a ensuite été confiée à une apprentie et deux stagiaires de master 2.

Un système de calcul en coûts complets

L'approche utilisée est par le haut car le système de calcul a été mis en place par la direction des finances pour couvrir toute l'organisation. La méthode utilisée est un calcul de coûts complets avec une répartition-type des charges indirectes et un découpage de l'organisation en centres d'analyse.

La modélisation de l'organisation a conduit à la détermination de quatre étages de calculs (voir figure 2.10 ci-dessous). A cette époque, la mairie était organisée en cinq directions fonctionnelles d'appui et de support (ressources humaines, finances, systèmes d'information et communication, marchés achats assurances et moyens généraux, et patrimoine bâti), huit directions opérationnelles (action sociale, éducation-jeunesse, sports, action culturelle, police municipale, vie des quartiers et développement durable, prospective urbaine et développement économique, et études et coordination) et une « superstructure » (élus, cabinet du maire, direction générale des services, administration générale et communication). Les déversements successifs de charges permettent au final l'obtention d'un coût chargé par service opérationnel et par centre d'analyse. Le choix a été fait de ne pas prendre en compte les dépenses d'investissement, car l'objectif est d'obtenir le coût de fonctionnement des services fournis par la commune.

Figure 2.10 – Architecture générale – Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010)



Le premier étage - la superstructure - doit se déverser sur les directions opérationnelles, en tenant compte de certains retraitements comme l'extraction de dépenses correspondant à des

services fournis directement à la population (ex : état-civil), et l'extraction de dépenses imputables sans ambiguïtés à des directions opérationnelles. Comme aucune clé de répartition pertinente et satisfaisante ne peut être trouvée, les concepteurs ont proposé de répartir les charges de superstructure soit au prorata des effectifs de chaque direction opérationnelle, soit par parts égales (1/5 sur chaque direction), soit au prorata des coûts directs de chaque direction ou soit en fonction de coefficients définis par l'équipe municipale. Les concepteurs préconisent alors la répartition au prorata des effectifs. Le deuxième étage concerne les directions fonctionnelles, celles-ci n'œuvrent pas directement pour les usagers mais fournissent des prestations aux différentes directions. Une analyse détaillée a dû être effectuée pour déterminer la ventilation des dépenses entre les différentes directions ou activités. Le tableau 2.20 ci-dessous prend l'exemple de la direction de la vie des quartiers et du développement durable pour montrer les modes d'imputation possibles.

Tableau 2.20 - Architecture de calcul des coûts et modes d'imputation sur les différentes directions pour la Direction de la Vie des quartiers et du Développement durable – Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010)

Intitulé	Nature de l'activité	Clés de répartition retenues
ESPACES VERTS		
Serres municipales	Prestataire	Inutile : calcul d'un coût global
Entretien des espaces verts	Prestataire	Inutile : calcul d'un coût global
ENTRETIEN DE LA VOIRIE		
CTM VOIRIE PROPRETÉ FÊTES ET CÉRÉMONIES		
Fêtes et cérémonies (et déménagements)	Prestataire	Suivi des temps
Propreté		
DÉMOCRATIE ENVIRONNEMENT	Opérationnel	

Le troisième étage - les directions opérationnelles - sert véritablement au calcul des coûts relatifs aux activités (et/ou sites). Des entretiens ont été menés avec les responsables de chaque direction opérationnelle afin d'estimer le temps passé à chaque activité, ce qui permettra de ventiler les dépenses de direction et d'administration entre les différentes activités (et/ou sites

opérationnels). Le tableau 2.21 ci-dessous montre des exemples d'unités d'œuvre retenues et de coûts calculés pour le pôle petite enfance.

Tableau 2.21 - Architecture de calcul des coûts, modes d'imputation sur les différentes directions et coûts à calculer pour la Direction de l'Action sociale et de la famille (extrait) - Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010)

Intitulé	Nature de l'activité	Unité d'œuvre pour le calcul des coûts unitaires (en données annuelles pour 2009)	Coûts à calculer
DIRECTION DE L'ACTION SOCIALE ET FAMILIALE	**OPÉRATIONNELLE**	**NB D'HABITANTS**	**COÛT GLOBAL DE L'ACTION SOCIALE ET FAMILIALE**
Services communs de direction et d'administration	Structure		Coût global à ventiler entre le pôle Petite enfance et le pôle social, puis aux différents niveaux
Pôle petite enfance	**Opérationnelle**		**Coût global du pôle petite enfance**
Crèche familiale Les polissons	Opérationnelle	Nb de journées enfant	Coût global de la crèche et coût / journée enfant
Halte-garderie du Moulin	Opérationnelle	Nb d'heures de garderie et/ou Nb de gardes	Coût global de la halte-garderie et coût de l'heure de la garderie ou de la garde
Pôle social	**Opérationnelle**		**Coût global du pôle social**
Action sociale de la ville en propre	Opérationnelle		Coût global de l'action sociale de la ville en propre
CCAS (en net)	Opérationnelle		Coût global du CCAS

Le quatrième étage - activités et/ou sites opérationnels - permet le calcul des coûts des services rendus à la population. La structure du coût d'une activité ou d'un site se présente selon le principe du « mille-feuille » (voir tableau 2.22 ci-dessous).

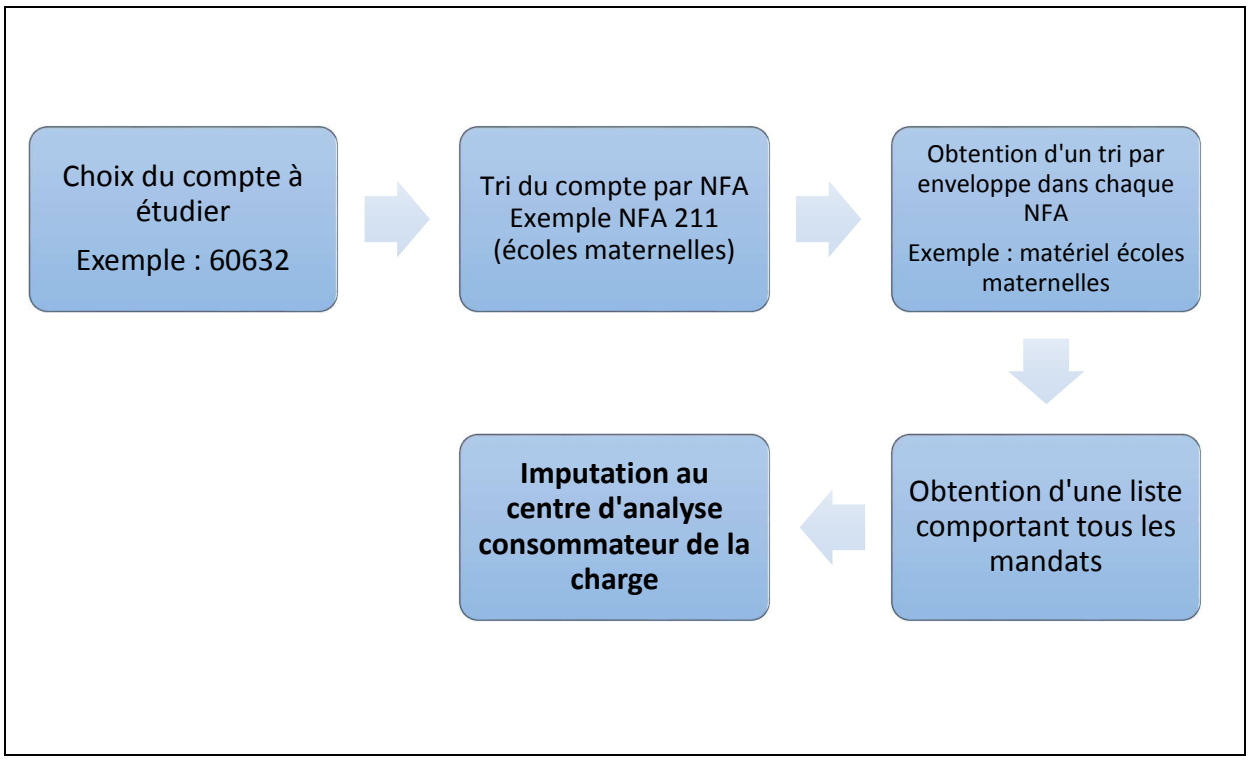
Tableau 2.22 – Le « mille-feuille » des coûts – Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010)

Modèle générique	Exemple pris à la Direction de l'Action culturelle, section adultes des bibliothèques
(1) Coût direct de l'activité ou du site avant prestations internes et consommations à répartir	Charges de personnel, achat de livres…
(2) Consommations à répartir	Eau, électricité…
(3) Prestations internes reçues	Ménage, entretien, réparations…
(4) Coût direct de l'activité y compris prestations internes et consommations : (1) + (2) + (3)	
(5) Quote-part éventuelle de la structure de direction et d'administration de l'activité ou du site concerné	Quote-part du coût de l'équipe d'administration et de direction des bibliothèques
(6) Quote-part de la structure de direction et d'administration de la direction opérationnelle considérée	Quote-part du coût de l'équipe d'administration et de direction de l'Action culturelle
(7) Coût indirect hors superstructure : (5) + (6)	
(8) Coût complet hors superstructure : (4) + (7)	
(9) Quote-part de la superstructure	
(10) Coût complet : (8) + (9)	

De façon générale, la répartition des charges a été facilitée par la Nomenclature Fonctionnelle Administrative (NFA) qui permet d'attribuer un code à chacune des activités de la mairie, code repris informatiquement lors de la saisie des factures. Le logiciel ASTRE a ensuite permis d'extraire pour chaque compte les charges relatives aux différentes activités.

Plus globalement, la démarche d'imputation a été la suivante selon le schéma ci-dessous :

Figure 2.11 – Schéma méthodologique d'analyse des données comptables – Source : mémoire d'apprentissage de Claire Malon (juillet 2011)



Pour les charges ne pouvant pas être imputées aux centres d'analyse avec cette méthode, des discussions avec les directeurs de services ont été nécessaires afin de déterminer des clés de répartition. Par exemple, le directeur des Sports a choisi de répartir les charges communes aux équipements sportifs en fonction de la surface des salles de sport.

Parallèlement à ce travail réalisé par l'apprentie, deux stagiaires, pendant trois mois, ont procédé respectivement à l'analyse de la masse salariale et à l'analyse de la consommation de fluides. Ensuite, une fois cette répartition primaire effectuée, les charges de la superstructure et des directions fonctionnelles peuvent se déverser au niveau des autres directions fonctionnelles (Marchés, assurances, achats et moyens généraux, Vie des quartiers et développement durable, et Patrimoine bâti) et des directions opérationnelles (voir figure 2.10 plus haut).

Une « maintenance » des coûts difficile

Le système a donc été mis en place en 2010 dans le cadre d'un contrat avec l'Université. Des apprentis et des stagiaires ont mis en place le système et l'ont ensuite successivement fait vivre. Mais après quelques années il s'est avéré nécessaire d'avoir en permanence une personne dédiée sur cet outil. En effet, le fait d'avoir chaque année une personne nouvelle qui reprenait

en charge l'étude des coûts posait des difficultés en termes de suivi, « *je me suis aperçu qu'il y avait beaucoup de choses qui ne convenaient pas, qui étaient faites de cette manière-là parce que les personnes ne connaissaient pas suffisamment la structure… même si c'est un travail de très grande qualité, mais les personnes n'avaient pas le recul nécessaire pour dire que parfois les gens disent des choses parce qu'elles pensent qu'on attend ça d'elles, mais ça ne correspond pas forcément à la réalité… C'est ça aussi la complexité des choses* » (contrôleur de gestion).

La méthode choisie – calcul de coûts complets avec répartition-type des charges indirectes – semble poser problème pour l'actualisation des coûts. Des pourcentages de répartition ont été définis à partir d'une analyse approfondie des charges de l'année 2009, et ces pourcentages ont été appliqués pour les coûts calculés en 2010, 2011 et 2012. Pour le contrôleur de gestion, le risque est d'avoir des résultats faux : « *et puis c'est vrai aussi qu'il y a aussi un lourd temps passé à essayer de voir la fiabilité des données. Je me suis aperçue que pour certaines études des coûts les éléments qui étaient recueillis n'étaient pas des données fiables […] donc en fait dans l'absolu c'est très perfectible comme méthode... et je me pose la question de savoir comment est-ce qu'on pourrait faire pour avoir des dépenses qui correspondent mieux à la réalité parce que ce calcul là si on le garde ad vitam aeternam on aura forcément des données qui sont complètement fausses...* ». La méthode est donc jugée assez lourde et complexe par le contrôleur de gestion, « *c'est que là pour l'instant moi je vois les failles de ce système-là, qu'après la difficulté c'est qu'on a aussi une contrainte de temps pour actualiser l'étude des coûts et que c'est vrai aussi que l'année dernière j'ai perdu énormément de temps à comprendre la manière dont ça a été fait* ». Ce constat est partagé par la directrice des finances : « *et c'est vrai que c'est très lourd, et ce n'est pas un outil très facile à manipuler. Et ce n'est pas réactif par rapport – aujourd'hui on travaille beaucoup sur une réforme des rythmes scolaires – et aujourd'hui on n'a pas la réactivité souhaitée avec cet outil. Et lorsque l'on compare avec ce qui se met en place aujourd'hui dans d'autres collectivités, on s'aperçoit qu'on n'a pas forcément choisi la solution la plus facile et la plus réactive en termes de méthode, de coûts complets, etc…* »

Des réticences de la part du personnel

Aux difficultés évoquées précédemment s'ajoutent les réticences et résistances du personnel. Le contrôleur de gestion a constaté qu'il était parfois difficile d'obtenir les informations nécessaires pour l'étude des coûts : « *aujourd'hui j'essaye petit à petit de faire ma place, de travailler en collaboration avec les services, bon le problème c'est d'arriver dans les services*

avec l'étiquette "contrôleur de gestion", il y a beaucoup de réticences et de méfiance, et je n'ai pas forcément toutes les informations que je souhaite… ». La directrice des finances constate qu'il n'y a pas d'appropriation de la part du personnel : « *bon ça permet au moins d'avoir quelque chose qui est comparable d'année en année, pour autant on s'aperçoit que les services ne se le sont pas approprié et donc c'est une des difficultés, ça nous fait plaisir c'est bien ça existe, mais ce n'est pas approprié auprès des services…* ». L'outil ne semble pas perçu comme utile à leur gestion pour les responsables de services opérationnels, qui se détournent donc de l'outil : « *pour les managers ça devrait être un outil de travail ; quand ils réfléchissent à leur organisation ils devraient savoir, par exemple sur le ménage et le choix en régie ou non suivant la pyramide des âges. Je dois avoir le bilan social, le calcul des coûts, combien me coûte le ménage depuis trois, quatre ans, et demain je propose une décision* » (DGA Ressources et qualité).

Une appropriation difficile par les élus

C'est le constat fait par le maire-adjoint aux finances : « *la grande difficulté de ce travail c'est que les élus ne se l'approprient pas… […] Ici les élus ne se sont pas approprié, beaucoup ont contesté le résultat final. Chacun a voulu mettre sa patte dans le dossier, donc là le problème pour les fonctionnaires il est là, ici les difficultés aujourd'hui c'est qu'il n'y a pas eu la notion du choix politique* ».

Un bilan mitigé sur les résultats obtenus

Comme nous l'avons vu précédemment, le système mis en place permet de produire des coûts, mais ceux-ci ne sont pas forcément utilisés par les opérationnels et les élus. L'outil semble rester cantonné à une utilisation par la direction (DGS et DGA) et par le contrôleur de gestion. Les coûts complets produits annuellement depuis 2010 permettent à la ville d'avoir des comparaisons et de mesurer des évolutions : « *pour avoir vraiment tous les ans une évolution des coûts, si la méthode est pérenne sur quatre ans, on a effectivement des coûts sur quatre ans qui vont évoluer, mais ça permet de se comparer sur un exercice. Si on ne veut que ça, l'outil est pertinent* » (directrice des finances).

La DGA Services à la population est satisfaite de pouvoir disposer de coûts pour gérer ses activités : « *voilà c'est aussi un travail qui est intéressant pour définir les politiques, donc c'est aussi cette notion où il faut avoir à la fois le coût brut et le coût net. […] C'est le coût qui reste à la charge de la commune. Le coût net c'est ce qu'il me reste à payer pour ma politique petite*

enfance ». Mais celle-ci reste mesurée sur la façon dont les charges indirectes sont imputées aux coûts : « *on a souvent eu aussi des discussions depuis que je suis arrivée ici sur tout ce qui est frais de siège - on a appelé ça comme ça - c'est quelle part de l'administration, de mon poste par exemple, mais pas que, les secrétaires etc. on répercute sur l'activité ? Et alors là c'est toujours compliqué…* ».

Le maire-adjoint aux finances est satisfait que l'analyse des coûts ait été mise en place, néanmoins il regrette qu'il n'y ait pas de rapport écrit pour formaliser les résultats obtenus : « *le seul regret que j'ai ici c'est qu'il n'y a pas de rapport finalisé chaque année comme il y avait à Fleury. […] Un rapport écrit qui permet de faire évoluer les choses, puisqu'on oublie très vite. La mémoire numérique est très vite oubliée. […] Une publication des résultats obtenus pour valoriser le travail de la personne qui le fait et puis c'est aussi un outil de travail pour les finances… Moi qui étais dans le métier de la communication, si on ne publie pas, on disparait !* ».

2.4.4 Synthèse et faits marquants

La comptabilité de gestion a été mise en place en 2010 à Olivet, et au moment des entretiens cela faisait donc quatre ans que le système était mis en place. Même si son utilité est reconnue, l'utilisation du système actuel pose question. Pour certains acteurs de l'organisation – élus et personnel (sauf DGS et DGA) – l'outil n'est pas légitime, et est même parfois contesté. Est-ce que les difficultés rencontrées tiennent au fait que l'outil a été « copié tel quel », en tant que bonne pratique, sans se poser les questions de son adaptation au contexte de la ville d'Olivet ? « *C'est un peu les limites du benchmarking, c'est-à-dire qu'il a été constaté que ça a été fait comme ça dans une autre commune et que… par souci de simplification on a fait la même chose...* […] *J'ai envie de dire que le "copier-coller" fonctionne bien, c'est ce qu'on a trouvé pour faire avancer les collectivités, après le problème du "copier-coller" c'est que ça reste du "copier-coller", il faut adapter !* » (contrôleur de gestion). L'implantation de la comptabilité de gestion à Olivet se révèle être un cas d'isomorphisme mimétique, sans véritable adaptation au contexte et aux besoins. Peut-être également que le personnel n'a pas été suffisamment impliqué dans la mise en place du système pour pouvoir ensuite se l'approprier ; c'est toute la difficulté lorsque le système est mis en œuvre par des tiers.

Une évolution nécessaire de la méthode de calcul des coûts ?

Globalement le système de calcul de coûts est jugé lourd et complexe par les différents acteurs interrogés. Pour le contrôleur de gestion et la directrice des finances, il serait nécessaire de faire évoluer la méthode pour avoir quelque chose de plus simple et de plus réactif : « *et aujourd'hui on s'aperçoit qu'il y a beaucoup d'autres méthodes qu'on pourrait mettre en place, beaucoup plus réactives, plus faciles à mettre en place plutôt qu'avoir… Voilà on fait ça à partir du compte administratif, on le met à jour une fois dans l'année, donc forcément c'est très lourd parce qu'il y a eu des vérifications qui sont à faire, donc je pense qu'on pourrait le faire plus ponctuellement, de manière plus facile à la demande des services comme là on le fait sur la réforme des rythmes scolaires, je pense qu'on pourrait revoir les fonctionnements* » (directrice des finances). « *Je me pose la question de savoir si on ne pourrait pas faire une étude des coûts plus simple basée sur les fonctions, la nomenclature fonctionnelle, et éventuellement croiser ça avec BO (Business Object)* » (contrôleur de gestion). La méthode de calcul de coûts utilisée pose véritablement question à Olivet, et il ne serait pas surprenant de voir celle-ci évoluer d'ici quelques temps.

2.5 La commune de Saint-Jean-de-Braye (cas n°5)

Avec 19 623 habitants (au 1er janvier 2013) Saint-Jean-de-Braye est la quatrième commune de la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire en termes de population, c'est également la quatrième ville du département du Loiret, après Orléans, Olivet et Fleury-les-Aubrais.

2.5.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

Saint-Jean-de-Braye est une commune étendue, anciennement viticole puis maraîchère, maintenant caractérisée par un habitat de type pavillonnaire avec quelques quartiers d'habitat collectif. Le tissu économique est dynamique, le principal parc d'activités de la ville emploie plus de 2 500 salariés avec la présence de plusieurs entreprises internationales. Depuis 2012, la ville bénéficie d'une nouvelle infrastructure de transport avec la mise en service de la deuxième ligne de tramway de l'agglomération, celle-ci dessert la ville sur six stations. La ville s'est

développée ces dernières années avec des constructions nouvelles, et celles-ci ont amené sur la commune de nouvelles populations.

La ville compte 391 agents sur des emplois permanents en 2013. Pour 2014 le budget s'élevait à 42 millions d'euros, dont 29 millions pour la section de fonctionnement et 13 millions pour la section d'investissement. Dans un rapport d'observations en septembre 2015, la Chambre Régionale des Comptes (CRC) souligne une gestion satisfaisante de la commune grâce au dynamisme de ses bases fiscales (voir tableau 2.23 ci-dessous), à la volonté d'optimiser les services et à un endettement modéré, mais « *les nouvelles règles d'évolution des dotations de l'Etat et la mise en œuvre de la péréquation horizontale, dans le cadre du FPIC, pèsent toutefois sur les ressources de la commune. Les efforts menés sur les dépenses de fonctionnement lui ont permis de maintenir un niveau élevé d'autofinancement jusqu'en 2013 et d'investir, en utilisant de façon raisonnée le recours à l'emprunt* » (p. 22).

Tableau 2.23 – Evolution des charges et des recettes de fonctionnement – Source : rapport d'observations définitives, Chambre Régionale des Comptes, 15 sept. 2015

en milliers d'€	*2009*	*2010*	*2011*	*2012*	*2013*	*2014*	*Var. annuelle moyenne*
Ressources fiscales propres (nettes des restitutions)	*10 674*	*11 654*	*11 886*	*12 072*	*12 707*	*13 352*	*4,6 %*
+ Ressources d'exploitation	*1 582*	*1 778*	*1 748*	*1 810*	*1 920*	*1 898*	*3,7 %*
= Produits "flexibles" (a)	***12 256***	***13 432***	***13 634***	***13 882***	***14 627***	***15 250***	*4,5 %*
Ressources institutionnelles (dotations et participations)	*4 209*	*4 219*	*4 368*	*4 283*	*4 243*	*4 479*	*1,2 %*
+ Fiscalité reversée par l'interco et l'Etat	*9 905*	*9 787*	*9 790*	*9 766*	*9 732*	*9 693*	*-0,43 %*
= Produits "rigides" (b)	***14 114***	***14 005***	***14 158***	***14 049***	***13 975***	***14 172***	*0,1 %*
Production immobilisée, travaux en régie (c)	*409*	*277*	*270*	*265*	*339*	*299*	
= Produits de gestion (a+b+c = A)	***26 779***	***27 714***	***28 062***	***28 196***	***28 941***	***29 721***	***2,1 %***
Charges à caractère général	*5 016*	*4 858*	*5 151*	*4 909*	*5 180*	*5 817*	*3 %*
+ Charges de personnel	*14 561*	*14 907*	*15 265*	*15 447*	*15 958*	*16 547*	*2,6 %*
+ Subventions de fonctionnement	*2 408*	*2 468*	*2 383*	*2 399*	*2 395*	*2 460*	*0,4 %*
+ Autres charges de gestion	*461*	*485*	*500*	*857*	*657*	*733*	*9,7 %*
= Charges de gestion (B)	***22 446***	***22 718***	***23 299***	***23 612***	***24 190***	***25 557***	***2,6 %***
Excédent brut de fonctionnement (A-B)	***4 332***	***4 996***	***4 763***	***4 585***	***4 751***	***4 164***	*-0,8 %*
en % des produits de gestion	*16,2 %*	*18,0 %*	*17,0 %*	*16,3 %*	*16,4 %*	*14 %*	

La baisse des dotations de l'Etat et le coût de la réforme des rythmes scolaires (150 000 euros pour 2014) ont accru le poids de la contrainte financière, et la capacité d'autofinancement de la commune se dégrade. En raison d'une baisse des recettes de 2%, le budget 2016 inclut des économies sur les dépenses de fonctionnement. Néanmoins le niveau d'endettement demeure faible avec une capacité de désendettement de 4,22 ans. Dans son rapport daté du 15 septembre

2015 la Chambre Régionale des Comptes reconnaît les efforts de Saint-Jean-de-Braye pour optimiser ses dépenses en soulignant que « *des choix ont été effectués sur les modes de gestion, à l'exemple de la régie de l'eau ou de la mutualisation de la restauration scolaire dans le cadre du SIRCO* » (p. 22).

Encadré 2.03 - La mutualisation à Saint-Jean-de-Braye – Sources : La République du Centre des 19 mai, 23 juin & 29 sept. 2015 ; rapport d'observations définitives de la Chambre Régionale des Comptes, 15 sept. 2015

La ville s'inscrit positivement dans le projet de schéma de mutualisation de services de la communauté d'agglomération, « *outil susceptible d'accroître à moyen terme ses marges de manœuvre budgétaires* » (rapport d'observations de la CRC, 15 septembre 2015, p. 5). Pour le Maire[40] « *la mutualisation est un outil qui peut être, je dis bien peut être, source d'économies financières. Ce n'est pas le seul. Il y en a eu d'autres et il y en aura d'autres* ». D'autres projets de mutualisation ont été menés par la ville avec des communes voisines. En 2014 une cuisine centrale a été mise en service (plus de 500 000 repas produits en 2014), pour ce faire un syndicat intercommunal de restauration collective (Sirco) a été initialement créé avec la commune de Saint-Jean-de-la-Ruelle, puis avec celles de Semoy et La-Chapelle-Saint-Mesmin. Une des conséquences notables de cette mutualisation a été la baisse du coût de revient du repas : de 4,40 à 3,80 euros entre 2014 et 2015. Les charges de fonctionnement de la ville ont diminué de 220 000 euros en 2014 grâce au transfert des agents de production vers le syndicat intercommunal. Plus récemment en 2015, Saint-Jean-de-Braye et quatre autres villes (Semoy, Combleux, Chécy et Bou) ont mutualisé leurs services d'urbanisme, car à compter du 1er juillet 2015 l'Etat n'instruit plus les permis de construire et les autres dossiers relevant du droit des sols. Les communes doivent donc désormais assumer cette compétence et facturer les demandes de permis de construire.

Les données qualitatives recueillies

En ce qui concerne les données primaires, trois entretiens en face-à-face ont été effectués entre juin 2013 et janvier 2014 avec quatre personnes : trois fonctionnaires territoriaux et un élu (voir tableau 2.24 ci-dessous).

[40] Cité dans La République du Centre du mardi 23 juin 2015 (p. 18).

Tableau 2.24 - Points-clés des entretiens à la ville de Saint-Jean-de-Braye

	Entretien n° 1	Entretien n° 2	Entretien n° 3
Personne(s) interrogée(s)	M. Lavialle	M. Cadoret / Mme Sibot	M. Genestre
Date	26 juin 2013	10 juillet 2013	15 janvier 2014
Durée de l'entretien	25 minutes	1h50	3h10
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Maire-adjoint aux Finances	DGS / Directrice des Finances	Contrôleur de gestion

Pour les données secondaires, différents documents comptables ont été fournis par le DGS et la directrice des finances (voir tableau 2.25 ci-dessous) et d'autres documents ont été collectés dans la presse locale.

Tableau 2.25 – Données secondaires collectées sur la ville de Saint-Jean-de-Braye

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Rapports d'activité 2011 et 2012 ; - Bilan des indicateurs 2010 ; - Compte administratif 2012 ; - Budget primitif 2013 ; - Tableau de synthèse et de prospective budgétaire (confidentiel).	- Articles de presse (La République du Centre) ; - Rapport d'observations définitives, Chambre Régionale des Comptes, 15 septembre 2015 ; - Bulletin municipal « Regards », n° 180, janvier 2014 ; - Site Internet de la ville : www.saintjeandebraye.fr

Le contrôle de gestion à la ville de Saint-Jean-de-Braye

La fonction contrôle de gestion a été implantée en 2008 à la ville de Saint-Jean-de-Braye, sous l'impulsion de l'ancienne directrice des finances, contrôleur de gestion à l'origine, et de l'équipe municipale arrivée aux affaires cette même année. Cette fonction s'est véritablement

développée en 2009 avec le changement de logiciel finances / RH. Après le départ de la directrice des finances en 2010, le projet est confié à son successeur, devenu ensuite l'actuel DGS.

Il y a deux contrôleurs de gestion actuellement en poste, mais ceux-ci occupaient une autre fonction dans la collectivité avant d'arriver à celle-ci (par exemple à la direction de la Culture pour l'un des deux), et ils n'ont pas de formation comptable à la base. Leur mission principale est de renforcer la culture de gestion au sein de la collectivité afin que cette culture soit homogène entre les services en mettant en place des indicateurs d'activité (voir encadré 2.04 ci-dessous) : « *l'objectif premier de ces indicateurs d'activité, c'était de mettre en place une culture de gestion qui soit homogène puisqu'on avait des choses différentes d'un secteur à un autre, et d'avoir aussi des outils cohérents* » (contrôleur de gestion).

Les contrôleurs de gestion ont également été associés à des projets transversaux comme la mise en place de la régie de l'eau, la mise en place de nouveaux logiciels finances / RH, la réflexion sur la réorganisation de la monétique et des grilles tarifaires…

Encadré 2.04 – La démarche et la procédure de mise en place des indicateurs – Sources : rapport d'activité 2011 et bilan des indicateurs 2010, mairie de Saint-Jean-de-Braye

Une des missions principales du contrôle de gestion à Saint-Jean-de-Braye est la mise en place d'indicateurs afin d'effectuer un suivi des activités. Cette mission a débuté effectivement en 2010 avec la production des indicateurs d'activité en 2011 (relatifs à l'année 2010). Les objectifs sont de généraliser le suivi des activités dans une procédure globale, homogène, régulière et si possible pérenne ; de participer au renforcement de la culture de gestion ; et de compléter la démarche de dialogue de gestion (le débat d'orientation budgétaire est ainsi enrichi).

La mise en place a suivi plusieurs étapes :

- Réalisation d'un référentiel unique d'activités définissant : les indicateurs choisis, leur périodicité, la valeur référence et les commentaires ;

- Échanges avec les services : explication de la démarche, compréhension des activités, définition des indicateurs ;

- Validation des indicateurs définis par les directions opérationnelles et la direction générale ;

- Mise en place des procédures de remontée des indicateurs ;

- Mise en place d'un pilotage en comité de direction.

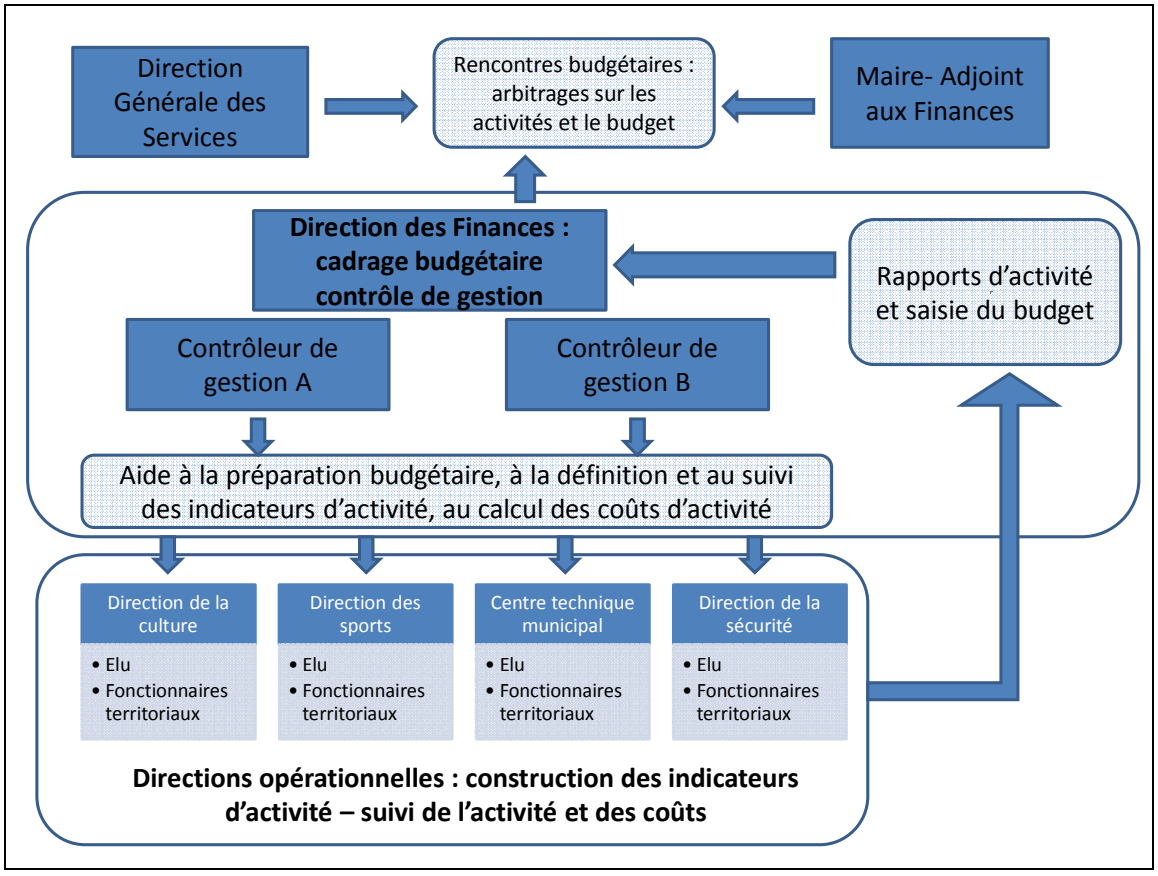
Initialement la périodicité des indicateurs était mensuelle, puis est devenue trimestrielle pour une meilleure synthèse.

Exemples d'indicateurs mis en place pour la restauration scolaire (2010) :

- Ratio des enfants mangeant à la cantine ;
- Nombre de repas servis par jour aux élèves ;
- Nombre de repas facturés aux élèves ;
- Écart entre facturation et fréquentation enfants, etc…

Les contrôleurs de gestion participent également indirectement au processus budgétaire en aidant les services à construire leur budget lors de la préparation budgétaire (voir figure 2.12 ci-dessous). Dans cette phase l'apport des indicateurs et des coûts d'activité sont une aide importante pour les services opérationnels.

Figure 2.12 – L'apport du contrôle de gestion dans le processus budgétaire



Le processus budgétaire s'étale sur une année et permet, par l'implication des services opérationnels et des contrôleurs de gestion, de sécuriser la validation du budget : « *l'avantage de la méthode c'est penser budget un an en avance, c'est pour ça qu'on arrive à voter des budgets en décembre, c'est pour ça qu'il n'y a pas de problème de validation du budget ; c'est*

à dire que quand on passe en bureau municipal, en investissement c'est toujours un petit peu compliqué, là OK parce qu'il y a des choix politiques à faire. Mais en fonctionnement cette année on a dû mettre une heure en bureau municipal pour présenter le budget et parce que justement tous les circuits de validation, et tous les outils de contrôle avaient été effectués en amont » (DGS). La procédure budgétaire est détaillée dans le tableau 2.26 ci-dessous.

Tableau 2.26 – Le processus budgétaire à la ville de Saint-Jean-de-Braye

Périodes	Etapes
Décembre N-1	Calendrier budgétaire Rapports d'activité
Mai N	Note de cadrage budgétaire (direction des finances)
Juin N	Envoi des consignes de préparation aux services
Juillet N	Saisie du budget
Juillet / Août N	Contrôle et échanges : « *les contrôleurs de gestion rencontrent l'ensemble des services, examinent en fonction des rapports d'activité, des besoins d'activité, de l'évolution des recettes, de l'évolution de la fréquentation* » (DGS)
Septembre / Octobre N	Rencontres budgétaires (responsables de services et direction) : arbitrages sur le montant alloué à l'activité, si nécessaire
Décembre N	Vote du budget primitif

2.5.2 Le système de comptabilité de gestion utilisé

La méthode de calcul de coûts mise en œuvre est particulière aux communes puisqu'elle s'appuie sur la nomenclature fonctionnelle de l'instruction budgétaire et comptable M14, et cette méthode permet de calculer un coût global par activité. Comme nous l'avons vu précédemment, le système de comptabilité de gestion s'intègre dans une démarche plus large de contrôle de gestion où le suivi des activités à l'aide d'indicateurs et la définition de coûts doivent aider à l'optimisation budgétaire.

Une impulsion « top down »

Cette démarche est portée par la direction générale des services, la direction des finances et les deux contrôleurs de gestion, ainsi que par les élus (voir encadré 2.05 ci-dessous). La principale finalité est de responsabiliser les services opérationnels dans leur gestion d'activités en instaurant et en promouvant une culture de gestion. En début d'année la direction des finances diffuse une note de cadrage aux services ; cette note précise le contenu des rapports d'activité

et le calendrier à suivre. Les services opérationnels reçoivent en même temps différents documents pour les aider dans leur analyse (compte administratif du service, moyens humains, nombre de factures, nombre de marchés et moyens informatiques). Les services opérationnels ont ensuite un mois pour remettre leur rapport d'activité : celui-ci est davantage une analyse qu'un recensement de l'activité, celle-ci devant être reliée aux moyens financiers, humains et logistiques utilisés.

Encadré 2.05 – Le rôle des élus dans la diffusion de la culture de gestion

L'actuelle équipe municipale, arrivée aux affaires en 2008, a très tôt donné l'impulsion d'une culture de gestion : « *l'impulsion des élus a été fondamentale* » (DGS). Le profil professionnel des élus y est certainement pour beaucoup. Le Maire exerçait les fonctions de directeur des affaires financières au rectorat « *il était gestionnaire d'un budget de deux milliards d'euros donc sensibilisé à la pratique, pas à la pratique de la collectivité territoriale parce qu'il était élu depuis peu de temps, mais surtout à la pratique de la comptabilité ; il a donc suivi la question de la LOLF et donc une sensibilisation du contrôle de gestion* » (DGS). Quant au maire-adjoint aux finances, il est enseignant-chercheur en sciences économiques et sensibilisé aux questions des finances publiques : « *on est arrivés en 2008 donc immédiatement ça a été sur ce plan-là de dire, précisément parce que je suis très attaché au service public, justement qu'il soit efficace, oui c'était l'argument de dire "oui il faut, le service public il doit être efficient" parce qu'il est de plus en plus sommé de l'être... On ne peut pas augmenter les impôts locaux à chaque fois qu'on a une demande de financement, et ce sera même de moins en moins le cas je crois* » (maire-adjoint aux finances).

La nomenclature fonctionnelle de la M14 comme support du système de comptabilité de gestion

Le référentiel comptable sert donc de point de départ au calcul des coûts. La M14 prévoit une nomenclature par nature (affectation des dépenses selon leur nature) et une nomenclature par fonctions selon la destination de la dépense (voir encadré 2.06 ci-dessous).

Encadré 2.06 – Eléments sur la nomenclature fonctionnelle – Source : instruction budgétaire et comptable M14

La nomenclature fonctionnelle a-t-elle été conçue comme un instrument d'information destiné à faire apparaître, par activité, les dépenses et les recettes d'une commune. Contrairement à une approche de la comptabilité analytique, qui permet de dégager les coûts et les prix de revient de chaque service communal ou de chaque équipement, la nomenclature fonctionnelle permet uniquement de répartir, par secteur d'activité et par grande masse, les crédits ouverts au budget d'une commune.

La nomenclature fonctionnelle telle qu'elle figure à l'annexe n° 3 de la présente instruction, s'impose aux seules communes de 3 500 habitants et plus, dans les conditions prévues au titre 3 du tome 2 de la présente instruction. En effet, les articles L.2312-3 du CGCT et l'article R.2311-1 pris pour son application, prévoient que les communes de 3 500 habitants et plus sont tenues de faire apparaître les crédits ouverts au budget sous forme d'une présentation croisée « nature-fonction ».

Ces communes votant leur budget par nature ont donc l'obligation d'assortir leurs documents budgétaires d'une présentation fonctionnelle. Toutefois, le vote du conseil municipal ne porte que sur la présentation par nature du budget. La nomenclature par fonction ne joue qu'un rôle *d'information ;* elle n'a donc aucune conséquence sur le contrôle des crédits budgétaires qui s'opère à partir des chapitres et articles par nature.

A l'inverse, les communes de 10 000 habitants et plus, ayant opté pour un vote par fonction, ont l'obligation de présenter leurs documents budgétaires par nature. Dans ce cas, la nomenclature fonctionnelle entre dans la définition des chapitres et articles budgétaires. Elle intervient ainsi dans le contrôle de la consommation des crédits.

La codification fonctionnelle, retenue dans la présente instruction, reprend la logique et l'architecture de la Nomenclature Fonctionnelle des Administrations.

La structure décimale de la codification fonctionnelle

Elle comporte trois niveaux :

- 10 fonctions principales à un chiffre ;

- des sous-fonctions à deux chiffres ;

- des rubriques à trois chiffres.

La liste des codes fonctionnels comprend dix fonctions, de 0 à 9 (voir **ANNEXE 2.10** p. 401) pour la liste détaillée des codes fonctionnels). Le découpage par fonctions peut être affiné selon le contexte et les besoins de la collectivité : « *la segmentation à Saint-Jean-de-Braye, on l'a modifiée début 2011, non début 2012 avec la mise en œuvre d'une segmentation par activités, comme je le disais tout à l'heure, l'objectif c'est vraiment d'avoir un coût d'activité. Et nous c'est un des appuis - c'était une commande de ma part quand je suis arrivé en tant que DGA ressources à l'époque - c'est vraiment un appui à l'activité, de ça on extrait maintenant des rapports d'activité ; c'est la deuxième année qu'on a ça, on a des rapports d'activité des services, ce qui permet justement dans ces rapports d'activité de pouvoir ressortir les coûts d'activité des différents services de la collectivité...* » (DGS).

Le DGS donne l'exemple de l'utilisation de la fonction 4 : « *on se sert de la présentation par fonctions pour asseoir ensuite l'activité. Sous la fonction, par exemple on a la fonction "éducation", c'est la fonction 4 "éducation-jeunesse" et sur cette fonction-là, nous on l'utilise pour ensuite dérouler la mise en œuvre d'activités. Donc la fonction 4, ou 422 par exemple va correspondre, je crois que c'est "jeunesse" 422, et donc cette fonction-là nous on met derrière une activité qui est par exemple le centre de loisirs 10-14 ans qui est l'activité pré-ados. Donc on fait un découpage en fonction de l'activité : l'entrée c'est l'activité* » (DGS).

Chaque activité détermine un centre de coûts : « *les centres de coûts sont donc l'activité* » (DGS). En pratique la segmentation se réalise au moment de la saisie des factures sur le logiciel finances-RH : « *c'est la méthodologie de la segmentation qui permet de faciliter les coûts avec n'importe quel logiciel on obtient le même résultat […] C'est facile vous avez une facture, éventuellement à multi-imputation, vous l'imputez par fonction et par nature ; on rajoute un service qui est lié à l'activité* » (DGS). La segmentation par fonction permet d'obtenir un coût partiel puisque celui-ci ne comprend ni amortissement (la ville de Saint-Jean-de-Braye ayant fait le choix de ne pas amortir ses immobilisations), ni intérêts d'emprunts (ceux-ci n'étant pas systématiquement dédiés à un projet particulier) ; de plus, les dépenses de services généraux et d'administration ne sont pas ventilées sur les autres services. Néanmoins pour des analyses de coûts plus spécifiques et plus précises, le contrôleur de gestion indique imputer un ratio de 12% à 14% (de la masse salariale) pour tenir compte des frais généraux. Le contrôleur de gestion donne l'exemple de l'analyse des coûts de restauration : pour tenir compte des frais généraux (RH, services financiers…) il ajoute 12% du coût direct de la main d'œuvre de cette activité.

2.5.3 Les finalités de la comptabilité de gestion à Saint-Jean-de-Braye et les résultats obtenus

L'introduction de la comptabilité de gestion date de 2009 d'après le contrôleur de gestion, et selon le DGS la démarche s'est véritablement développée à partir de l'année 2011 avec la mise en œuvre d'un nouveau logiciel.

Les objectifs initiaux (à la mise en place)

La réflexion sur le développement d'une comptabilité analytique commence en 2008 avec l'arrivée de la nouvelle équipe municipale. A la base l'objectif est d'avoir une vision du coût de l'ensemble des services dans un contexte de contrainte financière de plus en plus prégnante : « *les objectifs c'était avoir une vision du coût de l'ensemble de nos services, y compris parce*

qu'on rentre évidemment dans des périodes où les finances municipales sont un peu plus contraintes » (maire-adjoint aux finances) ; « *qu'en interne que les services se rendent compte, les services et les élus d'ailleurs, se rendent compte du coût de chaque action, de ce que ça peut impliquer, des choix qu'il faut donc opérer entre les différentes politiques* » (maire-adjoint aux finances). Un autre objectif est également la responsabilisation des services gestionnaires dans la gestion de leurs activités, « *ce qui nous intéresse nous, c'est de pouvoir élaborer, responsabiliser les directions et les services opérationnels dans leur activité et dans leur gestion de coût d'activités* » (DGS) ; « *il y a eu l'idée de décentraliser, de responsabiliser l'ensemble des secteurs, de faire passer la culture de : "quel type d'activité pour quel coût ?"* » (maire-adjoint aux finances).

Les objectifs et les usages actuels

Les objectifs initiaux ont été élargis à d'autres objectifs comme l'optimisation de la gestion budgétaire (comme évoqué précédemment), l'aide au choix politique, en permettant d'effectuer des choix raisonnés et d'opérer des arbitrages (régie ou délégation par exemple), et l'aide au pilotage.

Pour les arbitrages entre régie et délégation, le DGS explique en quoi l'apport de la comptabilité de gestion est important en prenant trois exemples d'activités : le ménage, les chaufferies et le garage ; « *aujourd'hui on sait le coût de l'activité, on sait pertinemment combien coûte un agent ménage inclus etc.. et puis frais fixes de la collectivité, par rapport à une entreprise pour faire le ménage donc on fait des choix* » ; « *à chaque fois on fait cet exercice là ; on le fait pour les chaufferies par exemple. On a recruté un technicien-chauffagiste qu'on a débauché d'une entreprise privée plutôt que de faire un contrat de maintenance avec une entreprise privée et on a là aussi gagné de l'argent* » ; « *il y a d'autres choses qui ne sont pas efficaces d'être faites en régie, le garage par exemple* ». Néanmoins le DGS reconnait que pour certaines activités le choix de la régie comme mode de gestion du service public est un choix politique, comme dans le cas de la régie d'eau : *« il y a des choix de régie qui sont des choix politiques assumés en disant "on fait mieux quand on fait nous que quand on donne à une entreprise qui, son principal vecteur d'intérêt c'est pas l'intérêt général mais c'est l'intérêt des actionnaires" donc ça c'est assumé par les élus en disant on préfère faire de la régie d'où la mise en œuvre de la régie d'eau* ».

Le DGS estime que la comptabilité de gestion constitue une véritable aide au pilotage, une aide au choix politique : « *notre job c'est justement de dire à un moment donné "voilà cette activité*

coûte plus cher... nous on pense qu'il faut aller vers ça" ; on a fait par exemple début janvier 2013, le maire nous a demandé de faire des stratégies financières... un point sur les stratégies financières à développer et donc on a fait une série de propositions, on a parlé de budgétisation, de modification de l'organisation des services, etc.. ». L'aide au pilotage des activités est également facilitée pour les services opérationnels : « *surtout lier le coût à la fréquentation et à la réussite de l'activité. Par exemple une crèche familiale qui éventuellement perdrait un nombre de journées-enfants alors qu'il y aura un coût d'exploitation qui augmenterait. […] Il est inimaginable qu'on ne puisse pas lier l'activité au coût de l'activité. Mais vraiment, fondamentalement, lier l'activité au coût de l'activité, c'est très important. Le contrôle de gestion se fait comme ça* » (DGS).

Des objectifs de nature externe sont également évoqués par la direction générale, l'idée étant de pouvoir communiquer sur les coûts. Avec les usagers, en cas de contestation sur les tarifs, les coûts servent à montrer l'effort de la collectivité sur certaines activités : « *si politiquement le maire veut dire "ça, ça nous coûte tant d'euros par jour et par enfant etc.." puisque dans le cadre du compte administratif on sort le coût des activités. Enfin par exemple le coût d'activité du centre de loisirs c'est aux alentours de 38 euros la journée enfant quand les parents payent au maximum 15 euros* » (DGS). Néanmoins le DGS reconnaît que c'est peu utilisé étant donné le faible nombre de contestations des usagers. La communication sur les coûts est davantage utilisée avec les associations : « *on a quand même des associations à qui on verse 300 euros pour 4 000 euros d'avantages. […] Il y a des associations à qui on ne verse rien et qui ont des prestations, des avantages en nature, très importants* » (directrice des finances). La comptabilité de gestion permet une meilleure valorisation des avantages en nature fournis par la ville aux associations « *on a une valorisation des avantages en nature c'est à dire que la comptabilité analytique nous permet de dire "aujourd'hui je verse, par exemple, 17 100 euros de subvention mais je valorise les prestations à 6 853,05 euros" alors j'inclus quoi ? J'inclus la mise à disposition d'une salle, j'inclus éventuellement pour des manifestations le centre technique municipal qui vient faire ou mettre en œuvre, préparer une fête, ou des choses comme ça... Donc en fait il y a tous les coûts induits de la mise en œuvre des associations qui est indiqué là. En fait, on s'aperçoit qu'on double presque avec les avantages en nature, ce qu'on verse aux associations et donc ça c'est évidemment le contrôle de gestion, la comptabilité de gestion qui permet justement de pouvoir suivre sinon on ne peut pas* » (DGS).

2.5.4 Synthèse et éléments marquants

Après les trois entretiens réalisés, nous constatons que la ville de Saint-Jean-de-Braye a développé une véritable culture de gestion depuis plusieurs années et que celle-ci commence à s'ancrer malgré certaines difficultés pour la diffuser dans les services opérationnels : « *il y a une inertie, une vraie inertie des services par contre ce qui est pour nous, je pense, pour avoir travaillé dans d'autres collectivités, il y a quand même une volonté d'avancer ; c'est une ville assez dynamique comparée à d'autres collectivités de l'agglomération par exemple ; les procédures telles qu'elles sont organisées, je crois qu'il y a une vraie souplesse dans l'organisation et je crois qu'on est plutôt "modernes" dans notre fonctionnement par rapport à d'autres* » (DGS). Une particularité de la collectivité est d'employer deux contrôleurs de gestion, c'est la seule commune de cette taille dans l'agglomération à être dans cette situation.

La ville de Saint-Jean-de-Braye a adopté une méthode de calculs de coûts plutôt pragmatique, qui nous était jusqu'ici inconnue. Cette méthode n'est pas une méthode classique, comme celles que l'on peut observer dans les entreprises, puisque cette méthode s'appuie sur une particularité de la comptabilité publique, la nomenclature fonctionnelle de la M14. Le coût global par activité, ou la segmentation par fonctions, permet de façon assez simple d'obtenir des coûts partiels, et pour les analyses plus poussées d'obtenir un coût qui se rapproche d'un coût complet en imputant une quote-part de frais généraux. L'utilisation des coûts correspond globalement aux objectifs attendus, c'est-à-dire essentiellement l'aide au pilotage des activités et la possibilité de pouvoir réaliser des arbitrages (budgétaires et entre modes de gestion).

2.6 La commune de Saint-Jean-de-la-Ruelle (cas n°6)

Avec 16 951 habitants (au 1er janvier 2013), Saint-Jean-de-la-Ruelle est la cinquième ville du département du Loiret.

2.6.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

Saint-Jean-de-la-Ruelle est une commune étendue située à l'ouest d'Orléans, au cœur de l'agglomération puisque limitrophe avec Saran, Ingré, La-Chapelle-Saint-Mesmin et Orléans. La commune accueille plusieurs zones d'activité, dont une des zones commerciales les plus

importantes de l'agglomération. Les quartiers se caractérisent principalement par un habitat collectif, avec quelques zones pavillonnaires.

En mars 2011, la collectivité a fait l'objet d'un rapport d'observations définitives sur sa gestion par la Chambre Régionale des Comptes. En synthèse, la CRC relève : « *la situation de la commune présente des signes de tension, dont la municipalité est consciente : le faible niveau d'autofinancement et la capacité de désendettement qui atteint douze années fin 2009 doivent appeler à la vigilance. Celle-ci est d'autant plus nécessaire que la commune ne dispose pas de marges au plan fiscal, et que le budget annexe de l'eau devra couvrir par ses recettes le financement d'investissements conséquents sur les prochains exercices* » (p. 3).

Le budget de la ville pour 2014 est de 35 millions d'euros, avec une dotation globale de fonctionnement en diminution de 4%[41]. Pour 2015 le budget se révèle également tendu et la municipalité renonce à la construction d'une nouvelle salle de spectacles au profit de la rénovation de la salle des fêtes[42].

Les données qualitatives recueillies

En ce qui concerne les données primaires, deux entretiens en face-à-face ont été effectués entre avril et juin 2014 (voir tableau 2.27 ci-dessous).

Tableau 2.27 - Points-clés des entretiens à la ville de Saint-Jean-de-la-Ruelle

	Entretien n° 1	Entretien n° 2
Personne(s) interrogée(s)	M. Prost	M. Barré
Date	16 avril 2014	10 juin 2014
Durée de l'entretien	1h45	40 minutes
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Directeur de l'administration générale	Directeur de la Culture et des Sports

Pour les données secondaires, différents documents ont été collectés dans la presse locale et sur le site Internet de la ville (voir tableau 2.28 ci-dessous).

[41] La République du Centre du 21 décembre 2013.
[42] La République du Centre du 28 novembre 2014.

Tableau 2.28 – Données secondaires collectées sur la ville de Saint-Jean-de-la-Ruelle

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Organigramme des services municipaux.	- Articles de presse (La République du Centre) ; - Rapport d'observations définitives, Chambre Régionale des Comptes, 22 mars 2011 ; - Bulletin municipal, mai 2014 ; - Site Internet de la ville : http://www.ville-saintjeandelaruelle.fr

2.6.2 Les raisons de l'absence de comptabilité de gestion à Saint-Jean-de-la-Ruelle

Selon le directeur de l'administration générale, la ville n'a pas mis en œuvre de véritable comptabilité de gestion et utilise ce que permet la nomenclature fonctionnelle de la M14, sans avoir approfondi la segmentation analytique : « *le nombre de fonctions disponibles ne permet pas de faire de calculs de coûts* » (directeur de l'administration générale).

Des freins à la mise en place d'un véritable contrôle de gestion

En premier lieu, pour expliquer l'absence de comptabilité de gestion, le directeur de l'administration générale précise que « *par rapport à la taille de la collectivité, il n'y a pas eu véritablement de réflexion pour mettre en place un contrôle de gestion* » et souligne que le terme « contrôle de gestion » suscite des appréhensions. La culture de gestion est peu présente dans les services opérationnels, certains directeurs de pôles ou de service sont focalisés sur leur métier et préfèrent défendre leur budget et leurs prestations de service public plutôt que de s'emparer des questions d'économies budgétaires ; la culture de gestion n'est pas non plus diffusée par les élus : « *les élus sont très focalisés sur l'investissement puisqu'ils sont élus pour ça, ils sont élus pour porter des projets, pour porter un programme qui se décline en projets […] un élu n'est pas élu pour être gestionnaire* ! » (directeur de l'administration générale).

De plus le directeur de l'administration générale souligne que les finalités du contrôle de gestion sont différentes dans le secteur public que dans le secteur privé : « *et puis la finalité d'une collectivité territoriale n'est pas la même que celle d'une entreprise. La transposition d'un*

contrôle de gestion au sens strict, ce qui peut se faire en entreprise, n'est pas forcément pertinent parce que le but premier ce n'est pas forcément je dirais la rentabilité ou l'abaissement systématique des coûts, dans une collectivité territoriale on peut avoir et on a d'ailleurs des services publics qui ne sont pas forcément rentables, loin de là, parce qu'autrement on n'en aurait pas, type une crèche collective, une médiathèque, un conservatoire ce n'est pas rentable. Donc la finalité n'est pas la même » (directeur de l'administration générale). Concernant l'outil « comptabilité de gestion » le directeur de l'administration générale ne le trouve pas non plus forcément adapté, il estime que le calcul de coûts est plus informatif que réellement utile car il est difficile d'agir sur les coûts, à ce titre l'exemple de la petite enfance est mentionné : « *faire un calcul de coût de revient d'une structure petite enfance c'est strictement informatif ; vous avez sur ce type de structure 80 à 85% de charges de personnel sur une crèche, donc 85% de votre budget sur lequel vous ne pouvez pas agir, sauf en cas de vacance de poste si vous recrutez quelqu'un qui n'est pas en milieu ou fin de carrière… mais le levier qui consiste à dire "je vais retirer des agents" et bien vous ne pouvez pas, vous avez un taux d'encadrement minimum, et vous ne pouvez pas prendre des agents moins bien rémunérés puisqu'il y a une obligation de diplôme* » (directeur de l'administration générale).

En ce qui concerne les prestations, le calcul des coûts n'a pas forcément un réel impact sur la tarification, celle-ci est avant tout sociale afin de permettre l'accès aux services publics à un maximum de personnes : « *il ne faut pas que ce soit trop cher pour que les classes populaires puissent accéder à la culture et aux sports. […] La marge de manœuvre [sur la tarification] n'est pas calculée sur des éléments objectifs mais sur des éléments politiques et je ne parle pas de la ville de Saint-Jean-de-la-Ruelle, je parle au plan national puisque si on arrive à calculer qu'un élève [du conservatoire] coûte par exemple 1 300 euros par an à la collectivité, aucune collectivité à ma connaissance ne va afficher un tel tarif pour les élèves. C'est le principe du service public et de la non-discrimination par l'argent à l'accès aux services publics. Donc la politique tarifaire se base sur deux choses, c'est la part qui va être payée par l'usager et la part payée par le contribuable. Alors on peut mettre en place des politiques tarifaires basées sur des quotients familiaux* » (directeur de la culture et des sports). De plus le tarif étant toujours nettement inférieur au coût, la connaissance précise de ce dernier devient moins importante pour la collectivité, celle-ci peut se contenter d'approximations ou de coûts standards pour ce type de service : « *par exemple en piscine, on a une piscine à vagues qui est relativement chère, le tarif d'entrée est de 4,50 euros, beaucoup de gens nous disent "c'est trop cher", mais je leur*

dis "le coût réel serait de 20 euros !". Je n'ai pas fait de compta analytique mais il y a des études nationales sur les coûts moyens d'un stade, d'une piscine, etc… […] Si vous voulez rentabiliser la piscine, c'est-à-dire mettre les tarifs à 20 euros l'entrée, on n'aura personne ! Il vaut mieux avoir un niveau plus bas et qu'un maximum de personnes puisse accéder à ce service et en contrepartie qu'on ait un peu de recettes » (directeur de la culture et des sports).

Des solutions alternatives face aux besoins ponctuels de calculs de coûts

Pour les projets d'investissement la municipalité a besoin d'éléments précis en matière de coûts : « *on essaye de faire raisonner les élus en coût global, ce n'est pas strictement l'investissement initial, c'est à la fois l'investissement et les coûts de fonctionnement à venir* » (directeur de l'administration générale). Pour prévoir les coûts de fonctionnement d'un équipement, futur ou à rénover, la ville a recours aux études faites par des programmistes : « *on a la réhabilitation du centre nautique, on a une phase d'isolation thermique du bâtiment par l'extérieur. On a constaté puisqu'on a fait une étude, et on sait que ce bâtiment est extrêmement consommateur en énergie, donc dans les travaux prévus il y a aussi des travaux pour faire en sorte dans les années à venir que ce bâtiment consomme moins d'énergie et qu'on puisse s'y retrouver en termes de charges de fonctionnement… On essaye d'avoir cette réflexion-là systématiquement* » (directeur de l'administration générale) ; « *aujourd'hui les collectivités n'ont plus les moyens de dépenser de l'argent sans des études préalables. Les collectivités où j'ai travaillé ont fait appel à des programmistes qui aident à faire les études préalables de besoins et des prévisions en termes de coûts* » (directeur de la culture et des sports).

Dans le domaine des équipements sportifs différents organismes font des études nationales sur les coûts des équipements et proposent des références en matière de coût moyen : « *il y a des études nationales sur les coûts moyens d'un stade, d'une piscine, etc. […] d'une association sur les équipements sportifs qui s'appelle AIRES*[43]*. Il y a aussi d'autres organismes qui commanditent des études comme l'ANDES (association nationale des élus aux sports), et quelquefois vous avez des universités qui ont des gens en thèse… Donc on arrive à avoir les grandes lignes, des chiffres de référence* » (directeur de la culture et des sports).

[43] Association pour l'information et la recherche sur les équipements de sports et de loisirs.

2.6.3 Les autres démarches et outils de gestion mis en place

Face aux tensions financières auxquelles est soumise la ville, différentes démarches de gestion ont été mises en place par l'administration générale dans le but d'améliorer l'efficience et de diminuer certains coûts :

- Un observatoire fiscal a été créé : « *là on maîtrise, on a un observatoire fiscal on fait de la prospective. Donc les grands paramètres, les leviers, on les connait* » (directeur de l'administration générale) ;

- Les achats sont rationalisés : « *sur les groupements d'achats oui on fait des économies à travers ça, donc on systématise les groupements de commandes […] Il y a une grande partie de nos achats maintenant qui est faite de manière groupée* » (directeur de l'administration générale) ;

- Les charges de personnel font l'objet d'une gestion rigoureuse : « *le fait d'agir en priorité, c'est plutôt au niveau de la rationalisation des moyens humains, avec ce que font les collectivités à chaque fois qu'un poste est vacant, il y a une interrogation sur le remplacement ou non. Est-ce qu'on remplace l'agent ? Ou est-ce qu'on peut réorganiser pour éviter le "un pour un" ?* » (directeur de l'administration générale).

A la Direction de la culture et des sports des outils de suivi de l'activité ont été mis en place, comme des tableaux de bord et des indicateurs, qui ont également comme objectif d'améliorer l'efficience du service : « *on met en place des tableaux de bord, j'en ai plein des tableaux de bord. On mesure le service, la fréquentation, j'ai absolument tout… En bibliothèque j'ai les fréquentations jour par jour, section par section. J'ai une collaboratrice qui est très férue d'outils, elle a des outils statistiques ; les équipements aussi, par exemple la piscine, je peux vous dire jour après jour, mois après mois, année, combien de personnes sont venues fréquenter, quel a été notre chiffre d'affaires. Idem pour la salle des spectacles. Ce qui se passe c'est qu'il y a une dichotomie entre les recettes et les dépenses. On essaye de restreindre les dépenses, on essaye d'utiliser avec efficience les moyens qui sont mis à notre disposition – humain, matériel et financier – et on a le service public rendu à la population, et l'objectif c'est de réduire les dépenses tout en maintenant la qualité de service public, mais on n'est pas sur une comptabilité analytique* » (directeur de la culture et des sports). Le directeur de la culture et des sports a également instauré l'élaboration de rapports d'activité annuels par ses responsables afin de mieux évaluer les activités et d'aider à la prise de décision : « *premièrement ça permet de faire un constat sur l'année écoulée, l'élu et le DGS nous avaient*

fixés des objectifs, est-ce qu'on les a atteints ou pas ? Ensuite mesurer l'écart, et ensuite faire des préconisations pour les années à venir. […] Avant il n'y avait pas d'évaluation. Dans les années 80 et 90 les collectivités avaient des moyens pour travailler et n'étaient pas obligées d'avoir une logique d'efficience, le rapport entre les résultats et les moyens. Donc moi j'ai commencé par mettre en place une culture de l'écrit puis une culture – un groupe projet – puis avec une phase d'évaluation. Et aujourd'hui on arrive à avoir des tableaux de bord » (directeur de la culture et des sports).

2.6.4 Synthèse et faits marquants

Par rapport aux autres communes de l'agglomération orléanaise de la même strate (10 000 à 20 000 habitants), Saint-Jean-de-la-Ruelle n'est pas la seule ville à ne pas avoir de comptabilité de gestion, car c'est aussi le cas de Saran, mais c'est la seule commune à ne pas avoir engagé de réflexion à ce propos. Malgré des tensions financières certaines, la ville n'est pas encore prête à mettre en place un véritable contrôle de gestion, incluant une comptabilité analytique. La culture de gestion semble trop peu développée dans les services et chez les élus, et le terme « contrôle de gestion » suscite actuellement beaucoup de défiance.

2.7 La commune de Saran (cas n°7)

Saran est une commune de 15 423 habitants (au 1er janvier 2013), située au nord de l'agglomération orléanaise.

2.7.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

La ville de Saran a connu un fort développement dans les années 1960 à 1990, sa population ayant été multipliée par quatre, comme le précise la maire-adjointe aux finances : « *Saran est passée d'une commune rurale à aujourd'hui une commune urbaine* ». Au niveau économique la ville a sur son territoire le deuxième plus grand parc d'activités de l'agglomération (plus de 200 entreprises et 6 500 emplois).

En 2014, le budget de la ville est de 42,3 millions d'euros dont 31,3 millions pour la section de fonctionnement et 11 millions pour la section d'investissement ; pour 2016, le budget est de 42,9 millions d'euros (avec 33,5 millions pour le fonctionnement et 9,4 millions pour

l'investissement) : Saran voit donc sa capacité d'investissement se réduire. La ville compte 567 agents (chiffres 2011 : site Internet de la mairie) avec le choix d'un mode d'administration des services publics quasi-exclusivement en régie, « *nous avons une masse salariale importante d'où un choix de gestion en régie : c'est un choix politique et historique* » (maire-adjointe aux finances).

Les données qualitatives recueillies

En ce qui concerne les données primaires, deux entretiens en face-à-face avec deux cadres territoriaux et une élue ont été effectués entre février et avril 2014 (voir tableau 2.29 ci-dessous).

Tableau 2.29 - Points-clés des entretiens à la ville de Saran

	Entretien n° 1	Entretien n° 2
Personne(s) interrogée(s)	M. Cirotteau / M. Torrecilas	Mme Dubois
Date	19 février 2014	3 avril 2014
Durée de l'entretien	1h30	1h05
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	DGS / Directeur des finances	Maire-adjoint aux finances

Pour les données secondaires, différents documents ont été collectés dans la presse locale et sur le site Internet de la ville (voir tableau 2.30 ci-dessous).

Tableau 2.30 – Données secondaires collectées sur la ville de Saran

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Profil de poste pour le recrutement d'un contrôleur de gestion.	- Articles de presse (La République du Centre) ; - Site Internet de la ville : http://www.ville-saran.fr

2.7.2 Les raisons d'une non-adoption de la comptabilité de gestion

Il n'y a pas véritablement de comptabilité de gestion à la ville de Saran ; selon le directeur des finances celle-ci peut être considérée comme embryonnaire avec l'existence de codes

analytiques (à six chiffres) à partir de la nomenclature fonctionnelle de la M14 (depuis quatorze ans à la date de l'entretien), mais ces codes analytiques ne sont pas, ou très peu, exploités car « *pour l'instant il n'y a pas d'objectifs* » (directeur des finances).

Un système de codes analytiques incomplet, nécessitant d'être approfondi

Actuellement le système permet difficilement d'obtenir des coûts fiables et utilisables. Pour le coût d'un repas à la cantine, le directeur financier estime qu'il est possible d'obtenir un coût direct, mais pas un coût complet, les charges indirectes posant des problèmes de répartition. La maire-adjointe aux finances fait le même constat : « *aujourd'hui on a du mal à chiffrer le coût de revient exact d'un repas, parce qu'on n'y met pas tous la même chose, là il y a une nécessité de bien affiner* […] *quand on estime le prix du repas, on y met l'alimentation, l'énergie, les salariés de la cuisine centrale… mais aujourd'hui je ne suis pas en capacité de vous dire exactement ce qu'il y a dedans...*». Une meilleure connaissance des coûts est également nécessaire pour communiquer auprès des usagers, car pour le directeur des finances « *le coût ne sert pas à fixer le tarif mais à avoir une idée du coût de revient pour communiquer* ». Là encore l'exemple de la restauration scolaire est cité par les cadres territoriaux : « *des administrés nous disent : "on a un quotient fort, on paye pour les autres !"* » (directeur des finances), or le coût de revient estimé du repas est nettement supérieur au plus fort quotient payé par les usagers ; ce que confirme l'élue aux finances : « *on a une grande participation de la ville, près de 50% de la part de la ville. Mais cela personne ne le sait, on communique peu dessus* », faute d'avoir des calculs de coûts précis.

Au niveau des services opérationnels, le centre technique municipal parvient à suivre le coût de ses chantiers grâce aux codes analytiques et au suivi des heures de travail, mais là aussi il n'y a pas de répartition précise des frais généraux, c'est « *un taux à la louche de frais généraux* » (DGS) qui est appliqué.

Des résistances de la part des élus et des agents

Selon le directeur des finances il n'y a pas de commande de la part des élus en matière de comptabilité de gestion puisqu'il n'y a pas de consensus entre élus sur un objectif de maîtrise des dépenses, « *les élus ont peur d'un flicage* ». Le DGS considère que le profil socio-professionnel des élus (chefs d'entreprise, cadres ou ouvriers) influence leur façon de faire dans le domaine de la gestion : « *les élus salariés ou employés voient d'un mauvais œil ce genre d'approche [de contrôle de gestion] parce que c'est surveiller, c'est contrôler, c'est remettre en cause, c'est peut-être supprimer des emplois… alors que ce n'est pas l'objectif* » (DGS). La

maire-adjointe aux finances considère que les résistances viennent des élus mais aussi du personnel, la création d'un poste de contrôleur de gestion inspire des craintes : « *ça peut être mal accueilli par le personnel, et même par les élus. J'ai déjà eu beaucoup de mal à faire admettre qu'il nous faut un contrôleur de gestion, j'ai mis tout le mandat !* ». Un travail d'accompagnement au changement est nécessaire pour faire comprendre au personnel que des évolutions sont nécessaires en matière de gestion « *si on ne prépare pas les choses correctement en expliquant où on veut aller avec un contrôleur de gestion, que ce n'est pas pour "fliquer" le personnel, que ce n'est pas pour mettre la pression mais par contre que c'est réfléchir ensemble pour améliorer la qualité du travail, l'efficience et en même temps aussi peut-être les conditions de travail parce que c'est aussi leur intérêt* » (maire-adjointe aux finances).

Des évolutions souhaitées en matière de contrôle de gestion

Avec le nouveau projet de mandat le DGS et le directeur des finances estiment qu'il est nécessaire de pouvoir évaluer les prestations et de réaliser des économies de gestion dans la perspective de la baisse des dotations de l'Etat. La maire-adjointe aux finances, également convaincue de cette nécessité, a persuadé les autres élus d'ouvrir un emploi ; dans cette optique, un profil de poste de contrôleur de gestion, ou plutôt de conseiller en gestion, a été défini en 2014[44]. La fiche de poste (communiquée par la maire-adjointe aux finances) précise les missions suivantes : évaluation des politiques publiques municipales, aide au pilotage stratégique et opérationnel, à la prise de décision ; contrôle de gestion des services municipaux ; contrôle externe des satellites et des partenaires associatifs ; élaboration de procédures et audit interne ; coordination des dossiers de demande de subventions.

Pour le DGS, le futur conseiller en gestion devra effectuer un travail sur les coûts car actuellement les prestations sont mal évaluées, notamment le coût d'un repas, ce qui pose problème pour faire des comparaisons avec des prestataires. Le futur conseiller en gestion sera rattaché à la direction générale, « *il faudra décentraliser des choses, conseiller les services* » (DGS), le conseil aux services opérationnels est jugé important étant donné les niveaux de compétences assez hétérogènes dans ceux-ci. Les services opérationnels ont principalement besoin d'être aidés dans leur préparation budgétaire car les correspondants comptables (présents dans chaque service) ne sont pas des spécialistes de la gestion selon le directeur des finances.

[44] Au moment de l'entretien, en février 2014, le recrutement n'était pas encore lancé ; le poste a finalement été pourvu et inscrit au tableau des effectifs fin 2015.

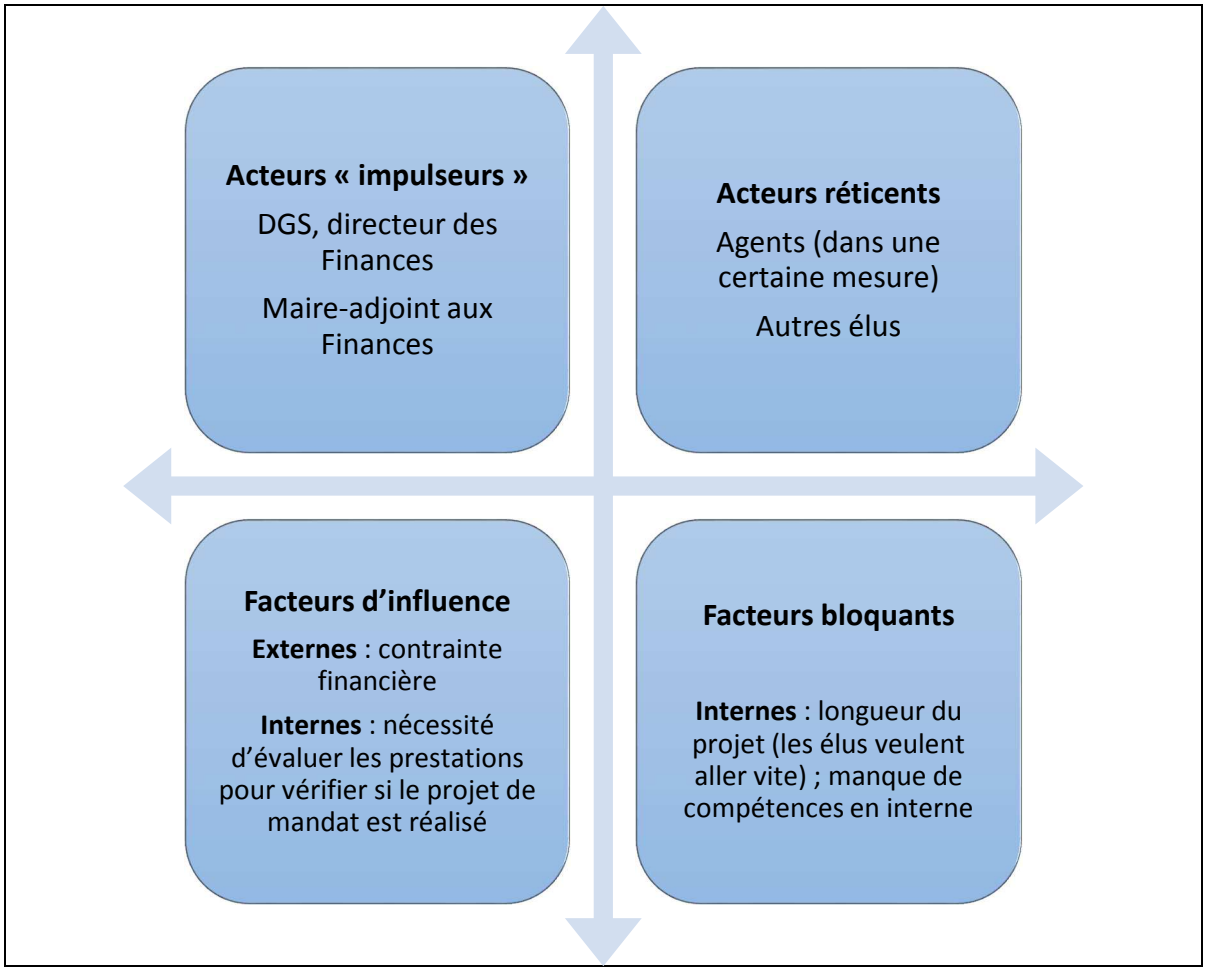
Pour la maire-adjointe aux finances, le futur contrôleur de gestion aura pour principale mission d'améliorer et d'affiner les bases de la comptabilité analytique déjà en place (les codes analytiques à six chiffres) : « *on a des éléments en place mais on doit les retravailler, et en sortir quelque chose. C'est bien d'avoir ces codes, mais les retravailler pour savoir derrière où on peut agir, comment on peut rééquilibrer. On constate que ça correspond bien à tel poste, ça détaille telle activité mais derrière on ne les retravaille pas. C'est là que le contrôle de gestion est intéressant : pour faire des statistiques, pour analyser et se repositionner* ». L'élue considère également qu'il sera nécessaire de développer la production d'indicateurs pour alimenter des tableaux de bord, autrement dit l'aide au pilotage : « *pour moi c'est ça aussi le contrôle de gestion on a un objectif, pour l'atteindre il faut qu'on ait une aide pour pouvoir tout mesurer de manière très professionnelle. On a un besoin de mesure et de préconisation, après ce sera notre choix…* ».

2.7.3 Synthèse et faits marquants

Nous pouvons considérer qu'au moment de notre étude la commune de Saran est dans une phase de transition : le besoin de se doter d'outils de contrôle de gestion plus performants est acté, mais la mise en œuvre de ces outils n'est pas encore effective. Comme nous l'avons mentionné plus haut cette mise en œuvre est subordonnée au recrutement d'un contrôleur de gestion.

La figure 2.13 ci-dessous fait la synthèse des éléments favorisant et freinant la mise en place d'une véritable comptabilité de gestion à Saran. Concernant les acteurs, le projet est porté par le DGS et le directeur des finances, pour les cadres territoriaux, et par la maire-adjointe aux finances, pour les élus. Les éléments contribuant à rendre la comptabilité de gestion nécessaire sont la montée de la contrainte financière avec la diminution des dotations de l'Etat malgré de bonnes bases fiscales : « *il est vrai qu'aujourd'hui on n'a plus les moyens de laisser les choses imprécises ou de ne pas rendre tout à fait efficient l'ensemble des activités parce que nous n'avons plus du tout les mêmes moyens. Maintenant financièrement il est demandé des efforts importants aux communes* » (maire-adjointe aux finances). Les cadres territoriaux estiment qu'il est aussi nécessaire d'avoir des outils de gestion pour permettre aux élus de suivre la réalisation du projet de mandat. Les facteurs entravant la mise en place d'une comptabilité de gestion sont la résistance des agents et des élus (déjà évoquée plus haut), ainsi que la longueur du projet pour les élus et le manque de compétences en interne (selon le DGS les correspondants comptables dans les services opérationnels ne sont pas des spécialistes de la gestion).

Figure 2.13 – Matrice des facteurs favorisant et défavorisant l'implantation de la comptabilité de gestion à Saran



2.8 La commune de Chécy (cas n°8)

Chécy est une commune de 8 334 habitants (au 1er janvier 2013), chef-lieu de canton de l'est orléanais.

2.8.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

Chécy est une commune située dans la zone d'emploi d'Orléans, dont la population a augmenté de 11% par an lors de la dernière décennie. Chécy bénéficie d'un parc d'activités regroupant une cinquantaine d'entreprises, dont les six premiers employeurs de la commune. La ville possède de nombreux équipements sportifs et culturels, dont un espace aquatique, un centre culturel et un musée.

En 2010, Chécy a fait l'objet d'un rapport d'observations de la Chambre Régionale des Comptes. La CRC relève « *des tensions importantes au plan budgétaire, liées à une forte rigidité des charges, avec des marges de manœuvre quasi-inexistante* » (p. 2). La situation financière de la ville s'est fortement dégradée sur la période 2004-2008, la dette par habitant est de 1 794 euros par habitant en 2008 (contre 874 euros pour la moyenne de la strate). Sur cette même période les dépenses d'investissement ont augmenté de 50%, avec deux réalisations majeures : un centre aquatique et une structure petite enfance. Dans sa réponse à la CRC, en décembre 2010, le Maire (nouvellement élu en 2008) souligne « *le constat indiscutable de la situation critique de la ville, l'endettement de la ville devenu surendettement de 2004 à 2008* » (p. 2) et met en avant les choix hasardeux de l'ancienne équipe municipale, notamment dans la gestion de l'espace aquatique « *un projet bâclé avec des coûts exorbitants* » (p. 2). Ayant mis en œuvre une gestion financière rigoureuse, la municipalité n'a pas contracté de nouveaux emprunts depuis 2008 et a ainsi pu abaisser la dette par habitant à 916 euros en 2014 (pour une moyenne de la strate de 881 euros).

Les données qualitatives recueillies

En ce qui concerne les données primaires, deux entretiens en face-à-face ont été effectués entre juin et juillet 2014 (voir tableau 2.31 ci-dessous).

Tableau 2.31 - Points-clés des entretiens à la ville de Chécy

	Entretien n° 1	Entretien n° 2
Personne(s) interrogée(s)	Mme Moissonnier	Mme Glomeron / Mme Moissonnier
Date	23 juin 2014	8 juillet 2014
Durée de l'entretien	1h50	1h40
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Directrice des finances	Maire-adjoint aux finances / Directrice des finances

Pour les données secondaires, différents documents ont été fournis par Mme Moissonnier, et d'autres ont été collectés sur Internet et dans la presse locale (voir tableau 2.32 ci-dessous).

Tableau 2.32 – Données secondaires collectées sur la ville de Chécy

	Internes	**Externes**
Sources documentaires	- Planification des investissements ; - Récapitulatif des fiches mères par pôle (comptabilité analytique).	- Articles de presse (La République du Centre) ; - Rapport d'observations définitives, Chambre Régionale des Comptes, 22 septembre 2010 ; - Réponse au rapport d'observations définitives de la CRC, 15 décembre 2010 ; - Chécy magazine, été 2014 ; - Site Internet de la ville : www.checy.fr

2.8.2 Les finalités de la comptabilité de gestion à Chécy

A la suite du rapport d'observations effectué par la CRC, l'équipe municipale met en avant les efforts de rationalisation et d'économie mis en œuvre depuis 2008, dont de nouvelles pratiques de gestion comme la gestion des investissements en AP/CP, la création d'un service achats et la mise en place d'une comptabilité analytique.

Un besoin de suivi global des activités

A leur arrivée aux affaires en 2008 et en présence d'une situation financière difficile, les nouveaux élus souhaitent mettre en place une comptabilité analytique : « *il y avait eu une demande des nouveaux élus arrivés en 2008. La situation financière de la collectivité n'était pas bonne du tout. Dans toutes les actions envisagées, l'idée était aussi de mieux connaître les coûts. Ils avaient besoin, par exemple, de savoir combien coûtait la voirie, les bâtiments...* » (directrice des finances). Les élus souhaitaient avoir une vision globale des coûts, notamment du coût des services à la population, du coût réel des associations (des prestations en nature, et pas seulement des subventions versées) : « *on sait qu'on leur donne beaucoup [aux associations] sauf qu'on n'est pas capable de leur dire combien ! Eux ce qu'ils voient c'est ce qu'on leur donne monétairement* » (maire-adjointe aux finances). Les élus souhaitaient

également pouvoir communiquer sur les coûts, afin par exemple de justifier des hausses de tarifs : « *quand les élus sont arrivés en 2008, l'idée c'était de pouvoir communiquer, pour eux, pour comprendre comment fonctionnait la collectivité…* » (directrice des finances).

Un besoin de connaissance des coûts sur les services tarifés

Les besoins en matière de connaissance des coûts se focalisent principalement sur les coûts des services à la population faisant l'objet d'une tarification : « *les coûts qu'on a envie de connaître c'est là où il y a une tarification, pour savoir évaluer l'équilibre entre la tarification et le coût du service public. C'est le cas pour tout ce qui est scolaire, animation, la culture pour les billetteries* » (directrice des finances). Dans ce contexte, le coût de la restauration est un élément particulièrement important pour les élus : « *on voulait connaître le coût de la restauration, il y avait une grosse étude qui avait été faite mais à un instant T, donc trois ou quatre ans après… Comme nos recettes baissent on va être de plus en plus confrontés au coût des services. Il faut vraiment qu'on sache… On sait bien que nos tarifs ne correspondent pas à la réalité, mais on n'a pas d'analyse fine du coût des services. Sur un repas de cantine on va savoir combien coûtent les denrées alimentaires, mais on voudrait savoir combien coûte la réalité de ce temps de cantine avec le personnel, le coût des fluides : le coût réel de la prestation complète par enfant* » (maire-adjointe aux finances). Une étude des coûts de la restauration avait été effectuée par un cabinet extérieur mais, trois ou quatre ans après, l'étude est jugée obsolète. La restauration scolaire étant effectuée par un prestataire extérieur, la question de l'adhésion au syndicat intercommunal de restauration collective (Sirco) se pose : « *il y a eu ce questionnement aussi pour la restauration, aujourd'hui on a un prestataire extérieur, et c'est vrai qu'il y a un syndicat qui s'est constitué entre Saint-Jean-de-Braye, Saint-Jean-de-la-Ruelle et Semoy je crois. Il y a ce comparatif-là qui certainement sera à l'étude. Si on avait le coût complet de la restauration on le comparerait au coût qu'afficherait la cuisine centrale* » (maire-adjointe aux finances).

2.8.3 Le système de comptabilité de gestion utilisé et les résultats obtenus

La comptabilité analytique a généré beaucoup d'attentes de la part des élus. Malheureusement le système de calcul de coûts mis en place n'a pas produit les résultats escomptés.

Un système de calcul de coûts s'appuyant sur le logiciel finance-RH en place

Pour des raisons pratiques, le choix a été fait de s'appuyer sur le logiciel finances-RH, Sedit Marianne, pour développer le système de calcul de coûts. Ce logiciel comprend un module analytique qui permet une ventilation des crédits par activité, à partir d'une arborescence : « o*n a un module analytique qui nous oblige à définir des arborescences qui sont libres. Les arborescences sont travaillées avec les services à partir de la demande des élus […] Le choix qui a été fait c'est que ce ne soit pas le service des finances qui soit la clé d'entrée. Le service des finances a construit tout le schéma avec les services, mais après l'idée c'est que l'analytique soit un outil pour les services. On essaye de le formater le plus possible avec les services, mais après l'alimentation ce sont les services* » (directrice des finances). Les services sont donc responsables de l'engagement de leurs crédits, et au moment de l'engagement d'une dépense ils ont l'obligation de faire la ventilation analytique de celle-ci en répartissant la dépense sur un ou plusieurs codes analytiques. Initialement trois arborescences avaient été construites : une pour les bâtiments, une pour les véhicules et une pour les activités ; qui ont ensuite été réduites à une seule arborescence pour les activités. Ensuite, 214 fiches analytiques ont été créées, réparties sur cinq pôles : administration générale, vie locale et culturelle, services à la population, ressources et gestion de l'espace communal. La figure 2.14 ci-dessous donne un exemple de code de fiches analytiques pour le pôle « gestion de l'espace communal » (pour l'activité urbanisme).

Figure 2.14 – Exemple de codes fiches analytiques pour l'activité urbanisme

CODE DE LA FICHE MERE :	**URBANISME**

Code fiche analytique	**URBANISME**
AUTRESDU	Dépenses affectées au service
FONCIER	Foncier
INSTRUCTIO	Instruction
PLANIFICAT	Planification
AGENDA	Agenda 21
POUMON	Poumon vert
PUBLICITE	Publicité

Théoriquement le système mis en place dans le logiciel devait permettre d'obtenir un coût pour chacune des 214 activités analytiques définies. Le coût obtenu n'englobe pas les charges de personnel (toutes regroupées dans le service RH) ni, le cas échéant, les charges d'électricité et

de gaz (supportées par le service Bâtiments qui gère tous les contrats) ; il ne s'agit donc pas d'un coût complet mais d'un coût partiel d'activité.

Des difficultés techniques pour obtenir des coûts fiables

Le système de comptabilité analytique s'est mis en place progressivement : le projet a démarré en 2009, et en 2011-2012 le système a commencé à produire des chiffres, or la directrice des finances a constaté des anomalies : « *il y avait un décalage important – et ça ne fait pas très longtemps qu'on l'a compris – entre l'engagement, où on fait la ventilation, et le… en fait on a eu des doutes. […] On essayait d'être sûrs mais il y a un décalage dans la retranscription des informations entre ce qui est saisi à l'engagement, par exemple le service saisit pour 150, et sa facture à la fin n'est que de 100 ! Si on ne va pas changer l'analytique cela reste à 150… Il n'y a pas de concordance ou de modification du montant de l'engagement* » (directrice des finances). Le logiciel ne permet pas de modifier le montant analytique (issu de l'engagement) au moment du mandatement sans ressaisir toutes les données, ce qui est un véritable problème car les services n'ont pas de temps pour cette tâche : « *il est hors de question que l'on fasse de la ressaisie. On reste donc sur cette difficulté et on a arrêté de communiquer aux services les éléments qui sortaient des éditions, puisqu'en fait elles sont fausses. C'est un gros problème car on oblige les services à alimenter l'analytique mais ça ne sert à rien ! On ne retranscrit pas les éléments. On a essayé de détourner ce problème, il faudrait que les personnes qui font le mandatement aillent vérifier le montant à l'engagement pour aller le modifier dans l'onglet analytique pour le remettre au bon montant… sauf qu'on n'a pas le temps !* » (directrice des finances).

De plus l'évolution technique du logiciel complique encore les choses pour le calcul des coûts : « *on a aussi un autre problème, c'est que Sedit Marianne est en train de passer en web. On a des modules web qui viennent supplanter les modules client-serveur. On s'est aperçu que l'analytique sur le module web ne fonctionnait pas. J'en déduis qu'il y a très peu de collectivités qui utilisent l'analytique dans Sedit Marianne. Et c'est possible qu'on soit obligés d'abandonner car on n'a pas le choix on doit passer au module web, avec la dématérialisation notamment* » (directrice des finances).

Les outils alternatifs à la comptabilité de gestion pour répondre au besoin de suivi global

La comptabilité analytique n'a pas été le seul outil de gestion mis en place après l'arrivée de la nouvelle équipe municipale en 2008, d'autres outils ont été instaurés en place pour répondre au

besoin de suivi et de rationalisation : « *quand les nouveaux élus sont arrivés on s'est retrouvés avec des difficultés financières assez importantes, et l'idée c'était de se recentrer sur les dépenses, de regarder ce qui était du superflu, la façon dont on travaillait, d'essayer de se poser les bonnes questions au niveau de la dépense, et l'analytique aurait pu nous aider... […] il y a d'autres choses qui se font comme la mise en place de tableaux de suivi et de tableaux de bord. Et c'est une demande de la direction générale. On a beaucoup travaillé sur des indicateurs aussi, sur le reporting* » (directrice des finances). Dans les services des tableaux de bord ont été mis en place, ceux-ci sont communiqués et partagés avec les élus : « *il y a vraiment cette politique de transmettre de l'information, d'essayer de communiquer, de partager avec l'élu. Au niveau du contrôle de gestion je dirais qu'il y a vraiment cette partie-là qui est très importante* » (directrice des finances). L'objectif des élus et du DGS est de faire en sorte que les services s'interrogent sur leur activité afin de trouver des pistes d'amélioration : « *il y a eu toute cette réflexion qui avait été faite et le maire est très moteur par rapport à cela. Il y a vraiment la volonté d'obliger les services à s'interroger sur ce qui est fait par le biais des indicateurs. Récemment lors d'une réunion il a été dit que l'on n'utilisait pas cette volonté-là à hauteur de ce qu'il fallait… Tous les services ont mis des choses en place il faut maintenant les utiliser* » (directrice des finances).

D'autres outils, plus financiers, ont été mis en place afin de pouvoir jouer un rôle d'alerte en cas de dérive financière : il s'agit de ratios financiers sur l'endettement, sur les charges et sur l'autofinancement (depuis 2009), et d'un outil de prospective, le plan pluriannuel d'investissement, qui a pour but de faciliter la préparation budgétaire.

2.8.4 Synthèse et faits marquants

Le système de comptabilité de gestion mis en place est plutôt un échec, il ne permet pas de produire des coûts fiables, et les coûts produits ne sont pas communiqués aux élus : « *Aujourd'hui, c'est que : 1. Les infos ne sont pas justes donc on a arrêté de les transmettre aux services ; 2. Cela oblige à un travail très important dont on se demande aujourd'hui l'utilité ; 3. Si le passage en web ne nous permet pas l'utilisation de l'analytique… Il y avait quand même à la base une demande des élus, mais je n'ai jamais été en mesure de leur retranscrire quoi que ce soit de l'analytique. On a donné des coûts mais par d'autres biais…* » (directrice des finances). La collectivité semble donc être dans une impasse technique car la configuration du logiciel actuel Sedit Marianne ne permet pas d'obtenir des coûts fiables sans un travail de ressaisie à l'étape du mandatement ; de plus, si la commune envisageait de se doter

d'un outil de calcul distinct de Sedit Marianne, cela générerait les mêmes contraintes de ressaisie des données : « *pour moi il est hors de question qu'on se dote d'un outil à part qui nous ferait faire de la ressaisie* » (directrice des finances). Enfin, l'évolution prévue de Sedit Marianne en module web, qui ne prévoit pas de module analytique, est rendue nécessaire par la dématérialisation, projet davantage prioritaire par rapport à la comptabilité analytique.

2.9 La commune de Saint-Cyr-en-Val (cas n°9)

Saint-Cyr-en-Val est une commune de 3 256 habitants (au 1er janvier 2013) située au sud de l'agglomération orléanaise.

2.9.1 Le contexte communal

Quelques éléments-clés

Saint-Cyr-en-Val est une commune très étendue (4 421 hectares) puisqu'elle se situe dans sa partie nord dans le Val de Loire, et dans sa partie sud, en Sologne. De tradition plutôt rurale, on y trouve beaucoup de pépiniéristes, d'horticulteurs et de maraîchers. Dans les années 1970, un parc d'activités industrielles a été créé, il accueille actuellement 80 entreprises (PME et multinationales), qui représentent environ 3 500 emplois. En 2014, le budget de la commune s'élève à 6,75 millions d'euros (dont 1,14 million pour la section d'investissement) ; la collectivité emploie environ 60 agents. La commune bénéficie d'un bon potentiel fiscal et ne ressent pas véritablement la contrainte financière, mais avec la baisse programmée des dotations de l'Etat, cette situation pourrait changer.

Les données qualitatives recueillies

En ce qui concerne les données primaires, deux entretiens en face-à-face ont été effectués entre décembre 2013 et janvier 2014 (voir tableau 2.33 ci-dessous).

Tableau 2.33 - Points-clés des entretiens à la ville de Saint-Cyr-en-Val

	Entretien n° 1	Entretien n° 2
Personne(s) interrogée(s)	Mme Schrevel	M. Braux
Date	23 décembre 2013	16 janvier 2014
Durée de l'entretien	1h20	45 minutes
Mode d'administration	Face-à-face	Face-à-face
Statut ou poste occupé	DGS	Maire

Pour les données secondaires, différents documents ont été collectés dans la presse locale et sur le site Internet de la commune (voir tableau 2.34 ci-dessous).

Tableau 2.34 – Données secondaires collectées sur la ville de Saint-Cyr-en-Val

	Internes	**Externes**
Sources documentaires		- Site Internet de la ville : www.mairie-saintcyrenval.fr - Articles de presse (La République du Centre).

2.9.2 Les raisons d'une non-adoption de la comptabilité de gestion

La comptabilité de gestion à Saint-Cyr-en-Val est extrêmement embryonnaire et se limite à un suivi analytique sur les bâtiments, pour l'énergie, et sur le parc de véhicules.

Les arguments en faveur d'une comptabilité de gestion

L'actuelle DGS, en poste depuis trois ans, a souhaité mettre en place des outils pour améliorer la préparation budgétaire, pour que les services pilotent mieux leurs dépenses et pour pouvoir faire des arbitrages budgétaires. A cette fin, des tableaux de suivi des dépenses ont été créés pour les services opérationnels par le service comptabilité. D'une façon générale, la DGS veut rationaliser les procédures liées au budget et aux dépenses : « *je ne veux pas qu'une ligne avec une dépense, je veux une ligne avec derrière un projet, un argumentaire et un devis : justifier la demande et justifier les caractères d'urgence* ». Pour la DGS, une comptabilité de gestion

permettrait de pouvoir arbitrer entre différents modes de gestion, de faire des choix sur des programmes d'économies d'énergie en ayant une meilleure visibilité des dépenses (par bâtiment par exemple). La comptable s'appuie déjà sur la nomenclature fonctionnelle de la M14, mais la segmentation nécessiterait d'être plus approfondie[45]. Une comptabilité de gestion permettrait également de compléter ou d'aider à alimenter les outils déjà mis en place, comme les tableaux de suivi des dépenses, le tableau prévisionnel de la masse salariale ou la cartographie des achats.

Les différents freins à la mise en place d'une comptabilité de gestion

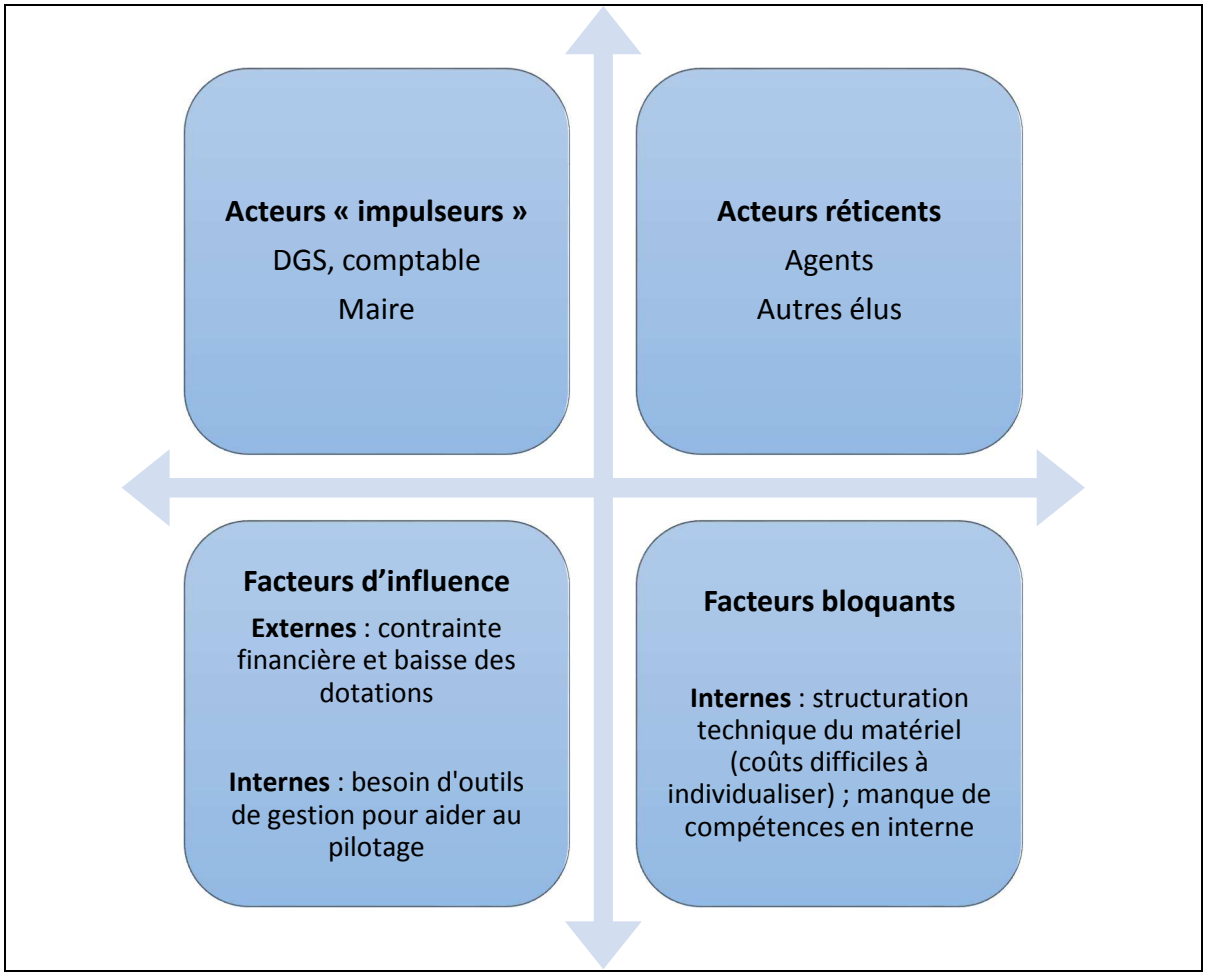
Le premier obstacle recensé par la DGS est la résistance des élus (sauf le Maire) et des agents face à la mise en place d'outils de gestion et de contrôle. Les élus sont plutôt réticents vis-à-vis de ce type d'évolution, qu'ils voient comme une entrave à leur pouvoir sur leur domaine d'action ; par exemple, les élus ne voient pas l'intérêt de valoriser les prestations en nature aux associations. Ils appréhendent également difficilement les changements à venir en matière de finances locales avec la montée de la contrainte financière. Les anciens élus (c'est-à-dire ceux ayant déjà effectué plusieurs mandats) sont particulièrement hostiles au contrôle. Les agents sont peu formés à la gestion, et de plus, étant dans une petite commune, une grande polyvalence technique leur est demandée. La DGS constate une grande inertie dans les services : « *les agents sont attentistes, pas dynamiques* ».

Un autre problème se pose pour le suivi analytique : la structuration technique des bâtiments et des matériels qui permet difficilement l'individualisation des coûts. Par exemple, il y a fréquemment un seul compteur électrique pour plusieurs bâtiments. Or, une cartographie des coûts énergétiques serait nécessaire car le patrimoine bâti est ancien (il comprend même plusieurs châteaux) et énergivore, or le coût d'achat de l'énergie augmentant régulièrement depuis ces dernières années, les marges de manœuvre se situent au niveau des consommations d'énergie.

La figure 2.15 ci-dessous fait la synthèse des éléments en faveur et en défaveur de l'implantation d'une comptabilité de gestion.

[45] Pour les communes de moins de 3 500 habitants la présentation fonctionnelle n'est pas obligatoire (Instruction budgétaire et comptable M14).

Figure 2.15 – Matrice des facteurs favorisant et défavorisant l'implantation de la comptabilité de gestion à Saint-Cyr-en-Val



2.9.3 Synthèse et faits marquants

La comptabilité de gestion est quasiment inexistante à Saint-Cyr-en-Val malgré la volonté de la DGS de mettre en place des outils de gestion. La petite taille de la commune, et donc la polyvalence demandée aux agents, permet très difficilement de recruter des personnes expertes et compétentes en ce domaine, or la DGS doit déjà mener de front plusieurs projets. De plus les réticences actuelles des élus et du personnel laissent supposer qu'une mise en place de l'outil nécessitera un accompagnement de ces acteurs, probablement sur une longue période et de façon progressive.

Nous avons présenté de façon détaillée et approfondie les neuf cas de notre étude exploratoire, il convient maintenant de faire la synthèse des informations recueillies.

Section 3 Les enseignements de l'étude exploratoire

Après avoir présenté de façon détaillée les neuf cas de notre étude exploratoire, il convient maintenant de mettre en avant les principaux apports de cette étude, ainsi que ses limites.

3.1 La synthèse des résultats et les apports de l'étude qualitative

Les questions de recherche initiales ont servi de support à l'élaboration du guide d'entretien. Celui-ci comprenait quatre thématiques principales : la forme prise par la comptabilité de gestion, les finalités ou les objectifs poursuivis, l'implantation de la comptabilité de gestion et les résultats obtenus en utilisant la comptabilité de gestion.

Eléments généraux sur les résultats de l'étude

Avant d'effectuer une synthèse pour chacun de ces thèmes, il convient tout d'abord de recenser les organisations communales de notre enquête où la comptabilité de gestion est présente. Sur neuf organisations étudiées la comptabilité de gestion est présente, sous diverses formes, dans six d'entre elles, soit les deux tiers (voir tableau 2.35 ci-dessous).

Tableau 2.35 – Existence d'une comptabilité de gestion dans les cas étudiés

Organisations communales	Existence d'une comptabilité de gestion
Communauté d'Agglomération	**Oui**
Ville-centre : Orléans	**Oui**
Villes de plus de 10 000 habitants	
Cas 3 : Fleury-les-Aubrais	**Oui**
Cas 4 : Olivet	**Oui**
Cas 5 : Saint-Jean-de-Braye	**Oui**
Cas 6 : Saint-Jean-de-la-Ruelle	Non
Cas 7 : Saran	Non
Villes de 5 000 à 10 000 habitants	
Cas 8 : Chécy	**Oui**
Villes de moins de 5 000 habitants	
Cas 9 : Saint-Cyr-en-Val	Non

Dans ces six organisations l'approche utilisée est plutôt « par le haut » (ou « top down », impulsée par la direction) dans les communes, et « par le bas » (ou « bottom up », approche décentralisée) dans l'EPCI, la communauté d'agglomération. Les méthodes de calcul de coûts

sont variées : coûts complets et coûts partiels. Quant aux objectifs poursuivis, ils ne sont pas uniformes d'une collectivité à une autre (voir tableau 2.36 ci-dessous).

Tableau 2.36 - Approche du contrôle de gestion, méthode utilisée et finalités de la comptabilité de gestion dans les organisations étudiées

Organisations communales	Approche du contrôle de gestion / méthode utilisée pour la comptabilité de gestion	Principaux objectifs attendus avec la mise en place de la comptabilité de gestion
Orléans	Par le haut / Coûts directs	Aide à la décision, pilotage de projets, éléments de reporting
Fleury-les-Aubrais	Par le haut / Coûts complets	Rendre des comptes au citoyen, évaluer les politiques publiques
Olivet	Par le haut / Coûts complets	Arbitrages entre régie et délégation, aide au pilotage, justification de la tarification
Saint-Jean-de-Braye	Par le haut / Coût « global par activité » (coûts partiels)	Pilotage par indicateurs d'activité, arbitrages, optimisation gestion budgétaire
Chécy	Par le haut / Coûts directs (coûts partiels)	Connaissance des coûts, valoriser des prestations rendues aux associations, arbitrages
Communauté d'agglomération (EPCI)	Par le bas / Coûts complets (pour les directions opérationnelles)	Respect des équilibres budgétaires, arbitrages, choix technico-économiques

Nous allons maintenant synthétiser les résultats de l'étude en fonction des quatre thématiques du guide d'entretien.

3.1.1 La forme prise par la comptabilité de gestion

En ce qui concerne les méthodes de calcul de coûts utilisées dans les six organisations ayant une comptabilité de gestion, nous trouvons des méthodes produisant des calculs de coûts complets et d'autres produisant des calculs de coûts partiels.

Des calculs de coûts complets s'appuyant sur une méthode classique

Dans les trois cas observés, les calculs de coûts complets se rapprochent de la méthode des sections homogènes (ou des centres d'analyse) avec définition de centres de coûts et déversement des charges en fonction de clés de répartition. C'est ce que nous avons constaté dans les communes de Fleury-les-Aubrais et Olivet, où toutes les charges, directes et indirectes, ont vocation à être réparties.

Dans le cas de la communauté d'agglomération, qui est la seule collectivité à avoir opté pour une approche par le bas (c'est à dire une approche décentralisée par direction opérationnelle), des méthodes de coûts complets sont à l'œuvre dans les directions gérant des compétences exclusives. Les deux directions opérationnelles pour lesquelles nous avons eu des informations précises sur la méthodologie de calcul de coûts sont le CFA et la direction de la gestion des déchets. Ces deux directions calculent des coûts complets au niveau de leur activité, ce qui implique une répartition des charges indirectes de l'activité (par exemple le personnel de direction du CFA pour le coût par élève) mais il n'y a pas de répartition des frais généraux de la collectivité (par exemple les charges liées à la direction générale des services).

Des méthodes de calcul de coûts partiels moins uniformes dans leur contenu

Trois collectivités font des calculs de coûts partiels : Orléans, Saint-Jean-de-Braye et Chécy. Néanmoins ces trois communes ne produisent pas le même type de coûts car les éléments de charges rentrant dans le calcul sont différents. La ville de Saint-Jean-de-Braye est la seule des trois collectivités à intégrer les charges de personnel dans le calcul mais elle exclut les amortissements et les intérêts d'emprunts, ainsi que les frais généraux (sauf dans de rares cas où un coût se rapprochant d'un coût complet est souhaité). Le coût obtenu se rapproche d'un coût global par activité. Orléans exclut donc les charges de personnel, ainsi que les amortissements et les frais généraux, le coût obtenu se rapproche plus d'un coût direct. Quant à Chécy, non seulement les charges de personnel, les amortissements et les frais généraux sont exclus, mais les charges d'énergie le sont également, le contenu du coût est donc réduit et peut s'assimiler à un coût direct.

Le lien technique entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité de gestion

Nous avons constaté que les systèmes de comptabilité de gestion en place étaient, pour la majorité d'entre eux, liés techniquement au logiciel comptable produisant les états budgétaires

obligatoires de la M14. Quatre collectivités utilisent le module analytique du logiciel Sedit Marianne qui s'appuie sur la segmentation fonctionnelle de la M14. Néanmoins les applications diffèrent sur certains points ; Orléans a déployé une codification en codes gestionnaires et en codes destinataires, pour avoir une vision plus fine des prestations internes entre services ; la direction de la gestion des déchets (de la communauté d'agglomération) s'appuie sur le paramétrage du logiciel Sedit Marianne pour intégrer l'arborescence des coûts définie par la méthode ComptaCoût ; Saint-Jean-de-Braye et Chécy utilisent le module analytique pour ventiler les charges, après avoir défini leur propre segmentation fonctionnelle.

Quant à Fleury-les-Aubrais, qui n'utilise pas Sedit Marianne, et Olivet, qui l'utilise mais plus récemment, le système mis en place ne s'appuie pas sur la nomenclature fonctionnelle mais sur une architecture spécifique de calcul et d'analyse des coûts.

Le tableau 2.37 ci-dessous récapitule les caractéristiques des méthodes de calcul de coûts utilisées dans les six collectivités.

Tableau 2.37 – Caractéristiques des méthodes de calcul de coûts utilisées dans les six collectivités étudiées

Collectivités	**Méthode**	**Caractéristiques de la méthode**	**Utilisation du module analytique du logiciel comptable**
AgglO	Coûts complets	Coûts complets de l'activité considérée, avec répartition des charges indirectes	Oui pour la méthode ComptaCoût
Orléans	Coûts partiels (coûts directs)	Sans charges de personnel, amortissements et frais généraux	Oui
Fleury-les-Aubrais	Coûts complets	Avec répartition des frais généraux	Non
Olivet	Coûts complets	Avec répartition des frais généraux	Non
Saint-Jean-de-Braye	Coûts partiels (coûts globaux par activité)	Avec charges de personnel Sans amortissements, intérêts d'emprunts, et frais généraux (le plus souvent)	Oui
Chécy	Coûts partiels	Sans charges de personnel, charges d'énergie et frais généraux	Oui

L'approche « mixte » ou la superposition de systèmes de calcul de coûts

Nous avons vu dans notre étude exploratoire que les communes privilégiaient l'approche « par le haut » et l'EPCI l'approche « par le bas ». Or, dans une collectivité, Fleury-les-Aubrais, nous avons constaté la superposition de ces deux approches, c'est-à-dire un système global de comptabilité de gestion au niveau de la collectivité, et des calculs de coûts décentralisés dans au moins un service opérationnel, le service Cadre de vie. Nous soupçonnons l'existence de ce même phénomène à Olivet, où le DGA Ressources et qualité a mentionné que certains services opérationnels contestaient les coûts produits au niveau global et faisaient leurs propres calculs. Néanmoins nous n'avons pas eu plus de précisions sur ce point.

Il s'agit d'un phénomène auquel nous ne nous attendions pas, et qui n'était pas abordé dans le guide d'entretien. Il se peut donc que cette approche « mixte », superposant approche par le haut et approche par le bas, existe dans d'autres collectivités de l'agglomération sans que nous en ayons eu connaissance.

3.1.2 Les objectifs poursuivis

Dans le chapitre I, nous avions recensé les objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans la littérature de ces trente dernières années. Trois catégories d'objectifs, chacun correspondant à une période, avaient été définies : objectifs de contrôle, objectifs techniques et objectifs socio-organisationnels. Nous avons constaté que certains de ces objectifs se retrouvaient sur le terrain, alors que d'autres n'apparaissaient pas dans la littérature.

Les objectifs de contrôle (Laufer & Burlaud, 1980), c'est-à-dire la tarification, la normalisation (ou comparaison des coûts) et la sanction (mise en évidence de coûts anormaux), ne se retrouvent globalement pas sur le terrain ; les objectifs de comparaison des coûts ont parfois pu être évoqués, mais de façon mineure. Quant à la tarification, il apparaît que le calcul du coût du service rendu n'a pas pour but de fixer son tarif, mais plutôt d'aider à communiquer sur le tarif en montrant à l'usager l'effort supporté par la collectivité. Ce phénomène est récurrent pour la restauration scolaire, préoccupation importante dans plusieurs collectivités, et dans une moindre mesure pour le conservatoire, dans les organisations communales observées.

Les objectifs techniques, ayant pour finalité l'efficience, et cités dans la littérature des années 1990 (Rey, 1994), sont présents dans les collectivités explorées. Aux objectifs traditionnels de contrôle des coûts et d'aide à la prévision budgétaire, s'ajoutent l'aide au pilotage des activités et surtout l'arbitrage entre régie et délégation cité dans cinq collectivités sur six.

Les objectifs socio-organisationnels, plus récents dans la littérature, se retrouvent globalement sur le terrain avec notamment les objectifs de rendre compte et de mesure des phénomènes de redistribution. Dans ce cas de figure, la comptabilité de gestion a pour finalité la communication avec les tiers, que ce soient les élus, les satellites (associations, délégataires) et les organismes financeurs. Pour trois collectivités, la comptabilité de gestion permet de justifier l'obtention de financements (élément non trouvé dans la littérature) ; et pour une autre, Saint-Jean-de-Braye, la comptabilité de gestion permet la responsabilisation des services gestionnaires d'activités au niveau de leurs coûts.

Le tableau 2.38 ci-dessous résume les objectifs recensés par la littérature et regroupés en trois catégories, ainsi que les principaux objectifs rencontrés dans les collectivités étudiées, en faisant le lien avec les objectifs cités par la littérature.

Tableau 2.38 – Synthèse des objectifs attendus dans les collectivités explorées

Période	**Catégories d'objectifs**	**Principaux objectifs recensés par la littérature**	**Objectifs rencontrés sur le terrain**
Années 1970 et début des années 1980	**Objectifs de contrôle**	Tarification Normalisation Sanction	**Non**
Fin des années 1980 et années 1990	**Objectifs techniques**	Prévision budgétaire Contrôle des coûts et comparaisons dans le temps Tarification des biens divisibles	**Oui** + arbitrages régie / délégation + pilotage des activités ➔ **Efficience : contrainte financière**
Années 2000 à nos jours	**Objectifs socio-organisationnels**	Outil de légitimation de certaines pratiques Justification des choix Rendre compte ou « accountability » Instrument de mesure des phénomènes de redistribution	**Oui en partie** **+** responsabilisation des services opérationnels + obtenir des financements ➔ **Communication avec les tiers**

3.1.3 L'implantation de la comptabilité de gestion

Lors des entretiens, les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion étaient abordés à travers deux questions : quelle est la personne qui a donné cette impulsion ? Et y-a-t-il eu une influence d'autres communes ayant mis en œuvre cet outil ?

Un premier constat peut être réalisé : la comptabilité de gestion est plutôt implantée dans les organisations de plus grande taille. Dans notre échantillon, toutes les organisations communales d'environ 20 000 habitants et plus sont dotées d'un système de comptabilité de gestion. Pour les organisations plus petites, les résultats sont moins tranchés : deux communes d'environ 15 000 habitants (Saran et Saint-Jean-de-la-Ruelle) n'ont pas de comptabilité de gestion, alors qu'une commune plus petite, Chécy (environ 8 000 habitants), en est dotée. La plus petite commune de notre échantillon, Saint-Cyr-en-Val n'a pas de comptabilité de gestion.

Le rôle central des acteurs

En confrontant les réponses à ces questions pour les collectivités explorées, il apparait que les cadres territoriaux et les élus sont des acteurs influents. A Saint-Jean-de-Braye, la comptabilité de gestion a été implantée à l'initiative de la directrice des finances (ancienne contrôleur de gestion) avec le soutien des élus (ayant un profil gestionnaire). A Olivet, c'est le maire-adjoint aux finances qui impulse la mise en place de la comptabilité de gestion, en souhaitant dupliquer l'expérience de Fleury-les-Aubrais où il était anciennement élu. A la direction des déchets de la communauté d'agglomération, c'est la responsable administrative et financière qui est à l'origine de l'implantation de l'outil avec l'aide de l'ADEME.

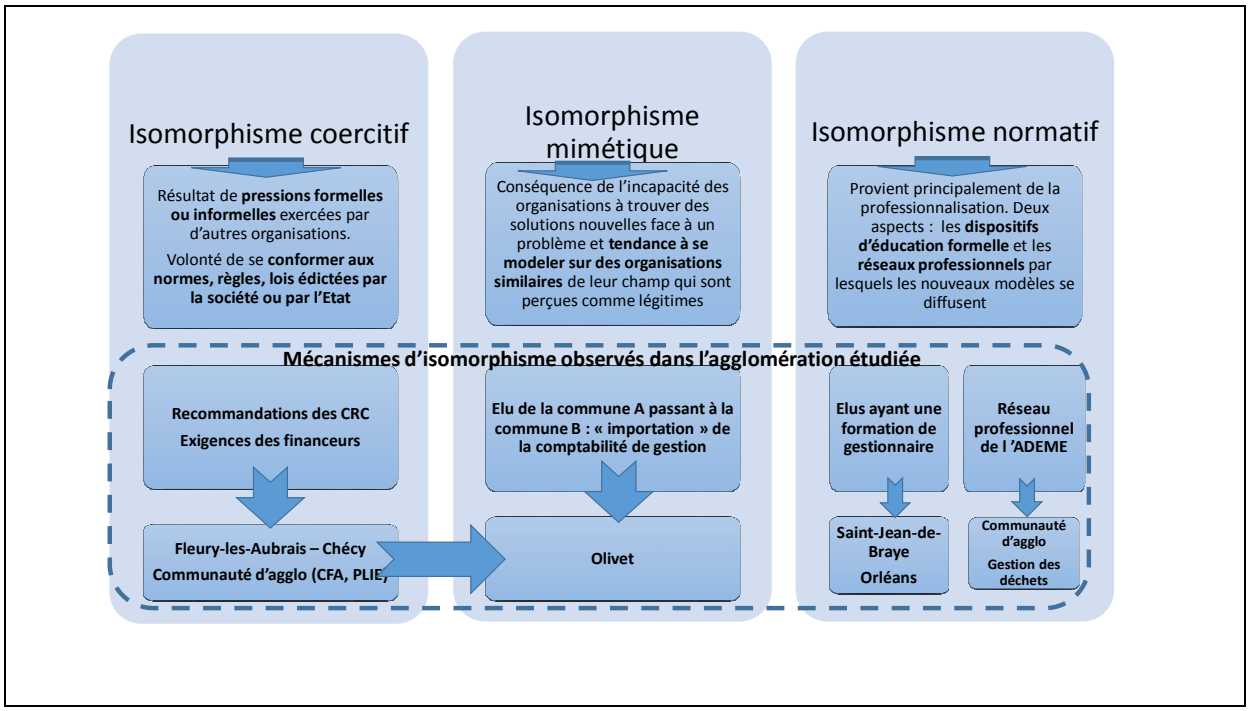
L'influence des élus est également prégnante, mais se ressent plutôt dans les collectivités où la comptabilité de gestion ne s'est pas implantée : à Saran, les élus (sauf la maire-adjointe aux finances) sont plutôt opposés à la mise en place du contrôle de gestion ; à Saint-Cyr-en-Val c'est la même situation, seul le Maire est favorable à ce type de démarche ; à Saint-Jean-de-la-Ruelle, les élus ne sont pas du tout porteurs d'un projet d'implantation d'une comptabilité de gestion. A Saran selon les cadres territoriaux, le profil professionnel des élus est un facteur influençant ou dissuadant la mise en place d'outils de gestion : les élus salariés et employés sont mentionnés comme très réticents à cette démarche.

Une influence plus indirecte des autres organisations communales

Nous avons constaté, qu'hormis Orléans, les organisations communales étudiées ont adopté une comptabilité de gestion depuis le début des années 2000. Y-a-t-il un phénomène d'isomorphisme dans ce champ organisationnel ? Selon DiMaggio & Powell (1983) l'isomorphisme est un processus contraignant qui oblige une unité de la population à ressembler aux autres organisations qui font face aux mêmes ensembles de conditions environnementales. Trois mécanismes d'isomorphisme institutionnel (lié à la recherche de légitimité) sont recensés

par DiMaggio & Powell (1983) : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme mimétique et l'isomorphisme normatif (définis dans la figure 2.16 ci-dessous).

Figure 2.16 – Les mécanismes d'implantation de la comptabilité de gestion dans les collectivités étudiées à travers le concept d'isomorphisme institutionnel



Dans l'agglomération étudiée nous relevons un seul cas d'isomorphisme mimétique, celui de la ville d'Olivet, avec une volonté claire de la part d'un élu de copier ce qui avait été réalisé à Fleury-les-Aubrais. L'isomorphisme coercitif prend différentes formes : les pressions informelles de la Chambre Régionale des Comptes dans le cas de Chécy et de Fleury-les-Aubrais ; les pressions formelles exercées par les organismes financeurs pour deux directions (CFA et PLIE) de la communauté d'agglomération. L'isomorphisme normatif prend ici deux formes : la professionnalisation, avec les élus ayant un profil professionnel de gestionnaire, et les réseaux professionnels comme celui de l'ADEME pour la direction de la gestion des déchets. De plus, lors des entretiens, plusieurs cadres territoriaux ont mentionné le rôle de l'AFIGESE (Association Finances-Gestion-Evaluation des collectivités territoriales) dans l'évolution de leurs pratiques de gestion.

3.1.4 Les résultats obtenus en utilisant la comptabilité de gestion

Nous pouvons classer les résultats obtenus avec la comptabilité de gestion en deux catégories :

- Les coûts calculés sont utilisés conformément aux objectifs ;

- Les coûts calculés ne sont pas utilisés par la collectivité.

Une utilisation des coûts conforme aux objectifs pour trois collectivités

Pour Orléans, Saint-Jean-de-Braye et la communauté d'agglomération, les coûts calculés sont utilisés conformément aux objectifs d'après les différents interlocuteurs. Dans ces trois communes l'utilisation des coûts répond principalement à des objectifs de nature technique, à visée interne, globalement tournés vers l'efficience (aide à la prévision budgétaire, aide au pilotage des activités, arbitrage entre régie et délégation).

Des coûts non utilisés dans trois communes

Pour Olivet, Fleury-les-Aubrais et Chécy, les coûts calculés par le système global de comptabilité de gestion ne sont pas ou plus utilisés, et ce pour différentes raisons. A Fleury-les-Aubrais, les coûts n'ont pas été actualisés, et les derniers coûts calculés ne sont pas utilisables. A Chécy, les coûts calculés ne sont pas fiables pour des questions de saisie sur le logiciel. A Olivet, les coûts ne sont pas utilisés par les opérationnels et les élus par manque de confiance dans le système ; de plus le contrôleur de gestion insiste sur la difficulté d'actualisation de ces coûts.

Dans ces trois cas, des contraintes opérationnelles freinent le déploiement de la comptabilité de gestion : le manque de moyens humains pour actualiser les coûts à Fleury-les-Aubrais ; le manque de moyens humains et les contraintes techniques à Chécy ; les réticences des acteurs à Olivet. De façon générale, ces contraintes opérationnelles rendent les systèmes de comptabilité de gestion inefficaces dans ces communes. La défaillance de ces systèmes « officiels » peut peut-être contribuer à expliquer l'existence de systèmes « non officiels » dans deux de ces collectivités, Fleury-les-Aubrais et Olivet, phénomène que nous avons qualifié d'approche « mixte ».

3.2 Les limites de l'étude de cas exploratoire

Cette étude de cas à visée exploratoire présente des limites d'ordre méthodologique de plusieurs natures.

3.2.1 Les critères de validité

Comme nous l'avons développé dans la section 1, la validité globale de l'étude de cas peut s'apprécier par plusieurs critères. Nous avions vérifié la validité du construit, la validité interne et la fiabilité de la recherche. Nous avions également souligné que la validité externe ne pouvait être confirmée, le potentiel de généralisation de notre étude qualitative étant insuffisant. En effet, le faible nombre de cas et d'entretiens ne nous permettait pas d'arriver à une saturation des données. Néanmoins, l'étude qualitative a mis en évidence des tendances ce qui a facilité la réalisation d'une étude quantitative confirmatoire, où la validité externe de la recherche pourrait mieux être testée.

3.2.2 Les limites liées au recueil des données

Les données de notre étude exploratoire ont été collectées sur un échantillon choisi, et principalement par la technique de l'entretien semi-directif.

Le choix de l'échantillon

Nous avons choisi de réaliser notre étude exploratoire sur l'agglomération d'Orléans comme nous l'avons expliqué dans la section 1 (paragraphe 1.2), choix qui présentait à la fois des avantages et des inconvénients. L'avantage principal était d'étudier Orléans, ville mentionnée dans la littérature en tant que précurseur en matière de comptabilité de gestion, qui pouvait avoir essaimé ses pratiques sur les communes voisines ; la proximité géographique était également un avantage. Au niveau des inconvénients, ce choix pouvait présenter un biais : les constats réalisés sur une ville précurseur en matière de comptabilité de gestion ne sont pas forcément ceux que l'on constaterait sur une commune « lambda ». Le risque était d'étudier des cas qui ne soient pas suffisamment représentatifs d'une situation générale de cet outil de gestion dans ce type d'organisation. Néanmoins, nous avons constaté qu'Orléans n'avait pas essaimé ses pratiques sur les communes voisines, et qu'il y avait une diversité de pratiques dans les cas étudiés.

Les biais liés aux entretiens

Le mode de recueil de nos données a principalement été réalisé sous la forme d'entretiens semi-directifs, complétés par de la documentation sur chacun des cas. Pour huit organisations nous avons rencontré au moins deux personnes (et pour cinq d'entre elles au moins trois), ce qui permet de recouper les informations et de trianguler les données. Or, pour Orléans, nous

n'avons réussi qu'à obtenir un seul entretien, avec la directrice des finances. Cet entretien a été obtenu difficilement, et il n'a pas été possible d'en obtenir d'autres, étant donné qu'il n'y a pas de contrôleur de gestion, et aucun responsable de service opérationnel n'était disposé à nous recevoir. Le nombre d'entretiens et de personnes rencontrées n'est donc pas homogène d'une collectivité à une autre. De plus les entretiens se sont déroulés sur une période assez longue, plus d'un an (de juin 2013 à août 2014), ce qui ne donne pas une situation de ces organisations au même instant T.

La méthodologie des entretiens peut présenter un autre biais : les résultats obtenus sont fondés sur le déclaratif des répondants, or ceux-ci peuvent parfois être en décalage avec la réalité. C'est ce que soulignent Overmans & Noordegraaf (2014) en démontrant le décalage existant entre le discours et la réalité des actions des municipalités néerlandaises. Dans notre recherche, nous avons donc essayé de recouper les résultats des entretiens avec d'autres sources, comme la documentation interne et externe.

3.2.3 Les limites liées au traitement des données

Pour traiter nos données qualitatives nous avons utilisé des grilles d'analyse et des fiches de synthèse. Nous aurions pu utiliser un logiciel d'analyse de données qualitatives, comme NVivo, pour analyser les entretiens. Nous n'avons pas estimé que cet usage se justifiait pour une étude exploratoire. En effet, il nous a paru plus simple et plus rapide, sans pour autant perdre du sens, d'utiliser des grilles d'analyse et de faire des fiches de synthèse pour chaque entretien.

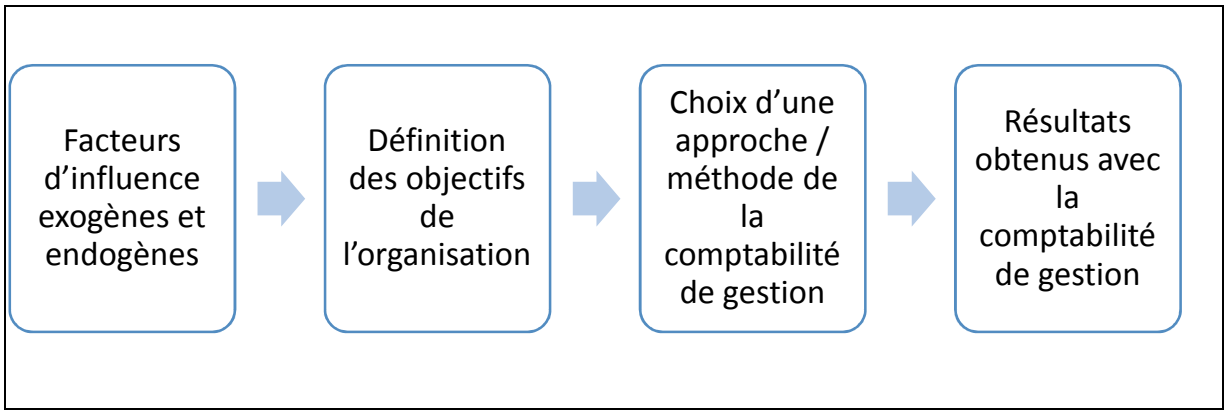
SYNTHÈSE DU CHAPITRE II

Dans ce chapitre nous avons tout d'abord présenté la méthodologie de notre étude de cas exploratoire multi-sites, qui s'appuie principalement sur des entretiens semi-directifs. Nous avons ensuite expliqué le choix de notre échantillon, l'agglomération d'Orléans, et présenté les neuf cas (huit communes et un EPCI) constituant notre étude.

Une présentation détaillée des neuf organisations communales a permis de mettre en évidence les choix effectués en matière de comptabilité de gestion, les objectifs poursuivis, les modalités d'implantation de l'outil ainsi que les résultats obtenus avec celui-ci. En synthèse, l'approche privilégiée par les organisations communales étudiées est l'approche par le haut. Il n'y a pas d'uniformité dans le choix de la méthode de calcul de coûts puisqu'on trouve aussi bien des méthodes de coûts complets, que des méthodes de coûts partiels. Conformément à la littérature nous retrouvons sur le terrain les objectifs techniques et socio-organisationnels liés à la comptabilité de gestion. Les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion sont principalement liés aux acteurs, les cadres territoriaux et les élus jouant un rôle prépondérant.

L'étude exploratoire a également permis d'affiner les questions de recherche, tel que le préconise Yin (1993). Avant d'effectuer notre étude, nous avions dégagé deux questions (voir figure 2.01 plus haut) : quelle est la réalité de la mesure de la consommation de ressources ? Et quels sont les déterminants de l'implantation de la comptabilité de gestion ? Les thématiques du guide d'entretien et les réponses obtenues ont fait évoluer ces deux questions en quatre selon le cheminement suivant (voir figure 2.17 ci-dessous).

Figure 2.17 – L'évolution des questions de recherche



Ainsi la question de recherche principale, « quelle comptabilité de gestion pour les organisations du bloc communal ? », peut se décliner en quatre sous-questions :

- Quels sont les facteurs influençant l'implantation de la comptabilité de gestion ?

- Quels sont les objectifs attendus ?

- Quelles sont les approches (ou méthodes) utilisées ?

- Quels sont les résultats constatés avec l'utilisation de la comptabilité de gestion ?

Enfin, les questions de recherche ainsi affinées et les enseignements de l'étude exploratoire permettront de construire un jeu d'hypothèses qui servira de support à l'élaboration de l'enquête quantitative que nous présentons dans le chapitre III.

CHAPITRE III - L'étude quantitative à l'échelle nationale

Cette recherche quantitative a pour objectif de dégager des tendances sur les pratiques d'utilisation de la comptabilité de gestion par les organisations communales, en sachant que cet outil de gestion n'est peut-être pas présent dans toutes ces organisations, car actuellement les pratiques des organisations communales en la matière sont plutôt méconnues.

Au regard de notre problématique sur la transposition des outils de gestion, il s'agit également de comprendre si la comptabilité de gestion, à l'origine conçue pour les entreprises, est un outil adapté aux besoins des organisations communales. Dans la mesure où l'outil est présent dans ces organisations, une catégorisation des objectifs poursuivis pourra être esquissée.

Pour mettre en œuvre cette étude quantitative, il est nécessaire de poser des hypothèses, pour lesquelles les résultats de l'étude qualitative en ont facilité la définition. À partir de ces hypothèses, un questionnaire a été élaboré et diffusé auprès d'organisations du bloc communal (section 1) ; les données obtenues ont ensuite été codées et traitées avec le logiciel SPSS, et les résultats ont été confrontés aux hypothèses (section 2) ; enfin les apports et les limites de cette enquête statistique ont été décrits (section 3).

Section 1 Les objectifs de l'étude et la méthodologie adoptée

Comme nous l'avons vu précédemment, notre recherche se décompose en deux grandes phases : une étude qualitative à visée exploratoire et une étude quantitative à visée confirmatoire. Les objectifs de l'étude quantitative sont de fournir des réponses aux questions de recherche et de confirmer (ou non) les résultats issus de la phase exploratoire. Afin de faire le lien entre l'étude qualitative et l'étude quantitative, des hypothèses ont été posées. Celles-ci ont ensuite été testées sur les résultats obtenus par l'administration d'un questionnaire sur un échantillon d'organisations du bloc communal.

1.1 La construction des hypothèses

La construction des hypothèses s'articule autour de la question principale de notre recherche - **quelle comptabilité de gestion pour les organisations communales ? -** et des quatre questions (ou sous-questions) de recherche qui en découlent :

- **Quels sont les facteurs influençant l'implantation de la comptabilité de gestion ? :** quels sont les facteurs de contingence qui ont influencé cette adoption : la taille de l'organisation ? Les cadres territoriaux ? Des éléments environnementaux ? (comme la contrainte financière par exemple).
- **Quels sont les objectifs attendus ?** : autrement dit, qu'est-ce qui a conduit les organisations communales à adopter cet outil de gestion ? Qu'est-ce qu'elles en attendaient ? Les objectifs liés à l'implantation de la comptabilité de gestion sont-ils toujours les mêmes actuellement ? Y-a-il une dynamique des objectifs, c'est-à-dire une évolution de ceux-ci ?
- **Quelles sont les approches utilisées ?** : les organisations communales privilégient-elles des systèmes de comptabilité de gestion couvrant toute l'organisation ? Ou bien des approches plus décentralisées par divisions ou par services opérationnels ? Sur quelle méthode de calcul de coûts s'appuie le système utilisé ? Coûts complets ou coûts partiels ?
- **Quels sont les résultats constatés avec l'utilisation de la comptabilité de gestion ? :** quelles sont les pratiques des organisations communales ? Les coûts obtenus sont-ils adaptés aux besoins de l'organisation ?

Les hypothèses ont été construites à partir des résultats de la recherche exploratoire réalisée de façon qualitative entre juin 2013 et août 2014. Nous nous sommes également appuyés sur l'analyse de la littérature pour l'élaboration de certaines hypothèses, notamment celles relatives à la forme prise par la comptabilité de gestion.

Quatorze hypothèses ont ainsi été définies à partir des résultats obtenus à l'issue des vingt-deux entretiens réalisés en phase exploratoire. Ces hypothèses ont été regroupées en quatre catégories (ou corps d'hypothèses) :

- Le corps d'hypothèses n° 1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion ;
- Le corps d'hypothèses n° 2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion ;
- Le corps d'hypothèses n° 3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion ;

- Le corps d'hypothèses n° 4 sur la dynamique des objectifs liés à la comptabilité de gestion.

Chaque corps d'hypothèses correspond à une question de recherche (voir tableau 3.01 ci-dessous).

Tableau 3.01 – Relation entre les questions de recherche et les corps d'hypothèse

Corps d'hypothèses	**Questions de recherche**
Corps d'hypothèses n° 1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion	**Quels sont les facteurs influençant l'implantation de la comptabilité de gestion ?**
Corps d'hypothèses n° 2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion	**Quelles sont les approches utilisées ?**
Corps d'hypothèses n° 3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion	**Quels sont les résultats constatés avec l'utilisation de la comptabilité de gestion ?**
Corps d'hypothèses n° 4 sur la dynamique des objectifs liés à la comptabilité de gestion	**Quels sont les objectifs attendus ?**

Nous allons maintenant détailler ces différents corps d'hypothèses et expliquer leur genèse.

1.1.1 Le corps d'hypothèses n° 1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion

L'étude exploratoire réalisée sur neuf organisations communales a montré que six d'entre elles avaient adopté une comptabilité de gestion et que trois ne l'ont pas fait.

Les facteurs d'influence (de cette adoption) qui ont été constatés sont les suivants :

- **La taille de l'organisation** : les organisations de petite taille ont moins de moyens humains et techniques pour appréhender ce type d'outil de gestion, c'est ce que nous avons constaté dans la commune de Saint-Cyr-en-Val (environ 3 000 habitants), où selon la DGS les moyens humains sont insuffisants pour mettre en œuvre une démarche de contrôle de gestion ;
- **Le jeu des acteurs** : les cadres territoriaux et/ou les élus sont les acteurs « impulseurs » de la mise en place d'une comptabilité de gestion ;
- **Les pressions externes** : comme notamment le contexte financier général des collectivités locales qui s'est dégradé depuis quelques années.

L'étude exploratoire réalisée en 2013-2014 a révélé que les organisations s'étant dotées d'une comptabilité de gestion l'ont fait majoritairement depuis moins de dix ans (voir tableau 3.02 ci-dessous), à l'exception de la ville-centre, Orléans, qui, d'après la littérature (Meyssonnier, 1993a), aurait déjà fait une tentative d'implantation de comptabilité de gestion au début des années 1980 (puis aurait ensuite abandonné l'outil avant de l'adopter à nouveau dans les années 2000...).

Tableau 3.02 – Date d'introduction de la comptabilité de gestion dans les organisations communales explorées

Organisations communales	**Date d'introduction de la comptabilité de gestion**
Ville-centre, Orléans	2000 puis 2010 pour le système actuel
Fleury-les-Aubrais	2004
Olivet	2009
Saint-Jean-de-Braye	2009
Chécy	2010
Communauté d'agglomération	Gestion des déchets : 2003-2004 ; PLIE : 2008 ; CFA : années 2000

Dans la communauté d'agglomération, comme la démarche est décentralisée (approche « par le bas ») la comptabilité de gestion a été adoptée à des dates différentes suivant les pôles d'activités. La démarche la plus ancienne, dans les cinq autres communes (Orléans excepté), date de 2004. Ceci nous conduit à poser l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 1** : la majorité des implantations de la comptabilité de gestion date de moins de 10 ans dans les organisations communales.

Bien que la littérature (Pariente, 1998) ne constate pas de corrélation entre les pratiques de contrôle de gestion et la taille de la collectivité, l'étude qualitative tend à montrer que la comptabilité de gestion est davantage développée dans les grandes structures, elle est ainsi présente dans toutes les organisations d'environ 20 000 habitants (ou plus) de la communauté d'agglomération étudiée (voir tableau 3.03 ci-dessous).

Tableau 3.03 – Existence d'une comptabilité de gestion dans les organisations communales explorées

Organisations communales	Taille (en nombre d'habitants au 1er janvier 2013)	**Existence d'une comptabilité de gestion**
Communauté d'Agglomération	**272 172**	**Oui**
Ville-centre, Orléans	**117 833**	**Oui**
Villes de plus de 10 000 habitants		
Fleury-les-Aubrais	21 450	**Oui**
Olivet	20 196	**Oui**
Saint-Jean-de-Braye	19 623	**Oui**
Saint-Jean-de-la-Ruelle	16 951	Non
Saran	15 423	Non
Villes de 5 000 à 10 000 habitants		
Chécy	8 384	**Oui**
Villes de moins de 5 000 habitants		
Saint-Cyr-en-Val	3 256	Non

Ces éléments nous conduisent à poser l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 2** : plus la taille de l'organisation communale augmente plus on y trouve une comptabilité de gestion.

D'après les résultats de l'étude exploratoire, les acteurs « impulseurs » sont essentiellement le DGS ou le directeur des finances ou parfois des élus. Par exemple dans la commune de Saint-Jean-de-Braye la comptabilité de gestion a été initiée par l'ancienne directrice des finances (qui était anciennement contrôleur de gestion) ; à la Gestion des déchets de la communauté d'agglomération c'est la responsable administrative qui est à l'origine du projet. Ce sont seulement dans les communes d'Olivet et de Chécy qu'un élu (la même personne qui plus est) a initié le projet de mise en place d'une comptabilité de gestion. Nous faisons donc l'hypothèse que ce sont les cadres territoriaux qui sont majoritairement à l'origine de la démarche :

➔ **Hypothèse 3** : la démarche d'implantation est majoritairement à l'initiative des cadres territoriaux.

Dans les trois communes qui n'ont pas adopté de comptabilité de gestion, la principale raison avancée est le manque de compétences en interne : selon le DGS et le directeur des finances, il manque un poste de contrôleur de gestion dans la commune de Saran (en cours de recrutement) ;

dans la commune de Saint-Cyr-en-Val le personnel du service finances est débordé et la commune n'a pas les moyens de créer un poste dédié. Dans la commune de Chécy où une comptabilité analytique a été implantée la directrice des finances reconnait qu'un des obstacles au bon fonctionnement de l'outil est le manque de personnel à la direction des finances pour faire les saisies nécessaires. Ces constatations nous conduisent à faire l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 4** : le principal obstacle à l'implantation de la comptabilité de gestion est le manque de compétences requises en interne.

1.1.2 Le corps d'hypothèses n° 2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion

Dans la littérature, Fabre et al. (2014) ont montré l'existence dans les communes d'un idéaltype (un système global en coûts complets couvrant toute l'organisation et calqué sur les pratiques des entreprises), qui a fortement influencé les pratiques des organisations communales depuis une trentaine d'années. Cet idéaltype comporte deux aspects principaux : l'approche par le haut (ou « top down », ou approche descendante c'est à dire qui part du sommet hiérarchique pour couvrir toute l'organisation) et la méthode de calcul en coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse principalement).

Tableau 3.04 – Méthodes de calcul utilisées dans les organisations explorées

Organisations communales	**Approche du contrôle de gestion / méthode utilisée pour la comptabilité de gestion**
Ville-centre, Orléans	Par le haut / Coûts directs
Fleury-les-Aubrais	Par le haut / Coûts complets
Olivet	Par le haut / Coûts complets
Saint-Jean-de-Braye	Par le haut / Coût « global par activité » (coûts partiels)
Chécy	Par le haut / Coût « d'activité » (coûts partiels)
Communauté d'agglomération (EPCI)	Par le bas / Coûts complets (pour la direction des déchets / CFA / PLIE)

L'influence de l'idéaltype se retrouve dans les collectivités de l'étude exploratoire : les cinq communes ayant mis en place une comptabilité de gestion ont une approche par le haut (ou « top down » ou approche descendante), et ont donc mis en place un système global couvrant toute l'organisation (voir tableau 3.04 ci-dessus), d'où l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 5** : les communes optent majoritairement pour une approche par le haut.

Les EPCI se caractérisent, tout comme les communes et d'autres organisations publiques, par une structure conglomérale, c'est à dire la gestion d'activités diverses et variées, souvent sans lien entre elles. Néanmoins, de façon générale, les EPCI ont moins d'activités à gérer que les communes. Pour les EPCI, la forme conglomérale est encore plus marquée car la gestion des activités, issue des transferts de compétences parfois successifs, se fait de façon plus décentralisée et indépendante des unes des autres. Dans l'EPCI étudié, la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire, la comptabilité de gestion est présente dans certaines directions d'activité (CFA, gestion des déchets..), et absente dans d'autres (assainissement par exemple). L'approche est donc par le bas (ou « bottom up » ou approche ascendante). Bien que nous n'ayons exploré qu'un seul EPCI, nous faisons l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 6** : les EPCI optent majoritairement pour une approche par le bas.

Si l'on se réfère à l'idéaltype mentionné par la littérature, les organisations communales privilégieraient les coûts complets. Dans l'étude exploratoire réalisée, les résultats sont moins tranchés, on trouve des coûts complets dans la moitié des cas et des coûts partiels pour l'autre moitié (voir tableau 3.04 page précédente). Néanmoins nous faisons l'hypothèse que les coûts complets sont la méthode majoritairement utilisée par les organisations communales :

➔ **Hypothèse 7** : les calculs réalisés sont majoritairement des calculs de coûts complets.

Nous avons constaté dans les communes étudiées que le logiciel Sedit Marianne était fortement présent (voir tableau 3.05 ci-dessous) ; Sedit Marianne est un logiciel finances / RH, et comporte un module analytique qui peut être utilisé afin d'éviter la ressaisie des données. Il peut aussi servir de base pour extraire des charges (pour des méthodes de coûts partiels). Un logiciel dédié, type ERP, est donc majoritairement utilisé, ce qui exclut l'utilisation de logiciels plus polyvalents (type tableurs Excel).

Néanmoins, notre étude exploratoire présente un biais : les communes faisant partie de la communauté d'agglomération sont incitées par celle-ci à acquérir le logiciel Sedit Marianne (pour des raisons de mutualisations de moyens : achat, formations par exemple).

Tableau 3.05 – Logiciels utilisés dans les organisations communales ayant une comptabilité de gestion

Organisations communales	Logiciel utilisé pour la comptabilité de gestion
Ville-centre	Sedit Marianne (Berger Levrault)
Fleury-les-Aubrais	Logiciel indépendant du logiciel finances (logiciel « maison »)
Olivet	Astre puis Sedit Marianne (Berger Levrault)
Saint-Jean-de-Braye	Sedit Marianne (Berger Levrault)
Chécy	Sedit Marianne (Berger Levrault)
Communauté d'agglomération (EPCI)	Sedit Marianne (Berger Levrault)

Malgré ce biais, il est fort possible qu'à l'échelle nationale d'autres logiciels finances /RH soient cités (il existe de nombreux produits sur ce marché), ce qui nous amène à l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 8** : le système de calcul s'appuie majoritairement sur un logiciel dédié.

Les systèmes globaux en coûts complets (souvent adoptés sous l'influence de l'idéaltype) peuvent parfois se révéler lourds et complexes d'utilisation. On peut les qualifier de « systèmes officiels », car émanant de la direction générale ou du sommet hiérarchique. Ceux-ci coexistent souvent avec des « systèmes non officiels », plus simples et plus adaptés aux besoins du terrain. En effet, pour piloter leurs activités et justifier leurs choix, les services opérationnels peuvent être amenés à effectuer leurs propres calculs, qui peuvent parfois être de simples indicateurs extra comptables. C'est ce qui a été observé dans la commune de Fleury-les-Aubrais avec le service des espaces verts. C'est aussi ce qui a été constaté dans la commune d'Olivet, mais pour des raisons différentes : les agents n'ont pas confiance dans le système global en coûts complets mis en œuvre et préfèrent souvent faire leurs propres calculs. Ces constats nous conduisent à effectuer l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 9** : dans les communes, il y a majoritairement coexistence d'un système de calcul de coûts centralisé avec des systèmes décentralisés dans les services opérationnels.

1.1.3 Le corps d'hypothèses n° 3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion

D'après l'étude exploratoire réalisée, les calculs de coûts sont effectués à partir des recettes et des dépenses enregistrées dans le compte administratif qui est un document annuel. C'est la

fréquence de calcul qui a été observée dans les six organisations communales ayant adopté une comptabilité de gestion, d'où l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 10 :** la fréquence des calculs de coûts est majoritairement annuelle.

L'étude exploratoire a montré que la commune de Chécy n'utilisait pas les coûts produits qui se sont en fait révélés faux à cause d'un problème de paramétrage du module analytique de Sedit Marianne. Par manque de temps et de personnel, la commune de Chécy ne peut pas actuellement effectuer les actions supplémentaires qui permettraient la production de coûts fiables, donc les coûts calculés ne sont pas transmis aux services concernés. La commune d'Olivet n'utilise pas pleinement les coûts calculés, car les élus et les agents contestent les coûts obtenus et les services opérationnels les utilisent très peu jugeant le système lourd et chronophage. Ces constats nous amènent à l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 11 :** quand des calculs de coûts sont effectués, dans la majeure partie des cas ils ne sont pas systématiquement utilisés.

Comme nous l'avons vu avec l'hypothèse n°9, l'existence de « systèmes non officiels » s'explique par l'inadaptation aux besoins des services opérationnels des coûts produits par les « systèmes officiels », d'où l'hypothèse :

➔ **Hypothèse 12 :** dans la majeure partie des organisations communales les calculs de coûts effectués ne correspondent pas aux besoins des cadres territoriaux.

1.1.4 Le corps d'hypothèses n° 4 sur la dynamique des objectifs liés à la comptabilité de gestion

D'après la littérature (Meyssonnier 1993a, Bargain 2014), les premières démarches de transposition de la comptabilité de gestion aux organisations communales datent de la fin des années 1970. L'hypothèse sous-jacente est que les organisations communales passent d'un modèle de gestion de la performance orienté vers les parties prenantes (par exemple tournée vers l'usager et le citoyen) à un modèle de gestion de la performance plus économique (du fait du resserrement de la contrainte financière notamment).

Dans l'étude exploratoire, les communes de Fleury-les-Aubrais, d'Olivet, de Chécy et la communauté d'agglomération ont initialement mis en place la comptabilité de gestion pour des objectifs de rendre compte et de communication sur les coûts. Les communes de Saint-Jean-de-Braye et d'Orléans, la ville-centre, ont également ces objectifs, mais au même niveau que

d'autres objectifs comme l'aide au pilotage des activités et l'aide à la décision d'investissement. Ceci nous conduit à l'hypothèse suivante :

➔ **Hypothèse 13 :** initialement les objectifs liés à la comptabilité de gestion étaient principalement le rendre compte et la communication avec les usagers (ou les tiers).

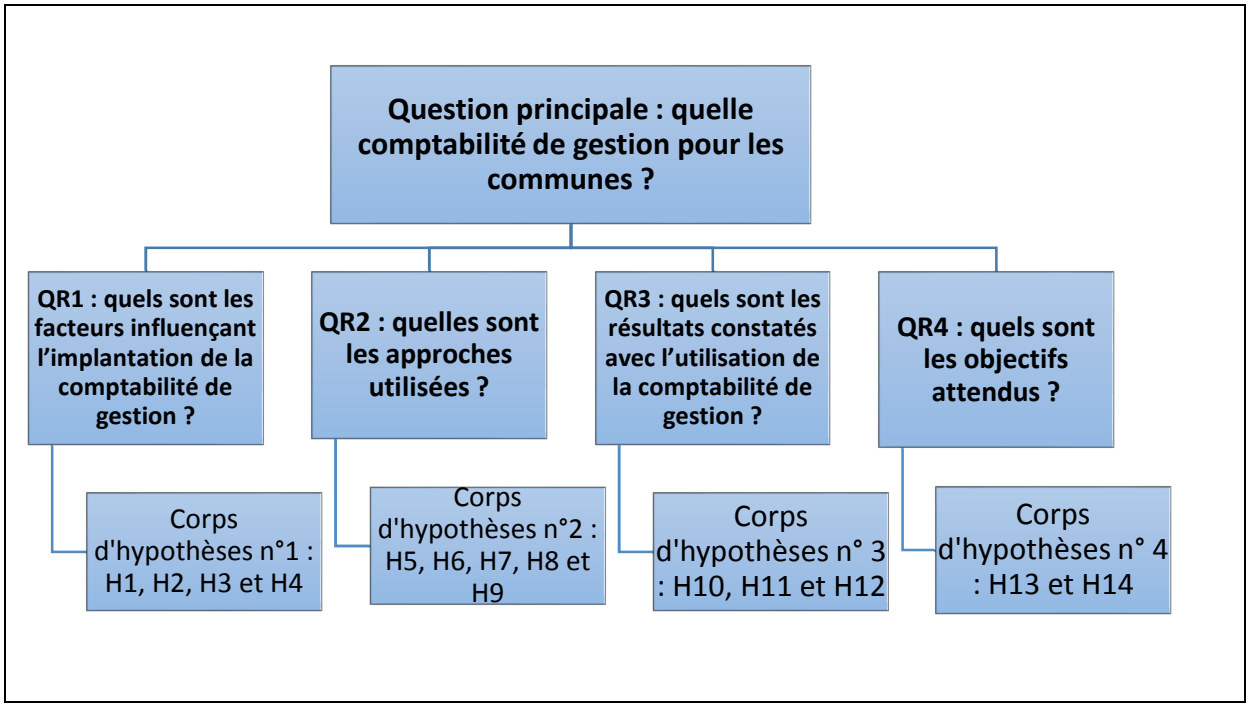
Toutes les organisations étudiées, à l'exception de la commune de Fleury-les-Aubrais, avancent que la comptabilité de gestion doit permettre des arbitrages entre régie et délégation. Or c'est un objectif qui n'apparaît pas dans la littérature, nous pouvons alors supposer que c'est un objectif apparu plus récemment. Certaines organisations comme Orléans ou Saint-Jean-de-Braye reconnaissent que la maîtrise des dépenses est actuellement l'enjeu principal de l'usage de la comptabilité de gestion. Nous constatons donc un glissement des objectifs initiaux vers des objectifs plus économiques :

➔ **Hypothèse 14 :** actuellement les objectifs liés à la comptabilité de gestion sont principalement la maîtrise des dépenses et l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics.

En synthèse…

Chaque question de recherche est donc associée à plusieurs hypothèses, plus précisément de deux à cinq hypothèses par question (voir figure 3.01 ci-dessous).

Figure 3.01 – Liens entre questions de recherche et hypothèses



Pour synthétiser, les quatorze hypothèses sont récapitulées dans le tableau 3.06 ci-dessous.

Tableau 3.06 – Synthèse des hypothèses de recherche

Corps d'hypothèses n° 1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion
H 1 : la majorité des implantations de la comptabilité de gestion datent de moins de dix ans dans les organisations communales
H 2 : plus la taille de l'organisation communale augmente plus on y trouve une comptabilité de gestion
H 3 : la démarche d'implantation est majoritairement à l'initiative des cadres territoriaux
H 4 : le principal obstacle à l'implantation de la comptabilité de gestion est le manque de compétences requises en interne
Corps d'hypothèses n° 2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion
H 5 : les communes optent majoritairement pour une approche par le haut
H 6 : les EPCI optent majoritairement pour une approche par le bas
H 7 : les calculs réalisés sont majoritairement des calculs de coûts complets
H 8 : le système de calcul s'appuie majoritairement sur un logiciel dédié
H 9 : dans les communes, il y a majoritairement coexistence d'un système de calcul de coûts centralisé avec des systèmes décentralisés dans les services opérationnels
Corps d'hypothèses n° 3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion
H 10 : la fréquence des calculs de coûts est majoritairement annuelle
H 11 : quand des calculs de coûts sont effectués, dans la majeure partie des cas ils ne sont pas systématiquement utilisés

H 12 : dans la majeure partie des organisations communales les calculs de coûts effectués ne correspondent pas aux besoins des cadres territoriaux
Corps d'hypothèses n° 4 sur l'instabilité dans le temps des objectifs liés à la comptabilité de gestion H 13: initialement les objectifs liés à la comptabilité de gestion étaient principalement le rendu compte et la communication avec les usagers (ou les tiers) H 14 : actuellement les objectifs liés à la comptabilité de gestion sont principalement la maîtrise des dépenses et l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics

Une fois les hypothèses de recherche posées il convient ensuite de construire le questionnaire support de l'enquête.

1.2 L'élaboration du questionnaire

La conception du questionnaire s'est effectuée en plusieurs phases. En premier lieu, les hypothèses posées et les résultats de l'étude qualitative ont servi de trame de départ pour un questionnaire « papier ». Celui-ci a ensuite été testé auprès de trois cadres territoriaux, qui ont fait des suggestions afin d'améliorer la compréhension de celui-ci. Comme le choix du mode de recueil s'est fixé sur Internet, une version « en ligne » a ensuite été élaborée ; les contraintes techniques de Google Forms (site Internet permettant l'administration de questionnaires) ont nécessité quelques modifications sur les questions par rapport à la version papier.

1.2.1 La construction du questionnaire « papier »

Le principal objectif de l'administration du questionnaire est de pouvoir vérifier ou infirmer les hypothèses de recherche posées. Selon Evrard et al. (2009, p. 252) « *il n'y a pas de méthodologie précise à suivre pour rédiger un bon questionnaire ; l'expérience et la pratique jouent en la matière un rôle essentiel* ». Evrard et al. (2009) suggèrent plutôt de suivre une démarche générale comprenant quatre phases : la définition des besoins d'informations, la définition du type de question à poser, le nombre et l'ordre des questions et la rédaction du projet de questionnaire.

La définition des besoins d'information

Ces éléments sont dictés par nos questions de recherche et les hypothèses qui en découlent. Il est important que chaque hypothèse puisse être vérifiée par une ou plusieurs questions. Ainsi toutes les hypothèses ont été reliées à une ou plusieurs questions du questionnaire. Des

questions supplémentaires (et non reliées à des hypothèses) ont été ajoutées pour des besoins de contextualisation, ce sont les questions 1.1 et 1.2 :

1.1 Votre fonction dans l'organisation communale où vous travaillez actuellement :
1.2 Votre ancienneté dans l'organisation communale où vous travaillez actuellement :

La question 1.1 permet de vérifier que la personne interrogée a bien le statut ciblé (cadre territorial). La question 1.2 peut permettre de comprendre l'ignorance de la personne interrogée sur certaines questions si celle-ci a peu d'ancienneté dans l'organisation.

Le questionnaire a été construit en quatre parties :

- Partie 1 : contextualisation ;
- Partie 2 : la comptabilité de gestion dans votre organisation ;
- Partie 3 : les objectifs relatifs à la comptabilité de gestion ;
- Partie 4 : commentaires libres du répondant.

La première partie du questionnaire comporte quatre questions relatives à la personne interrogée et au type de collectivité où elle exerce ses fonctions. La deuxième partie a pour objectif de décrire les pratiques de l'organisation communale en matière de comptabilité de gestion, et également de cerner les raisons pour lesquelles la collectivité n'en aurait pas si le cas se présente. La troisième partie vise à définir quels sont les usages de la comptabilité de gestion à travers les objectifs ayant conduit à sa mise en œuvre et les objectifs actuels quant à son utilisation. Une quatrième partie permet aux répondants d'ajouter, s'ils le souhaitent, leurs commentaires sur le sujet.

La définition du type de questions à poser

Pour ne pas décourager les répondants, et garantir un maximum de réponses, le questionnaire doit pouvoir être complété dans un délai assez court. Pour cela le format des questions est important, notamment le choix entre questions ouvertes et questions fermées.

Les questions ouvertes laissent une totale liberté de réponse aux répondants, en cela elles ont un contenu plus riche, mais elles sont plus longues à compléter que les questions fermées pour le répondant, et les réponses plus difficiles à coder pour l'analyse ultérieure. Leur nombre doit donc être limité. Dans notre questionnaire les questions ouvertes ont uniquement vocation à compléter des questions fermées, pour que le répondant puisse apporter un complément d'information s'il le souhaite, et sans que cela complique le codage ultérieur puisque seule la

réponse donnée à titre principal sera codée. Cela conduit à des questions mixtes selon De Singly (2012), comme par exemple pour la question 2.9 :

2.9 Au sein de votre organisation y-a-t-il des services opérationnels ayant mis en place leur propre système de calculs de coûts ?

□ *Oui* □ *Non* □ *Ne sais pas*

Pour quel(s) motif(s) ? :

……

……

……

Seule la réponse « oui », « non » ou « ne sais pas » fera l'objet d'un codage dans la question 2.9, les éventuelles réponses à « pour quel(s) motif(s) ? » seront utilisées pour enrichir l'analyse et fournir des verbatims.

Les questions fermées (celles pour lesquelles un choix de réponses est proposé) ont été privilégiées dans la rédaction du questionnaire. L'étude exploratoire a facilité la rédaction de ces questions en fournissant des éléments de réponse récoltés sur le terrain. Par exemple, pour la question 2.3 « *qui a initié la mise en place d'une comptabilité de gestion ?* », l'étude qualitative nous avait appris que le DGS, le directeur financier ou les élus pouvaient être à l'origine du projet ; nous avons ajouté la réponse « contrôleur de gestion » (celui-ci étant à même par sa fonction de proposer ce type de projet) et la réponse « autre » pour d'éventuels cas non rencontrés sur le terrain.

Dans certains cas, nous avons estimé intéressant d'introduire des échelles plutôt que de simples questions fermées. Initialement, pour mettre à jour les objectifs dans la troisième partie nous avions pensé proposer une liste de réponses à faire classer par le répondant par ordre d'importance, comme ci-dessous :

Question 3.1 posée initialement :

3.1 ***A l'origine****, pour quelle(s) raison(s) une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) a-t-elle été mise en place dans votre organisation communale ?*

Indiquez vos 3 principaux objectifs en numérotant vos réponses de 1 à 3 par ordre d'importance (avec 1 pour la raison la plus importante)
□ *Aide au pilotage des activités*
□ *Aide à la décision d'investissement*
□ *Aide à la prévision budgétaire*
□ *Arbitrer entre régie et délégation de services publics*
□ *Comparer les coûts (dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres organisations…)*

□ *Fixer des tarifs*
□ *Maîtriser les dépenses*
□ *Mieux rendre compte*
□ *Obtenir des financements ou des subventions d'organismes extérieurs*
□ *Responsabilisation des services gestionnaires d'activités*
□ *Valoriser des prestations rendues aux usagers (à des fins de communication)*
□ *Valoriser des prestations externes (aux associations par exemple)*
□ *Autre, précisez : ……*
□ *Autre, précisez : ……*

Ce mode de formulation posait problème pour sa transposition dans le questionnaire en ligne où la hiérarchisation des réponses n'était pas possible sur le logiciel choisi. De plus cela compliquait le codage ultérieur. Or le questionnaire en ligne permettait la proposition d'échelles de notation des réponses. L'avantage des échelles est qu'elles facilitent la mesure d'une opinion et permettent d'effectuer des analyses factorielles en composantes principales (ACP) pour mettre en évidence des typologies. Le codage est également plus rapide puisque les réponses sont déjà sous forme de chiffres. Nous avons donc modifié la question 3.1 de la façon suivante en proposant une échelle pour chaque objectif (douze objectifs proposés plus « autres ») :

Question 3.1 modifiée (extrait) :

*3.1. **A l' origine**, une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) a été mise en place dans votre organisation communale pour :*

- L'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

	1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	
Pas du tout d'accord								*Totalement d'accord*

- L'aide à la décision d'investissement :

	1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	
Pas du tout d'accord								*Totalement d'accord*

- L'aide à la prévision budgétaire :

	1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	
Pas du tout d'accord								*Totalement d'accord*

La question 3.2 relative aux objectifs actuels a également été transformée pour créer des échelles de notation de réponses, de la même façon que pour la question 3.1. Cela permettra de comparer plus facilement l'évolution des objectifs initiaux et actuels. L'échelle de Likert a été utilisée pour formaliser les échelles du questionnaire. Selon Evrard et al. (2009) le format de l'échelle de Likert est un des plus connus et utilisés dans les études d'opinion ; ce format propose au répondant d'exprimer son plus ou moins grand accord, ou désaccord, en choisissant entre cinq ou sept réponses possibles. Pour plus de précisions nous avons proposé une échelle de Likert avec sept positions :

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
Pas du tout d'accord						*Totalement d'accord*

Le nombre et l'ordre des questions

Le nombre de questions détermine la durée pour compléter le questionnaire. Il était important que la durée ne soit pas trop longue afin de ne pas décourager les répondants et d'obtenir un maximum de questionnaires complets. L'objectif était que le questionnaire soit rempli en dix minutes maximum. Le questionnaire final comprend 65 questions (en comprenant les commentaires libres), mais celui-ci a plusieurs configurations. En effet suivant la nature de certaines réponses le répondant sera orienté vers des questions différentes. C'est le cas pour la question 2.1 :

2.1. Votre système comptable vous permet-il d'effectuer des analyses relatives à la connaissance des coûts ?

☐ *Oui* ☐ *Non*

Si la réponse est « oui » le répondant est orienté vers la question 2.2 (« *Si oui, depuis quand ?* ») et si la réponse est « non » le répondant est orienté vers la question 2.10 (« *Il n'y a pas d'analyse relative à la connaissance des coûts mise en place pour l'ensemble de votre collectivité, mais y-a-t-il des calculs de coûts réalisés au niveau des services opérationnels ou gestionnaires ?* »). La question 2.10 permet également d'orienter le répondant vers un groupe de questions différentes suivant que la réponse est « oui » ou « non ». Au final, suivant la nature de ses réponses, le répondant aura entre 15 et 50 questions à traiter (commentaires libres compris). Le questionnaire en ligne permet très facilement de mettre en place une orientation des questions suivant la réponse précédente effectuée, c'est ce que nous développerons plus loin dans le paragraphe 1.2.3.

La rédaction du projet de questionnaire

Le questionnaire a été rédigé en tenant compte de la technique de l'entonnoir, autrement dit en commençant par des questions générales (la contextualisation) et en allant progressivement vers des questions plus ciblées sur la comptabilité de gestion (méthode, objectifs, utilisation effective).

1.2.2 Le test du questionnaire

Avant de diffuser le questionnaire, il est important de le tester afin de vérifier sa bonne compréhension par les futurs répondants.

Au printemps 2015, le DGS de la ville d'Olivet a été sollicité pour tester le questionnaire. Cette commune fait partie de l'étude qualitative exploratoire mais le DGS n'avait pas été interrogé à ce moment-là. Celui-ci a accepté de compléter le questionnaire papier en face-à-face et de commenter celui-ci. Le questionnaire a également été complété par deux DGA de cette même collectivité qui n'ont pas relevé de problème majeur dans le questionnaire.

Les points positifs

En premier lieu, le DGS souligne le bon timing du questionnaire et estime la durée pour le remplir tout à fait correcte. Il recommande à cet effet de mentionner en préalable que « remplir ce questionnaire ne prendra pas plus de dix minutes » car il estime que cette mention peut inciter les personnes sollicitées à compléter plus facilement le questionnaire. L'enchainement des questions lui parait logique et pertinent.

Les suggestions d'amélioration

La principale suggestion concerne la question 2.1 formulée ainsi initialement : « *une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) est-elle mise en place pour l'ensemble de votre organisation communale ?* ». Le DGS estime que la structuration de la M14 initie déjà une comptabilité analytique (la nomenclature fonctionnelle de la M14 fournit des coûts directs) et que, de ce fait la réponse serait automatiquement « oui ». Il propose donc de la reformuler en utilisant l'expression « analyse relative à la connaissance des coûts ». La question 2.1 est donc reformulée de la façon suivante : « *votre système comptable vous permet-il d'effectuer des analyses relatives à la connaissance des coûts ?* ».

Pour la question 2.3 « *Qui a initié la mise en place d'une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) ?* » qui est une question fermée proposant plusieurs réponses (DGS, contrôleur de gestion, maire…), le DGS suggère de laisser la faculté au répondant de cocher plusieurs réponses. La même remarque est faite pour la question 2.6 « *à quelle fréquence sont réalisés les calculs de coûts ?* » car dans le cas de sa commune les calculs de coûts sont annuels mais aussi ponctuels en fonction des besoins des services opérationnels. Pour les questions 2.7

et 2.8, le DGS suggère de remplacer l'expression « les coûts produits » par « les coûts calculés », plus claire selon lui.

Le questionnaire « papier » final figure en **ANNEXE 3.01** (p. 404).

1.2.3 Le questionnaire en ligne

Pour des raisons de facilité de diffusion et de traitement, nous avons choisi d'administrer le questionnaire de façon électronique, via le site Internet Google Drive, en envoyant par mail aux personnes ciblées un lien vers ce site ; il s'agit donc d'une enquête en ligne. Cette méthode présente plusieurs avantages : elle garantit l'anonymat des répondants, elle permet une présentation interactive et plus esthétique, elle est nettement moins coûteuse qu'une enquête par voie postale, les réponses sont obtenues rapidement et la qualité des données est meilleure. En effet, selon Gavard-Perret et al. (2008), les enquêtes par mail ou en ligne procurent des taux de non-réponse plus faibles et les répondants ont tendance à répondre plus facilement aux questions ouvertes.

De plus, d'un point de vue technique, l'enquête par Internet permet non seulement un enregistrement automatique des réponses dans un fichier mais aussi l'exportation de ce fichier vers Excel. Le traitement des réponses est ainsi extrêmement facilité, car Excel permet de faire une analyse statistique des résultats ; cette analyse peut ensuite être approfondie avec le logiciel SPSS qui importe les fichiers Excel.

Néanmoins, l'enquête en ligne peut présenter plusieurs inconvénients selon Evrard et al. (2009, p. 283), « *l'affichage du questionnaire sur un site conduit à une auto-sélection des répondants ce qui peut rendre difficile le contrôle de la structure de l'échantillon ; la familiarisation de la population avec l'utilisation d'Internet est variable selon certaines caractéristiques du répondant, notamment l'âge et à un moindre degré le genre ; de façon analogue au cas des enquêtes téléphoniques à leur début, une partie seulement de la population est équipée ; enfin il est difficile de contrôler l'identité du répondant* ». Pour notre enquête ces inconvénients ne s'appliquent pas forcément ; en effet, le site où se trouve le questionnaire n'était pas « ouvert », il était seulement accessible par le lien transmis par courriel ; comme nous interrogeons une population de professionnels l'usage d'Internet ne pose pas de problème particulier car c'est une pratique complètement intégrée dans les collectivités (qui sont toutes équipées) ; le contrôle des répondants n'est pas total car rien n'empêche à une personne ciblée de transmettre le lien à une personne non ciblée, néanmoins nous estimons ce risque faible.

Une administration en ligne techniquement plus adaptée et plus sûre

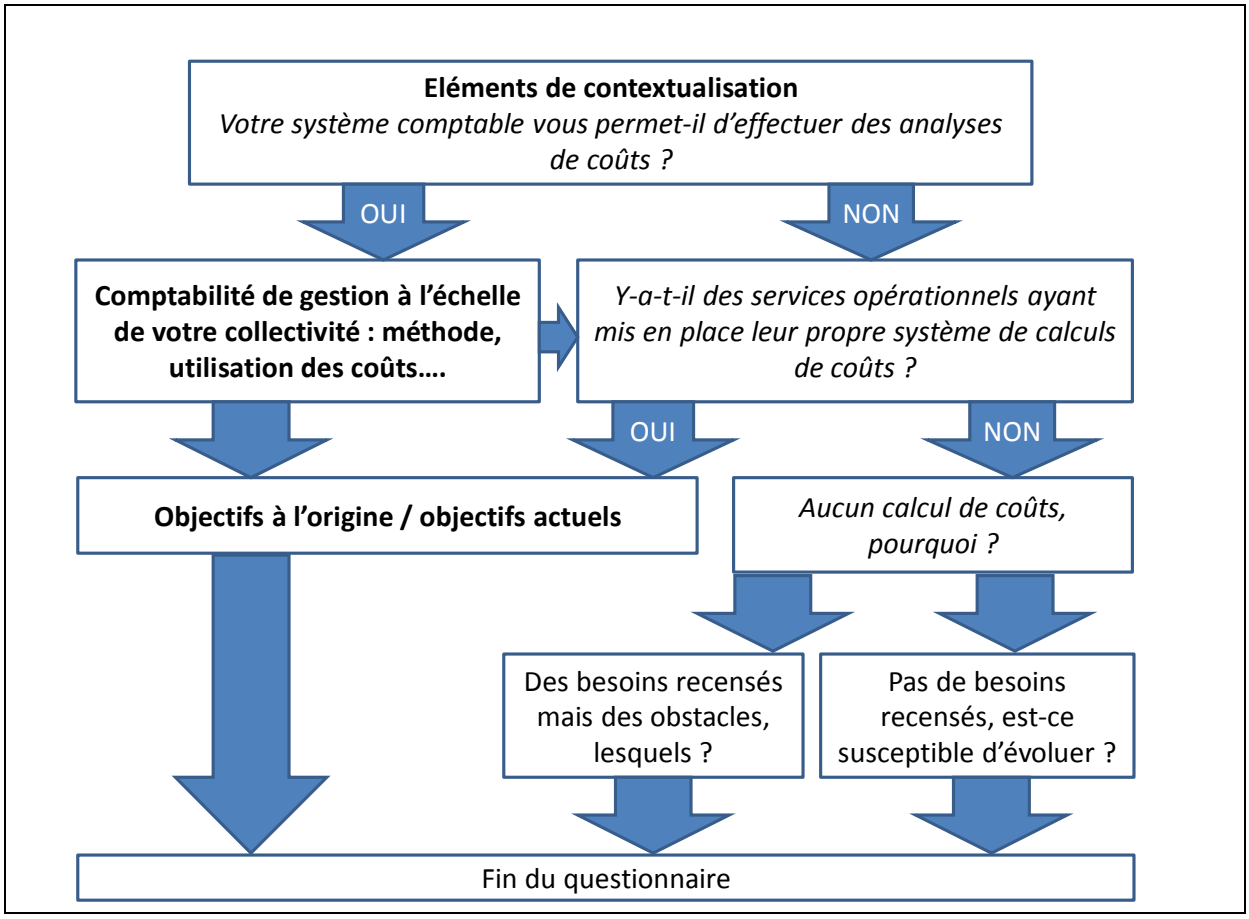
L'intérêt du questionnaire en ligne par rapport au questionnaire papier est qu'il permet de mettre en œuvre une arborescence des questions c'est-à-dire un enchaînement automatique suivant la nature des réponses effectuées (oui ou non par exemple). En pratique lors de la construction du questionnaire sur le site il suffit de poser des conditions sur certaines réponses, par exemple pour la question 2.1 (sur la possibilité d'effectuer des analyses de coûts), si la réponse est « non » le questionnaire passe automatiquement à la question 2.10 (sur l'existence de calculs de coûts dans les services opérationnels). Par rapport au questionnaire papier cela évite ainsi au répondant de devoir passer les questions qui ne le concernent pas, au risque parfois de répondre à celles-ci ou d'omettre de reprendre le questionnaire au bon endroit. Cela limite ainsi les risques d'erreur.

L'arborescence mise en place permet ainsi d'isoler différentes configurations de répondants :

- Les organisations communales effectuant des calculs de coût à l'échelle de la collectivité avec également des calculs de coûts décentralisés au niveau des services opérationnels ;
- Les organisations communales effectuant uniquement des calculs de coût à l'échelle de la collectivité (sans calculs décentralisés au niveau des services opérationnels) ;
- Les organisations communales n'effectuant pas de calculs de coût à l'échelle de la collectivité mais des calculs sont faits au niveau des services opérationnels ;
- Les organisations communales ne faisant actuellement aucun calcul de coûts malgré des besoins exprimés ;
- Les organisations communales ne faisant actuellement aucun calcul de coûts parce qu'elles n'en ont pas le besoin.

La figure 3.02 (ci-dessous) résume l'arborescence générale du questionnaire en ligne.

Figure 3.02 – Arborescence générale du questionnaire



Le questionnaire en ligne figure en **ANNEXE 3.02** (p. 412).

1.3 La diffusion du questionnaire

L'objectif initial était de diffuser cette enquête auprès de toutes les communes et EPCI de plus de 10 000 habitants en France (plus de 1 800 collectivités) en s'appuyant sur un mode de recueil par Internet. Cet objectif se heurta vite à la difficulté d'obtenir un fichier pour viser les cadres territoriaux de ces organisations communales et constituer un échantillon (il nous semblait irréaliste de pouvoir interroger la population entière). En effet, le Bottin des communes, seul fichier à notre connaissance remplissant ces conditions, s'avéra inopérant pour obtenir des adresses électroniques. Ensuite, il apparut plus simple de s'appuyer sur des organisations professionnelles pour diffuser un courriel contenant notre lien vers le questionnaire ; plusieurs organisations nationales nous semblaient intéressantes à ce stade : l'Association des Maires de France (AMF), l'Assemblée des Communautés de France (AdCF), l'Association Finances Gestion Evaluation des collectivités (AFIGESE) et le Syndicat National des Directeurs Généraux des Collectivités Territoriales (SNDG). Notre échantillon final sera donc un

échantillon de convenance, comportant les répondants ayant accepté de nous répondre, étant donné qu'il nous était impossible d'identifier par nous-même les répondants composant notre population d'étude (Gavard-Perret, 2008).

1.3.1 La diffusion via les organisations d'élus : l'AMF et l'AdCF

Tout d'abord ces organisations sont représentatives de notre cible, les communes pour l'AMF (voir encadré 3.01 ci-dessous) et les « intercos » pour l'AdCF (voir encadré 3.02 page suivante), et de plus ces organisations ont une audience nationale, ce qui permettrait une diffusion large de notre questionnaire.

En mai 2015, nous avons contacté l'AMF par l'intermédiaire d'un maire du Doubs sollicité par l'un de nos co-directeurs de thèse. A cet effet, le questionnaire, le mail d'accompagnement (en **ANNEXE 3.04** p. 430), un courrier de l'élu et un courrier du co-directeur de thèse (en **ANNEXE 3.03** p. 429) ont été envoyés à l'AMD25 (Association des Maires du Doubs, membre du réseau d'associations départementales de l'AMF). Malgré plusieurs relances effectuées l'AMD25 n'a jamais donné suite à notre demande, nous avons donc abandonné cette piste.

Encadré 3.01 – L'Association des Maires de France (AMF) - Source : www.amf.asso.fr

L'Association des Maires de France (et des présidents d'intercommunalité) a été créée en 1907 et reconnue d'utilité publique en 1933. Ses missions sont la défense des libertés locales, l'appui concret et permanent aux élus dans la gestion au quotidien. Actuellement 34 486 maires et 1 481 présidents d'EPCI sont adhérents. L'association est administrée par un bureau politiquement paritaire de 36 membres élus par l'Assemblée générale pour trois ans. François Baroin, président de la communauté d'agglomération du Grand Troyes, est actuellement président de l'AMF. Le bureau est assisté des avis du Comité directeur (élu par l'Assemblée générale) dont sont membres de droit les présidents des 103 associations départementales de maires (réseau de l'AMF). 75 collaborateurs permanents sont au service des adhérents.

Parallèlement à nos sollicitations de l'AMF, nous avons entrepris de contacter l'AdCF. Nous avions déjà un contact puisque dans notre étude qualitative nous avions eu l'occasion de nous entretenir avec M. Lemaignen, président de la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire, et également président de l'AdCF. Par l'intermédiaire de son cabinet nous avons pu entrer en contact avec Mme Gouloumès, chargée de l'agenda du Président de l'AdCF. Celle-ci nous a mis en relation avec M. Le Bras, délégué général de l'AdGCF (Association des Directeurs Généraux des Communautés de France). Après avoir pris connaissance du projet et du mail pouvant être diffusé, M. Le Bras a proposé d'insérer les principaux éléments de celui-

ci (dont le lien vers le questionnaire) dans la newsletter du 18 juin 2015 de l'association (en **ANNEXE 3.05** p. 431). Notre enquête a donc bénéficié d'un encart de quelques lignes dans les trois pages de la newsletter. Nous avons ensuite constaté que le descriptif de notre enquête avait été réduit par rapport à son format initial et qu'il était un peu « noyé » dans la masse d'informations. De plus, situé en bas de la première page et au début de la seconde, notre descriptif d'enquête était coupé en deux et donc moins visible. Tous ces éléments ont probablement rendue notre enquête peu attractive, puisque la newsletter a généré un unique répondant (le 23 juin 2015). Ce mode de diffusion se révélant aussi être un échec, il fallait donc trouver d'autres moyens pour diffuser notre enquête.

Encadré 3.02 - L'Assemblée des Communautés de France (AdCF) – Source : www.adcf.org

L'Assemblée des Communautés de France, créée en 1989, est la fédération nationale des élus de l'intercommunalité. Ses missions sont de promouvoir l'intercommunalité et de représenter les communautés auprès des pouvoirs publics ; faciliter l'échange d'expériences et les rencontres entre les acteurs communaux ; mettre à disposition du mouvement communal une capacité autonome d'étude, d'observation et d'analyse ; diffuser les informations et les bonnes pratiques intercommunales. L'AdCF fédère plus de 1 200 communautés de communes, d'agglomérations, urbaines et métropoles (représentant plus de 75% de la population française regroupée en intercommunalités). Pour définir ses grandes orientations l'AdCF s'appuie sur un Conseil d'administration de 32 membres (fonctions exécutives et représentatives quotidiennes) et sur un Conseil d'orientation de 76 membres (contribution à la définition de la position des élus sur les principaux textes législatifs). Depuis octobre 2014 l'AdCF est présidée par Charles-Eric Lemaignen, président de la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire. Pour son fonctionnement l'AdCF compte dix-sept collaborateurs permanents, dont sept experts chargés de répondre aux questions financières, fiscales, juridiques et celles relatives aux domaines de compétence intercommunales (urbanisme, habitat, action sociale…) des adhérents.

Au niveau de l'AdCF, Mme Gouloumès avait également informé Mme Delpech, la responsable Finances et fiscalité, habitat et logement, de notre projet d'enquête. Celle-ci me contacta fin juin et nous pûmes échanger sur les modalités de diffusion de l'enquête par l'AdCF. Mme Delpech prit connaissance du courriel contenant le lien ainsi que du questionnaire et suggéra quelques modifications mineures sur ce dernier, comme par exemple la suppression des questions « obligatoires » afin de laisser plus de souplesse aux répondants, ou bien le remplacement du terme « organisation » par « collectivité » dans les questions. Nous convînmes également de laisser passer la période estivale, période peu propice aux enquêtes, pour pouvoir lancer la diffusion du questionnaire courant septembre.

En septembre, le contact fut repris avec Mme Delpech mais celle-ci, bien que toujours d'accord sur le principe de diffuser le questionnaire, se trouvait dans une période professionnellement très chargée, et ne put accéder dans l'immédiat à notre demande.

Après avoir relancé plusieurs fois Mme Delpech, celle-ci admit qu'elle n'avait pas le temps de prendre en charge l'envoi du courriel et proposa de me transmettre son fichier de contacts pour que je puisse effectuer l'envoi. Le fichier fut ainsi transmis courant novembre et son exploitation commença dans la foulée. Les principales caractéristiques du fichier obtenu figurent dans le tableau 3.07 ci-dessous.

Tableau 3.07 – Principales caractéristiques du fichier des EPCI

Nature du fichier	Intercommunalités de plus de 10 000 habitants
Nombre de contacts	846 (classés par ordre de population croissante)
Fonction occupée par les contacts	Directeur Général des Services (DGS)
Informations fournies	- Nom et coordonnées de la communauté (code postal, localité et téléphone) - Population de la communauté - Nom et courriel du DGS et/ou courriel de la communauté (accueil, secrétariat général…)

Les DGS étant une de nos cibles parmi les cadres territoriaux, le fichier fourni permettait de leur adresser directement le lien vers le questionnaire, ce qui était un avantage appréciable. Les envois commencèrent mi-novembre, de façon fractionnée (car la boîte mail professionnelle de l'Université n'autorise pas plus de 70 envois par heure), et s'étalèrent sur cinq jours.

Les envois s'effectuèrent suivant le protocole suivant :

- Envoi du mail type n°1 contenant le lien vers le questionnaire (en **ANNEXE 3.06** p. 434) aux DGS par groupes de 20 à 30 (en destinataires cachés pour garantir la confidentialité) ;
- Le cas échéant envoi du mail type n°2 contenant le lien vers le questionnaire (en **ANNEXE 3.07** p. 435) pour les EPCI dont l'adresse du DGS est manquante en utilisant l'adresse mail « contact » de l'intercommunalité ;
- Traitement des « *Mail delivery system* » : 44 envois aux DGS se révélèrent invalides, le mail type n°2 fut alors expédié à l'adresse mail « contact » de l'intercommunalité.

Le bilan fut assez positif (voir tableau 3.08 ci-dessous) puisque plus de 70 réponses furent obtenues entre le 16 novembre et le 12 décembre 2015, et ce malgré de nombreux mails non remis directement aux destinataires.

Tableau 3.08 – Bilan de la diffusion du questionnaire via le fichier EPCI

Nombre de courriels envoyés	846
Nombre d'adresses mails invalides (courriel réexpédié à l'adresse mail « contact » de la collectivité)	44
Nombre d'adresses « contacts » invalides	6
Nombre de questionnaires complétés	76
Taux de réponses (nb questionnaires complétés / nb courriels envoyés)	9 % (soit 76 / 846)

1.3.2 La diffusion du questionnaire via la Chaire OPTIMA

A l'automne 2015, l'enquête piétinait car la réponse de l'AdCF se faisait attendre. Mon co-directeur de thèse eut l'opportunité de rencontrer et de solliciter le directeur de la Chaire OPTIMA (Observatoire du PiloTage et de l'Innovation Managériale locAle), qui a l'habitude de mener ce type d'enquête auprès des collectivités locales (voir encadré 4.03 ci-dessous et **ANNEXE 3.08** p. 436).

Encadré 3.03 – Présentation de la Chaire OPTIMA – Source : document synthétique de présentation, page 1 (http://optima.univ-pau.fr)

« La Chaire OPTIMA constitue un trait d'union entre les acteurs locaux (élus et fonctionnaires territoriaux) et les enseignants-chercheurs de l'Université de Pau et des Pays de l'Adour, spécialistes du management public local. Dans ce cadre, cette Chaire a pour ambition de :

- Constituer un observatoire du pilotage et de l'innovation managériale locale pour mieux connaître et comprendre les pratiques locales concernées ;

- Partager ces innovations à l'échelle locale et nationale, entre universitaires et praticiens ;

- Accompagner les collectivités locales dans la mise en œuvre de ces pratiques innovantes ;

- Constituer un laboratoire de fabrication de l'innovation locale (« Fab Labs »), de manière collaborative avec les acteurs locaux (notamment les usagers / citoyens / contribuables) ;

- Être force de propositions en termes d'outils et de modalités de fonctionnement innovants répondant aux mutations du contexte local. »

Le directeur de la Chaire OPTIMA, M. David Carassus, accepta de diffuser auprès des partenaires de la Chaire le mail contenant le lien vers le questionnaire. En ce sens, il suggéra de rajouter le logo de la Chaire sur le questionnaire et de modifier le mailing diffusé afin que celui-ci soit plus conforme aux habitudes de la Chaire en la matière. Il s'agissait notamment d'intégrer les logos de la Chaire, du laboratoire VALLOREM et de l'Université d'Orléans, et de modifier légèrement le texte (voir **ANNEXE 3.09** p. 437).

Le mailing fut diffusé aux contacts de la base de données de la Chaire Optima le 7 octobre 2015 en ciblant les DGS, directeurs des finances et contrôleurs de gestion ; le mailing généra 50 réponses au questionnaire, soit un taux de réponse de 2,5 % (voir tableau 3.09 ci-dessous).

Tableau 3.09 – Bilan de la diffusion du questionnaire via la Chaire OPTIMA

Nombre de courriels envoyés	Environ 2 000
Nombre de questionnaires complétés	50
Taux de réponses (nb questionnaires complétés / nb courriels envoyés)	2,5 % (soit 50 / 2000)

1.3.3 La diffusion via les organisations professionnelles des cadres territoriaux

Dans notre réflexion initiale, nous avions choisi de solliciter les organisations professionnelles de cadres territoriaux. Par le biais de l'AdCF nous avons pu rentrer en contact avec l'AdGCF, avec très peu de succès au niveau des répondants, comme nous l'avons relaté plus haut.

Début octobre 2015, nous avons pu obtenir les coordonnées d'un contact à l'AFIGESE par l'intermédiaire du directeur de la Chaire OPTIMA. Cette personne fut contactée successivement à deux reprises en nous recommandant de la Chaire OPTIMA, mais sans succès à chaque fois.

Encadré 3.04 – Présentation de l'AFIGESE – Source : http//www.afigese.fr

« Constituée en février 2000, l'**Association Finances-Gestion-Évaluation des Collectivités Territoriales** réunit sous une même bannière les professionnels territoriaux des finances, de la gestion et de l'évaluation des politiques publiques, et plus largement du management public territorial. Ses activités reposent sur des échanges de savoirs et de savoir-faire et visent à la diffusion d'acquis professionnels par l'information, le débat et la formation. […] Le réseau des adhérents de l'AFIGESE se compose de collectivités territoriales de toute taille, d'EPCI, ainsi que de personnes morales de droit public et privé. Des professionnels territoriaux ou non territoriaux peuvent également adhérer à l'association, à titre individuel. A ce jour, l'AFIGESE compte plus de 600 adhérents en France métropolitaine et dans les DOM-TOM ».

Nous avons également essayé de contacter le Syndicat National des Directeurs Généraux des Collectivités Territoriales (SNDG) en sollicitant un ancien étudiant du master Management Public Local, désormais devenu DGS. Là aussi, malgré deux relances, nos sollicitations sont restées sans réponse.

L'accès au terrain s'est donc révélé difficile et compliqué malgré un réseau de relations en lien avec les collectivités locales. Ces difficultés peuvent s'expliquer par plusieurs facteurs ; tout d'abord le terrain choisi fait l'objet de plus en plus de recherches universitaires et d'enquêtes professionnelles, les personnes cibles de notre enquête (DGS, directeurs financiers) sont donc de plus en plus sollicitées (par exemple en septembre 2015 l'AdCF a réalisé une enquête intitulée « Comment retrouver des marges de manœuvre ? » afin d'en présenter les résultats lors de la 26e Convention de l'AdCF en octobre 2015 à Tours) ; ensuite, d'après les dires de plusieurs personnes rencontrées sur le terrain, les DGS connaissent actuellement une période très chargée professionnellement, ce qui explique qu'ils sont amenés à décliner des sollicitations de plus en plus nombreuses.

Section 2 Les résultats de l'enquête : traitement et analyse

La diffusion du questionnaire s'est faite en plusieurs vagues comme nous l'avons expliqué précédemment. Au final, 127 personnes ont répondu au questionnaire entre le 23 juin (premier répondant) et le 12 décembre 2015 (dernier répondant). Il convient maintenant de décrire cet échantillon, et ensuite d'en faire une analyse statistique plus approfondie.

2.1 Les caractéristiques de l'échantillon étudié

La population mère de cette étude est constituée par les communes et les intercommunalités de plus de 10 000 habitants en France métropolitaine. D'après les statistiques de l'INSEE (voir la dernière colonne du tableau 3.10 ci-dessous) et de la DGCL[46], 892 communes et 972 EPCI comptent plus de 10 000 habitants.

Tableau 3.10 – Répartition des communes selon la tranche de taille des communes

Tranche de taille des communes	Eure		Seine-Maritime		Haute-Normandie		France métropolitaine	
	en nombre	en %	en nombre	en %	en nombre	en %	en nombre	en %
Moins de 200 habitants	112	16,6	120	16,1	232	16,3	9 449	25,8
200 à 499 habitants	280	41,5	253	34,0	533	37,6	10 556	28,9
500 à 999 habitants	165	24,4	190	25,5	355	25,0	7 016	19,2
1 000 à 1 999 habitants	76	11,3	98	13,2	174	12,3	4 545	12,4
2 000 à 4 999 habitants	32	4,7	41	5,5	73	5,1	3 051	8,3
5 000 à 9 999 habitants	4	0,6	23	3,1	27	1,9	1 062	2,9
10 000 habitants ou plus	6	0,9	19	2,6	25	1,8	892	2,4
Ensemble des communes	675	100,0	744	100,0	1 419	100,0	36 571	100,0

Source : Insee, Recensement de la population 2010 - Limites territoriales au 1er janvier 2012

Nous pouvons donc estimer notre population mère à 1 864 (892 + 972) organisations. Notre échantillon brut est représenté par 127 collectivités, soit 6,8 % de la population mère.

2.1.1 Le codage des données

L'administration du questionnaire en ligne, via Google Forms, a permis de collecter les réponses dans une feuille de calcul.

A la fin de l'enquête celle-ci a été exportée sous Excel afin de procéder à la codification des données. Selon Evrard et al. (2009, p. 338), « *cette opération consiste à associer, à chaque*

[46] Bilan statistique des EPCI à fiscalité propre au 1er janvier 2016 – Direction Générale des Collectivités Locales, janvier 2016.

modalité de réponse, un symbole (généralement numérique : un chiffre) pouvant faire l'objet de comptage ».

La procédure générale de codage

L'objectif est d'obtenir un fichier Excel avec des réponses entièrement chiffrées afin de permettre le traitement statistique avec le logiciel SPSS. A cet effet un dictionnaire des variables a été créé (en **ANNEXE 3.10** p. 439). Il se présente sous la forme d'un tableau avec pour chaque question : le numéro de la variable, le libellé de la variable, son nom, les modalités de réponses et le statut de la variable (nominale, ordinale, métrique et échelle). Les modalités de réponses précisent si la réponse est déjà sous forme de chiffre ou si un codage est nécessaire, par exemple « oui » = 1 et « non » = 2. Un code supplémentaire a été créé pour numéroter chacun des 127 questionnaires (variable n°1, *num*), et ensuite chaque question est représentée par une variable (ou parfois par plusieurs sous-variables). En comprenant les questions ouvertes, soixante-cinq variables ont été identifiées.

Certaines réponses sont à la base formalisées sous forme de chiffres, comme par exemple la question sur la taille de la collectivité (en nombre d'habitants) où le répondant devait directement rentrer un chiffre, ou bien encore les réponses sous forme d'échelle de 1 à 7. Les variables nominales ont nécessité d'être codées afin de transformer les réponses en chiffres. Les questions ouvertes et les commentaires, ont été exclus du codage et retirées du fichier Excel, car les réponses étaient souvent longues (quelques phrases) et difficilement « codables » sans perdre du sens. Ces réponses ont donc été mises de côté pour approfondir l'analyse ultérieure et les citer sous forme de verbatims.

Certaines réponses ont été ressaisies. C'est le cas du questionnaire n°44 dont le répondant a précisé dans le commentaire final qu'il avait fait des erreurs dans la saisie des services opérationnels utilisant les calculs de coûts, et qu'il ne pouvait pas les corriger ; les modifications ont donc été faites en suivant ses indications.

Le cas des questions à réponses multiples

Deux questions du questionnaire permettaient des réponses multiples : les questions n°9 et n°12 dans le dictionnaire des variables. La question n°9 « *qui a initié la mise en place de calculs de coûts ?* » est une question fermée proposant plusieurs réponses (contrôleur de gestion, DGS..) pour laquelle nous avions défini la variable *initi*. Comme les répondants pouvaient sélectionner plusieurs réponses (et l'ont fait pour plusieurs d'entre eux), le simple codage des réponses aurait

engendré une perte d'informations puisqu'un seul code pouvait être saisi. Par conséquent la variable *initi* a été décomposée en sept sous-variables (*initicg*, *initidgs*, etc..) et les réponses codées en « oui » = 1, « non » = 2 et « ne sais pas » = 3. La transformation des données s'est révélée un peu fastidieuse mais avait pour avantage de restituer toute l'information sur cette question.

La même procédure a été appliquée à la question n°12 : « *à quelle fréquence sont faits les calculs de coûts ?* ». De la même façon cinq sous-variables ont été créées (*frequmens*, f*requtri*, *frequann*, *frequponc* et *frequautre*) et les réponses codées en oui/non/ne sais pas comme pour la question n°9.

Le traitement des données manquantes

Les données manquantes correspondent aux non-réponses apparaissant dans les questionnaires complétés. Evrard et al. (2009) préconisent trois solutions à cet égard :

- Soit d'éliminer les cas avec des données manquantes quand ceux-ci correspondent à un nombre peu important de répondants, ceci afin d'obtenir un échantillon homogène ;
- Soit de recoder les réponses, par exemple en introduisant un code correspondant à « ne sais pas » pour les cases vides ;
- Soit de traiter les données brutes, mais la base d'échantillon sera variable selon le type d'analyse statistique.

Pendant la procédure de codage, les réponses par répondant ont donc été examinées et trois cas présentant des données manquantes ont été identifiés. Ce sont les questionnaires n°67, n°95 et n°111. Le questionnaire n°67 ne fournit aucune réponse dans la partie « contextualisation » ce qui fausse le traitement car on ne peut pas identifier la collectivité concernée et sa taille. Le questionnaire n°95 a répondu « oui » à l'existence d'une comptabilité de gestion mais n'a plus fourni aucune réponse après cela. Le questionnaire n°111 n'apporte aucune réponse sur la nature de la comptabilité de gestion (méthode, ancienneté des calculs, etc..). Comme ces cas sont finalement peu nombreux par rapport à l'échantillon total nous avons donc choisi de les éliminer afin d'avoir une meilleure homogénéité de l'échantillon.

Le tableau 3.11 ci-dessous présente la synthèse des opérations de codage.

Tableau 3.11 – Synthèse du codage

Nombre de questionnaires complétés : données brutes	127
Nombre de questionnaires éliminés pour données manquantes	3
Nombre de questionnaires corrigés (et conservés)	1
Nombre de questionnaires validés pour l'étude statistique	124

2.1.2 La structure des répondants

La structure des répondants est influencée par les modalités de diffusion de l'enquête : la diffusion via la Chaire OPTIMA a ciblé les DGS, directeurs financiers et contrôleurs de gestion de communes et d'intercommunalités ; la diffusion via le fichier des EPCI ciblait principalement les DGS. De la même façon, la diffusion via OPTIMA avait une cible « mixte » c'est-à-dire commune et intercommunalités. Or, la diffusion via le fichier EPCI n'a ciblé que les intercommunalités, et les réponses ont été les plus nombreuses par ce mode de diffusion, ce qui a pour conséquence de déséquilibrer la structure des répondants.

Les caractéristiques des organisations communales des répondants

Comme nous l'avons mentionné plus haut, les deux modes de diffusion du questionnaire ont eu pour conséquence une répartition des réponses plus forte en faveur des EPCI. Le tableau 3.12 ci-dessous montre que les communautés de communes représentent près de 47,6% des répondants, suivies des communes pour 29,8%. Donc globalement les répondants se répartissent entre les intercommunalités pour environ 70% et 30% pour les communes.

Tableau 3.12 – Structure juridique des organisations des répondants

Collectivité	**Effectif**	**%**
Commune	37	29,8%
Communauté de communes	**59**	**47,6%**
Communauté d'agglomération	22	17,7%
Autres : commune nouvelle, fonctions mutualisées entre commune et EPCI	6	4,8%
TOTAL	**124**	**100,0%**

La taille des collectivités est un autre élément important de notre étude, nous avions ciblé les communes et intercommunalités de plus de 10 000 habitants, or notre mode de diffusion ne

nous garantissait pas l'exhaustivité de cette tranche (les répondants pouvaient transmettre le lien vers le questionnaire).

Tableau 3.13 – Taille des collectivités interrogées

Taille collectivité	**Effectif**	**%**
Moins de 5 000 habitants	3	2,4%
Entre 5 000 et 10 000 habitants	18	14,5%
Entre 10 000 et 20 000 habitants	35	28,2%
Entre 20 000 et 50 000 habitants	30	24,2%
Entre 50 000 et 100 000 habitants	26	21,0%
Supérieur à 100 000 habitants	12	9,7%
TOTAL	**124**	**100,0%**
Supérieur à 10 000 habitants	***103***	***83,1%***

Nous constatons donc qu'il y a 21 collectivités de moins de 10 000 habitants dans les répondants (tableau 3.13 ci-dessus), autrement dit 83,1% des répondants sont des collectivités de plus de 10 000 habitants, avec la tranche 10 000 – 20 000 habitants qui est la tranche la plus représentée (28,2%).

Le taux de réponse

Pour pouvoir calculer un taux de réponse cohérent il est nécessaire de recenser les répondants dont la collectivité compte plus de 10 000 habitants afin de les comparer à la population mère préalablement identifiée. Sur la totalité de notre échantillon notre taux de réponse est de 5,5% (voir tableau 3.14 ci-dessous).

Tableau 3.14 – Calcul du taux de réponse

	Communes	EPCI	**Total**
Population mère	892	972	1864
Echantillon	20	83	103
Taux de réponse	**2,2%**	**8,5%**	**5,5 %**

Sur les 37 communes ayant répondu à notre enquête, 17 ont moins de 10 000 habitants et nous les avons exclues du calcul du taux de réponse, mais pas de l'analyse statistique qui s'ensuit ; nous avons procédé de la même façon pour les quatre EPCI de moins de 10 000 habitants ayant

répondu au questionnaire (sur 87). En effet, nous avons constaté que ces collectivités réalisaient également, de différentes façons, des calculs de coûts puisqu'au final seulement trois collectivités n'en réalisent aucun, que ce soit pour l'ensemble de l'organisation ou au niveau des services opérationnels. L'analyse statistique des résultats s'est donc effectuée sur les 124 questionnaires valides.

2.1.3 L'analyse descriptive des résultats

Selon Evrard et al. (2009, p. 342), « *le premier objectif de l'analyse des données est de réduire le volume des données disponibles de façon à l'amener à un format assimilable pour l'interprétation. Cette recherche sera guidée par l'objectif de l'analyse : il ne s'agit pas d'extraire un petit nombre de données au hasard, mais de mettre en évidence les faits et les relations les plus importants* ».

Dans cette analyse descriptive nous étudierons d'abord le profil des répondants, puis celui de leur collectivité ; ensuite nous décrirons les modalités d'utilisation de la comptabilité de gestion.

Le profil des personnes interrogées

Le tableau 3.15 ci-dessous présente la fonction et l'ancienneté des répondants dans leur collectivité. Sur les 124 répondants les DGS sont majoritaires, ce qui parait normal puisqu'ils représentent la principale population ciblée. Ensuite viennent les directeurs des finances qui sont également parties prenantes dans la mise en œuvre de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Nous avons fait le choix de regrouper sur la même ligne toutes les personnes exerçant par nature la même fonction – indépendamment du titre exact – c'est-à-dire directeur des finances, DGA finances ou responsable des finances. Les contrôleurs de gestion représentent une faible part des répondants, ceci s'expliquant d'une part par le fait qu'ils n'étaient pas la cible de notre diffusion par le fichier EPCI, et que d'autre part, la fonction de contrôleur de gestion, bien qu'en plein essor dans les collectivités, est encore relativement peu présente dans les petites et moyennes structures.

Tableau 3.15 – Fonction et ancienneté des répondants

Fonction dans la collectivité	**Effectif**	**%**
Contrôleur de gestion	6	4,8%
DGS	**58**	**46,8%**
Directeur / DGA / responsable finances	50	40,3%
Responsable service opérationnel	1	0,8%
Autres : comptable, secrétaire…	9	7,3%
TOTAL	**124**	**100,0%**

Ancienneté	**Effectif**	**%**
Moins d'un an	11	8,9%
De 1 an à moins de 5 ans	**42**	**33,9%**
De 5 ans à moins de 10 ans	27	21,8%
10 ans et plus	44	35,5%
TOTAL	**124**	**100,0%**

Environ un tiers des répondants ont une ancienneté de plus de dix ans dans leur collectivité, et deux tiers environ y sont donc présents depuis moins de dix ans. La tranche la plus représentée, avec un tiers des répondants, est la tranche un à cinq ans d'ancienneté. Globalement nous estimons que les répondants ont une ancienneté suffisante dans leur collectivité pour appréhender de façon satisfaisante la démarche d'implantation et l'utilisation de la comptabilité de gestion au sein de celle-ci.

Dans la partie précédente sur la structure des répondants, nous avions noté que ceux-ci se répartissent entre les intercommunalités et les communes, respectivement pour environ 70% et 30%. La communauté de communes est la forme juridique la plus représentée avec 47,6%. Les collectivités de plus de 10 000 habitants représentent 83,1% des répondants.

L'existence de calcul de coûts

La première question posée sur l'utilisation d'une comptabilité de gestion (ou de calculs de coûts) permet de savoir si le système comptable de la collectivité permet d'effectuer des analyses relatives à la connaissance des coûts. Le tableau 3.16 ci-dessous nous indique qu'à une large majorité (86 répondants soit 69,4%) les organisations communales peuvent effectuer des analyses de coûts à l'échelle de leur organisation.

Tableau 3.16 – Existence d'un système comptable permettant des analyses de coûts

Le système comptable permet des analyses de coûts	Effectif	%
Oui	86	69,4%
Non	38	30,6%
TOTAL	**124**	100,0%

Qu'en est-il des 38 collectivités qui ne font pas de calculs de coûts à l'échelle de leur organisation ? Existe-t-il néanmoins des calculs de coûts décentralisés au niveau des services opérationnels ? C'est ce que demandait la question 2.10 dont les résultats de la variable *coûtsop* figurent dans le tableau 3.17 ci-dessous.

Tableau 3.17 – Existence de calculs de coûts décentralisés

Existence de calculs de coûts décentralisés au niveau des services opérationnels	Effectif	%
Oui	33	86,8%
Non	4	10,5%
Ne sais pas	1	2,6%
TOTAL	**38**	**100,0%**

Les résultats indiquent qu'à une très forte majorité les collectivités (86,8%) font des calculs décentralisés. Il ressort également de ces chiffres que seulement quatre collectivités (ou cinq en incluant la réponse « ne sais pas ») de notre étude, sur 124, ne font aucun calcul de coûts, quel que soit le niveau, centralisé ou décentralisé. Ces quatre répondants représentent 4% des 124 collectivités interrogées.

Parmi les collectivités ayant un système de calcul de coûts au niveau central, il est possible que se superposent des calculs de coûts au niveau des services opérationnels ; c'est ce que demandait la question 2.9 - « *au sein de votre collectivité y-a-t-il des services opérationnels ayant mis en place leur propre système de calculs de coûts ?* » - aux répondants ayant déjà répondu « oui » à la question 2.1. La variable *servop*, dont les résultats sont présentés ci-dessous dans le tableau 3.18, est testée sur 86 répondants.

Tableau 3.18 – Existence de calculs de coûts décentralisés en plus d'un système centralisé

Calculs de coûts décentralisés au niveau des services opérationnels	Effectif	%
Oui	32	37,2%
Non	50	58,1%
Ne sais pas	4	4,7%
TOTAL	**86**	**100,0%**

Les collectivités effectuant des calculs de coûts au niveau des services opérationnels sont donc au nombre de 65, c'est-à-dire les répondants ayant répondu « oui » pour les variables *coûtsop* (33) et *servop* (32). Il était demandé à ces 65 répondants quels étaient les services opérationnels concernés par ces calculs, avec la question 2.10. Le tableau 3.19 ci-dessous présente les services opérationnels effectuant des calculs de coûts, les résultats sont présentés en ordre décroissant. La gestion des déchets est le service le plus mentionné par les répondants (33 fois). Ensuite nous trouvons la réponse « autre », citée 28 fois ; parmi ces réponses les services opérationnels mentionnés plus de deux fois sont : les services techniques et entretien des bâtiments (6), la voirie (4) et l'assainissement (3). Les pourcentages sont calculés sur le nombre de répondants.

Tableau 3.19 – Services opérationnels effectuant des calculs de coûts

Services opérationnels (plusieurs réponses possibles)	Effectif	%
Gestion des déchets	33	50,8%
Autres services	28	43,1%
Petite enfance	23	35,4%
Culture	21	32,3%
Eau	21	32,3%
Restauration scolaire	18	27,7%
Espaces verts	16	24,6%
Sports	13	20%
Etat-civil	2	0,03%
TOTAL	**175**	
Nombre de répondants	**65**	**100%**

Pour les répondants pouvant procéder à des analyses de coûts à l'échelle de leur collectivité, il leur était demandé depuis quand existait cette possibilité. Sur les 86 répondants la moitié d'entre

eux est dotée d'un tel système depuis moins de cinq ans, et pour les trois-quarts depuis moins de dix ans (voir tableau 3.20 ci-dessous).

Tableau 3.20 – Ancienneté de la mise en place d'une comptabilité de gestion

Mise en place de la comptabilité de gestion	Effectif	%	Cumul
Moins d'un an	4	4,7%	4,7%
Depuis 1 à 3 ans	20	23,3%	28%
Depuis 3 à 5 ans	19	22,1%	**50,1%**
Depuis 5 à 10 ans	**22**	**25,6%**	**75,6%**
Depuis plus de 10 ans	19	22,1%	97,7%
Ne sais pas	2	2,3%	100,0%
TOTAL	**86**	**100,0%**	

Les modalités de mise en œuvre d'une comptabilité de gestion

Nous venons de voir que la mise en œuvre de calculs de coûts est une démarche assez récente dans les collectivités étudiées. Il nous semblait intéressant de savoir qui a initié cette démarche (en interne) et qui l'a influencée (de façon externe).

La question 3.2 était posée sous forme d'échelle de Likert et était ainsi formulée : « *votre collectivité a été influencée par une (ou des) expérience(s) menée(s) dans d'autres collectivités* ». Le logiciel SPSS nous permet de calculer la moyenne de la variable *influ*, celle-ci est de 2,732 (voir tableau 3.21 ci-dessous). Ce résultat est nettement en-dessous de la valeur moyenne de l'échelle (3,5) ce qui indique que, globalement, l'influence des autres collectivités n'est pas prépondérante.

Tableau 3.21 – Statistiques descriptives sur l'influence d'autres collectivités

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
influ	112	1,0	7,0	2,732	1,5994
N valide (liste)	112				

Les répondants devaient indiquer qui a initié la démarche d'implantation d'une comptabilité de gestion dans la collectivité. Plusieurs réponses leur étaient proposées. Le tableau 3.22 (ci-dessous) nous indique que la démarche est principalement à l'initiative des DGS et directeurs

des finances (le total des réponses est supérieur à 86 – le nombre des répondants – car ceux-ci avaient la possibilité d'indiquer plusieurs réponses).

Tableau 3.22 - Initiative de la mise en place de la comptabilité de gestion

	Effectif	**%**
DGS (y compris avec d'autres personnes)	41	36,9%
Direction des finances (y compris avec d'autres personnes)	38	34,2%
Contrôleur de gestion (y compris avec d'autres personnes)	10	9%
Elus (maire, président) y compris avec d'autres personnes	10	9%
Autres (DGA…)	6	5,4%
Ne sais pas	6	5,4%
TOTAL	**111**	**100%**

Dont projet initié par plus d'une personne	**15**	**13,5%**

Dans la mise en œuvre d'une comptabilité de gestion le choix de la méthode de calcul de coûts est un élément important. Plusieurs méthodes étaient proposées aux répondants, ainsi que la faculté de répondre « autre ». Le tableau 3.23 ci-dessous nous indique que la première méthode utilisée est la méthode des sections homogènes, suivie de près par la méthode des coûts globaux par activité.

Tableau 3.23 – Méthode de calcul de coûts utilisée

Méthode utilisée	**Effectif**	**%**
Coûts complets : sections homogènes ou centres d'analyse (avec répartition des charges indirectes)	25	29%
Coûts complets ABC (avec répartition des charges indirectes)	9	10,5%
Coûts directs (sans répartition des charges indirectes)	21	24,4%
Coûts globaux par activité (à partir de la nomenclature fonctionnelle de la M14)	24	27,9%
Autres méthodes	2	2,3%
Ne sais pas	2	2,3%
Non réponse	3	3,5%
TOTAL	**86**	**100%**

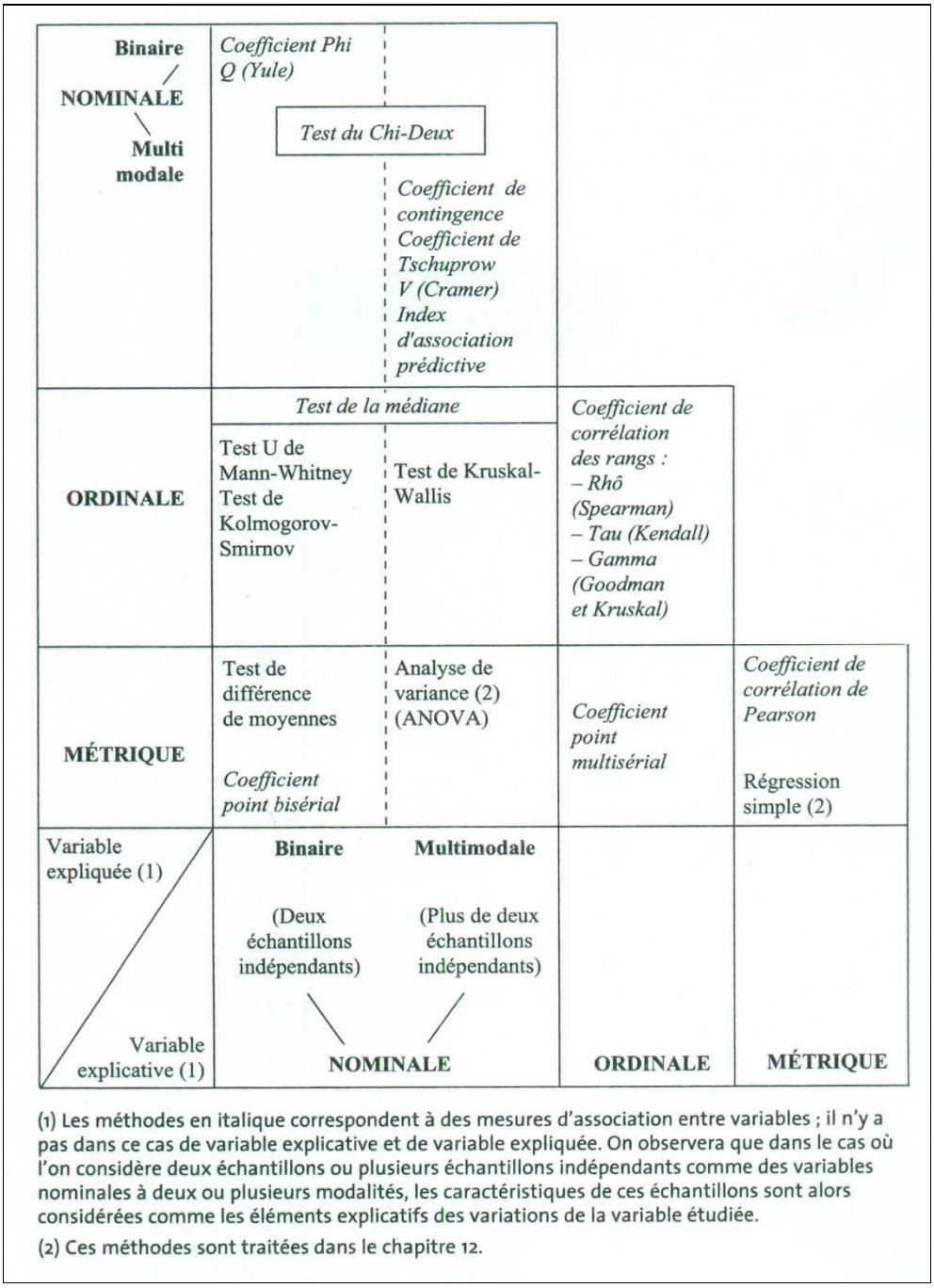
Malgré la prédominance des sections homogènes, les méthodes de coûts partiels (coûts directs et coûts globaux par activité) sont majoritaires chez les répondants.

2.2 Le test des hypothèses

Nous avons détaillé dans la section 1 la façon dont les quatorze hypothèses avaient été construites. Il s'agit maintenant de les confronter aux résultats obtenus par l'enquête.

Pour les hypothèses impliquant deux variables nous devrons utiliser différentes méthodes d'analyse bivariées, en fonction de la nature des variables étudiées : nominale, ordinale ou métrique ; explicative ou expliquée. La figure 3.03 (ci-dessous, page suivante) explique quelles sont les méthodes d'analyse pouvant s'appliquer en fonction de la nature de la variable.

Figure 3.03 - Proposition de classification des méthodes d'analyse bivariées, mesures d'association et tests d'association pour échantillons indépendants – Source : Market, Evrard et al. (2009, p. 362)



(1) Les méthodes en italique correspondent à des mesures d'association entre variables ; il n'y a pas dans ce cas de variable explicative et de variable expliquée. On observera que dans le cas où l'on considère deux échantillons ou plusieurs échantillons indépendants comme des variables nominales à deux ou plusieurs modalités, les caractéristiques de ces échantillons sont alors considérées comme les éléments explicatifs des variations de la variable étudiée.

(2) Ces méthodes sont traitées dans le chapitre 12.

Parmi les méthodes d'analyse bivariées mentionnées ci-dessus, nous utiliserons principalement les méthodes suivantes, en fonction de la nature des variables observées :

- Le test du Chi-deux : c'est un test non paramétrique utilisé pour mesurer l'association entre deux variables nominales extraites de deux échantillons indépendants (Gavard-Perret et al, 2008) ;

- L'analyse de variance univariée (désignée par ANOVA, ANalysis Of VAriance) : « *l'analyse de variance permet au chercheur de tester l'impact d'une ou plusieurs variables, mesurées sur une échelle nominale, sur une variable mesurée sur une échelle d'intervalle ou de rapport* » (Gavard-Perret et al, 2008, p. 284) ;
- Le coefficient de corrélation de Pearson : ce coefficient se calcule sur deux variables métriques afin d'en mesurer l'association ; celui varie de -1 à +1, plus le coefficient est proche de 1 en valeur absolue, plus la corrélation est forte entre les deux variables (si le signe est positif les variations vont dans le même sens, si le signe est négatif, en sens contraire). Le coefficient de Pearson caractérise une liaison linéaire entre deux variables, or si le coefficient est faible cela peut parfois indiquer une relation plus complexe ne pouvant être représentée de façon linéaire par une droite (Evrard et al, 2009).

2.2.1 Le corps d'hypothèses n°1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion

Quatre hypothèses doivent être testées dans le corps d'hypothèses n°1.

H1 : la majorité des implantations de la comptabilité de gestion datent de moins de dix ans dans les organisations communales

Dans le questionnaire, la question 2.2 se décompose en deux parties, donc en deux variables, et permet de tester cette hypothèse :

- « *Depuis quand date l'implantation de la comptabilité de gestion ?* » avec des propositions de réponses sous la forme d'une échelle ordinale (moins d'un an, un à trois ans, etc..) et la variable *ancicalc* ;

- « *Si cela vous est possible, donnez l'année exacte de mise en place* » avec une réponse sous la forme d'une variable métrique (*annéecalc*).

La première variable permet de mesurer sur SPSS la fréquence de chacune des réponses (voir tableau 3.24 ci-dessous) :

Tableau 3.24 – Statistiques descriptives sur l'implantation de la comptabilité de gestion

	Fréquence	**Pourcentage**	**Pourcentage valide**	**Pourcentage cumulé**
Moins d'un an	4	3,2	4,7	4,7
Depuis 1 à 3 ans	20	16,1	23,3	27,9
Depuis 3 à 5 ans	19	15,3	22,1	50
Depuis 5 à 10 ans	22	17,7	25,6	**75,6**
Depuis plus de 10 ans	19	15,3	22,1	97,7
Ne sais pas	2	1,6	2,3	100
Total	86	69,4	100	
Manquant	38	30,6		
Total	**124**	**100**		

Le tableau 3.24 ci-dessus nous indique que 75,6 % des implantations datent de moins de dix ans ; nous notons également que 50 % des implantations datent de moins de cinq ans. Ce résultat peut être complété en calculant sur SPSS l'année moyenne d'implantation sur la variable *annéecalc*. L'année moyenne d'implantation est 2008,114 (voir tableau 3.25 ci-dessous), soit moins de dix ans à la date de réalisations de l'étude (fin 2015). **L'hypothèse 1 est donc vérifiée.**

Tableau 3.25 – Statistiques descriptive sur l'année d'implantation de la comptabilité de gestion

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
annéecalc	44	1985,0	2014,0	2008,114	6,0510
N valide (liste)	44				

H2 : plus la taille de l'organisation communale augmente plus on y trouve une comptabilité de gestion

Cette hypothèse peut être testée sur les résultats des questions 2.1 (existence d'une comptabilité de gestion ou de calculs de coûts ; variable *anacoûts*) et 1.4 (taille de la collectivité ; variable *taillecollec*).

Le logiciel SPSS permet de tester la relation de dépendance en effectuant un test du khi-deux sur les variables *anacoûts*, variable nominale dépendante, et *taillecollec*, variable métrique indépendante. La valeur de signification est de ,266 ce qui indique que les deux variables ne

sont pas effectivement liées (voir tableau 3.26 ci-dessous). **L'hypothèse 2 est donc rejetée**, puisque le test entre les deux variables n'est pas significatif.

Tableau 3.26 – Test du khi-deux sur la relation de dépendance entre *anacoûts* et *taillecollec*

Tests du khi-deux

	Valeur	ddl	Sig. approx. (bilatérale)
khi-deux de Pearson	81,151[a]	74	,266
Rapport de vraisemblance	100,630	74	,021
Association linéaire par linéaire	,324	1	,569
N d'observations valides	124		

a. 150 cellules (100,0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de ,31.

Afin de compléter cette analyse et d'approfondir les résultats, nous sélectionnons les collectivités de moins de 20 000 habitants et créons un nouvel échantillon sous SPSS (d'un effectif de 60 collectivités). Nous effectuons un calcul de fréquence sur la variable *anacoûts* afin de déterminer la proportion de collectivités bénéficiant d'un système comptable permettant les analyses de coûts (voir tableau 3.27 ci-dessous) :

Tableau 3.27 – Existence d'un système comptable permettant des analyses de coûts dans les organisations communales de moins de 20 000 habitants

Le système comptable permet des analyses de coûts	Effectif	%
Oui	46	76,7%
Non	14	23,3%
TOTAL	**60**	100,0%

Nous constatons que la proportion de collectivités effectuant des analyses de coûts est de 76,7% dans cette strate, pourcentage supérieur à celui constaté sur la totalité de l'échantillon (69,4%).

Nous réitérons ensuite la même démarche mais cette fois-ci sur les organisations communales de moins de 10 000 habitants, qui sont au nombre de 21 dans ce nouvel échantillon. Le pourcentage de collectivités effectuant des analyses de coûts reste constant, à 76,2% (mais la taille de l'échantillon, inférieure à 30, nécessite de prendre ces chiffres avec précaution). Ces résultats confirment le rejet de l'hypothèse 2.

H3 : la démarche d'implantation est majoritairement à l'initiative des cadres territoriaux

La question 2.3 « *qui a initié la mise en place des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) ?* » permettait au répondant de proposer plusieurs réponses (DGS, directeur financier, maire, etc..). Pour permettre le codage des réponses multiples la variable nominale *initi* a été décomposée en autant de sous-variables que de réponses proposées : *initicg*, *initidirfi*, *initidgs*, *initipré*, *initimaire*, *initimadfi* et *initiautre*. Pour chaque sous-variable la réponse a été transformée en « oui », « non » ou « ne sais pas ». Le calcul des fréquences de réponses par SPSS permet de mettre en évidence la sous-variable la plus citée par les répondants. Les tableaux détaillés de cette analyse sur SPSS figurent en **ANNEXE 3.11** (p. 452), le tableau 3.28 ci-dessous fait la synthèse de ces résultats statistiques.

Tableau 3.28 – Statistiques descriptives sur les initiateurs de la démarche d'implantation de la comptabilité de gestion

% de réponses / Initiateurs	Oui	Non	Ne sais pas	Total
Contrôleur de gestion	11,6	81,4	7	100
Directeur des finances	44,2	44,8	7	100
DGS	47,7	45,3	7	100
Président	9,3	83,7	7	100
Maire	2,3	90,7	7	100
Maire-adjoint aux finances	0	93	7	100
Autre	7	86	7	100

Les élus (président, maire et maire-adjoint aux finances) sont très peu mentionnés par les répondants (respectivement 9,3%, 2,3% et 0% des réponses). Ce sont majoritairement le DGS qui est cité comme initiateur (à 47,7%) et ensuite le directeur des finances (à 44,2%) ; le contrôleur de gestion est très peu mentionné (11,6%), mais contrairement aux deux autres catégories de cadres territoriaux (DGS et directeur des finances), c'est un poste que l'on ne rencontre pas systématiquement dans les organisations communales, mais plutôt dans les collectivités d'une certaine taille. **L'hypothèse 3 est donc vérifiée.**

H4 : le principal obstacle à l'implantation de la comptabilité de gestion est le manque de compétences requises en interne

Il y a seulement trois répondants à cette question car sur les 124 répondants, 121 font des calculs de coûts soit de façon globale au niveau de toute la collectivité, soit de façon décentralisée au

niveau des services opérationnels. Les réponses ne sont donc pas significatives ; le manque de compétence en interne (réponse n°1) est mentionné une fois en tant que premier obstacle (*obsta1*), une fois en tant que deuxième obstacle (*obsta2*). Le manque de compétence en interne (réponse n°1) n'est pas mentionné en obstacle n°3 (*obsta3*). L'hypothèse 4 ne peut donc pas être vérifiée étant donné le trop faible nombre de réponses à cette question. Nous pouvons simplement constater que le manque de compétences requises en interne est un obstacle recensé par les collectivités, puisque cité par celles-ci, sans pouvoir généraliser ce phénomène.

Il était également demandé aux répondants si cette situation était susceptible d'évoluer dans un avenir proche, là aussi les réponses ne sont pas significatives. Les trois répondants se sont répartis de façon égale entre « oui », « non » et « ne sais pas » à cette question.

2.2.2 Le corps d'hypothèses n°2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion

Cinq hypothèses (H5 à H9) doivent être testées dans le corps d'hypothèses n°2.

H5 : les communes optent majoritairement pour une approche par le haut

Il s'agit d'effectuer une analyse bivariée entre *collec* (variable nominale) et *anacoûts* (variable nominale binaire : oui/non) qui représente l'existence (ou non) d'un système d'analyse de coûts au niveau de la collectivité. Comme l'hypothèse concerne uniquement les communes nous devons sélectionner les observations sous SPSS, autrement dit les 37 communes ayant répondu à notre questionnaire.

Tableau 3.29 - Communes et approche par le haut

Le système comptable permet des analyses de coûts	Effectif	%
Oui	26	70,3%
Non	11	29,7%
TOTAL	**37**	**100,0%**

Sur 37 communes, 26 ont donc une approche par le haut (voir tableau 3.29 ci-dessus). **L'hypothèse 5 est vérifiée.**

Les onze communes restantes ont une approche par le bas puisque, après observation (et calcul des fréquences) de la variable *coûtsop*, nous constatons que ces onze communes ont toutes répondu « oui » à l'existence de systèmes de calculs de coûts dans les services opérationnels.

H6 : les EPCI optent majoritairement pour une approche par le bas

De la même façon que pour l'hypothèse 5, nous allons confronter les variables *collec* et *anacoûts* en opérant une sélection sur les intercommunalités. Nous créons donc un nouvel échantillon pour les EPCI sous SPSS.

Tableau 3.30 - EPCI et approche par le bas

Le système comptable permet des analyses de coûts	Effectif	%
Oui	60	69%
Non	27	31%
TOTAL	**87**	**100,0%**

L'hypothèse 6 n'est pas vérifiée, car dans le tableau 3.30 ci-dessus les EPCI optent majoritairement, à 69%, pour une approche par le haut.

Pour compléter cette analyse, nous pouvons regarder si les 27 répondants ayant répondu « non » sur les calculs de coûts à l'échelle de la collectivité, font effectivement des calculs au niveau des services opérationnels. C'est le cas pour 81,5% d'entre eux comme l'indique le tableau 3.31 ci-dessous. L'approche par le haut est l'approche dominante dans les EPCI, contrairement à l'hypothèse posée.

Tableau 3.31 – EPCI et calculs de coûts dans les services opérationnels

Calculs de coûts dans les services opérationnels	Effectif	%
Oui	22	81,5%
Non	4	14,8%
Ne sais pas	1	3,7%
TOTAL	**27**	**100,0%**

H7 : les calculs réalisés sont majoritairement des calculs de coûts complets

Il s'agit ici de tester la variable nominale *methode*, qui a enregistré 83 réponses valides (sur 86 répondants ayant répondu « oui » à l'existence d'analyses de coûts pour l'ensemble de la collectivité). Avec le logiciel SPSS nous calculons la fréquence de cette variable dans les statistiques descriptives (voir tableau 3.32 ci-dessous).

Tableau 3.32 – Statistiques descriptives sur la méthode de comptabilité de gestion utilisée

Réponses / Méthode	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Coûts complets : sections homogènes	25	20,2	30,1	30,1
Coûts complets : ABC	9	7,3	10,8	41,0
Coûts directs (sans répartition des charges indirectes)	21	16,9	25,3	66,3
Coûts globaux par activité	24	19,4	28,9	95,2
Autre méthode	2	1,6	2,4	97,6
Ne sais pas	2	1,6	2,4	100,0
TOTAL	**83**	**66,9**	**100,0**	
Manquant	41	33,1		
TOTAL	**124**	**100,0**		

En fréquences cumulées les méthodes de coûts complets représentent 41 % des méthodes utilisées par les répondants. Les méthodes de coûts partiels représentent 54,2 % des méthodes utilisées (25,3% + 28,9%). **L'hypothèse 7 n'est donc pas vérifiée** puisque les méthodes de coûts directs sont plus fréquemment utilisées que les méthodes de coûts complets.

H8 : le système de calcul s'appuie majoritairement sur un logiciel dédié

La variable nominale observée dans cette hypothèse est *logiciel*. Lors du dépouillement des réponses nous avons constaté une grande dispersion de celles-ci, en effet la réponse « autre » a souvent été utilisée pour proposer un logiciel qui ne figurait pas dans le choix de réponses. Dans la phase de codage, nous avons rajouté un code pour le logiciel Ciril, fréquemment cité (13 fois), ainsi que pour le couple Excel + logiciel (16 fois). Sur SPSS nous avons procédé à un tri décroissant afin de mettre en évidence les logiciels les plus utilisés (voir tableau 3.33 ci-dessous). C'est la catégorie « autre » qui obtient le plus de suffrages (26,8%). Lors du dépouillement des réponses à cette question, nous avons recensé les logiciels suivants dans cette catégorie : Max compta, Magnus, Cosoluce, JVS, GFI, e-magnus, gestion financière Berger-Levrault, Grand Angle, GGI / Grand Angle, CERIG, Civil finances.

Tableau 3.33 – Statistiques descriptives (tri décroissant) sur le logiciel utilisé

Réponses / Logiciel	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Autre	22	17,7	26,8	26,8
Tableaux Excel + logiciel	16	12,9	19,5	46,3
Tableaux Excel	14	11,3	17,1	63,4
Ciril	13	10,5	15,9	79,3
Sedit Marianne	6	4,8	7,3	86,6
Logiciel « maison »	4	3,2	4,9	91,5
Astre	3	2,4	3,7	95,1
Cegid	3	2,4	3,7	98,8
Requête BO	1	0,8	1,2	100,0
TOTAL	**82**	**66,1**	**100,0**	
Manquant	42	33,9		
TOTAL	124	100,0		

Les réponses nous indiquent une grande diversité dans l'utilisation d'un logiciel support de la comptabilité de gestion. Les tableaux Excel (associés ou non à un autre logiciel) représentent une part importante des réponses (36,6%), ensuite le premier logiciel cité, Ciril, représente à peine 16% des réponses. Il n'y a donc aucun logiciel qui soit réellement privilégié pour la mise en œuvre de la comptabilité de gestion, puisqu'une douzaine de logiciels différents sont mentionnés par les collectivités (sans qu'aucun d'eux ne soit prédominant). **L'hypothèse 8 ne peut donc pas être vérifiée.**

H9 : dans les communes, il y a majoritairement coexistence d'un système de calcul de coûts centralisé avec des systèmes décentralisés dans les services opérationnels

Il s'agit ici de vérifier l'existence d'une relation entre les variables *anacoûts* et *servop* pour les données concernant les communes. Sur SPSS après avoir extrait les données relatives aux communes dans un autre fichier nous réalisons un tableau croisé entre *anacoûts* et *servop*.

Tableau 3.34 – Tableau croisé entre les variables *anacoûts* et *servop* sur les données relatives aux communes

Effectifs	***Servop***			**Total**
	Oui	Non	Ne sais pas	
Anacoûts = oui	9	14	3	26
TOTAL	**9**	**14**	**3**	**26**

Le tableau croisé 3.34 ci-dessus nous indique que seulement 9 communes sur 26 soit environ 35% (ayant répondu « oui » à l'existence d'analyses de coûts) cumulent système centralisé et système décentralisé, et 14 communes ne cumulent pas les deux systèmes. **L'hypothèse 9 n'est donc pas vérifiée** ; de plus, le nombre de répondants étant inférieur à 30, cela pose un problème de validité.

Afin de compléter cette analyse, nous créons le même type de tableau croisé (tableau 3.35 ci-dessous), cette fois-ci pour les EPCI.

Tableau 3.35 – Tableau croisé entre les variables *anacoûts* et *servop* sur les données relatives aux EPCI

Effectifs	***Servop***			**Total**
***Anacoûts* = oui**	Oui	Non	Ne sais pas	
Communautés de communes	14	26	1	41
Communautés d'agglomération	7	6	0	13
Autre EPCI	2	4	0	6
TOTAL	**23**	**36**	**1**	**60**

Nous faisons le même constat : il y a globalement plus de « non » (36) que de « oui » (23), ce qui signifie que majoritairement il n'y a pas coexistence d'un système de calcul de coûts centralisé avec des systèmes décentralisés. La seule catégorie d'EPCI où la coexistence des deux types de systèmes l'emporte est la communauté d'agglomération, mais nous devons nuancer ce résultat car la taille de l'effectif analysé est faible (13).

2.2.3 Le corps d'hypothèses n°3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion

H10 : la fréquence des calculs de coûts est majoritairement annuelle

Pour cette question plusieurs réponses étaient possibles pour les 85 répondants effectuant des analyses de coûts pour l'ensemble de la collectivité : la variable *fréquence* a été décomposée en plusieurs sous-variables (*frequmens, frequtri, frequann, frequponc* et *frequautre*). Les réponses ont été recodées sous la forme « oui », « non » et « ne sais pas » pour chaque sous-variable. Dans la sous-variable *frequautre*, les autres réponses (cinq en tout), c'est-à-dire calculs semestriels et calculs permanents, ont été regroupées. Quatorze répondants ont mentionné au moins deux réponses ; l'occurrence la plus fréquente étant des calculs annuels accompagnés de calculs ponctuels suivant les besoins. Le logiciel SPSS a permis d'extraire pour chaque sous-variable la fréquence des réponses (voir tableau 3.36 ci-dessous).

Tableau 3.36 – Fréquence des calculs de coûts

Réponses Fréquence calculs	« oui »	« non »	Total	% « oui »	% « non »
Mensuelle	8	77	85	9,4	90,6
Trimestrielle	10	75	85	11,8	88,2
Annuelle	44	41	85	51,8	48,2
Ponctuelle	36	49	85	42,4	57,6
Autre	5	80	85	5,9	94,1

Les résultats nous indiquent que les répondants font majoritairement des calculs annuels, c'est la seule sous-variable pour laquelle le « oui » l'emporte sur le « non ». **L'hypothèse 10 est donc vérifiée.**

Nous pouvons également noter qu'à 42,4% les collectivités effectuent des calculs de coûts de façon ponctuelle suivant les besoins. Les autres fréquences de calcul – mensuelle, trimestrielle et autre – sont beaucoup plus marginales (choisies respectivement par 9,4%, 11,8% et 5,9% des répondants).

H11 : quand des calculs de coûts sont effectués, dans la majeure partie des cas ils ne sont pas utilisés

Deux questions du questionnaire permettent de tester cette hypothèse :

- La question 2.7 « *les coûts calculés sont systématiquement utilisés* » avec une réponse sous forme d'échelle (cette question s'applique quand les répondants effectuent des calculs à l'échelle de la collectivité) et la variable *coûtsutil* ;
- La question 3.5 « *aujourd'hui la comptabilité de gestion est toujours utilisée dans votre organisation communale* » avec une réponse sous forme d'échelle (cette question s'applique quand les répondants effectuent des calculs à l'échelle de la collectivité et/ou des calculs au niveau des services opérationnels) et la variable *cptautil*.

Dans un premier temps, nous devons vérifier la relation entre ces deux variables métriques, à l'aide du logiciel SPSS, en calculant le coefficient de corrélation de Pearson (voir tableau 3.37 ci-dessous).

Tableau 3.37 – Existence d'une corrélation entre les variables *coûtsutil* et *cptautil*

corrélations

		coutsutil	cptautil
coutsutil	Corrélation de Pearson	1	,358**
	Sig. (bilatérale)		,001
	N	85	83
cptautil	Corrélation de Pearson	,358**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	
	N	83	116

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Le sig est égal à 0,001 ce qui signifie que la relation est statistiquement significative. Mais le coefficient de corrélation de Pearson est égal à 0,358, il n'y a donc pas vraiment de corrélation entre les deux variables mais il y a néanmoins existence d'une relation entre les deux. Le libellé des deux questions était cependant un peu différent : d'un côté on interroge l'utilisation des coûts (des résultats de la comptabilité de gestion), et de l'autre l'utilisation générale d'un outil. De plus le nombre de répondants est différent puisque la question 2.7 concerne un nombre plus restreint de répondants (85 contre 116 pour la question 3.5). Ces éléments peuvent contribuer à expliquer pourquoi la corrélation entre ces deux réponses est faible.

Dans un second temps, nous devons tester l'hypothèse proprement dite. A cet effet, nous effectuons des statistiques descriptives sur les variables *coûtsutil* et *cptautil* (voir tableaux 3.38 et 3.39 ci-dessous). Comme ces deux variables sont métriques (échelle de 1 à 7 : de « pas du tout d'accord » à « entièrement d'accord »), nous calculons la moyenne des réponses pour chacune d'elles.

Tableau 3.38 – Statistiques descriptives sur la variable *coûtsutil*

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
coutsutil	85	1,0	7,0	4,365	1,3960	1,949
N valide (liste)	85					

Les coûts calculés sont donc majoritairement utilisés par les 85 répondants ayant un système global, puisque l'appréciation moyenne est de 4,365 sur 7.

Tableau 3.39 - Statistiques descriptives sur la variable *cptautil*

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Variance
cptautil	116	1,0	7,0	5,871	1,2890	1,661
N valide (liste)	116					

La comptabilité de gestion est très majoritairement utilisée pour les 116 répondants ayant un système de coûts (centralisé et/ou décentralisé) puisque l'appréciation moyenne est de 5,871 sur 7. **L'hypothèse 11 n'est pas vérifiée.**

H12 : dans la majeure partie des organisations communales les calculs de coûts effectués ne correspondent pas aux besoins des cadres territoriaux

Les réponses à la question 2.8 « *ces coûts calculés correspondent aux besoins d'information de votre collectivité* », correspondant à la variable *coûtsbesoin*, doivent être analysées. Pour tester cette hypothèse, nous pouvons effectuer une ANOVA puisque la variable *coûtsbesoin*, qui est une variable métrique (échelle), est la variable dépendante et la variable *fonction*, variable nominale, est la variable explicative. Le logiciel SPSS nous fournit les résultats de l'ANOVA dans le tableau 3.40 ci-dessous.

Tableau 3.40 – Test de la relation entre les variables *coûtsbesoin* et *fonction*

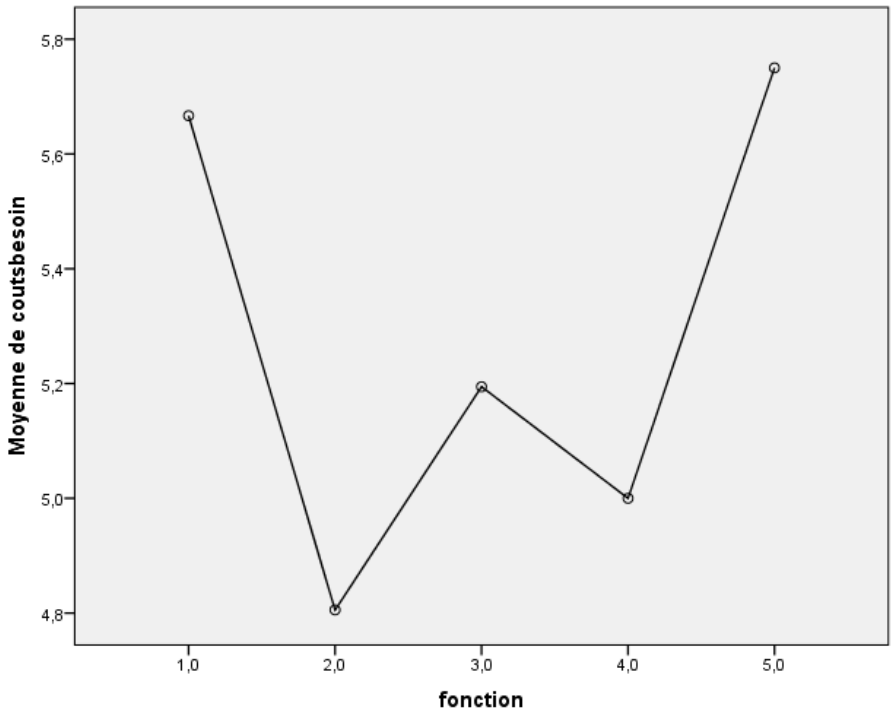
ANOVA

coutsbesoin

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	7,794	4	1,948	1,104	,361
Intragroupes	139,444	79	1,765		
Total	147,238	83			

Le sig est égal à 0,361, l'analyse en ANOVA n'est donc pas significative (le sig doit être inférieur à 0,05). Nous effectuons alors la moyenne de *coûtsbesoin* par catégorie de répondants. Suivant la catégorie de répondants (1 = contrôleur de gestion, 2 = directeur des finances, 3 = DGS, 4 = responsable de service opérationnel et 5 = autre), la moyenne s'échelonne de 4,8 à 5,8 sur une échelle de 7 (voir figure 3.04 ci-dessous), ce qui signifie que les coûts calculés correspondent aux besoins d'information des cadres territoriaux.

Figure 3.04 – Moyenne des réponses de la variable *coûtsbesoin* selon la catégorie de répondants (variable *fonction*)



Les moyennes les plus importantes sont observées pour les contrôleurs de gestion (1) et les autres répondants (5), mais ces deux catégories comportent un faible nombre de répondants. Ensuite la troisième moyenne la plus importante (5,2) est celle correspondant aux DGS (3). La moyenne globale des répondants est 5,095 sur 7.

La variable métrique *cptadapt* (échelle) peut nous permettre de compléter de façon utile les éléments relatifs à l'hypothèse 12. Cette variable correspond à la question 3.6 : « *d'une façon générale, vous pensez que cet outil (comptabilité de gestion ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) est adapté aux besoins de votre collectivité* ». De la même façon que sur la variable *coûtsbesoin*, nous pouvons réaliser une ANOVA entre les variables *cptadapt*, la variable dépendante, et la variable fonction, la variable nominale explicative. Le logiciel SPSS nous fournit les résultats de l'ANOVA dans le tableau 3.41 ci-dessous.

Tableau 3.41 - Test de la relation entre les variables *cptadapt* et *fonction*

ANOVA

cptadapt

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	23,713	4	5,928	2,925	,024
Intragroupes	222,948	110	2,027		
Total	246,661	114			

Cette fois-ci le sig est significatif puisqu'égal à 0,024 (le sig doit être inférieur à 0,05), il y a existence d'une relation entre les variables *cptadapt* et *fonction*. L'outil est jugé adapté par les cadres territoriaux et la moyenne des réponses suivant la catégorie de répondants se situe entre 5 et 6,5 (pour une moyenne globale de 5,235), ce qui conforte le **rejet de l'hypothèse 12.**

2.2.4 Le corps d'hypothèses n°4 sur l'instabilité dans le temps des objectifs liés à la comptabilité de gestion

A cet effet deux hypothèses, H13 et H14, doivent être testées.

H13 : initialement les objectifs liés à la comptabilité de gestion étaient principalement le rendu compte et la communication avec les usagers (ou les tiers)

Afin de vérifier ou d'infirmer cette hypothèse il est nécessaire d'effectuer une comparaison de moyennes (test T sur échantillon unique) entre les douze objectifs initiaux soumis aux répondants, et pour lesquels la réponse était appréciée sous la forme d'une échelle de notation de 1 à 7 (voir tableau 3.42 ci-dessous).

Tableau 3.42 – Comparaison des moyennes des objectifs initiaux

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
pilact	106	4,632	1,7530	,1703
aidedec	106	3,566	1,6096	,1563
prevbud	106	4,991	1,6417	,1595
arbiserv	106	3,792	1,8553	,1802
compcouts	106	4,585	1,6726	,1625
fixtar	106	4,585	1,7775	,1726
maitdep	106	5,443	1,4997	,1457
rendcompte	106	5,283	1,5291	,1485
finsubv	106	4,123	1,9356	,1880
valprest	106	4,142	1,7427	,1693
prestgra	106	3,557	2,0004	,1943
demélus	106	4,113	1,8117	,1760

L'objectif de rendu compte est mesuré par la variable *rendcompte* et l'objectif de communication avec les tiers par les variables *valprest* (valoriser les prestations rendues aux usagers) et *prestgra* (valoriser des prestations gratuites et mises à disposition, vis-à-vis des tiers). L'objectif de rendu compte peut être considéré comme un objectif principal à l'origine puisque la moyenne de la variable *rendcompte* est égale à 5,283, soit la deuxième plus forte moyenne constatée sur les objectifs initiaux. Les résultats pour *valprest* et *prestgra* sont beaucoup moins significatifs avec des moyennes de 4,142 et 3,557 ; ces deux objectifs n'étaient pas prépondérants à l'origine pour les répondants (classés 7ème et 11ème sur 12). **L'hypothèse 13 est seulement partiellement vérifiée**.

H 14 : actuellement les objectifs liés à la comptabilité de gestion sont principalement la maîtrise des dépenses et l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics

De la même façon que pur l'hypothèse 13, il est nécessaire d'effectuer une comparaison de moyennes (test T sur échantillon unique) entre les douze objectifs actuels soumis aux répondants, et pour lesquels la réponse était appréciée sous la forme d'une échelle de notation de 1 à 7 (voir tableau 3.43 ci-dessous).

Tableau 3.43 – Comparaison des moyennes des objectifs actuels

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
pilact2	104	4,769	1,7136	,1680
aidedec2	104	3,952	1,6686	,1636
prevbud2	104	5,298	1,5572	,1527
arbiserv2	104	3,942	1,7944	,1760
compcouts2	104	4,683	1,7251	,1692
fixtar2	104	4,702	1,7003	,1667
maitdep2	104	5,712	1,3981	,1371
rendcompte2	104	5,298	1,5384	,1509
finsubv2	104	4,077	1,8470	,1811
valprest2	104	4,144	1,6919	,1659
prestgra2	104	3,798	1,9921	,1953
demélus2	104	4,510	1,7953	,1760

La maîtrise des dépenses (variable *maidep2*) est aujourd'hui l'objectif principal avec la plus forte moyenne obtenue (5,712), mais ce n'est pas du tout le cas de l'arbitrage entre différents modes de gestion des services publics (variable *arbiserv2*) qui obtient la onzième moyenne sur douze avec 3,942. **L'hypothèse 14 est vérifiée partiellement**.

Le tableau 3.44 ci-dessous (page suivante) présente de façon synthétique les résultats du test des quatorze hypothèses de notre étude : quatre d'entre elles sont vérifiées, deux le sont partiellement et sept hypothèses sont rejetées. L'hypothèse 4 n'a pu être testée faute de résultats significatifs.

Tableau 3.44 – Synthèse du test des hypothèses

Hypothèses	Résultat du test
Corps d'hypothèses n° 1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion	
H 1 : la majorité des implantations de la comptabilité de gestion datent de moins de 10 ans dans les organisations communales	**Vérifiée**
H 2 : plus la taille de l'organisation communale augmente plus on y trouve une comptabilité de gestion	Rejetée
H 3 : la démarche d'implantation est majoritairement à l'initiative des cadres territoriaux	**Vérifiée**
H 4 : le principal obstacle à l'implantation de la comptabilité de gestion est le manque de compétences requises en interne	Non significatif
Corps d'hypothèses n° 2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion	
H 5 : les communes optent majoritairement pour une approche par le haut	**Vérifiée**
H 6 : les EPCI optent majoritairement pour une approche par le bas	Rejetée
H 7 : les calculs réalisés sont majoritairement des calculs de coûts complets	Rejetée
H 8 : le système de calcul s'appuie majoritairement sur un logiciel dédié	Rejetée
H 9 : dans les communes, il y a majoritairement coexistence d'un système de calcul de coûts centralisé avec des systèmes décentralisés dans les services opérationnels	Rejetée
Corps d'hypothèses n° 3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion	
H 10 : la fréquence des calculs de coûts est majoritairement annuelle	**Vérifiée**
H 11 : quand des calculs de coûts sont effectués, dans la majeure partie des cas ils ne sont pas systématiquement utilisés	Rejetée
H 12 : dans la majeure partie des organisations communales les calculs de coûts effectués ne correspondent pas aux besoins des cadres territoriaux	Rejetée
Corps d'hypothèses n° 4 sur l'instabilité dans le temps des objectifs liés à la comptabilité de gestion	
H 13 : initialement les objectifs liés à la comptabilité de gestion étaient principalement le rendu compte et la communication avec les usagers (ou les tiers)	**Partiellement vérifiée**
H 14 : actuellement les objectifs liés à la comptabilité de gestion sont principalement la maîtrise des dépenses et l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics	**Partiellement vérifiée**

2.3 L'analyse statistique approfondie des résultats

Les répondants ont été interrogés sur les objectifs initiaux ayant conduit à la mise en place de la comptabilité de gestion, et sur les objectifs actuels de l'utilisation de l'outil. Douze objectifs étaient proposés à chaque fois, et appréciés par les répondants. Une étude approfondie sur SPSS en faisant une analyse factorielle en composantes principales permet de dégager une typologie des objectifs pour chaque période. Ensuite, nous analyserons les évolutions propres à chaque objectif en effectuant des comparaisons de moyennes.

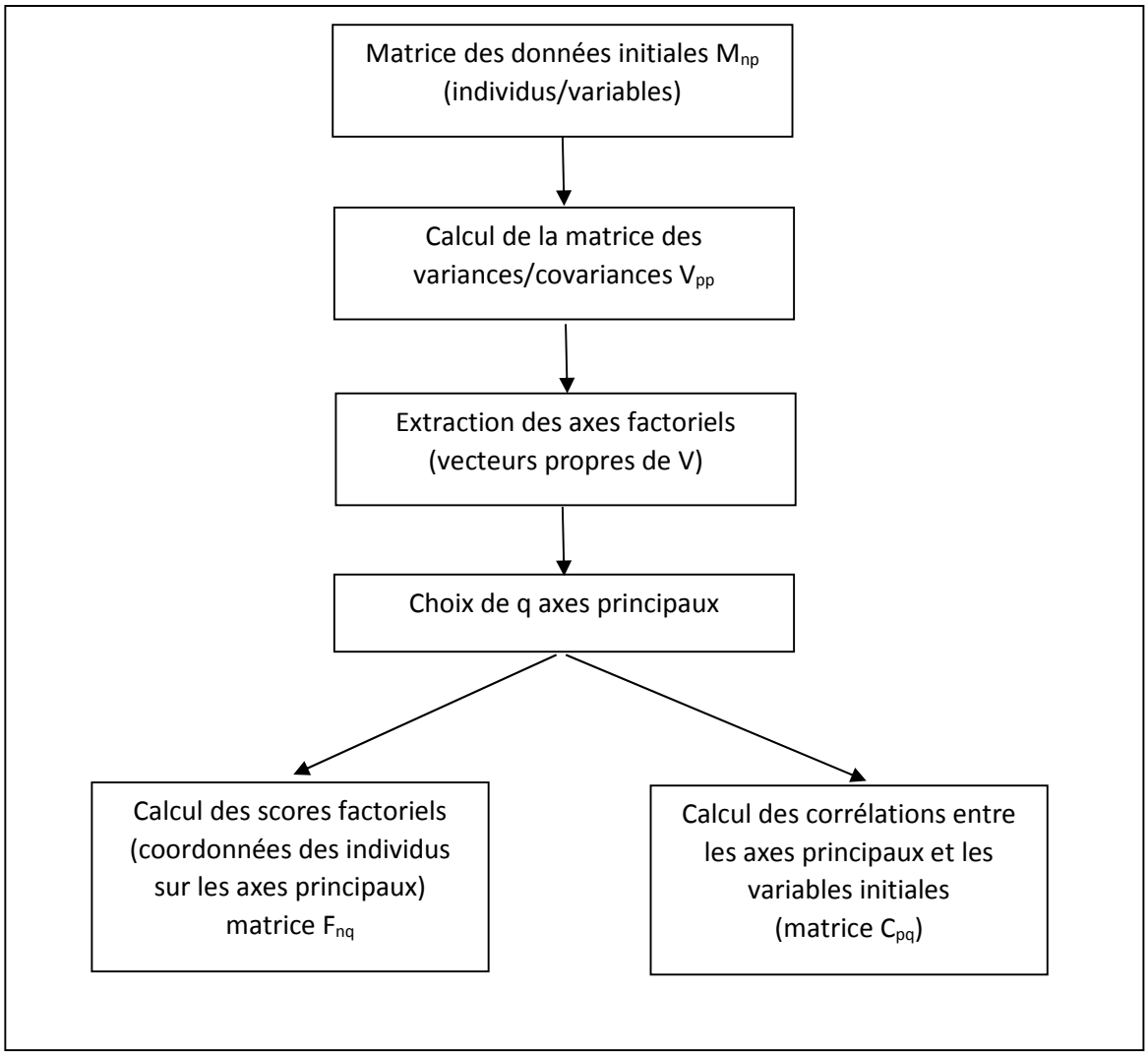
2.3.1 L'analyse factorielle en composantes principales sur les objectifs initiaux

Selon Evrard et al. (2009, p. 397), « *l'objectif principal de l'analyse factorielle est la structuration des variables (c'est-à-dire la réduction des colonnes de la matrice des données)* », pour cela deux méthodes sont possibles : l'analyse en composantes principales et l'analyse factorielle « classique ». Pour Gavard-Perret et al. (2008, p. 218), « *l'analyse factorielle en composantes principales (ACP) est une technique exploratoire dont l'objet est de chercher, à partir d'un ensemble de k variables mesurées sur des échelles d'intervalle ou de rapport, une logique, une structure sous-jacente aux données collectées* ». Une analyse en composantes principales est ainsi réalisée sur les objectifs initiaux (12 variables) dont les réponses étaient formulées sous forme d'échelles de Likert. L'ACP devrait ainsi permettre de faire apparaître une structure sous-jacente aux douze objectifs recensés pour chaque période.

Afin de savoir si les variables sont factorisables, autrement dit si les variables forment un ensemble cohérent, avec des dimensions communes, nous devons procéder à un test. Le test de sphéricité de Bartlett permet de savoir si la factorisation est pertinente, pour cela sa significativité doit être inférieure ou égale à 0,05. L'hypothèse nulle de ce test est que les variables sont indépendantes les unes des autres. Dans le cas présent le test est significatif puisque le sig est égal à ,000. L'indice KMO (Kayser Meyer et Olkin) peut être calculé pour l'ensemble des variables ; il est ici égal à 0,738, soit supérieur à 0,5 et assez proche de 1 ce qui indique que les variables sont factorisables. Ces résultats sont présentés en **ANNEXE 3.12** (p. 454) de façon détaillée.

Le test étant significatif, nous pouvons procéder à la résolution de l'analyse factorielle en composantes principales suivant la procédure résumée par la figure 3.05 ci-dessous.

Figure 3.05 - L'analyse factorielle en composantes principales : procédure de résolution - Source : Evrard et al. (2009, p. 405)



L'analyse en composantes principales effectuée sur les objectifs initiaux fait apparaître trois axes factoriels (ou composantes) ayant une valeur propre supérieure à 1, et représentant 51% de la variance totale expliquée (voir **ANNEXE 3.12** p. 454 pour les résultats détaillés).

La rotation de la matrice des composantes (voir tableau 3.45 ci-dessous) permet de mettre en évidence les objectifs contribuant le plus à chaque axe (ceux ayant une valeur > 0,5).

Tableau 3.45 - Rotation de la matrice des composantes (objectifs initiaux)

Rotation de la matrice des composantes[a]

	Composante		
	1	2	3
pilact	,139	,604	,048
aidedec	-,030	,462	,500
prevbud	-,045	,772	,018
arbiserv	,050	,069	,765
compcouts	,355	,223	,410
fixtar	,231	,020	,732
maitdep	,057	,773	,170
rendcompte	,700	,364	-,144
finsubv	,666	,033	,059
valprest	,653	,000	,424
prestgra	,675	-,007	,193
demélus	,597	-,026	,092

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 5 itérations.

Trois familles d'objectifs peuvent ainsi être définies :

- Axe n°1 : mieux rendre compte, obtenir des financements (ou des subventions), valoriser les prestations rendues, valoriser des prestations gratuites, répondre à une demande des élus ; autrement dit l'axe n°1 correspond à des objectifs de communication avec les tiers ;
- Axe n°2 : l'aide au pilotage des activités, l'aide à la prévision budgétaire, la maîtrise des dépenses ; autrement dit l'axe n°2 correspond à des objectifs économiques ;
- Axe n° 3 : l'aide à la décision d'investissement, l'arbitrage entre différents modes de gestion de services publics et la fixation de tarifs ; l'axe n°3 regroupe des objectifs d'aide à la décision ;

Un seul objectif n'est relié à aucun axe, c'est la comparaison des coûts.

2.3.2 L'analyse factorielle en composante principale sur les objectifs actuels

Comme nous l'avons fait sur les objectifs initiaux, afin de savoir si les variables sont factorisables, nous devons calculer l'indice KMO (Kayser Meyer et Olkin) sur l'ensemble des douze variables ; il est ici égal à ,764 et est donc assez proche de 1 ce qui indique que les

variables sont factorisables. Le test de Bartlett est significatif puisque égal à ,000 (voir les résultats détaillés en **ANNEXE 3.12** p. 454).

L'analyse en composantes principales effectuée sur les objectifs actuels fait apparaître cette fois-ci quatre axes factoriels (ou composantes) ayant une valeur propre supérieure à 1, et représentant 66,4% de la variance totale expliquée. Nous pouvons néanmoins noter que le quatrième axe pourrait ne pas être retenu car il apporte peu d'informations complémentaires par rapport aux trois premiers contribuant à expliquer 57,8% de la variance totale (voir résultats en **ANNEXE 3.12** p. 454).

La rotation de la matrice des composantes (voir tableau 3.46 ci-dessous) permet de mettre en évidence les objectifs contribuant le plus à chaque axe (ceux ayant une valeur > 0,5).

Tableau 3.46 - Rotation de la matrice des composantes (objectifs actuels)

Rotation de la matrice des composantes[a]

	Composante			
	1	2	3	4
pilact2	,121	,226	,801	,064
aidedec2	,013	,514	,444	,296
prevbud2	,140	,825	-,008	,026
arbiserv2	-,065	,088	,264	,848
compcouts2	,397	,284	,362	,069
fixtar2	,329	,383	-,093	,626
maitdep2	,111	,800	,249	,110
rendcompte2	,772	,105	,305	-,187
finsubv2	,770	,091	-,187	,316
valprest2	,506	-,090	,599	,331
prestgra2	,564	-,288	,340	,456
demélus2	,662	,238	,177	,018

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

a. Convergence de la rotation dans 8 itérations.

Quatre familles d'objectifs peuvent ainsi être définies :

- <u>Axe n°1</u> : mieux rendre compte, obtenir des financements (ou des subventions), valoriser les prestations rendues, valoriser des prestations gratuites, répondre à une demande des élus ; l'axe n°1 est similaire à celui des objectifs initiaux et correspond toujours à des objectifs de communication avec les tiers ;

- Axe n°2 : l'aide à la décision d'investissement, l'aide à la prévision budgétaire, la maîtrise des dépenses ;
- Axe n° 3 : l'aide au pilotage des activités et valoriser les prestations rendues ;
- Axe n°4 : l'arbitrage entre différents modes de gestion de services publics et la fixation de tarifs.

Comme précédemment l'objectif de comparaison des coûts n'est relié à aucun axe. Mais cette fois-ci l'objectif de valorisation des prestations rendues est présent dans deux axes : 1 et 3. Les axes 2, 3 et 4, contrairement à l'axe 1, diffèrent de ceux des objectifs initiaux.

2.3.3 L'analyse de l'évolution des objectifs

Dans le questionnaire, il était demandé aux répondants d'apprécier les objectifs initiaux ayant conduit à l'adoption de la comptabilité de gestion, puis ensuite d'apprécier ces mêmes objectifs à l'heure actuelle. Pour conclure cette série de questions sur les objectifs, il était demandé aux répondants si les objectifs principaux avaient évolué entre leur mise en place et aujourd'hui. Les répondants sont partagés, ils répondent « oui » à 49,1%, mais 41,4% estiment que les objectifs n'ont pas évolué et 9,5% ne savent pas répondre (voir tableau 3.47 ci-dessous).

Tableau 3.47 – Statistiques descriptives sur l'évolution des objectifs

Evolution des objectifs entre la mise en place et aujourd'hui	Effectif	%
Oui	57	49,1%
Non	48	41,4%
Ne sais pas	11	9,5%
TOTAL	**116**	**100,0%**

Pour affiner davantage notre analyse, et comme la réponse à la question précédente n'est pas concluante, il nous semble nécessaire d'observer l'évolution de chacun des objectifs afin de voir si certains voient leur importance s'accroître aux yeux des répondants. Pour ce faire, nous avons calculé et comparé les moyennes des douze objectifs avec le logiciel SPSS. Une comparaison de moyennes a été effectuée en considérant chaque paire d'objectifs, initial et actuel, comme des échantillons appariés. Le détail des résultats se trouve en **ANNEXE 3.13** (p. 456). Le tableau 3.48 ci-dessous présente les moyennes initiales et actuelles des douze objectifs et leur évolution. L'évolution des objectifs est calculée en valeur : une évolution en

valeur absolue inférieure à 0,1 est appréciée comme un objectif stable, au-delà de cette valeur l'objectif est considéré connaître une évolution.

Tableau 3.48 – Comparaison des moyennes des objectifs initiaux et actuels

Moyennes / **Objectifs**	Objectifs initiaux (1)	Objectifs actuels (2)	**Variation (2) – (1)**
Aide au pilotage des activités	4,716	4,793	+ 0,077 ➔
Aide à la décision d'investissement	3,621	4,009	**+ 0,388** ↗
Aide à la prévision budgétaire	5,017	5,345	**+ 0,418** ↗
Aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion des services	3,823	4,053	**+ 0,23** ↗
Comparaison des coûts	4,640	4,693	+ 0,053 ➔
Fixation de tarifs	4,658	4,693	+ 0,035 ➔
Maîtrise des dépenses	5,487	5,726	**+ 0,239** ↗
Mieux rendre compte	5,336	5,372	+ 0,036 ➔
Obtenir des financements ou des subventions	4,158	4,079	- 0,079 ➔
Valoriser les prestations rendues	4,207	4,207	0 ➔
Valoriser des prestations gratuites	3,589	3,839	**+ 0,25** ↗
Répondre à une demande des élus	4,124	4,584	**+ 0,46** ↗

En ce qui concerne la note moyenne des objectifs (évalués de 1 à 7), nous constatons tout d'abord que les moyennes se situent entre les valeurs de 3,589 (moyenne la moins élevée) et 5,726 (moyenne la plus élevée), autrement dit tous les objectifs se situent dans la partie haute de la notation (entre moyennement d'accord et entièrement d'accord). Nous en concluons donc que tous les objectifs cités étaient importants lors de la mise en place de la comptabilité de gestion, et le sont encore aujourd'hui. Nous remarquons qu'aucun objectif n'a perdu de son importance au regard des répondants. Entre la mise en place de la comptabilité de gestion, les objectifs ont soit évolué positivement, soit sont restés stables.

Néanmoins certains objectifs semblent plus prégnants que d'autres. En réalisant un tri décroissant sur les moyennes des objectifs (voir tableau 3.49 ci-dessous), nous constatons que les trois objectifs les plus importants (tant initiaux qu'actuels) sont :

- La maîtrise des dépenses ;

- Mieux rendre compte ;

- L'aide à la prévision budgétaire.

La hiérarchie est peu modifiée entre les objectifs initiaux et les objectifs actuels, puisque les six premiers objectifs restent les mêmes.

Tableau 3.49 – Hiérarchie des objectifs selon leurs moyennes (tri décroissant)

Objectifs initiaux	Moyenne	Objectifs actuels	Moyenne
Maîtrise des dépenses	5,487	Maîtrise des dépenses	5,726
Mieux rendre compte	5,336	Mieux rendre compte	5,372
Aide à la prévision budgétaire	5,017	Aide à la prévision budgétaire	5,345
Aide au pilotage des activités	4,716	Aide au pilotage des activités	4,793
Fixation de tarifs	4,658	Fixation de tarifs	4,693
Comparaison des coûts	4,640	Comparaison des coûts	4,693
Valoriser les prestations rendues	4,207	**Répondre à une demande des élus**	4,584
Obtenir des financements ou des subventions	4,158	**Valoriser les prestations rendues**	4,207
Répondre à une demande des élus	4,124	**Obtenir des financements ou des subventions**	4,079
Aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion des services	3,823	Aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion des services	4,053
Aide à la décision d'investissement	3,621	Aide à la décision d'investissement	4,009
Valoriser des prestations gratuites	3,589	Valoriser des prestations gratuites	3,839

Section 3 Les enseignements de l'étude quantitative

Après avoir expliqué notre méthodologie et décrit les résultats de l'étude, il convient maintenant de faire une synthèse de ceux-ci et de mettre en évidence les apports de cette étude pour notre thèse. Ensuite, nous nuancerons ces résultats en exposant les limites de cette étude.

3.1 La synthèse des résultats et les apports de l'étude

Nous avons choisi de présenter la synthèse des résultats en quatre parties, en fonction des quatre questions de recherche initialement établies. Nous reprendrons les résultats des statistiques précédemment exposées dans la section 2, que nous enrichirons par des verbatims issus des réponses aux questions ouvertes de notre questionnaire. Chaque verbatim sera identifié par le numéro de questionnaire ou de répondant (variable *num*) auquel il est rattaché.

3.1.1 Une implantation récente de l'outil, à l'initiative des cadres territoriaux

Dans cette partie nous présentons la synthèse et l'analyse des résultats correspondant à la question de recherche n°1 « *quels sont les facteurs influençant l'implantation de la comptabilité de gestion ?* », ainsi qu'aux hypothèses de recherche 1 à 4.

Une implantation récente de la comptabilité de gestion dans les organisations communales étudiées

L'analyse de la littérature dans le chapitre I nous a montré que les premières démarches d'implantation de la comptabilité de gestion dataient de la fin des années 1970 et du début des années 1980, avec un essor certain dans les années 1990 puis une certaine stagnation. Pour la période suivante, les années 2000 et 2010, la littérature fournissait peu d'informations. Notre étude statistique nous indique - pour les 86 répondants effectuant des calculs de coûts pour l'ensemble de leur collectivité - que cette démarche est assez récente ; pour 75,6% des répondants elle date de moins de dix ans et pour 50%, de moins de cinq ans (voir tableau 3.24). Les répondants étaient également invités à fournir l'année exacte d'implantation de la comptabilité de gestion et 44 d'entre eux ont pu fournir ce chiffre. La moyenne des résultats est 2008, avec l'année la plus ancienne fournie, 1985, et l'année la plus récente, 2014 (voir tableau 3.25).

Globalement les résultats obtenus sont conformes à ceux constatés à l'issue de l'étude qualitative pour des villes de taille moyenne.

L'influence des cadres territoriaux dans la diffusion de l'outil

La démarche d'implantation d'une comptabilité de gestion est majoritairement à l'initiative des cadres territoriaux, DGS et direction des finances (pour respectivement 47,7% et 44,2% des répondants, voir tableau 3.28). L'influence des autres collectivités (ou le fait de vouloir copier les bonnes pratiques) ne semble pas prépondérante, en effet la réponse à la question 3.2 obtient une moyenne de 2,732 sur une échelle de 1 à 7. Néanmoins les verbatims recueillis à la suite de cette question permettent d'affiner ces résultats. Tout d'abord les cadres territoriaux ont tendance à transposer ce qu'ils faisaient, ou ce qu'ils observaient, dans la collectivité où ils exerçaient précédemment leurs fonctions : « *le directeur des finances de l'époque a importé ce qu'il faisait dans son précédent poste* » (répondant n°38), « *expérience antérieure du DGS* » (répondant n°102), « *expériences menées au sein d'autres collectivités lors de mon parcours professionnel* » (répondant n°113), « *ayant travaillé dans une plus grosse collectivité qui était déjà à la pointe sur la comptabilité analytique, il me semble indispensable de pouvoir disposer d'analyses plus fines que celles données par la simple utilisation des fonctions (M14 par exemple)* » (répondant n°89), « *expérience de la "vieille" DGS dans d'autres collectivités territoriales* » (répondant n°12). L'influence des autres collectivités s'exerce donc indirectement à travers les mouvements de cadres territoriaux d'une collectivité à l'autre. Néanmoins dans certains cas, les organisations communales exercent plus directement une influence sur d'autres collectivités, c'est le cas pour une activité précise, la gestion des déchets : « *le benchmarking est très important en matière de coût des déchets* » (répondant n°115), « *les calculs de coûts effectués pour la gestion des déchets ménagers sont réalisés sur un logiciel mis à disposition par l'ADEME (Comptacoût), l'expérience des autres collectivités a été et reste intéressante dans le cadre de l'exploitation du logiciel et de ses données* » (répondant n°119). L'influence peut également s'exercer à l'intérieur du bloc communal : *« initiatives intercommunales reprises à l'échelon communal* » (répondant n°12).

Les organisations professionnelles, comme le CNFPT ou l'AFIGESE, ont une influence importante sur les pratiques des cadres territoriaux, par l'intermédiaire des formations qu'elles dispensent : « *à la suite d'une formation sur les leviers d'optimisation des ressources des collectivités organisée par le CNFPT* » (répondant n°1), « *apports des formations du service des finances* » (répondant n°124). Ces organisations professionnelles permettent également la

constitution de réseaux de cadres territoriaux et ainsi facilitent les échanges entre eux : « *des échanges réguliers avec d'autres contrôleurs de gestion, échange de méthode de calcul et analyse de la pertinence : AFIGESE* » (répondant n°21), « *[…] n'oublions pas le rôle intéressant joué par deux types de réseaux en la matière : l'ADGCF et l'AFIGESE* » (répondant n°102).

Un effet de taille très relatif

A la suite de notre étude nous faisions l'hypothèse que plus la taille de l'organisation communale augmente, plus on y trouve une comptabilité de gestion (hypothèse 2). Cette relation ne s'est pas vérifiée lors de notre étude statistique. L'existence de calculs de coûts n'est pas forcément liée à la taille croissante de l'organisation communale (voir tableau 3.26). En effet, nous avons constaté l'existence de calculs de coûts de façon plus importante proportionnellement dans les organisations communales de moins de 20 000 habitants (76,7% de ces collectivités : voir tableau 3.27), que dans la totalité de notre échantillon (69,4%). Néanmoins nous pouvons supposer que dans ces petites collectivités les systèmes mis en œuvre sont moins complexes et moins développés, comme le précise le répondant n°121 : « *la structure du service administratif et financier d'une petite collectivité ne permet pas d'approfondir le contrôle de gestion, outil cependant essentiel dans ces temps de restriction budgétaire* », il s'agit ici d'une commune de moins de 10 000 habitants, qui met en œuvre des calculs de coûts (coût directs sans répartition des charges de personnel) de façon ponctuelle.

Néanmoins, comme nous le développons dans le point suivant, les organisations communales de petite taille peuvent se heurter à des problèmes de ressources humaines pour mettre en place un système de comptabilité de gestion.

Les obstacles à l'implantation

L'étude statistique a été peu concluante sur ce point car sur 124 répondants, seulement trois étaient concernées par ce type de question. Le manque de compétences en interne est un obstacle cité par deux répondants n'ayant pas mis en place de comptabilité de gestion. Les réponses aux questions ouvertes nous fournissent des informations complémentaires et enrichies ; par exemple le répondant n°7 qui dispose seulement de calculs de coûts au niveau des services opérationnels précise : « *nous menons une réflexion sur le sujet, plus généralement du contrôle de gestion / évaluation des politiques publiques. Pour autant, si l'opportunité de cette démarche parait partagée, nous n'avons pas de moyens (notamment humains)*

supplémentaires. En effet, cela revient en pratique à enregistrer des informations complémentaires lors de la saisie des dépenses et des recettes, donc plus de temps passé à la saisie des mandats et des titres ». Le répondant n°7 exerce ses fonctions dans une commune de moins de 10 000 habitants, ce qui explique le manque de personnel administratif pour mettre en œuvre une démarche de contrôle de gestion, et les tâches supplémentaires qui en découlent.

En synthèse…

Les résultats de l'étude nous conduisent à différents constats sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion : tout d'abord, la taille de l'organisation n'est pas un facteur déterminant, nous avons vu que les petites collectivités ne sont pas forcément démunies en matière de calculs de coûts. Ensuite, les cadres territoriaux jouent un rôle essentiel dans la diffusion de la comptabilité de gestion et ce, à deux niveaux : au niveau intra-sectoriel, en véhiculant l'outil d'une collectivité à une autre au gré de leurs fluctuations professionnelles ; et au niveau « supra sectoriel » par les réseaux professionnels qui font la promotion des bonnes pratiques de gestion (par les formations proposées) et facilitent les échanges entre cadres territoriaux. Ceci correspond à un phénomène d'isomorphisme normatif où la professionnalisation joue un rôle primordial dans la diffusion des outils de gestion (Di Maggio & Powell, 1983).

3.1.2 Des approches plutôt pragmatiques en matière de méthode de calcul de coûts

Dans cette partie nous présentons la synthèse et l'analyse des résultats correspondant à la question de recherche n°2 (« *quelles sont les approches utilisées ?* ») et aux hypothèses de recherche 5 à 9 qui en découlent.

Une approche par le haut prépondérante dans le bloc communal

L'étude statistique nous a montré que les communes, tout comme les EPCI, privilégiaient majoritairement les approches par le haut (respectivement pour 70,3% et 69% d'entre elles, voir tableau 3.29). Si dans le premier cas, celui des communes, cela correspond à l'hypothèse que nous avions émise (H5), dans le cas des EPCI nous avions émis l'hypothèse d'une approche par le bas prépondérante (H6), en raison de compétences plus diverses dans les EPCI que dans les communes. De plus, l'étude qualitative effectuée sur la communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire avait fait le constat d'une approche par le bas pour cet EPCI. Comment expliquer ce phénomène de prépondérance de l'approche par le haut ? Un début d'explication est fourni par les commentaires des répondants. Le répondant n°31, une communauté de

communes de 15 000 habitants, à la question sur l'existence de systèmes de calculs de coûts dans les services opérationnels répond « *non, les services sont trop petits. Tout est géré par le service finances* ». Cela signifierait, pour une intercommunalité de petite taille, qu'il est plus aisé d'avoir un système de calcul de coûts centralisé que des systèmes décentralisés dans les services opérationnels, insuffisamment dimensionnés. Une autre collectivité, non pourvue de systèmes décentralisés dans les services, mentionne que ce n'est « *pas la culture et pas le temps* » (répondant n°107). Le répondant n°43, dans une communauté d'agglomération, précise que « *ces études restent du ressort du service des finances, bien que le travail est réalisé avec les services concernés* ». Ces deux commentaires induisent que la comptabilité de gestion est davantage au cœur des compétences des services financiers, et que celle-ci ne relève pas de la mission des services opérationnels plus tournés vers la réalisation de leurs prestations de services publics. D'autre part, comme la direction générale et la direction des finances sont majoritairement à l'initiative de l'adoption de la comptabilité de gestion il est logique que le système implanté parte du haut, c'est-à-dire du niveau de ses initiateurs.

Des approches par le bas moins fréquentes

Dans notre étude, seulement 33 collectivités (22 EPCI et 11 communes, soient 26,6% des collectivités interrogées) ont uniquement une approche par le bas, autrement dit des systèmes de calcul de coûts au niveau des services opérationnels. Parmi les services opérationnels les plus concernés par les calculs de coûts (c'est-à-dire mentionnés plus de quinze fois par les répondants) nous trouvons la gestion des déchets, la petite enfance, la culture, la gestion de l'eau, la restauration scolaire et les espaces verts. Les réponses aux questions ouvertes permettent d'éclairer les motivations de ces collectivités. Celles-ci sont principalement les suivantes :

- **La tarification des SPIC** (services publics industriels et commerciaux) : « *connaître le coût de fonctionnement des différentes activités afin de confirmer la fiscalité (taxe d'enlèvement des ordures ménagères) ou le prix du service facturé* » (répondant n° 49), « *tarification* « (répondants n°40 et n°73) ;
- **L'obtention de subventions auprès d'organismes financeurs** : « *pour obtenir des subventions (CAF, communauté de communes)* » (répondant n°12), « *les services identifiés (comme la Culture) effectuent principalement ces calculs de coûts pour les institutions qui financent la ville : la CAF, la Direction de la Jeunesse et des Sports..* » (répondant n°50) ;

- **L'optimisation et le suivi des crédits alloués aux services** : « *pilotage des budgets* » (répondant n°21) ; « *connaître les moyens financiers affectés à une politique publique (culture, enfance jeunesse)* » (répondant n°7).

Nous constatons que les motivations énoncées ci-dessus concernent généralement des services opérationnels ayant des caractéristiques particulières, comme les SPIC ou les activités bénéficiant de subventions. Dans ce cas l'extension du calcul des coûts à l'ensemble de la collectivité ne se justifie pas.

Une proportion significative d'approches « mixtes »

D'autres collectivités, au nombre de 32 (soit 25,8% des collectivités interrogées), juxtaposent les deux formes de systèmes, système centralisé et calculs de coûts dans les services opérationnels (voir tableau 3.18). Ce phénomène pose question car on peut se demander s'il est réellement efficient d'effectuer à deux niveaux les mêmes calculs de coûts, ce qui entraînerait une perte de temps pour effectuer deux fois la même chose. Là aussi les commentaires apportés par les répondants nous éclairent sur les raisons justifiant ce phénomène. Les raisons avancées sont multiples et peuvent être classées comme suit par ordre d'importance :

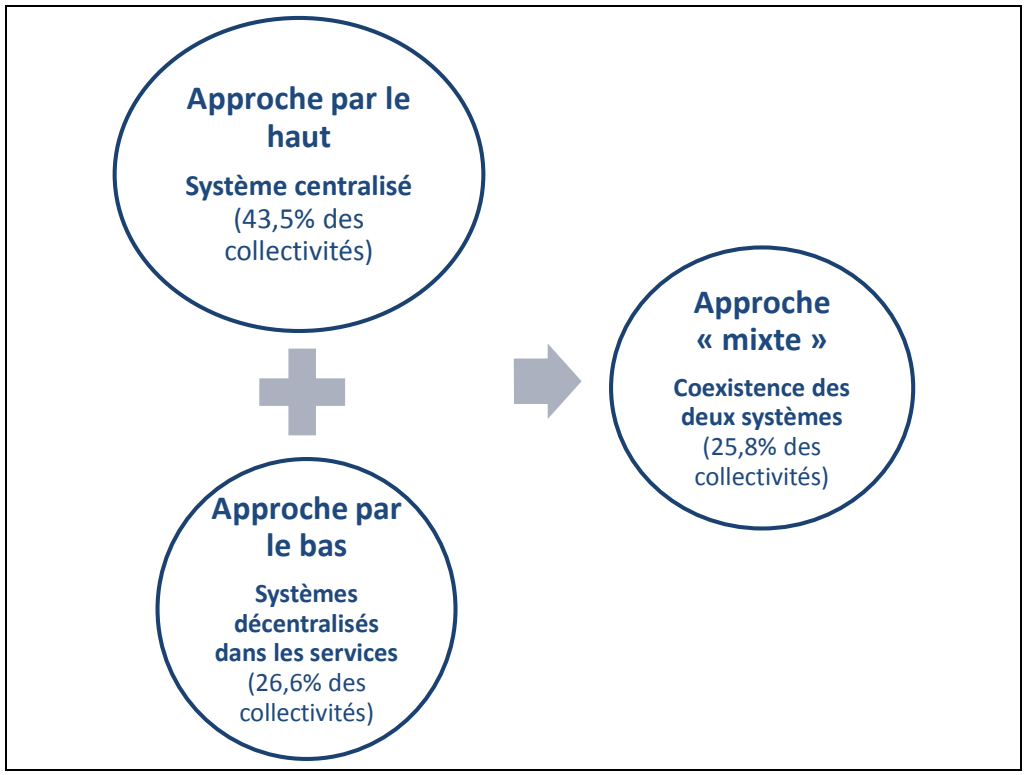
- **Les particularités d'une activité - la gestion des déchets** - un SPIC qui bénéficie d'un système de calcul spécifique proposé par l'ADEME, la méthode Compta-Coûts (cité par les répondants n°29, 62, 63, 83, 103, 105, 113 et 116) : « *évaluer les performances du service (en l'occurrence la gestion des déchets) et ajuster les choix techniques en fonction des résultats ainsi que de la fiscalité* » (répondant n°62) ; « *il s'agit de besoins d'analyses très fines demandées dans le cadre d'un conventionnement avec des organismes financeurs (ADEME)* » (répondant n°63) ; « *coûts d'exploitation du service en régie au regard de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) perçue* » (répondant n°113) ;
- **La responsabilisation des services opérationnels** (que ce soit au niveau de leurs crédits ou de leur fonctionnement) : « *les services opérationnels ont leur analyse propre afin de leur permettre, lors de consultations ou demandes de prix, de mieux négocier les offres reçues. Cela leur sert également à développer ou améliorer leur fonctionnement* » (répondant n°14) ; « *bonne gestion de l'enveloppe qui leur est allouée* » (répondant n°19) ; « *gestion du service* » (répondant n°22) ; « *suivi* » (répondant n°23) ; « *pour valoriser les travaux réalisés en régie, pour refacturer les prestations réalisées pour l'intercommunalité* » (répondant n°18) ;

- **Pour répondre aux demandes spécifiques d'organismes financeurs de services publics** : « *calcul de coûts pour la CAF (service enfance et petite enfance* » (répondant n°30) ; « *demandes particulières de financeurs* » (répondant n°93) ;
- **La nécessité de pallier les insuffisances du coût calculé par les services financiers** : « *le calcul restitué aujourd'hui est incomplet* » (répondant n°77) ; « *réaliser un suivi sur des périmètres ad-hoc avec un grain plus fin que les antennes comptables* » (répondant n°28) ;

Paradoxalement nos constatons que la juxtaposition de calculs de coûts dans les services opérationnels a pour objectif une meilleure efficience de ces services opérationnels, notamment pour la gestion des SPIC (avec l'exemple de la gestion des déchets), en cherchant à optimiser les moyens (les enveloppes budgétaires) et les recettes (auprès d'organismes financeurs).

La figure 3.06 ci-dessous récapitule les trois formes d'approches observées dans les 124 collectivités de notre étude (les collectivités n'effectuant pas de calculs de coûts, soit 4% de l'échantillon, n'apparaissent pas dans ce schéma).

Figure 3.06 – Les trois approches de la comptabilité de gestion dans les 124 collectivités observées



Trois méthodes de calcul de coûts principalement utilisées

Les répondants ont été interrogés sur les méthodes conduisant aux calculs de coûts. Tout d'abord les méthodes de coûts complets (sections homogènes / centres d'analyse et méthode ABC) représentent 41% des choix des collectivités et les méthodes de coûts partiels (coûts directs et coûts globaux par activité) représentent 54,2% des méthodes utilisées (voir tableau 3.32), ce qui a conduit à infirmer notre hypothèse sur les calculs de coûts complets majoritaires. Les méthodes de coûts complets ne sont donc plus aussi prédominantes que dans les années 1990, comme le constatait la littérature (Meyssonnier, 1993a**).** De façon plus précise, trois méthodes représentent environ 85% des choix des répondants, ce sont la méthode des sections homogènes (30,1%), les coûts globaux par activité (28,9%) et les coûts directs sans répartition des charges de personnel (25,3%). De ces trois méthodes, deux sont plus « traditionnelles » et utilisées à l'origine par les entreprises : la méthode des sections homogènes (ou centres d'analyse) et la méthode des coûts directs. La troisième méthode, les coûts globaux par activité, est particulière aux organisations communales puisqu'elle s'appuie sur les spécificités de leur référentiel comptable (l'instruction budgétaire et comptable M14) qui prévoit, en plus d'une ventilation par nature, une ventilation par fonctions des dépenses. Cette méthode permet ainsi plus de simplicité et d'adéquation au contexte de la collectivité.

Une grande diversité dans les logiciels utilisés

Nous avions fait l'hypothèse que les calculs de coûts s'appuyaient majoritairement sur un logiciel dédié, or nous avons constaté une grande diversité dans les logiciels (type ERP) utilisés et un recours important au tableur Excel. Aucun logiciel type ERP ne semble privilégié puisque le logiciel le plus cité par les répondants, Ciril, ne représente qu'environ 15% des choix (voir tableau 3.33).

En synthèse

Il ne se dégage pas de modèle type en matière de mise en œuvre de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. L'approche par le haut est certes prédominante, mais on ne peut occulter le nombre significatif de collectivités mettant en œuvre des approches « mixtes », voire une approche par le bas. Quant aux méthodes utilisées, le tryptique « sections homogènes / coûts directs / coûts globaux par activité » semble représentatif des choix effectués dans ce domaine.

3.1.3 Une utilisation des coûts répondant aux besoins des collectivités

Dans cette partie nous présentons la synthèse et l'analyse des résultats correspondant à la question de recherche n°3 « *quels sont les résultats constatés avec l'utilisation de la comptabilité de gestion ?* », ainsi qu'aux hypothèses de recherche 10 à 12.

La fréquence des calculs de coûts

Les organisations communales privilégient nettement des calculs de coûts annuels, et ensuite des calculs ponctuels en fonction des besoins (voir tableau 3.36). Les collectivités ayant privilégié une approche par le haut à partir de leur système comptable s'appuient en général sur les données annuelles du compte administratif. Quand les calculs de coûts s'effectuent dans les services opérationnels, ou quand le système comptable (ou le logiciel) ne permet pas facilement l'extraction de données, les calculs sont alors plus ponctuels : « *le logiciel comptable permet de distinguer les budgets, et notamment les budgets annexes, et il permet de gérer les budgets (prévision, exécution) par direction. Les calculs de coûts, au sens de ce questionnaire, restent ponctuels, sur tableurs* » (répondant n°40).

Une utilisation effective des coûts calculés

Les analyses statistiques effectuées en section 2 ont montré que les coûts calculés étaient majoritairement utilisés par les collectivités des répondants contrairement à l'hypothèse 11 qui était posée. Les questions posées à ce sujet aux répondants étaient formulées sous forme d'échelle de 1 à 7 :

- La question 2.7 « *les coûts calculés sont systématiquement utilisés* » (variable *coûtsutil*) avec une moyenne de 4,365 sur 85 répondants (ceux effectuant des calculs de coûts à l'échelle de leur collectivité, voir tableau 3.38) ;

- La question 3.5 « *aujourd'hui la comptabilité de gestion est toujours utilisée dans votre organisation communale* » (variable *cptautil*) avec une moyenne de 5,871 sur 116 répondants (voir tableau 3.39).

Les moyennes obtenues sont globalement élevées mais nous notons que celle calculée sur 116 répondants est supérieure à celle effectuée sur 85 répondants ce qui pourrait signifier que les répondants effectuant des calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels tirent cette moyenne vers le haut. Cependant les deux questions sont formulées différemment, dans la question 2.7 c'est l'utilisation des coûts calculés (produit de l'outil de gestion) qui est

interrogée, alors que dans la question 3.5 c'est l'utilisation de l'outil de gestion lui-même qui est questionné.

La question 3.5 était suivie d'une question ouverte (« *Pourquoi ?* ») et une quarantaine de répondants ont apporté leur contribution, essentiellement de façon positive. Plusieurs répondants soulignent l'utilité de la comptabilité de gestion (répondants n°62, 96 et 98) et son rôle dans le processus budgétaire : « *outil de gestion indispensable* » (répondant n°20), « *outil indispensable pour la prospective budgétaire* » (répondant n°61), « *plus que jamais d'actualité compte tenu des pressions budgétaires* » (répondant n°22), « *nous n'avons pas trouvé mieux lorsque cette démarche est rigoureuse* » (répondant n°69), « *pour peser sur les équilibres budgétaires et nous aider à atteindre l'équilibre réel de fonctionnement* » (répondant n°38), « *la tension des budgets nous impose d'être de plus en plus vigilant sur le calcul des coûts* » (répondant n°54). Certains répondants soulignent également le rôle effectif de la comptabilité de gestion dans l'aide au pilotage et à la prise de décision : « *parce qu'elle améliore le pilotage, la prise de décision, les arbitrages et permet une meilleure connaissance de l'action publique* » (répondant n°81), « *comptabilité analytique poussée qui sert aux analyses pratiquées par le contrôleur de gestion pour servir d'outil à la décision* » (répondant n°114).

Les commentaires plus nuancés à propos de l'utilisation de la comptabilité de gestion sont moins fréquents ; certains répondants (n°43 et n°79) précisent toutefois que la comptabilité de gestion est plus utile pour certains services que d'autres (mais sans préciser lesquels). Le répondant n°14 met en avant les réticences que peut susciter le contrôle de gestion et l'aspect « légitimateur » de la comptabilité de gestion : « *la mise en place concrète d'un contrôle de gestion reste "frileuse". Certains élus en sont demandeurs, d'autres en ont peur. Même sentiment dans les services. Le calcul de certains coûts reste donc anecdotique et sert essentiellement d'argument pour certaines décisions* ».

Des coûts correspondant aux besoins des cadres territoriaux

Deux variables nous permettaient de tester l'adéquation de la comptabilité de gestion aux besoins des cadres territoriaux : les variables *coûtsbesoin* et *cptadapt*. Nous avions fait l'hypothèse que les coûts calculés ne correspondaient pas aux besoins des cadres territoriaux, or les résultats des tests effectués sur les deux variables ont conduit au rejet de cette hypothèse (voir tableaux 3.40 et 3.41). Donc les coûts calculés correspondent aux besoins d'information des cadres territoriaux (moyenne de 5,095 sur 7 à cette question) et la comptabilité de gestion est jugée comme un outil adapté aux besoins de la collectivité (moyenne de 5,235 sur 7 à cette

question). Pour cette dernière question, les répondants étaient invités à répondre à une question ouverte complémentaire (« Pourquoi ? »).

Les commentaires jugeant l'outil adapté mettent en avant son rôle dans l'aide à la prise de décision : « *fruit des écritures comptables générales, la comptabilité de gestion doit permettre d'apporter un éclairage sur les décisions prises ou celles en cours d'arbitrage* » (répondant n°47), « *l'outil fait ressortir certains coût jugés trop importants, comparés aux résultats obtenus, qui permettront aux élus d'effectuer des arbitrages* » (répondant n°119), « *cela permet de ne pas naviguer à vue, de faire en sorte de contrôler une envolée de certains coûts et proposer des solutions adaptées si besoin. C'est donc primordial d'instaurer ce type d'outils, peu importe la taille de la collectivité et son organisation* » (répondant n°14), « *cela éclaire et aide à prendre les décisions afin d'anticiper les dépenses* » (répondant n°61).

D'autres répondants considèrent la comptabilité de gestion adaptée et nécessaire à la gestion des services : « *l'outil est nécessaire pour la bonne gestion des services* » (répondant n°16), « *la tradition communale de gestion des services en régie nécessite, pour se maintenir et démontrer son efficacité, des outils de pilotage précis et performants* » (répondant n°115), « *données assez fines, simples à retravailler et à transmettre. Chaque service a connaissance de son coût et a des objectifs qui en découlent* » (répondant n°53). Le rôle de la comptabilité de gestion dans l'évaluation des politiques publiques est également souligné : « *de par la nécessité de rendre des comptes et d'être efficace dans l'action, la comptabilité analytique est la clé de voûte de l'évaluation des politiques publiques* » (répondant n°117), « *l'outil permet d'évaluer le coût des divers services et politiques publiques menées par la collectivité en matière de gestion des déchets et de valorisation* » (répondant n°119), « *performance, optimisation, évaluation des politiques publiques* » (répondant n°72).

Néanmoins, quelques répondants sont plus modérés et mettent l'accent sur le manque général de moyens qui complique l'utilisation de la comptabilité de gestion dans le contexte des organisations communales : « *l'outil est adapté mais son exploitation l'est moins (manque de ressource pour le suivi et l'analyse fine)* » (répondant n°115), « *manque de ressources humaines (connaissances techniques) en interne. Nécessite une réorganisation des services (pour coordonner les informations) et un outil de gestion (logiciel) approprié* » (répondant n°56), « *il reste énormément de travail d'accompagnement à la démarche et d'outils à mettre en œuvre* » (répondant n°102).

En synthèse

Il apparaît globalement que la comptabilité de gestion, ainsi que les coûts qu'elle permet de produire, sont jugés utiles et adaptés aux besoins des collectivités. Le rôle de cet outil de gestion dans la maîtrise budgétaire, le pilotage des activités des services opérationnels et l'aide à la prise de décision est particulièrement souligné.

3.1.4 Des objectifs centrés sur le rendre compte et la maîtrise des dépenses

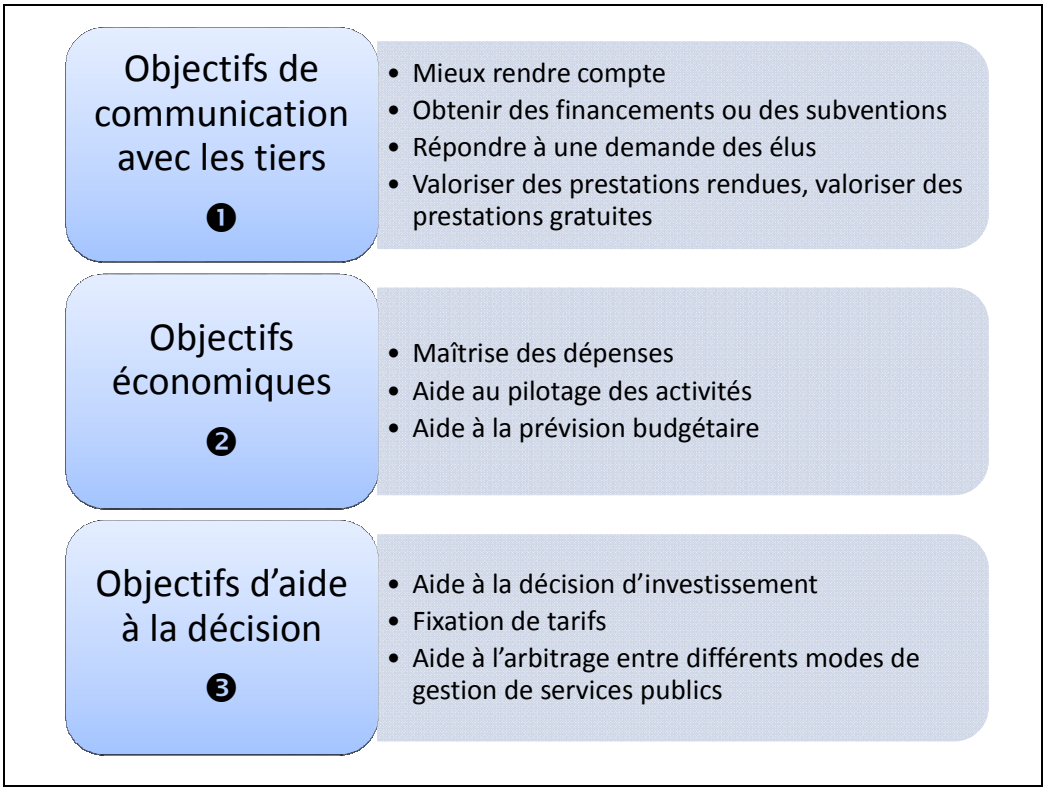
Dans cette partie nous présentons la synthèse et l'analyse des résultats correspondant à la question de recherche n°4 « *quels sont les objectifs attendus?* », ainsi qu'aux hypothèses de recherche 13 et 14 sur les objectifs initiaux et actuels. Nous complèterons cette analyse avec les résultats de l'analyse statistique approfondie, notamment ceux de l'analyse factorielle en composantes principales. Les répondants ont été questionnés sur les objectifs ayant conduit à la mise en place de la comptabilité de gestion, douze objectifs étaient ainsi proposés et devaient être appréciés sur une échelle de Likert (de 1 à 7 : pas du tout d'accord à tout à fait d'accord). De la même façon les répondants ont été questionnés sur les objectifs actuels.

Une catégorisation des objectifs initiaux

L'hypothèse 13 postulait que les objectifs initiaux (lors de l'implantation de la comptabilité de gestion) étaient principalement le rendre compte et la communication avec les tiers. Au sens strict, l'hypothèse n'était que partiellement vérifiée : l'objectif de rendre compte pouvait être considéré comme un objectif principal puisqu'il obtenait la deuxième plus forte moyenne derrière l'objectif de maîtrise des dépenses (5,283 contre 5,443 sur 7, voir tableau 4.42) ; mais les autres objectifs de communication avec les tiers (valoriser les prestations rendues aux usagers et valoriser les prestations gratuites) étaient beaucoup moins valorisés par les répondants (4,142 et 3,557, soient les septième et onzième moyennes sur douze objectifs) ce qui tempérait nettement la validation de l'hypothèse 13.

Néanmoins, l'analyse factorielle en composantes principales réalisée sur les objectifs initiaux apporte un autre éclairage sur le test de cette hypothèse. La rotation de la matrice des composantes a permis de mettre en évidence trois axes, ou trois familles d'objectifs, numérotés par ordre d'importance (voir tableau 3.45). Le regroupement des objectifs en trois axes permet ainsi de catégoriser chaque regroupement, et de les hiérarchiser (voir figure 3.07 ci-dessous).

Figure 3.07 – Catégorisation des objectifs initiaux



Le premier regroupement comprend cinq objectifs : mieux rendre compte, obtenir des financements (ou des subventions), valoriser les prestations rendues, valoriser des prestations gratuites, répondre à une demande des élus. Nous avons défini ce premier regroupement comme correspondant à des objectifs de communication avec les tiers, puisque impliquant à chaque fois les usagers, les partenaires financeurs, les satellites (associations) ou les élus. Cette première catégorie d'objectifs comprend les objectifs de notre hypothèse 13, ce qui indique que ces objectifs (de rendre compte, de valorisation des prestations rendues et de valorisation des prestations gratuites) forment un groupe d'objectifs cohérents et complémentaires dans une démarche d'implantation d'une comptabilité de gestion.

Ensuite, nous avons les objectifs de maîtrise des dépenses, d'aide au pilotage des activités et d'aide à la décision budgétaire. Nous les avons qualifiés d'objectifs économiques car ces objectifs s'inscrivent particulièrement dans l'optimisation des moyens financiers. C'est explicite pour la maîtrise des dépenses et l'aide à la prévision budgétaire, et plus implicite pour l'aide au pilotage des activités ; en effet par la connaissance de leurs coûts les services opérationnels peuvent optimiser les enveloppes budgétaires qui leur sont confiées pour réaliser leurs activités.

Enfin, la dernière catégorie d'objectifs regroupe les objectifs d'aide à la décision d'investissement, d'arbitrage entre différents modes de gestion de services publics et de fixation de tarifs. Nous avons qualifié cette catégorie d'objectifs d'aide à la décision, puisque la connaissance des coûts permet aux cadres territoriaux de les aider à effectuer des choix de nature stratégique et opérationnelle.

La hiérarchie des axes nous indique que les objectifs de communication avec les tiers sont primordiaux, ce sont aussi des objectifs en matière de coûts plus représentatifs des organisations du secteur public, au service de l'intérêt général et de multiples parties prenantes. Les deux autres catégories d'objectifs sont plus similaires à celles que l'on pourrait trouver dans des organisations du secteur privé.

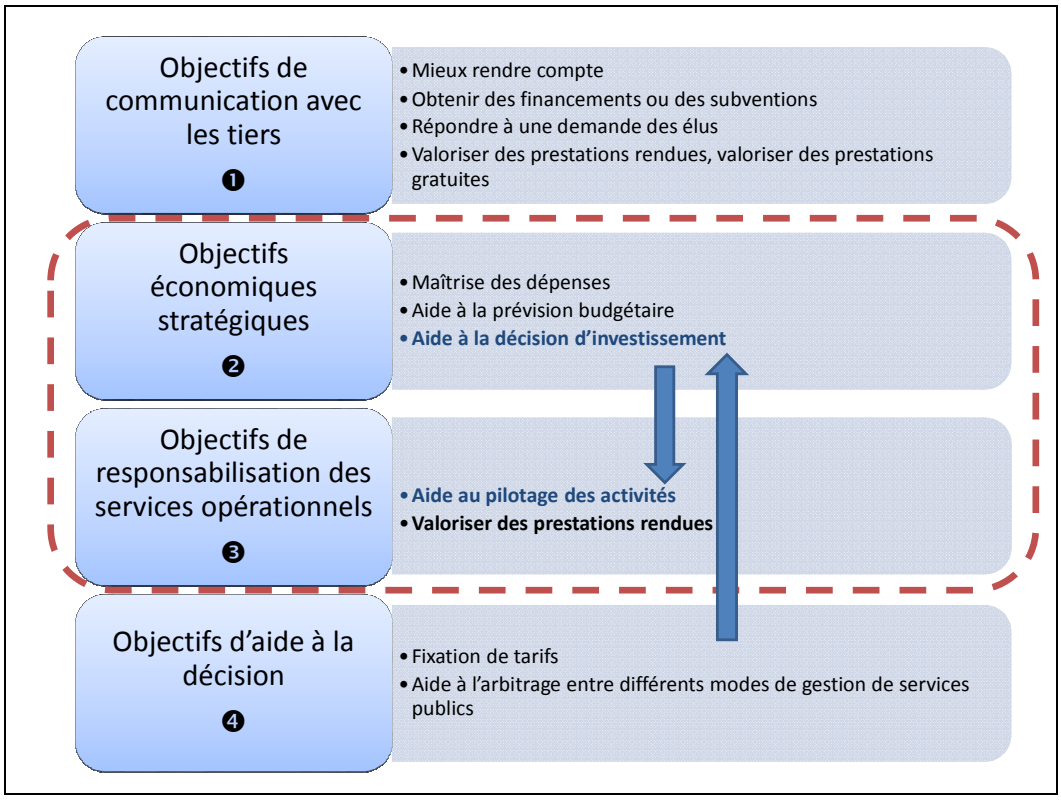
Une catégorisation des objectifs actuels

L'hypothèse 14 postulait que les objectifs actuels de la comptabilité de gestion étaient principalement la maîtrise des dépenses et l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics. Là aussi l'hypothèse n'a été que partiellement validée (voir tableau 3.43) car si la maîtrise des dépenses demeure le principal objectif pour les répondants (moyenne de 5,712), l'arbitrage entre les différents modes de gestion est loin d'être considéré comme un objectif prépondérant (moyenne de 3,942 soit la onzième moyenne sur douze objectifs).

De la même façon que pour les objectifs initiaux, nous avons approfondi l'analyse statistique en réalisant une analyse en composantes principales sur les objectifs actuels (voir tableau 3.46). La rotation de la matrice des composantes fait apparaître quatre axes, soit un de plus que pour les objectifs initiaux (voir figure 3.08 ci-dessous). Le premier axe demeure strictement identique, c'est-à-dire l'axe des objectifs de communication avec les tiers. Le deuxième axe diffère légèrement, il conserve deux objectifs (la maîtrise des dépenses et l'aide à la prévision budgétaire) et remplace l'aide au pilotage des activités par l'aide à la décision d'investissement. Globalement ces trois objectifs restent de nature économique puisque, outre la dépense à caractère d'investissement, les investissements réalisés conditionnent également les dépenses de fonctionnement futures, il est donc important d'estimer celles-ci dans le choix d'un investissement et dans une optique de maîtrise des dépenses. Le troisième axe est constitué de deux objectifs nouveaux à cet endroit : l'aide au pilotage des activités, situé auparavant dans l'axe n°2, et la valorisation des prestations rendues, objectif qui se situe déjà dans l'axe n°1. Ces objectifs sont de la responsabilité des services opérationnels au niveau de la gestion de leurs activités et de leurs prestations, nous les qualifions donc d'objectifs de responsabilisation

des services opérationnels. Le quatrième axe conserve deux objectifs de l'axe n°3 précédent, et perd l'objectif d'aide à la décision d'investissement au profit du deuxième axe.

Figure 3.08 – Catégorisation des objectifs actuels et évolution par rapport à la catégorisation des objectifs initiaux



La figure 3.08 ci-dessus précise quels sont les quatre regroupements des objectifs actuels, ainsi que les « mouvements » opérés par rapport à la catégorisation des objectifs initiaux. L'aide à la décision d'investissement passe de l'axe n°3 à l'axe n°2, l'aide au pilotage des activités passe de l'axe n°2 à l'axe n°3 et la valorisation des prestations rendues apparait maintenant doublement. Nous constatons également que l'axe n°2 défini initialement (les objectifs économiques) éclate en deux axes que nous définissons comme des objectifs économiques stratégiques et des objectifs de responsabilisation des services opérationnels. Nous considérons les objectifs à caractère économique comme devenant plus stratégiques pour les collectivités dans le contexte actuel de réduction des dotations de l'Etat ; et la maîtrise des dépenses oblige également à plus de rigueur financière sur les investissements envisagés.

La hiérarchie des axes nous indique que malgré la montée en puissance des objectifs à caractère économique, les collectivités conservent des objectifs plus conformes à leur finalité publique, essentiellement tournée vers le rendre compte aux usagers, aux citoyens et aux élus.

Une évolution très relative des objectifs dans le temps

L'évolution des objectifs entre la mise en place de la comptabilité de gestion et aujourd'hui était une question posée aux répondants (question 3.4). Ceux-ci ont répondu « oui » à 49,1% et « non » à 41,4% (voir tableau 3.47), les réponses sont donc assez partagées même si le « oui » est faiblement majoritaire. L'analyse de l'évolution de la hiérarchie des objectifs (tableau 3.49) nous indique également que celle-ci évolue assez peu : c'est seulement à partir du septième objectif que la hiérarchie est modifiée, mais à partir du dixième la hiérarchie redevient identique. Une comparaison des moyennes entre chaque objectif, initial et actuel, a également été effectuée afin de mettre en évidence d'éventuelles variations (voir tableau 3.48). Tous les objectifs restent stables ou voient leur importance augmenter. Les objectifs connaissant les plus fortes variations positives sont les suivants (par ordre décroissant) : répondre à une demande des élus, l'aide à la prévision budgétaire, l'aide à la décision d'investissement, valoriser des prestations gratuites, la maîtrise des dépenses et l'aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion des services publics.

Afin d'obtenir des informations sur les facteurs d'évolution des objectifs une question ouverte (« *Pourquoi ?* ») était posée aux répondants à la suite de la question 3.4. L'évolution des objectifs semble tout d'abord le fait d'une impulsion nouvelle de la part des élus : « *les élus n'étaient pas initialement tous convaincus de l'utilité de cette démarche. Aujourd'hui, les coûts identifiés sont parfois un des arguments clés dans le cadre des arbitrages budgétaires* » (répondant n°38), « *les élus se rendent compte de l'intérêt que peut apporter une démarche de "contrôle de gestion". Nous commençons une réflexion sur les modalités pratiques de mise en place d'une comptabilité analytique adaptée qui se calerait aux obligations de la M14, sans que cela soit trop chronophage pour les agents chargés des enregistrements comptables* » (répondant n°7), « *des analyses de plus en plus nombreuses à la demande des élus et de la direction générale* » (répondant n°42), « *les élus sont plus demandeurs sur les coûts de services* » (répondant n°121). De plus, le développement ou le renforcement des démarches de contrôle de gestion (comme déjà évoqué ci-dessus par le répondant n°7) contribue à l'évolution des objectifs : « *l'ensemble des objectifs susmentionnés sont visés pour l'ensemble des activité dans le cadre d'un contrôle de gestion plus précis, en cours d'élaboration* » (répondant n°1), « *développement de certaines missions (contrôleur de gestion) qui ont poussé à l'approfondissement du calcul des coûts* » (répondant n°35), « *les différents services ont été davantage sensibilisés à la démarche. La culture de gestion, à travers des contrats d'objectifs conclus par direction, commence à se développer* » (répondant n°115).

A contrario, d'autres répondants estiment que les objectifs n'ont pas évolué entre la mise en place de la comptabilité de gestion et aujourd'hui. Ils évoquent des objectifs stables et inchangés : « *l'objectif principal a toujours été d'obtenir des éléments de comparaison entre les standards de coûts de gestion rencontrés et nos propres coûts afin de trouver des solutions de réduction des dépenses publiques (secteur des déchets)* » (répondant n°56), « *les besoins sont restés les mêmes* » (répondant n°98). La mise en place récente de la comptabilité de gestion est également avancée pour justifier des objectifs inchangés : « *commencement de la mise en place* » (répondant n°122), « *les résultats issus de ces calculs commencent à être vraiment utilisés et valorisés* » (répondant n°119), « *récemment mis en place* » (répondant n°96).

La maîtrise des dépenses : un objectif de plus en plus prégnant

Que ce soit au niveau des objectifs initiaux ou des objectifs actuels, l'objectif de maîtrise des dépenses est l'objectif le plus valorisé par les répondants avec la moyenne la plus élevée des quatorze objectifs (voir tableaux 3.42 et 3.43) ; sa valorisation a également progressé significativement entre la mise en place de la comptabilité de gestion et aujourd'hui (voir tableau 3.48). C'est aussi le seul objectif actuel dont la moyenne dépasse 5,5 sur 7.

Les répondants soulignent la prédominance de cet objectif dans l'évolution des objectifs (question ouverte suivant la question 3.4) : « *nécessité de mieux maitriser les dépenses de fonctionnement au regard des contraintes sur les recettes et notamment les baisses de subventions. Rechercher des sources d'économie et d'efficience. Changement de comportement nécessaires des élus et des services face à la dépense publique* » (répondant n°120), « *il faut aujourd'hui gérer la contrainte* » (répondant n°77), « *la collectivité dispose depuis plusieurs années de l'objectif de maîtrise de ces coûts. Elle a donc mis en place des analyses de coûts destinées notamment à appuyer l'aide à la décision des élus dans certains arbitrages, allant même jusqu'à modifier la prévision budgétaire* » (répondant n°43).

En synthèse

Les objectifs assignés à la comptabilité de gestion sont demeurés stables dans le temps avec une prépondérance des objectifs de communication avec les tiers. Mais les objectifs à caractère économique progressent, la maîtrise des dépenses étant l'objectif, tant initial qu'actuel, le plus important pour les répondants.

3.2 Limites et validité de l'étude quantitative

Après avoir analysé les résultats et les apports de cette étude quantitative, il convient de vérifier si cette enquête ne comporte pas des biais susceptibles d'entamer la validité de cette recherche.

3.2.1 Les biais limitant la validité interne

Selon Drucker-Godard et al. (2007, p. 278-279), « *la validité interne consiste à s'assurer de la pertinence et de la cohérence des résultats générés par l'étude ; le chercheur doit se demander dans quelle mesure son inférence est exacte et s'il n'existe pas d'explications rivales* ». Pour la validité interne des recherches de nature quantitative, Evrard et al. (2009, p. 53) considèrent que *« la validité interne est l'assurance que les variations de réponse (ou variable dépendante ou variable à expliquer) sont causées uniquement par les variations de la variable indépendante (ou explicative)* ». En effet certains biais peuvent interférer avec les résultats et limiter la validité interne de l'étude. Il est donc important de pouvoir identifier ces biais que ce soit au moment de la conception ou de la mise en œuvre de l'étude.

Pour Drucker-Godard et al. (2007, p. 279), « *pour tenter d'accéder à un bon niveau de validité interne de la recherche, il faut écarter les biais identifiés par Campbell et Stanley (1966) comme limitant la validité interne* ». Ces différents biais sont définis et caractérisés dans le tableau 3.50 ci-dessous :

Tableau 3.50 – Les biais limitant la validité interne, d'après Campbell et Stanley (1966) in Drucker-Godard (2007, p. 279-280)

Biais limitant la validité interne	Signification	Comment éviter le biais ?
Effet d'histoire	Se demander si des événements extérieurs à l'étude et survenus pendant la période d'étude n'ont pas faussé les résultats	Réduire la période d'étude Avoir un regard critique sur la période retenue
Effet de maturation	Les objets d'analyse ont changé pendant le cours de l'étude	Réduire la période d'étude
Effet de test	Les individus subissent plusieurs fois le même test à intervalles rapprochés lors d'une étude longitudinale, et leurs réponses sont biaisées du fait d'avoir déjà répondu à ce test	Travailler avec plusieurs échantillons ayant les mêmes caractéristiques
Effet d'instrumentation	**Les questions utilisées pour recueillir les données sont mal formulées**	**Le chercheur doit être un expert ; le nombre d'enquêteurs doit être réduit ; le recueil de données doit être très formalisé**
Effet de régression statistique	Les individus sélectionnés l'ont été sur la base de scores extrêmes	Revoir la constitution de l'échantillon
Effet de sélection	**L'échantillon sélectionné doit être représentatif de la population pertinente pour l'étude**	**Accorder une très grande importance à la procédure d'échantillonnage**
Effet de mortalité expérimentale	Des sujets ont disparu pendant l'étude	Remplacer si nécessaire les sujets sans changer les caractéristiques de l'échantillon
Effet de contamination	Un individu interrogé apprend par d'autres individus l'objet de l'étude, ce qui fausse les résultats	Mener l'étude le plus rapidement possible ou s'assurer au mieux de la confidentialité de ces travaux

Parmi les différents effets évoqués ci-dessus, nous estimons que notre étude est affectée par l'effet d'instrumentation et l'effet de sélection, les autres effets étant non applicables au contexte de notre enquête ; en effet, il n'y a pas eu d'événement extérieurs pouvant fausser l'étude, les objets d'analyse n'ont pas changé au cours de l'étude, il ne s'agit pas d'une étude longitudinale, il n'y a pas eu de disparition des sujets pendant l'étude…

L'effet d'instrumentation

L'effet de l'instrument ou effet d'instrumentation est un biais pouvant limiter la validité interne quand l'instrument de recueil de données est déficient. L'effet d'instrumentation peut

être causé par un questionnaire mal administré ou par une mauvaise formulation des questions engendrant des distorsions d'interprétation (Gavard-Perret et al, 2008). Selon Evrard et al. (2009), pour restreindre l'effet d'instrumentation il faut s'assurer du nombre réduit d'enquêteurs et de la formalisation du recueil de données (avec des questions fermées). Dans notre enquête, le questionnaire en ligne garantit que les questions sont toujours posées de la même façon sans biais lié à la personnalité de l'enquêteur. Avant d'être mis en ligne le questionnaire a été testé en face-à-face (ainsi que par deux autres personnes) afin de vérifier la bonne compréhension des questions et l'adéquation du vocabulaire utilisé. Ce test a conduit à la reformulation de certaines questions (voir paragraphe 1.2.2 Le test du questionnaire) ; de cette façon le risque d'effet d'instrumentation a été amoindri.

L'effet de sélection

Selon Evrard et al. (2009, p. 54), « *l'échantillon étudié doit être représentatif de la population pertinente pour l'étude* ». La population mère de notre étude est constituée des communes et EPCI de plus de 10 000 habitants. Notre échantillon est un échantillon de convenance, constitué des répondants ayant accepté de répondre à notre sollicitation. Avec 103 questionnaires valides relatifs à cette population, notre taux de réponse global est de 5,5% (voir tableau 3.14 – Calcul du taux de réponse), mais le taux de réponse est meilleur chez les EPCI (8,5%) que chez les communes (2,2%). L'échantillon étudié est ainsi plus représentatif de la population des EPCI que de celle des communes.

Bien que les questions de validité interne aient été anticipées lors de la définition de la méthodologie de recherche, les difficultés liées à la constitution de l'échantillon n'ont pu garantir une bonne représentativité de celui-ci.

3.2.2 Les biais limitant la validité externe

Selon Evrard et al. (2009, p. 53), « *la validité externe représente les possibilités (et limites) d'extrapolation des résultats et conclusions de la recherche à l'ensemble du domaine qui a été l'objet de l'investigation, ou éventuellement à un domaine plus vaste* ». Il s'agit donc d'analyser si les résultats de notre enquête peuvent être extrapolés aux organisations du bloc communal de plus de 10 000 habitants, d'autant plus que « *la validité externe est importante pour une étude pour des raisons opérationnelles et compte tenu des recommandations managériales que l'on cherche à en tirer* » (Evrard et al, 2009, p. 57). Selon Evrard et al. (2009) les problèmes de validité externe sont liés à trois types d'éléments :

- Le contexte de la recherche (population et échantillon..) ;

- Les variables indépendantes, leur opérationnalisation et leur mesure ;

- Les variables dépendantes.

Là encore la qualité de l'échantillon est un élément important pour garantir la validité externe de l'étude. La taille de notre échantillon par rapport à la population mère de notre étude est certainement insuffisante pour assurer une bonne représentativité des organisations du bloc communal. Cette faiblesse méthodologique rend délicate une généralisation des résultats à plus grande échelle.

SYNTHÈSE DU CHAPITRE III

Les hypothèses construites à partir de la littérature et des résultats de l'étude qualitative ont été testées sur les résultats de l'administration d'un questionnaire sur 124 collectivités. Seules six hypothèses sur quatorze sont partiellement ou totalement vérifiées. Les principaux enseignements de cette enquête sont les suivants : la comptabilité de gestion est mise en œuvre dans les collectivités de toutes tailles et globalement depuis moins de dix ans ; les organisations communales privilégient l'approche par le haut, que ce soit dans les communes ou les EPCI ; les méthodes en coûts complets ne sont pas prédominantes, les coûts directs et les coûts globaux par activité sont fréquemment citées par les répondants ; la comptabilité de gestion est un outil utilisé dans les collectivités et qui correspond aux besoins des cadres territoriaux. Une analyse statistique plus approfondie a permis de dégager une catégorisation des objectifs liés à la comptabilité de gestion : les objectifs de communication avec les tiers sont prépondérants, bien que les objectifs économiques, comme la maîtrise des dépenses, prennent de plus en plus d'importance.

CONCLUSION GÉNÉRALE – Des archétypes de la comptabilité de gestion aux éléments influençant leur transposition dans les organisations communales

Notre étude quantitative a permis de mettre en évidence certaines tendances et caractéristiques sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Il convient maintenant de rapprocher celles-ci avec les éléments de la littérature, et de les discuter au regard de cadres théoriques. Cette discussion permettra également de synthétiser les réponses apportées à la question générale et aux quatre questions de recherche posées en introduction.

Cette conclusion générale est divisée en deux parties : une discussion des résultats issus de notre enquête et une conclusion proprement dite sur notre recherche. Pour discuter nos résultats, nous avons choisi d'esquisser une typologie actuelle des approches et des méthodes de la comptabilité de gestion, puis de nous interroger sur les conditions de la transposition de cet outil de gestion venant du secteur privé (section 1). Ensuite, nous conclurons sur notre recherche en exposant les apports, les limites et les prolongements possibles de ce travail doctoral (section 2).

Section 1 Les archétypes de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : une analyse de la transposition d'un outil de gestion

Tout d'abord en ce qui concerne l'existence même de la comptabilité de gestion, nous avons vu que 70% des organisations communales effectuent des calculs de coûts à l'échelle de leur organisation ; et en prenant en compte les calculs effectués de façon décentralisée dans les services, ce chiffre monte à 96%. Si nous rapprochons ces résultats de l'étude de Meyssonnier (1993a) en 1990 (55% des communes ont une comptabilité analytique) ou de celle de Pariente (1998) en 1992-1995 (50% des communes utilisent la comptabilité analytique), nous constatons

une forte progression de la présence de cet outil de gestion dans les organisations communales depuis 25 ans. Cet outil de gestion est donc bien davantage présent dans ce type d'organisations. Il est alors intéressant d'étudier sous un angle théorique si cette évolution concerne également la forme de la comptabilité de gestion et les objectifs qui y sont associés.

Dans une première partie, nous discuterons en premier lieu des résultats de notre recherche sur le contenu, autrement dit de la façon dont se définit la comptabilité de gestion en termes d'approche et de méthode de calcul de coûts, c'est-à-dire en termes de système de comptabilité de gestion, l'approche en constituant le premier niveau et la méthode de calcul de coûts le second. Pour cela nous nous appuierons sur notre cadre méthodologique et épistémologique, l'analyse typologique, la démarche compréhensive conduisant à utiliser et à produire des typologies (Dumez, 2013). Puis, nous discuterons des résultats de notre recherche sur le processus : objectifs, implantation et résultats de la comptabilité de gestion. Après avoir décrit les différents archétypes des systèmes de comptabilité de gestion, mettant en évidence les méthodes de calcul de coûts transposées des entreprises et celles plus ad hoc, il s'agit d'observer la façon dont se sont diffusées les méthodes de calcul de coûts dans le secteur communal, et d'analyser, au regard des cadres théoriques mobilisés, quels ont été les facteurs et les contraintes liées à cette implantation.

1.1 D'un idéaltype à des idéaux types : triptyque des approches et typologie des méthodes

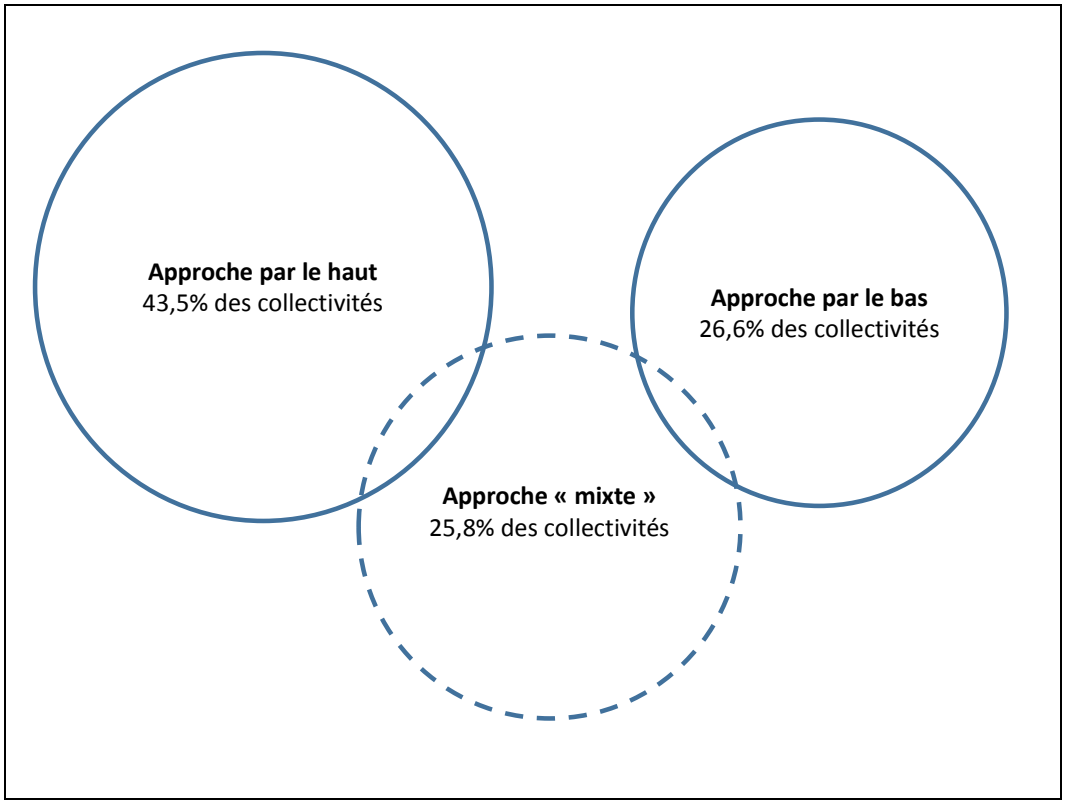
Dans le chapitre I nous avons expliqué l'importance du concept d'idéaltype dans notre recherche, notamment avec la construction d'un idéaltype de la comptabilité de gestion au XX^{e} siècle (Fabre et al, 2014). Les résultats de notre étude nous conduisent à esquisser une typologie des approches et une typologie des méthodes, chacune étant construite à partir des différents idéaux types mis à jour par notre étude.

1.1.1 Le triptyque des approches

La littérature (Rey, 1994) décrit deux principales approches en matière de système de comptabilité de gestion, l'approche par le haut et l'approche par le bas. Lors de l'étude quantitative, nous avions fait l'hypothèse que les communes optaient majoritairement pour l'approche par le haut, hypothèse qui s'est vérifiée sur notre échantillon. Pour les EPCI, nous avions fait l'hypothèse que l'approche majoritairement utilisée était l'approche par le bas, or

cette hypothèse ne s'est pas vérifiée puisque 69% de notre échantillon opte pour une approche par le haut de la comptabilité de gestion. D'une façon générale, l'approche par le haut est l'approche privilégiée par les organisations du bloc communal (voir figure 4.01 ci-dessous), d'une part parce que l'initiative de la comptabilité de gestion provient le plus souvent de la direction générale (ou de la direction des finances), et d'autre part dans les collectivités de taille modeste les services sont trop petits pour envisager d'avoir leur propre système, et les calculs de coûts sont de fait centralisés. L'approche par le bas est donc moins répandue et répond à des besoins plus spécifiques des services opérationnels comme la tarification des SPIC ou l'obtention de financements de la part d'organismes extérieurs.

Figure 4.01 – Les trois approches observées en matière de comptabilité de gestion dans les organisations communales



L'étude quantitative réalisée a mis à jour une troisième approche possible, l'approche « mixte », superposant approche par le haut et approche par le bas. Cela signifie que l'organisation communale a mis en place un système centralisé de calculs de coûts, et qu'en même temps des systèmes décentralisés de calculs de coûts existent dans les services opérationnels (ou seulement dans certains). Ce phénomène avait été constaté lors de l'étude exploratoire dans une collectivité (et fortement soupçonné pour une autre), d'où l'hypothèse H9 (« dans les communes il y a majoritairement coexistence d'un système de calcul de coûts centralisé avec

des systèmes décentralisés dans les services opérationnels »). Cette hypothèse ne s'est pas vérifiée car le phénomène n'est pas majoritaire, mais il est néanmoins important et non négligeable puisque constaté dans 25,8% des collectivités de l'échantillon. Cette approche « mixte » se révèle quasiment aussi répandue que l'approche par le bas qui concerne 26,6% des collectivités interrogées.

Cet élément constitue un apport important de notre recherche : la mise en évidence de cette troisième approche, hybride des deux autres, et qui tient une place non marginale dans les pratiques des collectivités observées (voir tableau 4.01 ci-dessous). Nous avons choisi d'utiliser le terme « triptyque », qui est habituellement utilisé pour désigner un tableau à trois volets, mais qui désigne également un plan comportant trois parties ou une œuvre en trois parties complémentaires[47]. Il nous semble en effet que ces différentes approches sont le résultat du cheminement qu'a connu la comptabilité de gestion dans les organisations communales.

Tableau 4.01 – Le triptyque des approches

Forme du système de comptabilité de gestion	**Système centralisé de calcul de coûts**	**Pas de système centralisé de calculs de coûts**
Calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels	**APPROCHE « MIXTE »**	**APPROCHE PAR LE BAS**
Pas de calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels	**APPROCHE PAR LE HAUT**	

L'approche « mixte » peut s'analyser comme une forme d'hybridation des deux autres approches, et constituer la partie centrale du triptyque en faisant le lien entre les deux approches initiales ; celle-ci peut aussi se voir comme un compromis entre l'approche par le haut et l'approche par le bas. L'approche « mixte », en tant qu'approche hybride constitue ainsi une solution pour pallier les insuffisances réciproques de l'approche par le haut et de l'approche par le bas, et ainsi cumuler leurs avantages pour l'organisation.

[47] D'après le centre national de ressources textuelles et lexicales, www.cnrtl.fr

1.1.2 Une typologie des méthodes de calcul de coûts

La littérature sur la comptabilité de gestion dans les organisations communales apporte principalement des informations sur la période des années 1980 et 1990, et pendant cette période la méthode des coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse) est prédominante (Meyssonnier, 1993a ; Bargain, 2014). Or, notre étude quantitative montre un net recul des méthodes en coûts complets au profit des méthodes en coûts partiels (41% des choix contre 54,2%). Plus précisément, trois méthodes de calcul de coûts représentent 85% des choix effectués par les collectivités dans ce domaine, il s'agit des sections homogènes (ou centres d'analyse), des coûts directs et des coûts globaux par activité (les autres méthodes citées par les répondants représentent une part négligeable des choix).

Chacune de ces trois méthodes représente plus de 20% des choix des collectivités dans ce domaine, ce qui nous permet de dresser une typologie (voir tableau 4.02 ci-dessous) selon deux critères : en fonction de la provenance de la méthode (transposée des entreprises ou spécifiques aux collectivités) et en fonction de sa nature (coûts complets ou coûts partiels). Les méthodes transposées peuvent être en coûts complets ou en coûts partiels, mais la méthode spécifique appliquée au niveau général - les coûts globaux par activités - est en coûts partiels. La seule méthode en coûts complets spécifique aux collectivités que nous avons pu identifier est la méthode ComptaCoût, relative à une activité particulière, la gestion des déchets.

Tableau 4.02 – Une typologie des méthodes selon leur nature et leur provenance

Provenance de la méthode ***Nature de la méthode***	**Méthode transposée des entreprises**	**Méthode spécifique aux organisations communales**
Méthode en coûts partiels	**MÉTHODES TRANSPOSÉES EN COÛTS PARTIELS** **Coûts directs**	**MÉTHODES SPÉCIFIQUES EN COÛTS PARTIELS** **Coûts globaux par activités**
Méthode en coûts complets	**MÉTHODES TRANSPOSÉES EN COÛTS COMPLETS** **Sections homogènes (ou centres d'analyse)**	**MÉTHODES SPÉCIFIQUES EN COÛTS COMPLETS** **Méthode ComptaCoût**

Il semblerait donc que les années 2010 ne consacrent pas une méthode dominante mais plusieurs méthodes de calcul de coûts, avec deux méthodes - les sections homogènes et les coûts directs - déjà identifiées précédemment, que ce soit dans les entreprises et dans les organisations communales, et deux méthodes décelées sur le terrain - les coûts globaux par activité et la méthode ComptaCoût - avec la particularité pour cette dernière, contrairement aux trois autres, de s'appliquer uniquement à une activité déterminée.

Une évolution des comportements face à l'adoption des méthodes de calcul de coûts

En ce qui concerne les méthodes utilisées au niveau global de l'organisation, le processus débute dans les années 1980 ; les organisations communales ont commencé par transposer, souvent à l'identique, la méthode des sections homogènes (ou méthode des centres d'analyse), issue du secteur privé, et plus précisément des entreprises industrielles. Il s'agissait d'importer une méthode largement utilisée dans les entreprises et gage de performance. Cette méthode, ou tout du moins le système global en coûts complets, devient l'idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations communales (Fabre et al, 2014). Cet idéaltype se traduit par « *un système permanent avec des calculs de coûts réguliers ; une couverture exhaustive et homogène de la collectivité ; des coûts complets intégrant les frais de structure ; une utilisation opérationnelle*

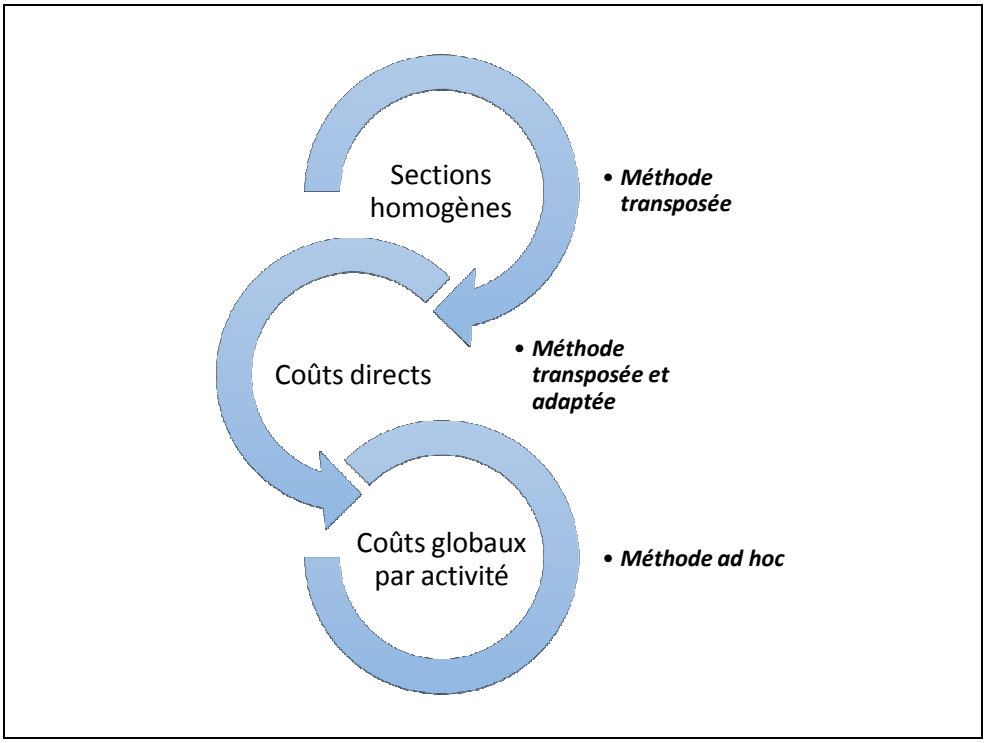
et/ou stratégique des calculs de coûts » (Fabre et al, 2014, p. 200). Dans les années 1990, la transposition à l'identique montre ses limites, les systèmes globaux en coûts complets sont lourds à l'implantation et en fonctionnement, et plusieurs échecs sont recensés comme à La-Roche-sur-Yon, Nîmes ou Suresnes (Bargain, 2012 ; Meyssonnier, 1993a). Hormis le cas de La-Roche-sur-Yon où la comptabilité analytique a, semble-t-il, été définitivement abandonnée, la littérature ne fait pas état des suites de l'abandon des systèmes globaux en coûts complets. Sont-ils remplacés par un système global en coûts partiels ? Ou plus simplement remplacés par des calculs décentralisés ou alors définitivement abandonnés ?

La méthode des coûts directs est bien moins mentionnée dans la littérature que la méthode des sections homogènes, mais la première, en étant plus simple et moins « invasive », présente l'avantage de pouvoir mieux s'adapter au contexte des organisations communales. Enfin, la méthode des coûts globaux par activités a été découverte lors de l'étude exploratoire, la littérature n'en faisant pas mention. Nous supposons donc que les organisations communales l'utilisent plus récemment que les deux autres méthodes. Les résultats de l'étude quantitative ont montré que la méthode des coûts globaux par activités était très répandue (présente dans près de 29% des collectivités de l'échantillon). Cette méthode présente la particularité d'être spécifique aux organisations communales puisqu'elle s'appuie sur la nomenclature fonctionnelle de la M14, instruction budgétaire et comptable des communes, qui a été modifiée en 1994 pour la faire converger avec le PCG[48]. Cette dernière méthode présente également une rupture dans le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations communales : jusqu'ici ces collectivités utilisaient uniquement des méthodes transposées des entreprises (à l'identique ou adaptées).

Ces trois méthodes de calcul de coûts utilisées au niveau global mettent en évidence trois comportements possibles des organisations du bloc communal face à l'implantation de la comptabilité de gestion : la transposition (à l'identique), l'adaptation d'une méthode transposée et l'utilisation d'une méthode ad hoc (ou spécifique). Ce constat enrichit notre typologie des méthodes de calcul de coûts utilisées par les organisations communales (voir figure 4.02 ci-dessous).

[48] Loi n°94-504 du 22 juin 1994.

Figure 4.02 – De la méthode transposée à la méthode ad hoc



Nous manquons d'éléments pour définir une périodisation précise de ces comportements dans les organisations communales, en sachant qu'ils sont tous les trois actuellement constatés (d'après l'étude quantitative). Néanmoins, avec les enseignements de la littérature et de nos études qualitative et quantitative, il nous semble que la transposition des méthodes (à l'identique ou adaptée) est le comportement dominant dans les années 1980 et 1990 puisque la littérature de cette époque ne fait nullement mention de la méthode des coûts globaux par activités. Cette dernière méthode serait plus vraisemblablement apparue dans les années 2000 (dans notre étude qualitative la ville de Saint-Jean-de-Braye implante cette méthode à la fin des années 2000) et reflèterait un comportement s'éloignant des postulats de l'idéaltype.

1.2 D’une logique de transposition à l’identique au développement de logiques contingentes

Dans les années 1980 et 1990, la transposition à l’identique des méthodes de comptabilité de gestion, comme la méthode des sections homogènes, a longtemps semblé être le modèle dominant. Les résultats de l’étude quantitative montrent que ce modèle dominant est en perte de vitesse, au profit de l’émergence de méthodes plus adaptées, voire plus spécifiques aux organisations du bloc communal.

1.2.1 L'approche « mixte » : le contournement des inconvénients de l'idéaltype ?

Qu'est-ce qui peut expliquer l'existence de calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels quand un système global est déjà en place ?

L'idéaltype de la comptabilité de gestion implique un système global en coûts complets couvrant toute l'organisation (Fabre et al, 2014). C'est aussi ce que Rey (1994) qualifie d'approche par le haut : coût complet et sections homogènes, par opposition à l'approche par le bas en coûts directs. Selon Fabre et al. (2014), des choix alternatifs à l'idéaltype pour les opérationnels sont possibles. Les alternatives sont « *des calculs de coûts ponctuels ; une approche différenciée et sélective suivant les besoins des services ; des coûts directs à l'équipement, au service, à l'activité ; une utilisation politique des calculs de coûts* » (Fabre et al, 2014, p. 200).

L'inadaptation aux contraintes opérationnelles du système global en coûts complets

La mise en place d'une comptabilité de gestion au niveau global est fréquemment à l'initiative des cadres territoriaux (DGS et directeur des finances), le système doit alors produire des coûts pour des activités très diverses, des SPIC et des activités non marchandes. Rey (1994, p. 24) souligne les inconvénients de l'approche par le haut en coûts complets : « *cette méthode a la faveur des experts-comptables. On se doute qu'elle est longue à mettre en œuvre (quatre ou cinq ans), onéreuse à développer, délicate à faire vivre ensuite et à mettre à jour. Elle est également difficile à expliquer aux responsables et donc peu apte à une appropriation par les intéressés. Elle permet de calculer le coût d'un Service (avec un « S » majuscule), ce qui ne répond pas à tous les besoins des opérationnels sur le terrain ou des élus* ». En effet, le manque d'appropriation du système par les opérationnels est un élément relevé dans l'étude quantitative : face au besoin de connaissance des coûts et à l'incompréhension du système mis en place, certains services opérationnels sont amenés à développer leurs propres calculs de coûts adaptés à leurs besoins, et pour Fabre et al. (2014, p. 204), « *à ce niveau une sélection "darwinienne" va s'opérer et seuls les responsables des services pour lesquels l'information "coût" est pertinente se lanceront dans un tel investissement* ». De plus, le système global mis en place produit des coûts unifiés, pas forcément adaptés à des « *besoins d'analyse très fines demandées dans le cadre d'un conventionnement avec des organismes "subventionneurs"* » (étude quantitative : répondant n°63). L'exemple de la gestion des déchets est fréquemment cité, il s'agit d'un SPIC qui nécessite des analyses de coûts très fines afin de pouvoir ajuster la

fiscalité (la taxe d'enlèvement des ordures ménagères notamment) et les choix techniques (type de collecte par exemple) ; ces analyses pouvant rarement être satisfaites par le système global de calcul de coûts, la gestion des déchets est amenée à développer son propre système, comme par exemple la méthode ComptaCoût de l'ADEME. Comme le souligne Baranger (1995) pour les organisations bureaucratiques non lucratives, une organisation par « marchés » (au sens d'activités et non au sens commercial) est préférable pour un système de coûts découlant de la structure de l'organisation, donc plus précisément en ce qui concerne les organisations communales, une organisation de forme conglomérale gérant des activités diverses et variées, avec des besoins non uniformes en matière de calculs de coûts.

L'approche « mixte » : le reflet d'une « organisation schizophrénique » ?

A première vue, la superposition des deux approches, par le haut et par le bas, ayant pour conséquence un double calcul des coûts, pourrait traduire un manque de réalisme de la collectivité dans sa gestion en se montrant peu efficiente dans la mise en œuvre de son contrôle de gestion. La superposition des approches de la comptabilité de gestion pourrait en effet refléter une certaine « organisation schizophrénique » caractérisée par une scission interne et une dualité des systèmes de calcul de coûts. En effet, d'un côté nous avons la direction générale (ou parfois les élus) qui implante un système global de comptabilité de gestion avec une volonté de connaissance des coûts pour un meilleur fonctionnement interne, mais aussi avec une volonté de légitimer ses actions en calquant ses pratiques managériales sur celles des entreprises, gage de performances (Burlaud & Gibert, 1984). Et de l'autre côté, nous avons des services opérationnels incités à optimiser leur enveloppe budgétaire et la gestion de leurs activités, en utilisant un outil de gestion global qui est mal adapté à répondre à des besoins en calculs de coûts variés et hétérogènes. Les services opérationnels sont alors enclins à laisser de côté cet outil et à développer leurs propres pratiques en matière de calculs de coûts, d'où la superposition des deux approches de la comptabilité de gestion. Cette superposition peut sembler peu efficiente d'un point de vue organisationnel, mais finalement peut-être plus efficace pour satisfaire les besoins des différents acteurs, là où un système unique de comptabilité de gestion échouerait à satisfaire des exigences opérationnelles.

1.2.2 Le développement d'alternatives à l'idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal

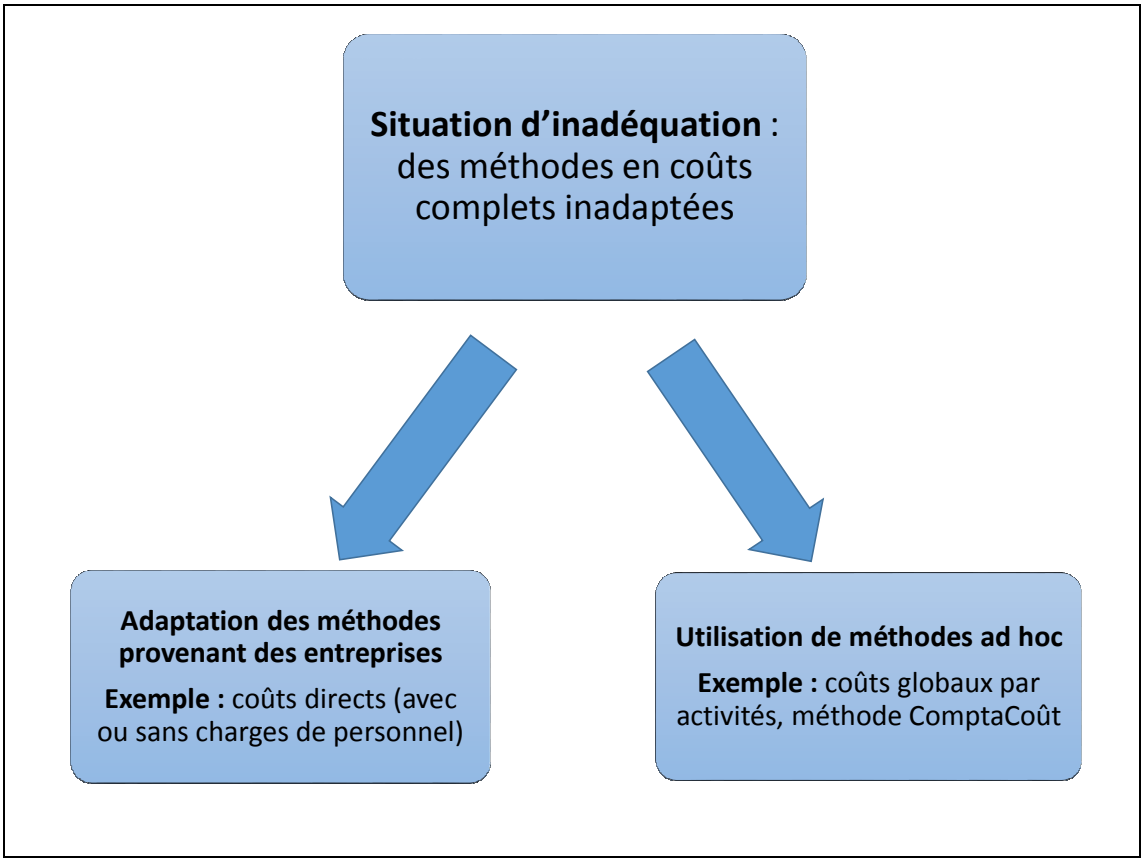
Alors que dans les années 1980 et 1990 les systèmes globaux en coûts complets étaient prédominants, selon les résultats de l'étude quantitative ce n'est actuellement plus le cas. Les méthodes de calcul de coûts partiels sont désormais majoritaires dans les organisations communales. La littérature a recensé les échecs des méthodes en coûts complets et leurs causes : des systèmes trop lourds en maintenance et en temps, et pas forcément adaptés aux besoins des collectivités (Bargain, 2012).

Des solutions en coûts partiels face à l'inadéquation des coûts complets

Malgré ces nombreux échecs, les collectivités semblent avoir des besoins croissants en calculs de coûts puisque 96% des collectivités de notre échantillon effectuent ce type de calculs, que ce soit au niveau global ou de façon décentralisée dans les services. Ce taux est largement supérieur à celui constaté par Meyssonnier (1993a) en 1990, qui relevait que 55% des communes avaient une comptabilité analytique, et à celui constaté par Pariente (1998) en 1995 qui obtenait un taux de 50%. Les besoins en calculs de coûts, et le recours à la comptabilité de gestion, ont donc été croissants, d'où le recours aux coûts partiels quand les méthodes en coûts complets se révèlent inadéquates. La transposition de la méthode des coûts complets venant des entreprises montre ainsi ses limites comme le signalait déjà Baranger en 1995 (p. 13) : « *nous constatons qu'il est vain de vouloir proposer un système unique d'élaboration des coûts dans les organisations. Il y a différentes approches qui vont être utilisées à bon escient pour une ingénierie des coûts spécifiques à chaque organisation* ».

Le modèle « universel » des sections homogènes doit alors être remis en cause quand le constat est fait de son inadaptation aux besoins en calculs de coûts. Deux cas de figure se présentent face à cette situation d'inadéquation de la méthode en coûts complets aux caractéristiques de l'organisation communale : adapter une méthode transposée comme les coûts directs, ou utiliser une méthode ad hoc (ou spécifique) comme les coûts globaux par activité (voir figure 4.03 ci-dessous)

Figure 4.03 – Les réponses à l'inadéquation des méthodes en coûts complets



L'alternative en coûts directs, mieux adaptée à l'organisation communale

Comme nous l'avons déjà mentionné, la littérature relate les expériences communales en matière de comptabilité de gestion, et principalement celles relatives aux méthodes en coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse). La littérature professionnelle, jusqu'à la fin des années 1980, en vante même exclusivement les mérites (Carles & De Kerviler, 1988). Dans les années 1990, les prescriptions s'élargissent aux coûts directs. Rey (1994) reconnait que l'approche par le haut en coûts complets (sections homogènes) produit des résultats mitigés ; il propose alors des solutions avec la méthode des coûts directs, qu'il associe à l'approche par le bas. Rey (1994) met en avant plusieurs arguments en faveur de la méthode des coûts directs :

- Les organisations communales ont une structure de charges comportant beaucoup de charges fixes, à caractère incompressible et subi, sur lesquelles une action est difficile (comme les charges de personnel notamment) ;
- L'importance des charges fixes subies implique de se focaliser davantage sur les charges maîtrisables, dans une perspective d'action sur les coûts ;

- Un des facteurs d'échec des systèmes globaux en coûts complets est leur complexité et leur difficile appropriation : un système simple de comptabilité de gestion permet une meilleure compréhension et utilisation de celui-ci par les acteurs de la collectivité.

Pour compléter l'argumentaire de Rey (1994) qui restreint la méthode des coûts directs à l'approche par le bas, nous avons constaté sur le terrain l'utilisation des coûts directs au niveau global de la collectivité avec le cas d'Orléans. Orléans calcule des coûts directs sans charges de personnel, amortissements et frais généraux, autrement dit en excluant des charges non maîtrisables. De par sa souplesse, la méthode en coûts directs peut donc également s'appréhender au niveau global de la collectivité, tout comme elle peut l'être au niveau opérationnel.

Le développement de méthodes contingentes

Lors de notre étude qualitative, nous avons constaté l'utilisation de méthodes inédites, avec les coûts globaux par activité et la méthode ComptaCoût pour la gestion des déchets. Nous qualifierons ces deux méthodes de méthodes ad hoc, ou spécifiques, en raison de leur caractère contingent à l'organisation communale.

Ces deux méthodes présentent des différences notables : d'une part, les coûts globaux par activités relèvent de l'approche par le haut et peuvent donc s'appliquer à toute l'organisation alors que la méthode ComptaCoût est particulière à une activité opérationnelle et relève donc de l'approche par le bas (ou dans certains cas d'une approche mixte). D'autre part, le facteur de contingence est lui aussi différent : dans le cas des coûts globaux par activité, la méthode est issue du système comptable spécifique aux organisations communales, et pour la méthode ComptaCoût, la méthode est adaptée à une compétence particulière des organisations communales (la gestion des déchets).

Sandretto (1985) considère que la comptabilité de gestion doit être adaptée aux besoins des managers et que le choix d'un système de comptabilité de gestion dépend d'un certain nombre de facteurs, comme la stratégie face à la concurrence, le cycle du produit, la dimension de l'organisation et la structure des coûts. Autrement dit le système de comptabilité de gestion doit être contingent afin de satisfaire au mieux les besoins or « *de nombreux managers considèrent la comptabilité des coûts comme un outil neutre et d'usage universel, en fait cet outil est complexe et son utilisation est liée à l'environnement* » (Sandretto, 1985, p. 94). Ainsi, il n'y aurait pas de méthode « universelle » de calcul de coûts, ce qui plaiderait en faveur des

méthodes contingentes. De plus, selon Sandretto (1985, p. 94) « *en reconnaissant le lien qui existe entre un environnement donné et une comptabilité des coûts adéquate, il est possible d'améliorer celle-ci et, du même coup, les relations entre la comptabilité et les autres départements de l'entreprise* ».

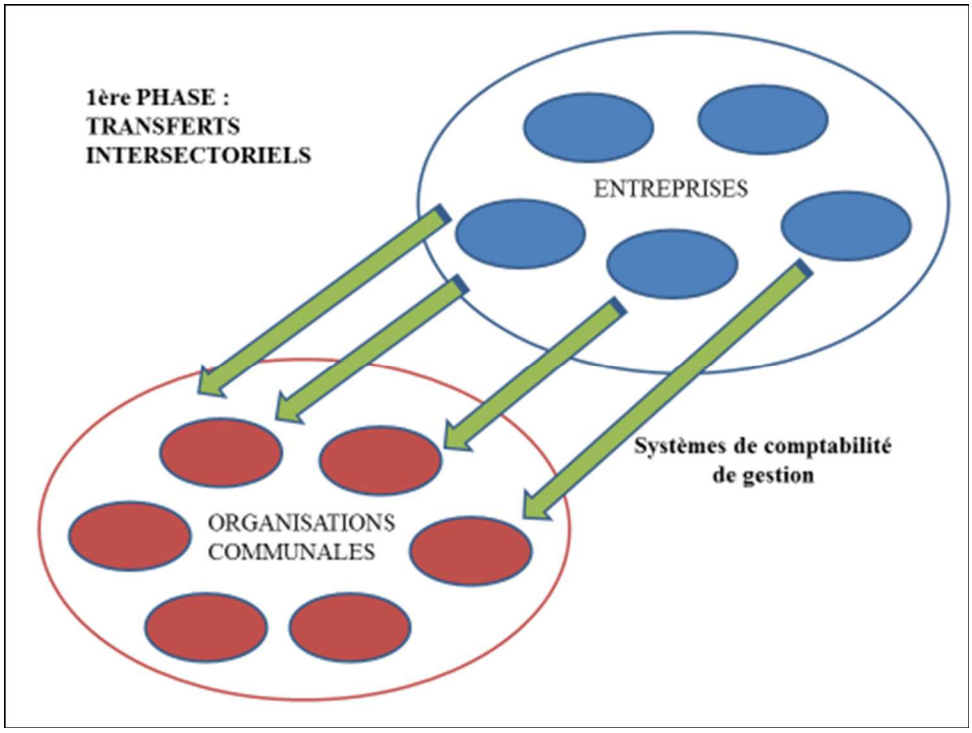
1.2.3 Approches et méthodes : des transferts intersectoriels et intra sectoriels

Nous avons vu précédemment quelles étaient les approches de la comptabilité de gestion à l'œuvre dans les organisations communales, et nous avons pu dégager une typologie. De la même façon, nous avons esquissé une typologie des méthodes de calcul de coûts. Ces analyses nous permettent de dégager des éléments sur le mode de diffusion des systèmes de comptabilité de gestion.

Une première phase : la diffusion intersectorielle

Les années 1980, et en grande partie les années 1990, voient la prédominance des approches par le haut en coûts complets dans les organisations communales (Meyssonnier, 1993a ; Gibert, 1995). L'idéaltype de la comptabilité de gestion, présent dans les organisations communales, incite celles-ci à transposer à l'identique les systèmes de calcul de coûts des entreprises, et plus particulièrement la méthode des sections homogènes (ou des centres d'analyse). A ce stade la littérature ne mentionne pas d'autres processus d'implantation des systèmes de comptabilité de gestion. Jusqu'à la fin des années 1990, nous considérons que la diffusion des systèmes de comptabilité de gestion est principalement intersectorielle (voir figure 4.04 ci-dessous).

Figure 4.04 – Les transferts intersectoriels des systèmes de comptabilité de gestion



Une deuxième phase : la diffusion intra sectorielle

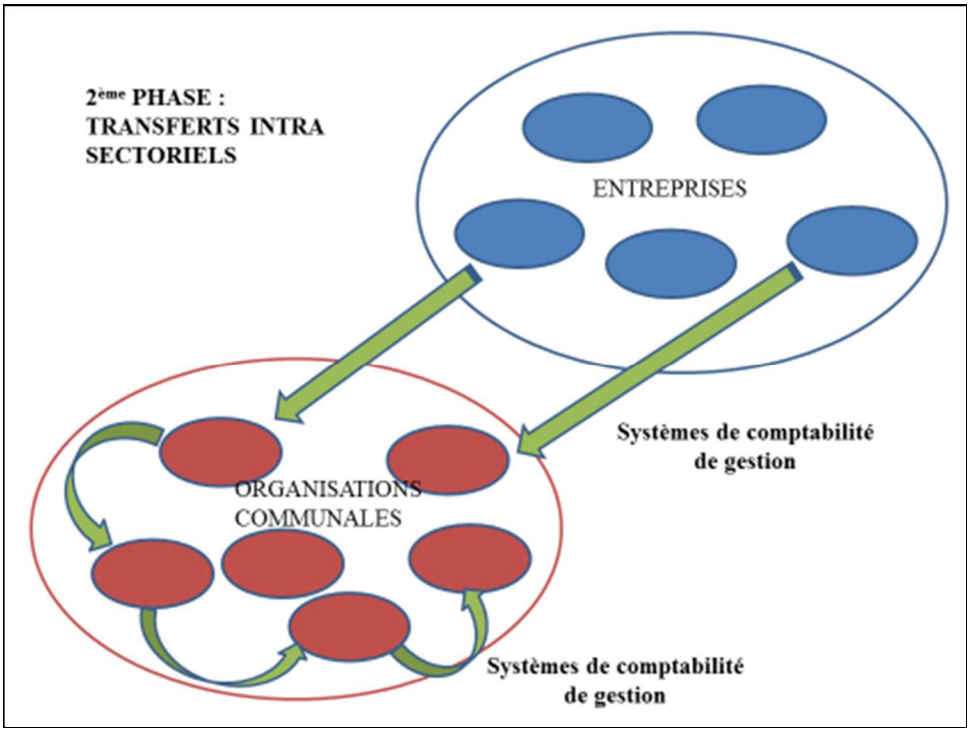
Il est difficile de dater précisément le début de cette deuxième phase, car nous avons déjà souligné le manque d'éléments concernant la comptabilité de gestion communale dans la littérature des années 2000. Néanmoins il est fort probable que cette phase s'amorce vers la fin des années 2000 au regard des résultats de notre étude quantitative réalisée fin 2015. En effet, les résultats montrent que 75% des implantations datent de moins de dix ans, avec une année moyenne d'implantation qui est 2008.

Cette deuxième phase se caractérise par le déclin de l'idéaltype de la comptabilité de gestion, qui reste néanmoins présent puisque des organisations communales adoptent encore des systèmes globaux en coûts complets, mais qui laisse aussi la place à d'autres types de systèmes : approches par le haut avec des coûts partiels (coûts globaux par activités ou coûts directs), approches mixtes ou approches par le bas. La diffusion intersectorielle est donc encore présente, mais elle cohabite désormais avec une diffusion intra sectorielle des systèmes de comptabilité de gestion. En effet, le développement de méthodes contingentes, dont on a constaté la place importante dans notre enquête, nous conforte dans l'idée d'une diffusion intra sectorielle des systèmes de comptabilité de gestion spécifiques aux organisations communales. Ces transferts intra sectoriels sont, selon les résultats de notre étude quantitative, majoritairement à l'initiative

des cadres territoriaux. Ceux-ci véhiculent les méthodes de calcul de coûts au gré de leurs évolutions professionnelles. Nous avons constaté dans notre enquête que l'influence des autres collectivités était mineure, le benchmarking est donc limité ; les transferts des bonnes pratiques s'effectuent par les cadres territoriaux, et par l'intermédiaire également de leurs réseaux professionnels (comme l'AFIGESE par exemple).

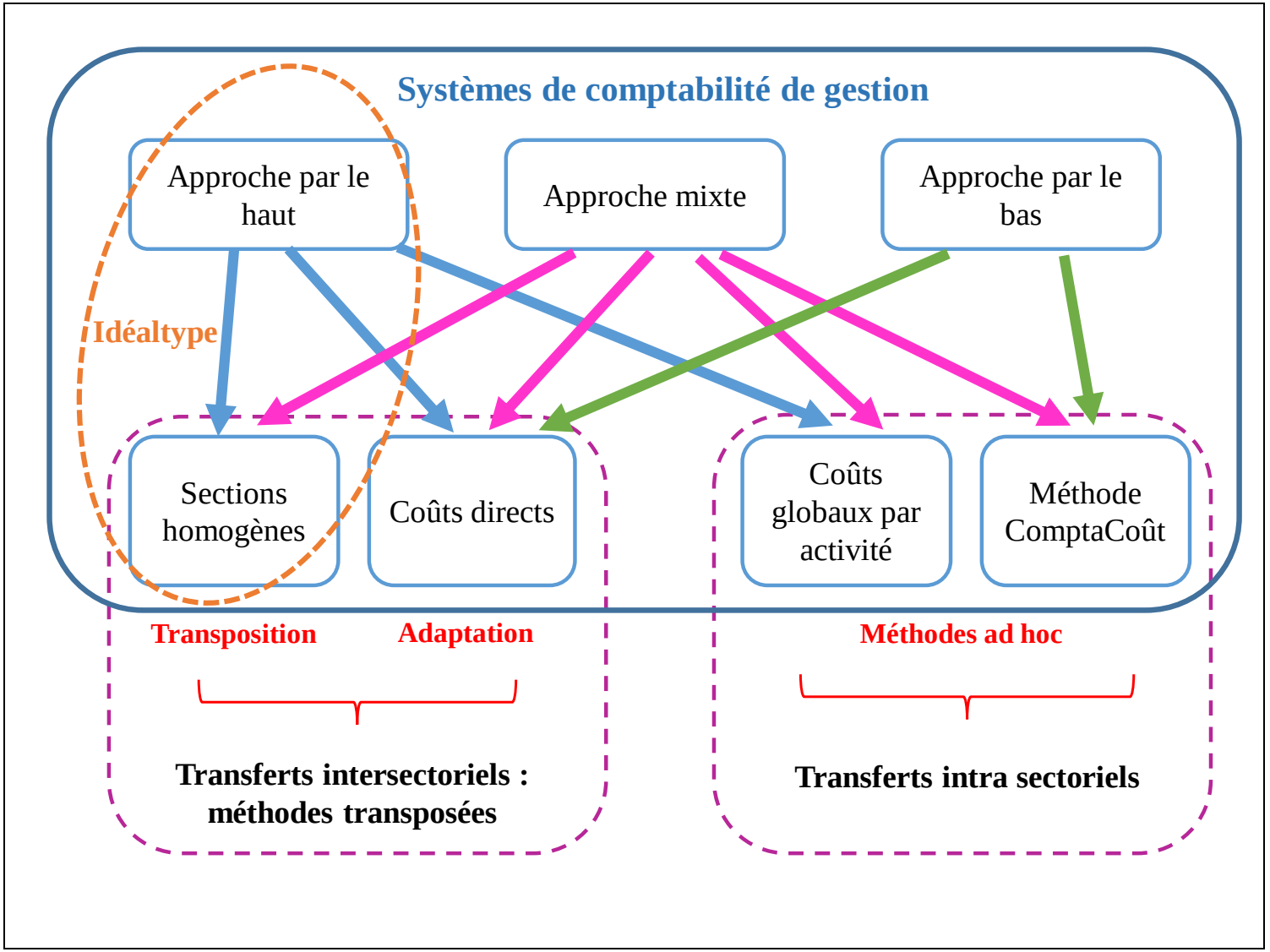
Les deux mécanismes de transferts, intersectoriel et intra sectoriel, sont donc présents actuellement dans les organisations communales (voir figure 4.05 ci-dessous).

Figure 4.05 – Les transferts intra sectoriels des systèmes de comptabilité de gestion



Pour conclure sur les archétypes de la comptabilité de gestion et les logiques de transposition, la figure 4.06 (page suivante) fait la synthèse des différents systèmes de comptabilité de gestion identifiés dans les organisations communales. Ces archétypes de la comptabilité de gestion se caractérisent par l'approche et la méthode de calcul de coûts utilisées (le système de comptabilité de gestion), ainsi que par la provenance de la méthode (transfert intra ou intersectoriel).

Figure 4.06 – Les archétypes de la comptabilité de gestion dans les organisations communales



Malgré le développement de méthodes plus « ad hoc » de calcul de coûts, les transpositions de méthodes demeurent fréquentes et certains cas d'échecs (Bargain, 2012) posent la question de la pertinence de ce type de processus au regard des contraintes posées par la triple rationalité des organisations communales.

1.3 Le dépassement des tensions liées à la triple rationalité des organisations publiques

Nous avons exposé dans le chapitre I les difficultés que posent parfois les tensions entre les trois rationalités des organisations publiques (politique, économique et opérationnelle) dans les démarches d'implantation du contrôle de gestion (Cellier & Chatelain-Ponroy, 2005) ; cette triple rationalité pose notre cadre global d'analyse. Nous avons ensuite rattaché à chaque rationalité un cadre théorique afin de proposer une interprétation des difficultés que connaissent les organisations communales dans le processus d'adoption et de mise en œuvre de la comptabilité de gestion. Il convient désormais de mettre en perspective les résultats de notre étude à la lumière de ces cadres théoriques explicatifs et d'apporter un éclairage sur les contraintes à dépasser dans cette démarche d'implantation de la comptabilité de gestion. En effet les causes d'abandon de l'implantation d'une comptabilité de gestion sont souvent multiples, comme en témoigne le cas de La-Roche-sur-Yon où selon Bargain (2014, p. 313) quatre causes sont à l'origine de l'échec de l'implantation de cet outil de gestion : « *la complexité technique, le soutien déclinant de la direction générale, la remise en cause de l'outil par le contrôleur de gestion et la résistance des services administratifs* ». Outre la première cause, relative à la rationalité opérationnelle, les trois causes suivantes sont relatives à la rationalité politique et à l'engagement des acteurs dans le processus d'implantation de la comptabilité de gestion.

1.3.1 La rationalité politique et la théorie de l'acteur-réseau

La théorie de l'acteur-réseau s'intéresse aux conditions d'émergence des innovations et à la façon dont celles-ci sont « traduites » dans l'organisation par les acteurs. Par rapport à notre recherche, cette théorie peut contribuer à expliquer pourquoi l'adoption de la comptabilité de gestion se révèle parfois être un échec dans les collectivités, celles-ci se caractérisant par l'interaction de groupes d'acteurs aux intérêts souvent divergents (élus, cadres territoriaux, agents). Le processus de traduction, élément-clé de la théorie de l'acteur-réseau, comprend

quatre phases : la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement et la mobilisation des alliés (Callon, 1986). Ce processus de traduction peut ainsi fournir une grille d'analyse de l'implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal.

Un outil de gestion difficile à traduire dans l'organisation communale

La première phase de la traduction est la problématisation où le besoin doit être identifié parce qu'il concerne les intérêts de plusieurs acteurs. A ce stade ce sont les élus (en général le maire ou le maire-adjoint aux finances) qui ont le plus de poids pour impulser ce type de projet long et coûteux (Fabre et al, 2014), car ils peuvent voir dans la comptabilité de gestion le moyen d'affirmer leur légitimité en matière de rigueur financière (Chapet, 2007). Par exemple, dans le cas de la ville d'Olivet (relaté dans notre étude qualitative), c'est le maire-adjoint aux finances qui a proposé d'implanter une comptabilité de gestion. Le DGS a également un rôle très incitatif (comme le montre notre étude quantitative), en faisant comprendre au maire l'intérêt d'un tel projet.

La phase de l'intéressement doit permettre le regroupement des acteurs autour de la problématisation ; les cadres territoriaux (DGS et directeur des finances) sont en général mandatés par les élus pour implanter la comptabilité de gestion.

La phase d'enrôlement doit permettre de fédérer les acteurs autour du projet, or, d'après les enseignements de notre étude qualitative, c'est là que les choses deviennent plus délicates. En effet, nous avons constaté sur le terrain qu'il est difficile d'enrôler les autres élus (c'est-à-dire ceux qui ne sont pas le maire ou le maire-adjoint aux finances) ; ceux-ci craignent en effet de perdre, avec les résultats de la comptabilité de gestion, une partie de leur pouvoir sur leur domaine d'intervention. Les agents sont également difficiles à enrôler car cet outil de gestion représente pour eux une forme de contrôle de leurs activités et ils redoutent un « flicage ».

La phase de mobilisation des alliés nécessite que certains acteurs se posent en « porte-parole » de leur groupe afin de participer au développement du projet. Ces acteurs « moteurs » peuvent être parfois le maire ou le maire-adjoint aux finances chez les élus, ou bien plus généralement les cadres territoriaux comme le DGS ou le directeur des finances. C'est à l'issue des négociations entre les porte-parole que doit se faire le consensus entre les acteurs pour que l'innovation soit traduite dans l'organisation. Or, le problème de la représentativité des porte-parole par rapport à leur groupe peut parfois se poser. En effet, selon Callon (1986, p. 198-199), « *si le consensus est atteint, les marges de manœuvre de chaque entité sont alors étroitement*

délimitées. La problématisation initiale, qui avançait des hypothèses sur l'identité des différents acteurs, leurs relations et leurs objectifs, a laissé place au terme des quatre étapes décrites à un réseau de liens contraignants. Mais le consensus et la mobilisation qui le rend possible peuvent être contestés à tout moment. La traduction devient trahison ».

Une logique politique contrainte par la logique opérationnelle de la comptabilité de gestion

Nous avons vu que les élus peuvent avoir un rôle d'impulsion du projet dans la phase de problématisation, voire être porte-parole de leur groupe dans la phase de mobilisation des alliés. Il nous semble que les élus voient essentiellement l'intérêt de la comptabilité de gestion à l'implantation, soit pour légitimer auprès des électeurs le sérieux de leur gestion, soit pour pouvoir communiquer sur leurs actions auprès des électeurs. En effet, l'objectif de « rendre compte » est fréquemment évoqué par les répondants, que ce soit dans l'étude qualitative ou dans l'étude quantitative. Dans cette dernière, l'analyse en composantes principales a permis de catégoriser ces objectif (initiaux et actuels) dans la première famille (ou axe) d'objectifs, que nous avons qualifiée d'objectifs de communication avec les tiers. Dans cette famille d'objectifs nous trouvons également l'objectif « répondre à une demande des élus ». Les objectifs de communication avec les tiers sont donc prépondérants à l'origine, c'est-à-dire au moment de l'implantation.

Il semble donc que l'implantation de la comptabilité de gestion relève en premier lieu d'une logique politique. Or, à l'usage, la comptabilité de gestion a une visée plutôt opérationnelle, dans une logique d'efficience. Cette visée opérationnelle de cet outil de gestion peut se révéler dangereuse pour les élus en mettant en évidence une allocation des ressources peu efficiente pour l'organisation communale, les élus n'ont donc pas forcément intérêt à communiquer sur les coûts dans un objectif de « rendre compte ». Ceci peut contribuer à expliquer le phénomène où, dans certaines collectivités, la comptabilité de gestion est implantée sans que l'outil soit utilisé, ou si elle l'est, sans que ses résultats (c'est-à-dire les coûts calculés) le soient. Pour reprendre le processus de traduction de Callon (1986), les élus désavouent alors la comptabilité de gestion car leurs intérêts se sont déplacés ; c'est ce que Callon (1986, p. 199) qualifie de controverse c'est-à-dire « *toutes les manifestations pour lesquelles est remise en cause, discutée, négociée ou bafouée la représentativité des porte-parole. Les controverses désignent donc l'ensemble des actions de dissidence* ». La dissidence des élus est un phénomène également constaté par Dreveton & Rocher (2010, p. 94) lors de la construction d'un outil de

gestion au sein d'une Région : « *les élus craignent de se heurter, avec cet outil, à une évaluation "trop étriquée" de la politique, qui pourrait "être retenue contre eux"* ».

1.3.2 La rationalité économique et la théorie de la dépendance des ressources

Dans le cadre de la théorie de la dépendance des ressources, dont les principes ont été posés par Pfeffer & Salancik (1978), les organisations communales sont essentiellement dépendantes de l'Etat et des contribuables pour l'obtention de leurs principales ressources financières, dotations et impôts (voir chapitre I).

En effet, les organismes financeurs peuvent contraindre les organisations communales à communiquer les coûts de différentes prestations en contrepartie de l'obtention de dotations ou de subventions. Dans notre étude qualitative nous avons constaté que certaines directions opérationnelles de l'EPCI avaient mis en place des calculs de coûts afin de satisfaire certains financeurs comme la Région avec le CFA (calculs de coûts complets par élève et par formation) ou l'Union Européenne avec le PLIE. Dans ces deux cas l'obtention de financements est subordonnée à la communication des coûts demandés. A la ville d'Olivet, les coûts permettent d'échanger et de négocier avec la Caisse d'Allocations Familiales ; pour le contrôleur de gestion les coûts sont essentiels pour justifier les chiffres vis-à-vis de cet organisme, notamment en cas de contrôle. Dans notre étude quantitative, l'objectif d'obtention de financements ou de subventions tient une place importante, voire prépondérante, pour les répondants : celui-ci fait partie de l'axe 1 des objectifs dans l'analyse en composantes principales, et globalement cet objectif obtient une moyenne supérieure à 4 sur 7. La comptabilité de gestion est donc un outil permettant à la fois de répondre aux exigences des collectivités en termes de consommation des ressources, et un outil permettant également la neutralisation du processus de contrôle, du fait du caractère « modulable » et subjectif des coûts obtenus.

Dans ce cas de figure, les pressions des organismes financeurs constituent plutôt un facteur incitatif pour l'implantation d'une comptabilité de gestion, celle-ci devenant l'outil facilitant l'obtention des ressources financières nécessaires à la pérennité de la collectivité. Mais, les organisations communales jouent également le rôle d'organismes financeurs vis-à-vis des associations, il y a alors une double dépendance puisqu'en échange de leur financement elles dépendent des associations pour effectuer des prestations à caractère culturel, sportif ou social. L'enjeu est alors d'obtenir la réalisation de ces prestations tout en optimisant leur financement (monétaire, par les subventions, et en nature, par la mise à disposition d'infrastructures, de

personnel..) : la comptabilité de gestion devient l'outil permettant de contrôler la valorisation des prestations rendues aux associations, élément qui permettra de négocier le montant des subventions versées. Dans ce contexte l'organisation communale a tout intérêt à ne pas communiquer les coûts calculés. L'absence de transparence permet en effet de maintenir les associations en situation d'asymétrie informationnelle, et donc d'éviter des demandes d'ajustement à la hausse des moyens alloués par rapport aux associations les mieux dotées.

1.3.3 La rationalité opérationnelle et la théorie de la contingence

En suivant la typologie et les préconisations de Carles (1997) chacune des trois catégories d'activités (SPIC, activités non marchandes à bénéficiaires identifiés et activités non marchandes à bénéficiaires non identifiés) devrait être assortie de sa propre méthode de contrôle, autrement dit dans notre étude, de sa propre méthode de calcul de coûts. Les résultats de notre étude quantitative montrent un recul des systèmes globaux en coûts complets au profit des approches par le bas et mixtes, et au profit des méthodes en coûts partiels. Il y a là une évolution vers des systèmes plus contingents, prenant en compte les spécificités des organisations du bloc communal.

Dans notre étude quantitative, nous avons constaté que lorsque les services opérationnels effectuaient leurs propres calculs de coûts, la gestion des déchets était le service le plus cité par les répondants (50,8%) ; et dans les commentaires des répondants la méthode ComptaCoût était très fréquemment citée. C'est une méthode ad hoc, car elle prend en compte toutes les particularités de l'activité de la gestion des déchets, avec des calculs de coûts ciblés (coût à la tonne du traitement des déchets ménagers par exemple) mais en se rapprochant néanmoins des méthodes de calcul de coûts du secteur privé, comme le signale Carles (1997), puisque qu'il s'agit de calculs de coûts complets avec répartition des charges indirectes. Là aussi un système global en coûts complets n'est pas forcément toujours bien adapté au calcul du coût de ce type de prestations. En effet, ces prestations de services ont une structure de coûts avec une forte prédominance des charges fixes. Si on prend l'exemple de la restauration scolaire (très fréquemment cité par les répondants de l'étude qualitative), la part de charges variables (matières premières) est bien inférieure à la part des charges fixes directes et indirectes (main d'œuvre, équipement et infrastructures). Le calcul d'un coût direct peut être suffisant dans ce contexte, en sachant qu'une part de celui-ci, les frais de main d'œuvre, est fixe et donc peu susceptible d'être réduite. De plus, les charges fixes associées à ces prestations sont rarement fongibles, et ont même parfois un caractère irréversible (par exemple la construction d'une

piscine, une fois effectuée, peut difficilement être attribuée à une autre activité ou revendue), c'est-à-dire que les charges correspondantes ne disparaîtront pas en cas d'arrêt de l'activité.

Dans ce contexte là aussi des calculs en coûts complets auraient peu de sens ; si l'objectif est l'optimisation de l'enveloppe financière, des indicateurs extra comptables peuvent permettre le suivi des activités. Comme nous l'avons constaté dans notre étude qualitative avec le service des espaces verts, le suivi des temps consacrés aux différentes activités est en général assez répandu, ce qui permet de se comparer à des indicateurs standards, déterminés en interne ou par rapport à des normes externes.

D'une façon générale, le développement des approches mixtes et des approches par le bas traduit une logique contingente et la volonté d'adapter la comptabilité de gestion aux différents types d'activités communales, tel que le préconise Carles (1997).

1.3.4 Les tensions à l'œuvre entre les trois rationalités : quel bilan ?

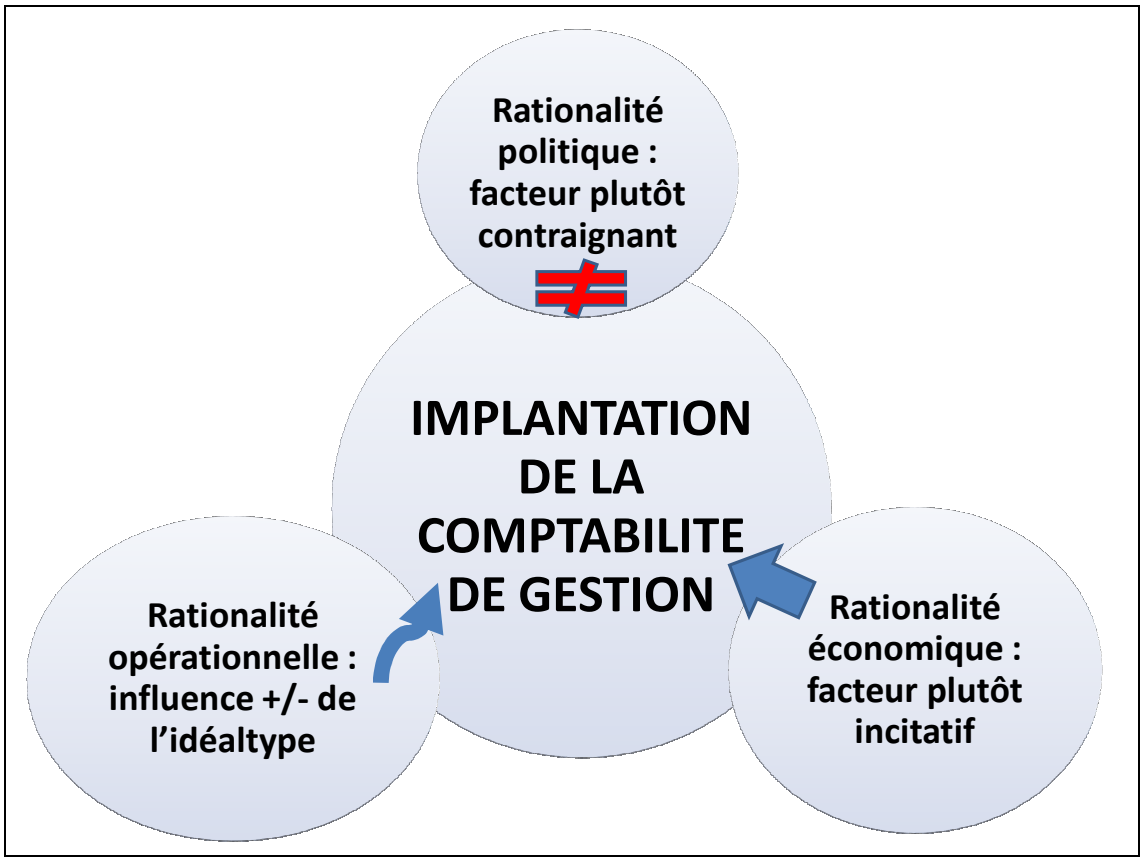
Les résultats de notre recherche ont permis de dresser un panorama des situations communales en matière de comptabilité de gestion. Bien que davantage diffusé, cet outil de gestion n'en demeure pas moins complexe à implanter, et nécessite en premier lieu d'éviter certains écueils liés à la triple rationalité des organisations publiques.

Une nécessaire neutralisation des tensions entre les trois rationalités des organisations communales

Nous avons précédemment exposé sous un angle théorique les possibles tensions existant pour chacune des trois rationalités des organisations communales. Il s'avère que la rationalité politique peut être un frein à l'adoption de la comptabilité de gestion, alors que la rationalité économique serait plutôt un facteur incitatif. La rationalité opérationnelle en tant que facteur incitatif demeure subordonnée à l'importance de l'influence de l'idéaltype dans la collectivité. Ces différentes tensions entre les trois rationalités peuvent contribuer à expliquer certains phénomènes, comme par exemple l'existence d'une approche par le bas dans une collectivité quand la rationalité politique empêche l'implantation d'un système global et que la rationalité économique incite à des calculs de coûts décentralisés pour obtenir des financements. De la même façon, la rationalité opérationnelle prenant le pas sur la rationalité politique pourrait expliquer l'adoption de méthodes contingentes comme celle des coûts globaux par activité. Ces tensions sont chacune plus ou moins importantes et plus ou moins dominantes les unes par

rapport aux autres suivant les collectivités. Le schéma 4.07 ci-dessous résume les incitations et les tensions des trois rationalités vis-à-vis de l'implantation de la comptabilité de gestion.

Figure 4.07 – L'implantation de la comptabilité de gestion face à la triple rationalité des organisations communales



Comment vont alors s'exercer ces tensions ? Nous avons vu que le soutien des élus est un élément prépondérant dans l'adoption d'une comptabilité de gestion. Or, la comptabilité de gestion est un projet peu parlant pour les électeurs. Jusqu'à maintenant l'adoption de nouveaux outils de gestion ne constitue pas un projet prioritaire pour les élus. Ce n'est pas un projet « vendeur » sur lequel les politiques peuvent se faire élire, au contraire des projets d'investissement en équipements sociaux, sportifs ou culturels par exemple. Pour les élus, la comptabilité de gestion peut contribuer à asseoir leur légitimité en tant que gestionnaires communaux, mais dans ce cas l'adoption de l'outil peut suffire, dans une logique d'affichage, et ainsi être purement dans la dimension « visible » du contrôle de gestion (Chatelain-Ponroy, 2010). L'objectif des élus est alors clairement politique : légitimer le sérieux de leur gestion vis-à-vis des citoyens et contribuables.

La rationalité économique peut-elle alors contraindre la rationalité politique ? Dans la perspective actuelle d'une contrainte financière croissante, il n'est pas sûr que cette logique politique change car, de façon pragmatique pour équilibrer les budgets, l'objectif des élus est avant tout de réduire les dépenses et non les coûts. A court terme l'existence d'une comptabilité de gestion n'est pas décisive et indispensable pour réduire les dépenses communales et intercommunales ; le report (ou la suppression) de projets d'investissement, la réduction des subventions aux associations et la suppression d'événements culturels ou sportifs (par exemple des festivals, comme on a pu le voir récemment dans l'actualité) sont des moyens rapides et efficaces pour réduire les dépenses. A moyen terme et à plus long terme, la comptabilité de gestion peut se justifier pour effectuer des arbitrages entre régie et délégation de services publics, et des arbitrages entre projets d'investissements.

La rationalité opérationnelle peut-elle prendre le pas sur les deux autres rationalités ? Nous avons vu que dans certains services opérationnels la connaissance des coûts devenait un enjeu pour obtenir des financements extérieurs, ce qui est donc un facteur incitatif.

La triple rationalité à l'œuvre dans les organisations communales contribue à rendre délicate la convergence des objectifs relatifs à l'implantation de la comptabilité de gestion. Comme nous venons de le voir la contrainte financière croissante ne favorise pas forcément l'alignement des objectifs politiques sur les objectifs économiques en matière de connaissance des coûts.

Section 2 Apports, limites et prolongements de la recherche

Dans cette seconde section, nous exposerons successivement les apports de notre thèse, ses limites, et enfin les prolongements possibles de cette recherche doctorale.

2.1 Les apports de la recherche

Les apports de notre recherche doctorale sont de trois natures ; tout d'abord, nous exposerons les apports managériaux, autrement dit les éléments pouvant contribuer à améliorer les connaissances des managers des organisations communales ; ensuite, nous présenterons les apports théoriques de cette thèse, et puis enfin ses apports méthodologiques.

2.1.1 Les apports managériaux

D'une façon générale, cette thèse contribue à apporter un éclairage sur les conditions d'implantation et d'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales.

Des acteurs majeurs dans l'implantation de la comptabilité de gestion

Au regard des résultats de l'étude qualitative il apparaissait déjà clairement que les cadres territoriaux, DGS et directeur des finances, jouaient un rôle majeur et central dans l'implantation de la comptabilité de gestion. L'étude quantitative a confirmé cette tendance, avec néanmoins un bémol lié au statut des répondants, nous y reviendrons. D'un point de vue managérial, l'impulsion de l'un ou l'autre de ces acteurs, voire les deux, est donc essentielle et primordiale à la bonne mise en œuvre d'une comptabilité de gestion au niveau global de la collectivité.

Un outil de gestion répandu, utile et utilisé

L'étude de la littérature de ces trente dernières années soulevait des interrogations en matière d'utilisation et d'utilité de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Les réserves émises à l'égard de cet outil, ainsi que les cas d'échecs recensés, pouvaient laisser supposer un désintérêt vis-à-vis de la comptabilité de gestion dans ces collectivités. Or, il n'en est rien, dans notre étude quantitative la majorité des répondants reconnaît l'utilité de la comptabilité de gestion, et donc une utilisation effective des coûts calculés. De plus, ces coûts

calculés sont jugés adaptés à leurs besoins par les répondants. La comptabilité de gestion est ainsi reconnue comme un outil de gestion utile pour les organisations du bloc communal.

2.1.2 Les apports théoriques

Notre cadre global d'analyse s'appuie sur la triple rationalité des organisations publiques, chaque rationalité - politique, économique et opérationnelle - permet d'éclairer les difficultés d'implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, ainsi que les logiques de transposition de cet outil de gestion.

Un outil de gestion répondant à des objectifs différenciés : efficience et légitimité

L'étude quantitative a révélé que tous les objectifs proposés aux répondants étaient importants (toutes les moyennes des objectifs initiaux et actuels sont supérieures à 3,5 sur 7) et l'analyse en composantes principales a permis le regroupement en axes et la hiérarchisation des objectifs assignés à la comptabilité de gestion. L'ACP a permis de dégager quatre axes sur les objectifs actuels que nous avons nommés ainsi : objectifs de communication avec les tiers, objectifs économiques stratégiques, objectifs de responsabilisation des services opérationnels et objectifs d'aide à la décision. Le premier axe – les objectifs de communication avec les tiers – combine rationalité politique (avec les objectifs de rendre compte et de réponse à une demande des élus) et rationalité économique (avec l'objectif d'obtention de financements et de valorisation de prestations rendues et de prestations gratuites), ce qui peut sembler antagoniste à première vue, et révélateur des tensions entre ces deux rationalités. D'une façon générale nous pouvons également considérer que ces objectifs de communication correspondent aussi à un moyen pour l'organisation communale de se légitimer vis-à-vis des tiers, que ce soit auprès des usagers, des organismes financeurs ou des associations subventionnées. Il est également intéressant de remarquer que les objectifs de communication, primordiaux ici dans les organisations communales, ne sont pas des objectifs que l'on retrouve au niveau des entreprises. La comptabilité de gestion est donc utilisée dans les organisations communales pour des objectifs non prévus à l'origine dans les entreprises.

La deuxième famille d'objectifs, qualifiée d'objectifs économiques stratégiques, correspond plus nettement à la rationalité économique avec la maîtrise des dépenses, l'aide à la prévision budgétaire et à la décision d'investissement. Ces objectifs s'insèrent dans une logique d'efficience de l'organisation. La troisième famille d'objectifs - les objectifs de responsabilisation des services opérationnels - correspond à la rationalité opérationnelle, alors

que la quatrième et dernière famille – les objectifs d'aide à la décision – a une portée plus économique avec les objectifs de tarification et d'aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion.

Pour résumer, recherche de légitimité et recherche d'efficience sont présentes dans la première famille d'objectifs. Ces constats renvoient à l'analyse de Meyer & Rowan (1977) qui distinguent légitimité et efficience dans les organisations ; en effet, les organisations qui adoptent des éléments rationnels dans leur structure formelle, comme par exemple un système de contrôle de gestion, le font pour accroître leur légitimité, ainsi que leurs ressources et leur capacité de survie. Néanmoins, Meyer & Rowan (1977) observent un découplage entre la structure formelle légitime et les pratiques opérationnelles, qui sont davantage tournées vers l'efficience, mais les deux niveaux étant néanmoins indispensables à la survie de l'organisation. Il nous semble intéressant de rapprocher de ce postulat nos constatations concernant l'approche « mixte », qui combine un système global en coûts complets et des calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels ; la première approche pouvant répondre à une recherche de légitimité, et la seconde à une recherche d'efficience des activités au niveau opérationnel.

Au final, cette pluralité d'objectifs différenciés apparaît véritablement comme la conséquence de la triple rationalité des organisations communales, car certains objectifs répondent aux contraintes engendrées par la rationalité politique (et la recherche de légitimité), et d'autres aux contraintes engendrées par la rationalité économique et la rationalité opérationnelle (la recherche d'efficience).

Un outil de gestion contingent pour une organisation de type congloméral

Contrairement aux éléments recensés dans la littérature, notre étude quantitative a montré la diversité des approches et des méthodes de calcul de coûts utilisées. En développant des méthodes spécifiques et en adaptant les méthodes transposées des entreprises, les organisations communales optent désormais principalement pour une approche contingente de la comptabilité de gestion, ce qui n'était pas le cas dans les années 1980 et 1990 avec l'influence de l'idéaltype, maintenant amoindrie. Cette approche contingente semble la plus adaptée aux activités de nature congloméral des organisations communales, elle est aussi facilitée par le principe de libre administration, posé par les lois de décentralisation en 1982 (et l'article 72 de la Constitution), qui permet l'autonomie et la liberté des choix de gestion des collectivités territoriales.

La quasi-absence de la méthode ABC : l'échec des méthodes sophistiquées ?

Dans notre étude quantitative les répondants étaient interrogés sur le type de méthode de calcul de coûts utilisée ; la méthode ABC faisait partie des choix proposés aux répondants, or sur 86 réponses celle-ci n'était citée que 9 fois (soit 10,5% des réponses). La méthode ABC est le quatrième choix des répondants, loin derrière les sections homogènes (25 réponses), les coûts globaux par activité (24 réponses) et les coûts directs (21 réponses). Il s'avère donc qu'en ce qui concerne les méthodes de calcul en coûts complets, la méthode ABC est peu utilisée, alors que la méthode des sections homogènes emporte davantage l'adhésion.

Mais, d'une façon générale, les méthodes de calcul en coûts complets ne sont plus prédominantes ; l'étude quantitative montre une inversion de la tendance en faveur des méthodes en coûts partiels. Les organisations communales s'éloignent des systèmes « usines à gaz » (que relatait Gibert en 1995) pour des systèmes plus simples et plus compréhensibles pour leurs utilisateurs, qui ne sont généralement pas des spécialistes de la comptabilité. Il nous semble que c'est un éclairage majeur apporté par notre étude, car jusqu'ici la littérature recensait essentiellement l'utilisation de systèmes en coûts complets dans les organisations communales.

Un éclairage sur les logiques de transposition et un outil de gestion transposé à des fins autres que celles prévues à l'origine…

La transposition des outils de gestion du secteur privé au secteur public est un des éléments-clés de la doctrine du NPM. Nos résultats montrent que la comptabilité de gestion n'est pas systématiquement transposée à l'identique comme cela pouvait l'être avec les systèmes en coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse). L'approche est devenue plus pragmatique avec l'adaptation de méthodes en coûts partiels, comme les coûts directs, et le développement de méthodes propres aux organisations communales (comme la méthode ComptaCoût et les coûts globaux par activité). Actuellement la transposition de la comptabilité de gestion se focalise davantage sur la finalité de l'outil, la recherche d'efficience ou de légitimité, et moins sur son contenu (la méthode de calcul de coûts). En effet, il semble désormais que les objectifs associés à la comptabilité de gestion soient plus importants que l'idéaltype véhiculé par celle-ci.

De plus, un autre éclairage de notre recherche concerne la finalité de la transposition de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Dans les entreprises cet outil de

gestion est adopté à des fins d'efficience ; or, dans les organisations communales la comptabilité de gestion peut être adoptée pour une finalité non prévue à l'origine dans les entreprises : la légitimité.

2.1.3 Les apports méthodologiques

D'un point de vue méthodologique, nous avons fait le choix de mixer étude qualitative et étude quantitative dans une approche compréhensive. La compréhension sociologique nous a servi de support méthodologique avec l'utilisation du concept d'idéaltype et de l'analyse typologique. Nous avons pu ainsi esquisser une typologie des approches de la comptabilité de gestion et des méthodes de calcul de coûts. Cette classification des approches et des méthodes constitue selon nous l'un des apports majeurs de notre recherche. En effet, la mise en évidence de l'approche mixte, jusqu'ici inconnue dans la littérature à notre connaissance, révèle les particularités organisationnelles des organisations communales ; la construction d'une typologie des méthodes (voir tableau 4.02) permet de catégoriser celles-ci en fonction de leur provenance et de leur nature, ce qui traduit également la dualité du choix de ces organisations : calquer leurs pratiques sur celles des entreprises ou s'en affranchir en adoptant des méthodes ad hoc.

2.2 Les limites de la recherche

Comme tout parcours de recherche soumis à des obstacles et à des aléas, cette thèse ne fait pas exception et présente certaines limites, de nature épistémologique et méthodologique.

2.2.1 Les limites épistémologiques

Dans l'introduction nous avons exposé notre posture épistémologique, qui se situe dans une démarche compréhensive, autrement dit dans le paradigme interprétativiste. Au sens strict, ce paradigme stipule la description et la compréhension des phénomènes étudiés, et non leur explication (Wacheux, 1996). Il nous a souvent semblé difficile de rester dans une logique purement descriptive et compréhensive, sans avoir la tentation d'expliquer les phénomènes observés et relatés. La démarcation entre compréhension et explication peut parfois paraître ténue, et nous ne pouvons pas affirmer avoir toujours respecté celle-ci.

2.2.2 Les limites méthodologiques

Les limites méthodologiques de notre recherche sont liées à notre design de recherche et à son déroulement.

Les contraintes de diffusion du questionnaire limitant l'éventail des personnes interrogées

Dans notre étude quantitative, nous avons eu des difficultés pour diffuser notre questionnaire à notre cible initiale (comme relaté précédemment dans le chapitre III) ; de ce fait, les directeurs de services opérationnels n'ont pas pu être interrogés, or cela peut avoir pour conséquence de minorer le phénomène observé, c'est-à-dire l'approche par le bas et l'approche mixte. En effet, les principales personnes interrogées ont été les DGS et les directeurs des finances, or, ils ne sont pas forcément informés dans le détail des pratiques de gestion des services opérationnels, et ceux-ci peuvent effectuer des calculs de coûts de façon décentralisée sans que la direction générale le sache. Cet élément peut avoir faussé les réponses des DGS et directeurs des finances sur l'existence de calculs de coûts dans les services opérationnels. Il demeure donc une incertitude sur l'ampleur réelle de ce phénomène dans les organisations communales.

La non-exploration de l'appropriation de l'outil de gestion par les acteurs

De prime abord, l'exploration du processus d'implantation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales peut sembler partielle ou incomplète. En effet, nous nous sommes surtout attachés à décrire la dimension « visible » du contrôle de gestion (Chatelain-Ponroy, 2010), c'est-à-dire l'adoption de la comptabilité de gestion, sa mise en œuvre et les résultats obtenus avec celle-ci, en mettant volontairement de côté la dimension « invisible », c'est-à-dire l'appropriation de cet outil de gestion par les acteurs ; lors de l'étude exploratoire, nous avons questionné l'appropriation et nous avons obtenu des réponses parfois contradictoires au sein d'une même commune. De ce fait, il nous semblait difficile, avec l'étude quantitative, de comprendre objectivement ce phénomène, étant donné que l'appréciation de l'appropriation d'un outil de gestion nous semble particulièrement subjective.

Néanmoins, notre recherche, en s'intéressant aux résultats obtenus par la comptabilité de gestion (utilisation ou pas des coûts calculés), répond indirectement et partiellement à cette question d'appropriation de la comptabilité de gestion. En effet, une utilisation effective des coûts par les acteurs de l'organisation communale laisse supposer que l'outil est correctement approprié par ceux-ci.

2.3 Les prolongements possibles de la recherche

Bien évidemment cette thèse n'a aucune prétention d'exhaustivité sur le sujet de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Des choix de recherche ont été effectués pour des raisons que nous avons développées dans l'introduction. Néanmoins, pour compléter le panorama que nous avons dressé sur la réalité de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, certains points mériteraient d'être étudiés ou approfondis, de façon endogène, c'est-à-dire en demeurant sur le terrain des organisations communales, et de façon exogène, en élargissant ce terrain à d'autres types d'organisations.

2.3.1 Les développements endogènes de cette recherche

Découlant directement des limites (précédemment exposées) de cette thèse, certains aspects de celle-ci mériteraient d'être développés et approfondis.

Mener une étude ciblant les directeurs de services opérationnels

Comme nous l'avons souligné précédemment dans les limites de notre recherche, la diffusion de notre questionnaire ciblée sur les DGS et les directeurs des finances a écarté de fait les directeurs de services opérationnels. Or, il serait intéressant d'approfondir le phénomène des calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels, notamment dans les services Espaces verts ou Culture et Sports où nous avons fait ce constat sur le terrain. Ce phénomène a été relaté de façon indirecte par les DGS et les directeurs des finances, ce qui peut laisser supposer une sous-estimation ou une mésestimation de celui-ci, voire même une ignorance de ce phénomène par ces cadres territoriaux. La difficulté inhérente à cette enquête auprès de directeurs de services opérationnels réside dans l'accès à ce type d'acteurs : pour pouvoir mener une étude quantitative, il est nécessaire d'accéder à un fichier d'adresses ce qui semble compliqué globalement, il serait certainement plus simple de cibler certains types de services (sports, culture, petite enfance..) via des organisations professionnelles.

Dans le même esprit, une étude ciblant les élus pourrait également être envisagée, puisque ceux-ci sont parfois à l'initiative de l'adoption d'une comptabilité de gestion, comme nous l'avons constaté lors de notre étude exploratoire. Le rôle incitateur (ou non) des élus dans l'adoption d'une comptabilité de gestion pourrait ainsi être questionné. Néanmoins, c'est une population difficile d'accès, et comme nous l'avons constaté dans l'étude exploratoire, les élus ne sont pas toujours précisément informés des pratiques de gestion en usage dans leur collectivité.

Etudier l'appropriation de la comptabilité de gestion par les acteurs

Lors de cette recherche, nous avons juste esquissé la question de l'appropriation dans l'étude exploratoire, et ensuite volontairement occulté ce point dans l'étude quantitative. Un prolongement possible de cette thèse serait d'approfondir la question de l'appropriation de la comptabilité de gestion par les acteurs des organisations communales, notamment au niveau opérationnel. Une méthodologie qualitative, avec une étude approfondie de quelques cas, nous semblerait la mieux adaptée pour mener cette recherche.

Elaborer un modèle de diffusion de la comptabilité de gestion

Les résultats de notre recherche nous ont permis d'appréhender les modes de transferts, intersectoriels et intra sectoriels, de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Cette esquisse du mode de diffusion de cet outil de gestion dans ce type d'organisations mériterait d'être approfondie afin de dégager un modèle global de diffusion de la comptabilité de gestion.

2.3.2 Les développements exogènes envisageables de cette recherche

Lors de notre recherche nous nous sommes focalisé sur les organisations communales en tant que sujet d'étude, ce qui représentait déjà un terrain assez vaste avec les communes et les EPCI. Néanmoins, il semblerait intéressant de confronter nos résultats avec d'autres organisations similaires, comme par exemple les autres collectivités territoriales, les universités ou les hôpitaux. En effet, la littérature s'intéresse à la mise en place de la comptabilité de gestion à l'hôpital (Nobre & Biron, 2002), et de façon plus récente dans les universités (Dreveton et al, 2012 ; Fabre, 2013). Une comparaison au niveau des approches et méthodes utilisées, ainsi qu'au niveau des objectifs et des finalités poursuivis, permettrait de dégager des similitudes et des différences, afin d'enrichir l'analyse de ce type d'organisations publiques. Ce projet est néanmoins plus ambitieux, et nécessitera d'investir des terrains inconnus jusqu'ici, ou bien de collaborer avec d'autres chercheurs connaisseurs de ce domaine.

BIBLIOGRAPHIE

Aggeri, F., Labatut, J. (2014). Les métamorphoses de l'instrumentation gestionnaire - Une généalogie de l'approche par les instruments, in *L'instrumentation de L'action Publique : Controverses, Résistances, Effets*. Paris: Presses de la Fondation nationale des sciences politiques, 63-93.

Aggeri, F., Labatut, J. (2010). La gestion au prisme de ses instruments. Une analyse généalogique des approches théoriques fondées sur les instruments de gestion. *Finance, Contrôle, Stratégie* 13: 5-37.

Alazard, C., Sépari, S. (1992). Contrôle de gestion. Paris: Dunod.

Albert, J.-L. (2012). Le secteur communal et la répartition des ressources publiques : problématiques actuelles. *Revue française d'administration publique* 144(4): 1053-1059.

Aldebert, B., Rouzies, A. (2011). L'utilisation des méthodes mixtes dans la recherche française en stratégie : constats et pistes d'amélioration. XX^{ème} Colloque de l'AIMS, Nantes.

Allard-Poesi, F., Perret, V. (2003). La recherche-action, in *Conduire Un Projet de Recherche - Une Perspective Qualitative*, Les Essentiels de La Gestion. Paris: Editions Management et Société, 85-132.

Avare, P., Sponem, S. (2008). Le managérialisme et les associations, in *La Gouvernance Des Associations*, Coordonné Par Laville et Hoarau. CNAM.

Avenier, M.-J., Thomas, C. (2011). Mixer quali et quanti pour quoi faire ? Méthodologie sans épistémologie n'est que ruine de la réflexion ! Journée de l'Atelier Méthodologique de Recherche de l'AIMS, Caen.

Baranger, P. (1995). Eléments d'une méthodologie pour l'analyse et le calcul des coûts dans les organisations. Cahiers de Recherche du LARGOR, IGR Rennes.

Baranger, P., Mouton, P. (1997). Comptabilité de gestion, HU Economie. Paris: Hachette supérieur.

Bargain, A. (2014). Du recours aux mises en œuvre de la comptabilité analytique dans les communes françaises : retour sur un outil controversé. Doctorat en Sciences de Gestion, Nantes: Université de Nantes.

Bargain, A. (2012). Retour sur un échec : le cas de la comptabilité analytique à la commune de La Roche-sur-Yon (1988-1992). 33ème Congrès annuel de l'AFC, Grenoble.

Bargain, A. (2011). Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale: le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005). XVIe Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Nantes.

Bartoli, A. (2009). *Management dans les organisations publiques*. Paris: Dunod.

Beaulier, M., Salery, Y. (2006). 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques*, 95: 69-85.

Becquart-Leclercq, J. (1988). Culture organisationnelle et gestion locale. *Politiques et management public*, 6: 21-60.

Bensadon, D., Praquin, N. (2014). Evaluer, in *Histoire Du Management*. Nathan, 193-220.

Berland, N. (2014). *Le contrôle de gestion*, Que sais-je ? Paris: PUF.

Berry, M. (1983). Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains (Rapport pour le ministère de la Recherche et de la Technologie). CRG-Ecole polytechnique.

Bessire, D. (2002). Recherche "critique" en contrôle de gestion : exercer son discernement. *Comptabilité Contrôle Audit* 2: 5-28.

Bessire, D. (1999). Définir la performance. *Comptabilité Contrôle Audit* 2: 127-150.

Bezes, P. (2007). Construire des bureaucraties wébériennes à l'ère du New Public Management ? *Critique internationale* 35: 9-29.

Birkinshaw J., Hamel, G., Mol, M. (2008). Management innovation. *Academy of Management Review* 4(33): 825-845.

Blanchet, A., Gotman, A. (2007). *L'entretien*, 2e éd., Paris: Armand Colin.

Bouinot, J. (1977). *La nouvelle gestion municipale - Comptabilité et management d'une commune*, Paris: CUJAS.

Bouinot, J., Delasnerie, Y., Poujeaux, B. (1975). Système d'information pour la gestion de la voirie communale - opération pilote sur la ville d'Orléans. Ingénieurs des villes de France.

Bouinot, J., Schmitt, D. (1981). Chapitre X. - Innovations et gestion. In : *Annuaire des collectivités locales*, 1: 475-511.

Bouquin, H. (2011a). *Comptabilité de gestion*, 6e éd., Paris: ECONOMICA.

Bouquin, H. (2011b). *Les fondements du contrôle de gestion*, 4e éd., Paris: Presses universitaires de France.

Bouquin, H. (2003). *La comptabilité de gestion*, 3e éd., Que sais-je ? Paris: PUF.

Bourguignon, A. (1997). Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance. *Comptabilité Contrôle Audit* 1: 89-101.

Boussard, V., Maugeri, S. (2003). *Du politique dans les organisations - Sociologie des dispositifs de gestion*, L'Harmattan.

Boyne, GA., Meier, K., O'Toole, L., Walker, R. (2005) Where next? Research directions on Performance in Public Organizations. *Journal of Public Administration* 4(15): 633-639.

Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes, Nahapiet. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting Organizations and Society* 1(5): 5-27.

Burlaud, A., Chatelain-Ponroy, S. (2015). Le contrôle de gestion dans les organisations publiques : une gageure ? *Economie et Management*, 154: 19-23.

Burlaud, A., Gibert, P. (1984). L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu. *Politiques et management public* 2: 93-117.

Burlaud, A. (1983). Comptabilité de gestion dans les administrations. *Cahiers français* n°210.

Burlaud, A., Simon, C. (2003). *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*. Paris: Vuibert.

Busson-Villa, F. (1999). L'émergence d'une logique évaluative dans la gestion publique : le cas des organisations communales. *Finance, Contrôle, Stratégie* 2 : 5–25.

Callon, M. (1986). Some elements of a sociology of translation : domestication of the scallops and the fishermen of Saint-Brieuc Bay, in *Power, Action and Belief : A New Sociology of Knowledge*. London: Routledge & Kegan Paul, 196-223.

Callon, M., Latour, B. (1981). Unscrewing the big Leviathan : How actors macro-structure reality and how sociologists help them to do so, in *Advances in Social Theory and Methodology. Toward an Integration of Micro and Macro Sociologies*. London: Routledge & Kegan Paul, 277-303.

Camel, E. (1987). Les managers à l'assaut des mairies. *Science & Vie Economie* 31: 56-59.

Carassus, D., Favoreu, C., Gardey, D., Maurel, C. (2014). Les déterminants de l'adoption et de la mise en œuvre d'un management par la performance : application aux collectivités locales françaises. *Finance, Contrôle, Stratégie* [En ligne] 1-17.

Carles, J. (1997). Pour une approche plurielle du contrôle de gestion dans les collectivités locales. Premières Rencontres Ville-Management, PUP, 205-211.

Carles, J., De Kerviler, I. (1988). La comptabilité analytique appliquée aux services communaux, La Documentation Française. Éd. Décentralisation.

Cator, L. (1939). 3e année de comptabilité. Paris: Hachette.

Champaux, Malo, (2011). De la RCB à la LOLF, vers une révolution copernicienne de la gestion de l'Etat ?, in: *Comptabilité, Contrôle et Société - Mélanges En L'honneur Du Professeur Alain Burlaud.* 259-269.

Chapet, J.-M. (2007). Le système de gestion des collectivités territoriales : entre performance et délibération. *Politiques et management public* 25: 1-19.

Chapman, C.S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22: 189-205.

Charreire-Petit, S., Durieux, F. (2007). Explorer et tester : les deux voies de la recherche, in: *Méthodes de Recherche En Management*. Paris: Dunod, 58-83.

Chatelain-Ponroy, S., (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. *Politiques et management public* 73-103.

Chatelain-Ponroy, S., (2003). Prolégomènes à l'analyse des coûts dans des organisations culturelles municipales. *Comptabilité Contrôle Audit* 1 : 79-94.

Chatelain-Ponroy, S., Cellier, F., (2005). Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance. Ateliers de recherche Ville-Management "La performance publique locale : composants et mesure," Paris.

Chaty, L., (1999). La "responsabilisation" et le contrat managérial : figures et outils de la performance administrative en Europe. *Politiques et management public* 17: 85–103.

Chiapello, E., Gilbert, P., (2013). *Sociologie des outils de gestion*, Grands Repères. Paris: La Découverte.

Choffel, D., Aldrin, J., (2015). Réflexions autour de la notion “d’accountability” à travers l’application d’une grille d’analyse sur deux études de terrain en management public. *Gestion et management public* 4: 45-58.

Claveranne, J.-P., Marchesnay, M., Pérez, R., (2011). Gouvernance et management : un pont trop loin ?, in: *Comptabilité, Contrôle et Société - Mélanges En L’honneur Du Professeur Alain Burlaud*. Foucher, 279-291.

Coenen-Huther, J. (2003). Le type idéal comme instrument de la recherché sociologique. *Revue française de sociologie* 44: 531-547.

Covalevski, M.A., Dirsmith, M.W., (1991). The management of legitimacy and politics in public sector administration. *Journal of Accounting and Public Policy* 10: 135-156.

Crammer, J., (1987). Secrétaire général et manager : la compétence ne suffit plus. *La Gazette* 52-54.

Creswell, J.W., (2009). *Mixed methods procedures, in: Research Design - Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. Sage Publications, Thousand Oaks, CA, 203-224.

De Singly, F., (2012). *Le questionnaire,* 3e éd. Paris: Armand Colin.

De Vaujany, F.X., (2006). Pour une théorie de l’appropriation des outils de gestion: vers un dépassement de l’opposition conception-usage. *Management & Avenir* 109–126.

Demeestère, R., (2007). L’analyse des coûts : public et privé. *Politiques et management public* 25: 101-114.

Demeestère, R., (2000). Que peut-on attendre d’une comptabilité de gestion dans le secteur public ? *Politiques et management public* 18: 19-46.

Demers, C., (2003). L’entretien, in: *Conduire Un Projet de Recherche - Une Perspective Qualitative.* Editions Management et Société, Paris, 173-210.

Di Maggio, P.J., Powell, W.W., (1983). Institutionnal isomorphism - from “the iron cage revisited : institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”. *American Sociological Review* 48: 147-160.

Djelic, M.-L., (2004). L’arrivée du management en France : un retour historique sur les liens entre managérialisme et Etat. *Politiques et management public* 22: 1-17.

Dreveton, B., Lande, E., Portal, Marine, (2012). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. *Management & Avenir* 54: 126-144.

Dreveton, B., Rocher, S., (2010). «Lost in translation», étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française. *Comptabilité Contrôle Audit* 16: 83-100.

Drucker-Godard, C., Ehlinger, S., Grenier, C., (2007). Validité et fiabilité de la recherche, in: *Méthodes de Recherche En Management*. Paris: Dunod.

Dumez, H., (2013). *Méthodologie de la recherche qualitative*. Paris: Vuibert.

Dumez, H., (2011). Qu'est-ce que la recherche qualitative ? *Le libellio d'Aegis* 4(7): 47-58.

Dumez, H., (2010). Éléments pour une épistémologie de la recherche qualitative en gestion. *Le libellio d'Aegis* 4(6): 3-16.

Dumez, H., (2008). De l'obligation de rendre des comptes ou accountability. *Gérer et comprendre* 4-8.

Dupuis, J., (1991). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Gestion. Paris: PUF.

Dupuy, Y., (2009). Contrôle de gestion, in: *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. ECONOMICA.

Engel, F., Garnier, P. (1983). Le contrôle de gestion en univers administratif. *Politiques et management public* 1(1): 165-199.

Evrard, Y., Pras, B., Roux, E., (2009). *Market - Fondements et méthodes des recherches en marketing*, 4e éd. Paris: Dunod.

Fabre, P., (2013). Le "doyen contrôleur des coûts" : outils de gestion et allocation des ressources dans la gouvernance des universités. *Comptabilité Contrôle Audit* 19(3): 59-86.

Fabre, P. (2010). L'affectation des ressources aux associations partenaires : la nécessaire politisation des outils de gestion. *Management & Avenir* 40: 254-274.

Fabre, P. (2006). Les associations face aux communes : quels leviers d'action pour l'appropriation des ressources. Journée de recherche : quel management pour les associations ? Tours.

Fabre, P., Bessire, D. (2008). Les apports d'une recherche-intervention en collectivité territoriale : l'exemple de l'implantation d'une comptabilité de gestion dans une ville de taille moyenne. Congrès des IAE, Lille.

Fabre, P., Bessire, D., Letort, F., (2014). La comptabilité de gestion dans les villes : la nécessaire déconstruction d'un idéal-type. *Politiques et management public* 2(31): 193-213.

Fabre, P., Bollecker, M., Ducrocq, C., Renaud A., (2015) Le déploiement divergent du contrôle de gestion dans les organisations conglomérales publiques : comparaison entre mairies, universités et hôpitaux dans quatre métropoles régionales et recherche d'un modèle explicatif. VII^{ème} symposium international : regards croisés sur les transformations de la gestion et des organisations publiques, Montpellier, 26-27 novembre.

Fabre, P., Letort, F., (2016). Aux frontières du contrôle de gestion : l'invention du contrôle externe dans les collectivités (ouvrage collectif à paraître).

Gangloff, F., (2009). Le Nouveau Management Public et la bureaucratie professionnelle. 30^{e} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.

Gavard-Perret, M.-L., Gotteland, D., Haon, C., Jolibert, A., (2008). *Méthodologie de la recherche*. Paris: Pearson.

Gibert, P., (2015). Quel management public ? *Economie et Management* 154 : 5-11.

Gibert, P., (2008). Un ou quatre managements publics ? *Politiques et management public* 3(26): 7-23.

Gibert, P., (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public* 13: 203–224.

Gibert, P., (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Editions d'Organisation, Paris.

Gibert, R., Dressayre, P., Verrier, P.-E., (1987). La mairie à géométrie variable : finalités et moyens de la démunicipalisation des services publics urbains. *Politiques et management public* 5: 103-115.

Girin, J., (1989). L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations. Journée d'étude : La recherche-action en action et en question, AFCET, Ecole Centrale de Paris.

Gouldner, A. W. (1954). *Patterns of industrial bureaucracy*. Free Press, New-York.

Grémy, J.-P., Le Moan, M.-J., (1977). Analyse de la démarche de construction de typologies dans les sciences sociales. *Informatique et Sciences Humaines*.

Grenier, C., Josserand, E., (2007). Recherches sur le contenu et recherches sur le processus, in: *Méthodes de Recherche En Management*. Dunod, Paris, 107-139.

Guenoun, M., Meyssonnier, F., Turc, E., (2015). Les démarches de réduction des coûts dans les collectivités territoriales françaises : enjeux et état des lieux. *Politiques et management public* 32: 265-283.

Guenoun, M., Turc, E., (2016). Programmes de réduction des coûts et configurations du contrôle : enquête auprès des collectivités territoriales en situation d'austérité. 5ème Colloque de l'AIRMAP, Poitiers.

Hofstede, G., (1981). Management control of public and not-for-profit activities. *Accounting, Organizations and Society* 6: 193-211.

Hood, C., (1995). The "New Public Management" in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, organizations and society* 20: 93-109.

Horngren, C., Bhimani, A., Datar, S., Foster, G., (2009). Comptabilité de gestion, 4e éd., Paris: Pearson.

Huron, D., Spindler, J., (1998). *Le management public local*. Paris: Librairie générale de droit et de jurisprudence.

Isambert, F.-A., (1993). Max Weber désenchanté. *L'année sociologique* 43: 357-397.

Jensen, M.C., Meckling, W.H., (1976). Theory of the firm : Managerial Behavior, Agency costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3: 305-360.

Johnson, H.., Kaplan, R.S., (1987). *Relevance cost : The rise and fall of management accounting.* Boston: Harvard Business School Press.

La Villarmois, O., Levant, Y., Zimnovitch, H., (2012). Evaluation de coûts complets : un compromis entre précision et complexité, in: *Contrôle de Gestion, Comptabilité, Stratégie*. Paris: ECONOMICA, 31-48.

Labardin, P., Nikitin, M., (2009). Accounting and the words to tell it : an historical perspective. *Accounting, Business and Financial History* 19: 127-148.

Lachaume, J.-F., (2007). *La commune*, 3ème éd. Dexia : L.G.D.J., Paris.

Lamrani, (2011). Du contrôle de gestion à l'évaluation des politiques publiques : le cas de la direction de la culture dans une mairie. 3ème Journée d'étude en contrôle de gestion, Nantes.

Lande, E., Rocher, S., (2008). 25 ans de réformes comptables au service du management public. *Politiques et management public* 149-160.

Lapsley, I., (1994). Responsibility accounting revived ? Market reforms and budgetary reforms in health care. *Management Accounting Research* 5: 337-352.

Laufer, R., (2008). Où est passé le management public ? Incertitude, institutions et risques majeurs. *Politiques et management public* 25-48.

Laufer, R., Burlaud, A., (1980). *Management public : gestion et légitimité*. Paris: Dalloz.

Le Flanchec, A., (2011). Regard épistémologique sur les sciences de gestion. Colloque international sur les méthodologies de recherche AOM/RMD, Lyon.

Le Saout, R., (2015). Le resserrement du "double jeu" intercommunal des maires. *Revue française d'administration publique* 2: 489-503.

Lebas, M., Mévellec, P., (1999). Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit* mai: 77-91.

Lemarchand, Y., (2012). Aux origines de la comptabilité de gestion : des comptes d'opérations marchands à la comptabilité industrielle, in: *Contrôle de Gestion, Comptabilité, Stratégie*. Paris: ECONOMICA, 49-60.

Lemarchand, Y., (2004). Idéologies et comptabilité : l'exemple français de l'uniformisation des méthodes de calcul de coûts. 1927-1947. *De Computis : Revista Española de Historia de la Contabilidad* 67-96.

Lemarchand, Y., Le Roy, F., (2000). L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance, Contrôle, Stratégie* 3: 83-111.

Lemarchand, Y., Nikitin, M., (2009a). Capitalisme et comptabilité, in: *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. ECONOMICA, Paris, 116-124.

Lemarchand, Y., Nikitin, M., (2009b). Histoire des systèmes comptables, in: *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Paris: ECONOMICA.

Levant, Y., Nikitin, M., (2011). Le rôle de l'Etat dans la séparation des comptabilités et l'échec du système croisé pour les ré-intégrer. XVI^{e} Journées d'histoire de la comptabilité et du management, Nantes, 1-41.

Levant, Y., Zimnovitch, H., (2012). L'imputation des charges indirectes en France de 1914 aux années 1950 : l'évolution vers la simplicité, in: Comptabilités et Innovation. 33ème Congrès de l'AFC, Grenoble, 1-37.

Löning, H., Malleret, V., Méric, J. (2008). *Le contrôle de gestion : organisation, outils et pratiques*. Paris: Dunod.

Lorino, P., (1999). A la recherche de la valeur perdue : construire les processus créateurs de valeur dans le secteur public. *Politiques et management public* 17: 21-34.

Maurel, C. (2012). Le contrôle de gestion dans le secteur public, in : *Contrôle de gestion, Comptabilité, Stratégie*. Paris: ECONOMICA, 227-236.

Maurino, J.D., Gaveriaux, M., Le Perff, L., (1987). Du Secrétaire Général à la Direction Générale : la mutation du management communal. *Politiques et management public* 5: 3-34.

Merrien, (1999). La Nouvelle Gestion publique : un concept mythique. *Lien social et Politiques* 95-103.

Merton, R.K. (1957). Bureaucratic Structure and Personality, in: *Social Theory and Social Structure.* New-York: Free Press,

Mévellec, P., (2009). Sections homogènes, in: *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*. Paris: ECONOMICA, 1255-1267.

Meyer, Rowan, (1977). Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 340-363.

Meyssonnier, F., (1993a). Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives. Doctorat en sciences de gestion, Nancy: Université de Nancy.

Meyssonnier, F., (1993b). Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales. *Politiques et management public* 11: 129-145.

Meyssonnier, F., (1991). Contrôle de gestion communal : les conditions de l'efficacité. *Revue française de gestion* 54-62.

Miles, M.B., Huberman, A.M., (2003). *Analyse des données qualitatives*. 2e éd., Paris: De Boeck.

Mintzberg, H., (1990). *Le management - voyage au centre des organisations*. Paris: Les éditions d'Organisation.

Moisdon, J.-C., (1997). *Du mode d'existence des outils de gestion*. Paris: Seli Arslan.

Motais de Narbonne, G. (1975). *Prix de revient et comptabilité de gestion*. Paris: Dunod.

Nikitin, M., (2010). Les auteurs comptables : une élite à géométrie variable, Cahiers de recherche. LOG.

Nikitin, M., (2006). Qu'est-ce qu'une problématique en science de gestion et comment l'enseigner ? *Comptabilité Contrôle Audit* Numéro thématique octobre : 87-100.

Nikitin, M., (1992). La naissance de la comptabilité industrielle en France. Doctorat en sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine,

Nikitin, M., Zelinschi, D., Delouis, B., (2010). La normalisation du calcul des coûts : un dilemme récurrent ? Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Paris.

Nobre, T., Biron, N., (2002). L'ABC à l'hôpital : le cas de la chirurgie infantile. *Finance, Contrôle, Stratégie* 5: 85-105.

Overmans, J.F.A., Noordegraaf, M., (2014). Managing austerity : rhetorical and real responses to fiscal stress in local government. *Public Money & Management* 34: 99-106.

Pariente, P., (1998). Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités locales. *Politiques et management public* 16: 1-18.

Perret, V., Séville, M., (2007). Fondements épistémologiques de la recherche, in: *Méthodes de Recherche En Management.* Paris: Dunod, 13-33.

Pesqueux, Y., (2010). Le « nouveau management public » (ou New Public Management). [En ligne].

Pfeffer, J., Salancik, G.R. (1978). *The External Control of Organizations : A Resource Dependance Perspective*. London: Harper & Row.

Piaget, J., (1967). *Logique et connaissance scientifique*. Paris: Gallimard.

Ragaigne, A., (2013). *L'essentiel du management des collectivités territoriales*. Paris: Gualino-Lextenso.

Rey, (1994). Implanter le contrôle de gestion, La lettre du cadre territorial, Dossiers d'experts.

Rocher, S., (2008). La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée - 2e partie : perspectives et limites. *Revue Française de Comptabilité* 26–29.

Rouleau, L., (2007). *Théories des organisations: approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde.* Québec: Presses de l'Université du Québec.

Roussarie, O., (1995). La comptabilité analytique dans les services municipaux : des méthodes de calcul à adapter à la diversité des activités de l'organisation. 16ème Congrès de l'AFC, Montpellier.

Royer, I., Zarlowski, P., (2007a). Echantillons, in: *Méthodes de Recherche En Management*. Paris: Dunod, 192-227.

Royer, I., Zarlowski, P., (2007b). Le design de la recherche, in: *Méthodes de Recherche En Management.* Paris: Dunod, 143-172.

Samali, Y., Carassus, D., (2015). La recherche d'économies dans les collectivités territoriales : quels dispositifs pour quelles rationalités ? Plus de contrôle ou plus de pilotage ? 4ème Colloque AIRMAP, Lyon.

Sandretto, (1985). Comptabilité des coûts, quel est le meilleur système ? Harvard-L'Expansion 82-94.

Schnapper, D., (2012). *La compréhension sociologique*, 3ème éd. Paris: PUF.

Sponem, S., (2010). Diversité des pratiques de contrôle budgétaire : approches contingentes et néo-institutionnelles. *Finance, Contrôle, Stratégie* 13: 147-185.

Thompson, J., (2000). Reinvention as reform: assessing the national performance review. *Public Administration Review* 60: 508-521.

Wacheux, F., (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Paris: ECONOMICA.

Weber, M., (1965). *Essais sur la théorie de la science*. Paris: Plon.

Weber, M., (1922). *Economie et société, tome 1 : Les Catégories de la sociologie*, Paris: Pocket.

Yin, R.K., (1993). *Case study research: design and methods, Applied social research methods series*. Newbury Park, Calif.: Sage Publications.

Yin, R.K., (1989). *Applications of case study research, Applied social research methods series*. Newbury Park, Calif.: Sage Publications.

Zampiccoli, L., (2009). Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. *Gestion et management public* 7: 1-16.

ANNEXES

ANNEXE 2.01 – GUIDE D'ENTRETIEN

1. Contextualisation

1.1. Quelle est votre fonction dans cette commune ? Dans quel service ?

1.2. Quelles sont les activités de votre service ?

1.3. Utilisez-vous une comptabilité de gestion ou des calculs de coûts dans votre service / collectivité ?

⇨ SI OUI : (ou si non ⇨ aller à la question 6)

2. La forme prise par la comptabilité de gestion

2.1. La comptabilité de gestion couvre-t-elle toute l'organisation ou seulement certains services ?

2.2. Quelle est la méthode qui a été retenue ? Système en coûts complets ? Coûts directs ? Coûts standards ?

2.3. Comment s'est effectué le choix de la méthode de calcul ?

2.4. Comment avez-vous procédé pour définir les centres de coûts ?

2.5. Les coûts sont-ils calculés au niveau du service même qui les utilise ou au niveau des services financiers / contrôle de gestion ?

2.6. Les coûts sont-ils calculés à partir d'un logiciel spécifique (type ERP) ou non (Excel par exemple) ?

3. Les finalités (ou les objectifs poursuivis)

3.1. A quel moment la comptabilité de gestion a-t-elle été mise en place dans votre service / collectivité ?

3.2. Quels étaient à ce moment-là les objectifs poursuivis ?

3.3. Quelle est la personne qui a impulsé ce mouvement ? Pourquoi ?

3.4. Avez-vous été influencé par des expériences menées dans d'autres communes ? Dans d'autres organisations ?

3.5. Le calcul de coûts a-t-il une vocation interne ? Externe ?

Objectifs de nature interne : mieux cadrer les budgets des services ? Prévision des dépenses de fonctionnement ? Comparer les coûts de différents objets ? (ex : crèche) entre services ?

Objectifs de nature externe : communiquer les coûts aux usagers permet de justifier les tarifs ? Mieux facturer aux clients externes comme les associations ?

4. L'implantation de la comptabilité de gestion

Donc vous avez mis en place une comptabilité de gestion / calculs de coûts en ....

4.1. Comment s'est opérée cette mise en place ? Est-elle partie d'un souhait de la Direction ? ou d'un besoin venant des services opérationnels ?

4.2. Y-a-t-il eu une « équipe projet » dédiée à l'implantation de la comptabilité de gestion ? Sur quelle durée ?

4.3. Quelles sont la (ou les) personne(s) qui ont procédé à cette mise en place ?

Si en interne : quelle est leur fonction dans l'organisation ?

Si en externe (consultant par exemple) : pourquoi ce choix ?

4.4. Y-a-t-il eu des difficultés de mise en œuvre ?

Dans la détermination des centres de coûts ?

Dans le découpage / la modélisation des activités ?

Dans le choix de la méthode de calcul des coûts ?

4.5. Comment le personnel a-t-il réagi ?

4.6. Y-a-t-il eu des actions de formation mises en place ?

4.7. Le système a-t-il évolué depuis sa mise en place ?

5. Les résultats obtenus par l'organisation en utilisant la comptabilité de gestion

5.1. Les calculs de coûts sont-ils ponctuels ? A quelle fréquence ?

5.2. Qui utilise les coûts obtenus ?

5.3. Comment sont utilisés les coûts produits ?

Les coûts obtenus ont-ils permis de mieux préparer les budgets ?

De faire des choix économiques (faire ou faire faire) ?

De rationaliser des activités ?

De mieux facturer des services ou prestations ?

5.4. Le système est-il toujours utilisé ? Et par qui ?

5.5. Les résultats obtenus répondent-ils aux attentes initiales ?

⇨ SI NON (à la question 1.3.) :

6. Les raisons expliquant l'absence d'une comptabilité de gestion

6.1. Pourquoi n'utilisez-vous pas de comptabilité de gestion / calcul de coûts ?

6.2. Utilisez-vous des indicateurs extracomptables (consommations en unités physiques par exemple) pour suivre les ressources consommées ? (ex : KW/h dans les bâtiments)

6.3. Avez-vous envisagé à un moment donné la mise en place d'une comptabilité de gestion ?

6.4. Envisagez-vous de le faire prochainement ?

ANNEXE 2.02 – GRILLE DE CODAGE

0. Contextualisation

1. Forme actuelle de la comptabilité de gestion

    11. Stade d'avancement

    12. Etendue

    13. Méthode

    14. Centres de coûts

    15. Logiciels

2. Facteurs favorisant la mise en place

    21. Impulseurs

    22. Objectifs

        221. Initiaux

        222. Internes

        223. Externes

    23. Contraintes

        231. Internes

        232. Externes

3. Implantation de la comptabilité de gestion

    31. Date mise en place

    32. Processus

    33. Equipe ou personne(s)

    34. Difficultés / réactions personnel

    35. Evolution système

4. Résultats obtenus

    41. Utilisateurs

    42. Type d'utilisation calculs

43. Fréquence utilisation calculs

44. Système toujours utilisé

45. Résultats obtenus /objectifs

ANNEXE 2.03 – MODÈLE DE GRILLE D'ANALYSE DES ENTRETIENS

	0.	e de la comptabilité de gestion					21. Impulseurs	22. Objectifs			23. Contraintes	
		11. Stade d'avancement	12. Etendue	13. Méthode	14. Centres de coûts	15. Logiciels		221. Initiaux	222. Internes	223. Externes	231. Internes	232. Externes
SYNTHESE												
VERBATIM												

3. Implantation de la comptabilité de gestion					4, Résultats obtenus				
31. Date mise en place	32. Processus	33. Equipe ou personne(s)	34. Difficultés / réactions personnel	35. Evolution système	41. Utilisateurs	42. Type d'utilisation calculs	43. Fréquence utilisation calculs	44. Système toujours utilisé	45. Résultats obtenus / objectifs

ANNEXE 2.04 – FICHE DE SYNTHESE ENTRETIEN

N°	Date	Personne interviewée	Fonction / commune

1. Contextualisation

Utilisation d'une comptabilité de gestion : OUI ou NON

2. Forme prise par la comptabilité de gestion

Etat d'avancement	
Implantation à toute l'organisation ou certains services	
Méthode retenue	
Définition des centres de coûts	
Logiciel	

3. Finalités et objectifs

Date de mise en place de la compta de gestion	
Objectifs initiaux	
Personne ayant impulsé / à l'origine	
Influence d'autres communes	
Objectifs de nature interne	
Objectifs de nature externe	

4. L'implantation de la comptabilité de gestion

Mise en place par le haut / par le bas	
Equipe-projet dédiée	
Personne ayant procédé à mise en place	
Difficultés de mise en œuvre	
Réactions du personnel / formation du personnel	
Evolution du système	

5. Résultats obtenus

Fréquence des calculs de coûts	
Utilisateur(s) des coûts	
Façon(s) dont les coûts sont utilisés	
Système utilisé ou abandonné	
Résultats conformes aux attentes	

➔ **En cas de non utilisation d'une comptabilité de gestion**

Raisons	
Utilisation d'indicateurs extra-comptables	
Utilisation envisagée ou pas	

ANNEXE 2.05 – CONCEPT NOTE POUR LES CADRES TERRITORIAUX

Descriptif du projet de thèse sur la comptabilité de gestion dans les communes

⌘

Frédérique Letort, PRAG-doctorante à l'Université d'Orléans

Voici les points-clés de mon projet de thèse, en espérant qu'il retienne votre attention.

Thématique de recherche :

La comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calcul de coûts) est utilisée avec profit par certaines villes, communautés d'agglomérations, voire par certains services municipaux. Mais certaines communes ne l'utilisent pas, et d'autres la mettent en place puis l'abandonnent. Il serait donc intéressant d'étudier la façon dont les villes utilisent cet outil et d'en cerner les conditions d'emploi afin de déterminer dans quelles circonstances la comptabilité de gestion peut être utilisée avec succès par les communes. C'est l'objectif de mon travail dans le cadre de cette thèse.

Dispositif de recherche :

Mon travail de thèse doit s'appuyer sur des données issues du terrain (les communes et les communautés d'agglomération), pour cela j'ai donc besoin de recueillir l'avis des praticiens.

Ce recueil d'informations se fera sous la forme de réalisation d'entretiens auprès de responsables communaux d'une trentaine de villes et de communautés d'agglomérations.

Dans un premier temps, je souhaite réaliser une enquête auprès des communes du Loiret de plus de 10 000 habitants. Cette enquête se déroulera donc sous la forme de rencontres et/ou d'entretiens téléphoniques avec des élus et des cadres territoriaux (suivant le contexte communal : DGS ou contrôleur de gestion ou responsable des services financiers ; responsables de services opérationnels, par exemple : espaces verts, jeunesse et sports, restauration scolaire...).

Je souhaiterais donc solliciter votre collaboration pour mener à bien cette phase de recherche. Je reste à votre disposition si vous voulez plus d'informations sur mon projet.

Contact : frederique.letort@univ-orleans.fr

ANNEXE 2.06 – CONCEPT NOTE POUR LES ELUS

Descriptif du projet de thèse sur la comptabilité de gestion dans les communes

⌘

Frédérique Letort, PRAG-doctorante à l'Université d'Orléans

Voici les points-clés de mon projet de thèse, en espérant qu'il retienne votre attention.

Thématique de recherche :

Depuis une trentaine d'années, le management et ses outils imprègnent peu à peu la sphère publique. Dans un contexte idéologique de plus en plus axé sur la culture du résultat, les organisations publiques ont dû adopter des démarches de performance et emprunter les outils de gestion du secteur privé. La comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calcul de coûts), est un outil connu de longue date dans les entreprises et aujourd'hui relativement répandu, mais son introduction dans les organisations publiques, et plus particulièrement les communes, est beaucoup plus récente. Les premières expériences datent en effet de la fin des années 1970. La diffusion de la comptabilité de gestion connaît ensuite un certain essor dans les communes, puis une stagnation, et actuellement une relative régression.

Dans le cadre de cette thèse, l'objet de la recherche est d'étudier comment (sous quelle forme et pour répondre à quel objectif) les communes utilisent la comptabilité de gestion. Il s'agit donc en premier lieu d'identifier ce phénomène dans les communes : est-il général ? Uniforme ? Ensuite il s'agit de comprendre comment les communes ont été amenées à adopter cet outil et de mettre en évidence comment celui-ci est utilisé. Enfin, cette thèse s'efforcera de synthétiser la situation actuelle de la comptabilité de gestion dans les communes puisqu'il semble que cet outil de gestion connaisse une évolution chaotique au sein de ces organisations.

Dispositif de recherche :

Mon travail de thèse doit s'appuyer sur des données issues du terrain (les communes) qui seront recueillies lors de deux grandes phases d'enquête :

- Première phase de recherche : la réalisation d'entretiens auprès de responsables communaux d'une trentaine de villes ; dans un premier temps, je souhaite réaliser une enquête auprès des communes de l'agglomération d'Orléans. Cette enquête se déroulera donc sous la forme de rencontres et/ou d'entretiens téléphoniques avec des élus et des cadres territoriaux (suivant le contexte communal : DGS ou contrôleur de gestion ou responsable des services financiers ; et responsables de services opérationnels, par exemple : espaces verts, jeunesse et sports, restauration scolaire...).
- Deuxième phase de recherche : l'administration d'un questionnaire par voie postale ou via Internet. Il s'agit lors de cette phase de réaliser une étude à plus grande échelle afin de confirmer ou d'infirmer les résultats obtenus lors de la première phase de recherche.

Je souhaiterais solliciter votre collaboration pour mener à bien cette première phase de recherche. Je reste à votre disposition si vous voulez plus d'informations sur mon projet.

Contact : frederique.letort@univ-orleans.fr

ANNEXE 2.07 – CONCEPT NOTE POUR LES COMMUNES DE MOINS DE 10 000 HABITANTS

Descriptif du projet de thèse sur la comptabilité de gestion dans les communes

⌘

Frédérique Letort, PRAG-doctorante à l'Université d'Orléans

Voici les points-clés de mon projet de thèse, en espérant qu'il retienne votre attention.

Thématique de recherche :

La comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calcul de coûts) est utilisée avec profit par certaines villes, communautés d'agglomérations, voire par certains services municipaux. Mais certaines communes ne l'utilisent pas, et d'autres la mettent en place puis l'abandonnent. Il serait donc intéressant d'étudier la façon dont les villes utilisent cet outil et d'en cerner les conditions d'emploi afin de déterminer dans quelles circonstances la comptabilité de gestion peut être utilisée avec succès par les communes. C'est l'objectif de mon travail dans le cadre de cette thèse.

Dispositif de recherche :

Mon travail de thèse doit s'appuyer sur des données issues du terrain (les communes et les communautés d'agglomération), pour cela j'ai donc besoin de recueillir l'avis des praticiens.

Ce recueil d'informations se fera sous la forme de réalisation d'entretiens auprès de responsables communaux d'une trentaine de villes et de communautés d'agglomérations.

Dans un premier temps, je souhaite réaliser une enquête auprès des communes de l'agglomération d'Orléans. Cette enquête se déroulera donc sous la forme de rencontres et/ou d'entretiens téléphoniques avec des élus et des cadres territoriaux (suivant le contexte communal : DGS ou contrôleur de gestion ou responsable des services financiers ; responsables de services opérationnels, par exemple : espaces verts, jeunesse et sports, restauration scolaire...).

Je souhaiterais donc solliciter votre collaboration pour mener à bien cette phase de recherche. Je reste à votre disposition si vous voulez plus d'informations sur mon projet.

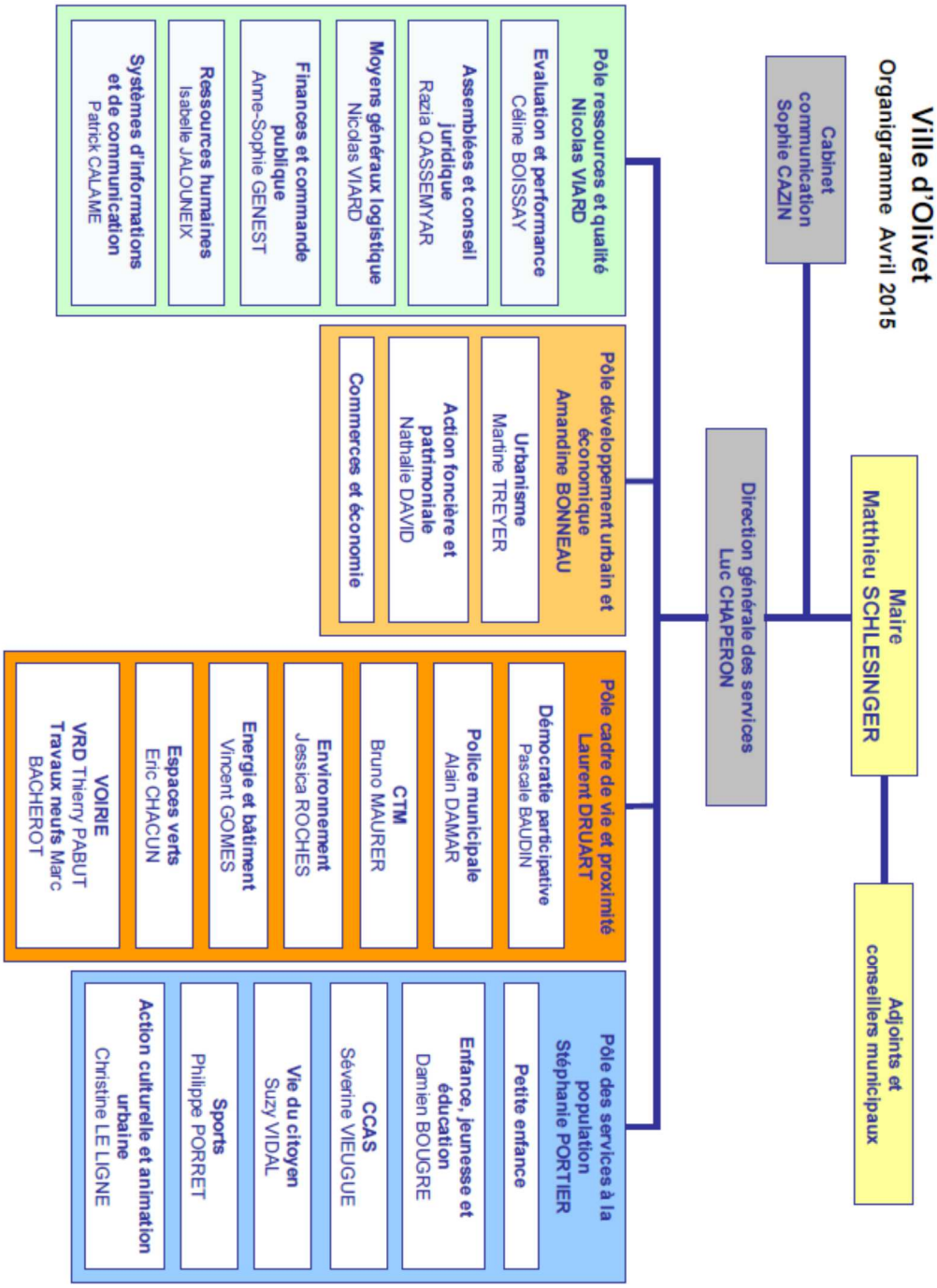
Contact : frederique.letort@univ-orleans.fr

ANNEXE 2.08 – EXEMPLE DE MATRICE DE COÛTS SIMPLIFIÉE - SOURCE : ADEME

			FLUX DE DECHETS					TOTAL
			Ordures ménagères résiduelles	Verre	Recyclables secs des OM hors verre	Déchets des déchèteries	Encombrants	
CHARGES	FONCTIONNELLES	Charges de structure						
		Communication						
		Total fonctionnelles						
	TECHNIQUES	Prévention						
		Collecte et pré-collecte						
		Transfert/transport						
		Traitement des déchets non dangereux						
		Enlèvement et traitement des déchets dangereux						
		Autres charges						
		Total techniques						
	Total charges							
PRODUITS	INDUSTRIELS	Ventes de produits et d'énergie						
		Prestation à des tiers						
		Autres produits						
		Total industriels						
	SOUTIENS	Tous soutiens des sociétés agréées						
	AIDES	Reprise des subventions d'investissement («amortissement»)						
		Subventions de fonctionnement						
		Aides à l'emploi						
		Total aides						
	Total Produits							
AUTRES INFOS	Montant de la TVA acquittée							
	CONTRIBUTION DES USAGERS	TEOM						
		REOM						
		Redevance spéciale et facturations usagers						
		Total contribution des usagers						
	Contribution des collectivités							
	Total contributions							

Coût de synthèse issu de la matrice	OMR	Verre	RSOM hors verre	Déchets des déchèteries	Encombrants	Total
Coût complet						
Coût technique						
Coût partagé						
Coût aidé HT						
TVA acquittée						
Coût aidé TTC						
Montant des contributions						

ANNEXE 2.09 – ORGANIGRAMME DE LA VILLE D'OLIVET



ANNEXE 2.10 – LISTE DES CODES FONCTIONNELS (INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M14)

FONCTION 0 : Services généraux des administrations publiques locales

01 : Opérations non ventilables

02 : Administration générale

- 020 : Administration générale de la collectivité
- 021 : Assemblée locale
- 022 : Administration générale de l'État
- 023 : Information, communication, publicité
- 024 : Fêtes et cérémonies
- 025 : Aides aux associations (non classées ailleurs)
- 026 : Cimetières et pompes funèbres

03 : Justice

04 : Relations internationales

FONCTION 1 : Sécurité et salubrité publiques

11 : Sécurité intérieure

- 110 : Services communs
- 111 : Police nationale
- 112 : Police municipale
- 113 : Pompiers, incendies et secours
- 114 : Autres services de protection civile

12 : Hygiène et salubrité publique

FONCTION 2 : Enseignement - formation

20 : Services communs

21 : Enseignement du premier degré

- 211 : Écoles maternelles
- 212 : Écoles primaires
- 213 : Classes regroupées

22 : Enseignement du deuxième degré

23 : Enseignement supérieur

24 : Formation continue

25 : Services annexes de l'enseignement

- 251 : Hébergement et restauration scolaire
- 252 : Transports scolaires
- 253 : Sport scolaire
- 254 : Médecine scolaire
- 255 : Classes de découverte et autres services annexes de l'enseignement

FONCTION 3: Culture

30 : Services communs

31 : Expression artistique

- 311 : Expression musicale, lyrique et chorégraphique
- 312 : Arts plastiques et autres activités artistiques
- 313 : Théâtres
- 314 : Cinémas et autres salles de spectacles

32 : Conservation et diffusion des patrimoines
- 321 : Bibliothèques et médiathèques
- 322 : Musées
- 323 : Archives
- 324 : Entretien du patrimoine culturel

33: Action culturelle

FONCTION 4 : Sport et jeunesse

40 : Services communs

41 : Sports
- 411 : Salles de sport, gymnases
- 412 : Stades
- 413 : Piscines
- 414 : Autres équipements sportifs ou de loisir
- 415 : Manifestations sportives

42 : Jeunesse
- 421 : Centres de loisirs
- 422 : Autres activités pour les jeunes
- 423 : Colonies de vacances

FONCTION 5 : Interventions sociales et santé

51 : Santé
- 510 : Services communs
- 511 : Dispensaires et autres établissements sanitaires
- 512 : Actions de prévention sanitaire

52 : Interventions sociales
- 520 : Services communs
- 521 : Services à caractère social pour handicapés et inadaptés
- 522 : Actions en faveur de l'enfance et de l'adolescence
- 523 : Actions en faveur des personnes en difficulté
- 524 : Autres services

FONCTION 6 : Famille

60 : Services communs

61 : Services en faveur des personnes âgées

62 : Actions en faveur de la maternité

63 : Aides à la famille

64 : Crèches et garderies

FONCTION 7 : Logement

70 : Services communs

71 : Parc privé de la ville

72 : Aide au secteur locatif

73 : Aide à l'accession à la propriété

FONCTION 8 : Aménagement et services urbains, environnement

81 : Services urbains
- 810 : Services communs
- 811 : Eau et assainissement
- 812 : Collecte et traitement des ordures ménagères
- 813 : Propreté urbaine
- 814 : Éclairage public

815 : Transports urbains
816 : Autres réseaux et services divers

82 : Aménagement urbain
820 : Services communs
821 : Équipements de voirie
822 : Voirie communale et routes
823 : Espaces verts urbains
824 : Autres opérations d'aménagement urbain

83 : Environnement
830 : Services communs
831 : Aménagement des eaux
832 : Actions spécifiques de lutte contre la pollution
833 : Préservation du milieu naturel

FONCTION 9 : Action économique

90 : Interventions économiques
91 : Foires et marchés
92 : Aides à l'agriculture et aux industries agro-alimentaires
93 : Aides à l'énergie, aux industries manufacturières et au bâtiment et travaux publics
94 : Aides au commerce et aux services marchands
95 : Aides au tourisme
96 : Aides aux services publics

ANNEXE 3.01 – LE QUESTIONNAIRE PAPIER

QUESTIONNAIRE SUR LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS COMMUNALES

* Questions à réponse obligatoire dans le questionnaire en ligne
° Questions à réponse libre

1. CONTEXTUALISATION

1.1. Votre fonction dans l'organisation communale où vous travaillez actuellement *:

□ DGS
□ Directeur (directrice) des Finances
□ Contrôleur de gestion
□ Responsable de service opérationnel
□ Autre, précisez : ……

1.2. Votre ancienneté dans l'organisation communale où vous travaillez actuellement *:

□ Moins d'un an
□ 1 an à moins de 5 ans
□ 5 ans à moins de 10 ans
□ 10 ans et plus

1.3. Votre organisation *:

□ Commune
□ EPCI et plus précisément :
    □ Communauté de communes
    □ Communauté d'agglomération
    □ Communauté urbaine
    □ Métropole
    □ Syndicat intercommunal
    □ Autre, précisez : ……..

1.4. La taille de votre commune ou de votre EPCI (en nombre d'habitants : arrondir au millier) *:
……..

2. LA COMPTABILITE DE GESTION DANS VOTRE ORGANISATION

2.1. Une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) est-elle mise en place **pour l'ensemble de votre organisation communale** ? *

□ Oui □ Non (*Si « non », aller directement à la question 2.10*)

2.2. Si oui, depuis quand ? *

□ Moins d'un an
□ Depuis 1 à 3 ans
□ Depuis 3 à 5 ans

□ Depuis 5 à 10 ans
□ Depuis plus de 10 ans
□ Ne sait pas

Si cela vous est possible, précisez l'année exacte de mise en place de la comptabilité de gestion dans votre organisation communale ° : ……..

2.3. Qui a initié la mise en place d'une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) ? *
□ DGS
□ Direction des Finances
□ Contrôleur de gestion
□ Maire
□ Maire-adjoint aux Finances
□ Autre, précisez : …….
□ Ne sait pas

2.4. Quelle est la méthode retenue ? *
□ Coûts complets sections homogènes ou centres d'analyse (avec répartition des charges indirectes)
□ Coûts complets ABC (avec répartition des charges indirectes)
□ Coûts directs (sans répartition des charges indirectes)
□ Coûts globaux par activité (à partir de la nomenclature fonctionnelle de la M14)
□ Autre, précisez la méthode utilisée :
……..
□ Ne sait pas

2.5. Quel est le logiciel permettant la mise en œuvre et l'utilisation de la comptabilité de gestion ? *
□ Astre
□ Cegid
□ Sedit Marianne (module analytique)
□ Logiciel « maison »
□ Tableaux Excel
□ Autre, précisez : ……..
□ Ne sait pas

2.6. A quelle fréquence sont réalisés les calculs de coûts ? *
□ Mensuellement
□ Trimestriellement
□ Annuellement
□ De façon ponctuelle, selon les besoins
□ Autre, précisez : ……..
□ Ne sait pas

2.7. Les coûts produits sont-ils systématiquement utilisés ? *

1	2	3	4	5	6	7
Pas du tout d'accord						Totalement d'accord

□ Ne sait pas

2.8. Ces coûts produits correspondent-ils aux besoins d'information de l'organisation communale ? *

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

□ Ne sait pas

2.9. Au sein de votre organisation y-a-t-il des services opérationnels ayant mis en place leur propre système de calculs de coûts ? *

□ Oui □ Non □ Ne sait pas

Pour quel(s) motif(s) ° :

……

……..

……..

……

→ Aller ensuite à la question 3.1.

→ Vous avez répondu « non » à la question 2.1. :

2.10. Il n'y a pas de comptabilité de gestion mise en place pour l'ensemble de votre organisation, mais y-a-t-il des calculs de coûts réalisés **au niveau des services opérationnels ou gestionnaires** ? *

□ Oui □ Non □ Ne sait pas

Si « non » ou « ne sait pas » : aller directement à la question 2.11

Si « oui », quels sont les services mettant en œuvre de façon indépendante des calculs de coûts ? Et pour quel objectif principal ? *(cocher au moins une case) :

□ Culture

Objectif °: .....

□ Eau

Objectif °: .....

□ Espaces verts

Objectif °: .....

□ Gestion des déchets

Objectif ° : .....

□ Petite enfance

Objectif ° : .....

□ Restauration scolaire

Objectif ° : .....

□ Sports

Objectif °: .....

□ Autre service : …….

Objectif °: .....

→ Aller ensuite à la question 3.1.

→ Vous avez répondu « non » à la question 2.10. :

2.11. Il n'y a pas de comptabilité de gestion mise en place pour l'ensemble de votre organisation, ni de calculs de coûts au niveau des services opérationnels ou gestionnaires, pourquoi ? *

□ Pas de besoins recensés quant à la connaissance des coûts

□ Des besoins recensés mais des obstacles à la mise en place d'une comptabilité de gestion (ou du contrôle de gestion en général), **pourquoi ?**

Plusieurs réponses possibles : numérotez vos réponses de 1 à 3 par ordre d'importance (en partant de 1 pour la raison la plus importante)

□ Manque de compétences en interne dans ce domaine
□ Manque de moyens techniques (logiciel adapté par exemple)
□ Mauvaise image de l'outil
□ D'autres projets sont plus prioritaires
□ Autre raison, précisez : ……..
□ Autre raison, précisez : ……..

2.12. Cette situation est-elle susceptible d'évoluer dans un avenir proche ? *

□ Oui □ Non □ Ne sait pas

Pourquoi ? °

……
……..……..
……..……..
……
……..……
……..……
……
……..……..
……..……..
……
……..……..
……

→ *Fin du questionnaire pour les répondants n'ayant pas de comptabilité de gestion*

→ *Aller au 4. pour des commentaires éventuels*

3. LES OBJECTIFS RELATIFS A LA COMPTABILITE DE GESTION

3.1. **A l' origine**, une comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) a été mise en place dans votre organisation communale pour : *

- L'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- L'aide à la décision d'investissement :

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- L'aide à la prévision budgétaire :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- L'arbitrage entre les modes de gestion des services publics (régie, délégation, PPP..)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- La comparaison des coûts (dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres organisations…)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- La fixation de tarifs

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- La maîtrise des dépenses

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Mieux rendre compte (aux élus, DGS, citoyens)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Pouvoir obtenir des financements ou des subventions d'organismes extérieurs (ex : CAF)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Valoriser des prestations rendues aux usagers (à des fins de communication)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Valoriser des prestations gratuites et mises à disposition (aux associations par exemple)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Répondre à une demande des élus

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Autre(s) raison(s) : ……....

Ou :

□ Ne connait pas les objectifs initiaux ayant conduit à la mise en place de la comptabilité de gestion

3.2. Votre organisation a été influencée par une (ou des) expérience(s) menée(s) dans d'autres organisations communales : *

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

□ Ne sait pas

Pouvez-vous donner des détails ? °:

……..……

……

……

……

……

……

……

3.3. **Aujourd'hui** diriez-vous que les objectifs majeurs de la comptabilité de gestion dans votre organisation sont : *

- L'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- L'aide à la décision d'investissement :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- L'aide à la prévision budgétaire :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- L'arbitrage entre régie et délégation de services publics

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- La comparaison des coûts (dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres organisations…)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- La fixation de tarifs

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- La maîtrise des dépenses

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Mieux rendre compte (aux élus, DGS, citoyens)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Pouvoir obtenir des financements ou des subventions d'organismes extérieurs (ex : CAF)

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Valoriser des prestations rendues aux usagers (à des fins de communication)

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Valoriser des prestations gratuites et mises à disposition (aux associations par exemple)

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Répondre à une demande des élus

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

- Autre(s) raison(s) : ……..

3.4. Les objectifs majeurs de la comptabilité de gestion ont-ils évolué entre la mise en place de celle-ci et aujourd'hui ? *

□ Oui □ Non □ Ne sait pas

Pouvez-vous donner des éléments explicatifs ? ° :

……
……..……..
……..……..
……
……
……..……..
……..……..
……

3.5. Aujourd'hui, la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) est **toujours** utilisée dans votre organisation communale : *

1 2 3 4 5 6 7
Pas du tout d'accord Totalement d'accord

□ Ne sait pas

Pourquoi ? °

……..……
……..…
……
……..……
……..……
……
……..……

3.6. D'une façon générale vous pensez que cet outil (comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) est **adapté aux besoins** de votre organisation communale : *

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord Totalement d'accord

□ Ne sait pas

Pourquoi ? °

……
……
……
……
……
……
……
……
……

VOS COMMENTAIRES

Si vous souhaitez ajouter des remarques ou des commentaires sur ce questionnaire, ou de façon plus générale, sur la comptabilité de gestion dans les communes : °

MERCI DE VOTRE PARTICIPATION

Pour toute question ou information supplémentaire, contacter :

Frédérique Letort
Université d'Orléans
Rue de Blois
45067 Orléans
Ou par courriel : frederique.letort@univ-orleans.fr

ANNEXE 3.02 – LE QUESTIONNAIRE ADMINISTRÉ EN LIGNE

Questionnaire sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal

Remplir ce questionnaire ne vous prendra pas plus de 10 minutes.

Vous avez la possibilité d'obtenir les résultats de cette enquête sur simple communication de votre adresse mail en fin de questionnaire.

Cette enquête a reçu le soutien de la Chaire OPTIMA.

Eléments de contextualisation :

1.1. Votre fonction dans la collectivité où vous travaillez actuellement ?

- o ☐ Contrôleur de gestion
- o ☐ Directeur (directrice) des finances
- o ☐ DGS
- o ☐ Responsable de service opérationnel
- o ☐ Autre :

1.2. Votre ancienneté dans la collectivité où vous travaillez actuellement ?

- o ☐ Moins d'1 an
- o ☐ De 1 an à moins de 5 ans
- o ☐ De 5 ans à moins de 10 ans
- o ☐ 10 ans et plus

1.3. Votre collectivité ?

- o ☐ Commune
- o ☐ Communauté de communes
- o ☐ Communauté d'agglomération
- o ☐ Communauté urbaine
- o ☐ Métropole
- o ☐ Autre :

1.4. La taille de votre collectivité ?
Préciser le nombre d'habitants (en arrondissant au millier)

2.1. Votre système comptable vous permet-il d'effectuer des analyses relatives à la connaissance des coûts ?

- o Oui
- o Non

Vous avez mis en place des calculs de coûts ou une comptabilité de gestion à l'échelle de votre collectivité :

2.2. Si oui, depuis quand ?

- Moins d'un an
- Depuis 1 à 3 ans
- depuis 3 à 5 ans
- Depuis 5 à 10 ans
- depuis plus de 10 ans
- Ne sais pas

Si cela vous est possible précisez l'année exacte de mise en place de la comptabilité de gestion dans votre organisation communale :

2.3. Qui a initié la mise en place des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ?

- Contrôleur de gestion
- Direction des finances
- DGS
- Président
- Maire
- Maire-adjoint aux finances
- Ne sais pas
- Autre :

2.4. Quelle est la méthode retenue ?

- Coûts complets : sections homogènes ou centres d'analyse (avec répartition des charges indirectes)
- Coûts complets ABC (avec répartition des charges indirectes)
- Coûts directs (sans répartition des charges indirectes)

- ☐ Coûts globaux par activité (à partir de la nomenclature fonctionnelle de la M14)
- ☐ Ne sais pas
- ☐ Autre : _____

2.5. Quel est le logiciel permettant la mise en oeuvre et l'utilisation de la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) ?

- ☐ Astre
- ☐ Cegid
- ☐ Sedit Marianne (module analytique)
- ☐ Logiciel "maison"
- ☐ Tableaux Excel
- ☐ Requête Business Object (BO)
- ☐ Ne sais pas
- ☐ Autre : _____

2.6. A quelle fréquence sont réalisés les calculs de coûts ?

- ☐ Mensuellement
- ☐ Trimestriellement
- ☐ Annuellement
- ☐ De façon ponctuelle, selon les besoins
- ☐ Ne sais pas
- ☐ Autre : _____

2.7. Les coûts calculés sont systématiquement utilisés :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

2.8. Ces coûts calculés correspondent aux besoins d'information de votre collectivité :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

2.9. Au sein de votre collectivité y-a-t-il des services opérationnels ayant mis en place leur propre système de calculs de coûts ?

- ☐ Oui
- ☐ Non
- ☐ Ne sais pas

Pour quel(s) motif(s) ?



Les objectifs relatifs à la mise en place d'une comptabilité de gestion ou de calculs de coûts :

3.1. A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide à la décision d'investissement :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide à la prévision budgétaire :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion de services publics :

(régie, DSP, PPP..)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour la comparaison des coûts :

(comparaison dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres collectivités...)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour la fixation de tarifs :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour la maîtrise des dépenses :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour mieux rendre compte :

(aux élus, aux citoyens, au DGS...)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour pouvoir obtenir des financements ou des subventions :

(d'organismes extérieurs comme la CAF par exemple)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour valoriser des prestations rendues aux usagers :

(à des fins de communication)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour valoriser des prestations gratuites et mises à disposition :

(aux associations par exemple)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour répondre à une demande des élus :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

- ☐ Ne connais pas les objectifs initiaux ayant conduit à la mise en place de calculs de coûts
- ☐ Autre : [ ]

3.2. Votre collectivité a été influencée par une (ou des) expérience(s) menée(s) dans d'autres collectivités :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Pouvez-vous donner des détails ?



3.3. Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide à la décision d'investissement :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide à la prévision budgétaire :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide à l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics :

(régie, DSP, PPP..)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont la comparaison des coûts :

(comparaison dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres collectivités...)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont la fixation de tarifs :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont la maîtrise des dépenses :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de mieux rendre compte :

(aux élus, aux citoyens, au DGS...)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de pouvoir obtenir des financements ou des subventions :

(d'organismes extérieurs comme la CAF par exemple)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de valoriser des prestations rendues aux usagers :

(à des fins de communication)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de valoriser des prestations gratuites et mises à disposition :

(aux associations par exemple)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de répondre à une demande des élus :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

3.4. Les objectifs principaux des calculs de coûts (ou de la comptabilité de gestion) ont-ils évolué entre le moment de leur mise en place et aujourd'hui ?

- ☐ Oui
- ☐ Non
- ☐ Ne sais pas

Pouvez-vous donner des éléments explicatifs ?



3.5. Aujourd'hui, la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) est toujours utilisée dans votre organisation communale :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Entièrement d'accord

Pourquoi ?



3.6. D'une façon générale vous pensez que cet outil (comptabilité de gestion ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) est adapté aux besoins de votre collectivité :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

Pourquoi ?



4. Vos commentaires :

Vous souhaitez ajouter des remarques ou des commentaires sur ce questionnaire, ou de façon plus générale sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal



Si vous souhaitez obtenir les résultats de cette enquête, merci de laisser votre adresse mail ci-dessous :



Vous avez répondu "non" à la question 2.1. :

2.10. Il n'y a pas d'analyse relative à la connaissance des coûts mise en place pour l'ensemble de votre collectivité, mais y-a-t-il des calculs de coûts réalisés au niveau des services opérationnels ou gestionnaires ?

- ○ Oui
- ○ Non
- ○ Ne sais pas

Les calculs de coûts dans les services opérationnels ou gestionnaires :

- Quels sont les services de votre collectivité mettant en oeuvre de façon indépendante des calculs de coûts ?

	Service opérationnel
Culture	☐
Eau	☐
Espaces verts	☐
Gestion des déchets	☐
Petite enfance	☐
Restauration scolaire	☐
Sports	☐
Etat-civil	☐
Autre(s)...	☐

- Précisez quels sont les autres services effectuant des calculs de coûts :
-
- Pour quel(s) objectif(s) ?
-

Les objectifs relatifs à la mise en place d'une comptabilité de gestion ou de calculs de coûts :

3.1. A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide à la décision d'investissement :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide à la prévision budgétaire :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour l'aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion de services publics :

(régie, DSP, PPP..)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour la comparaison des coûts :

(comparaison dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres collectivités...)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour la fixation de tarifs :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour la maîtrise des dépenses :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour mieux rendre compte :

(aux élus, aux citoyens, au DGS...)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour pouvoir obtenir des financements ou des subventions :

(d'organismes extérieurs comme la CAF par exemple)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour valoriser des prestations rendues aux usagers :

(à des fins de communication)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour valoriser des prestations gratuites et mises à disposition :

(aux associations par exemple)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

A l'origine, des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion ou comptabilité analytique) ont été mis en place dans votre collectivité pour répondre à une demande des élus :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

- ☐ Ne connais pas les objectifs initiaux ayant conduit à la mise en place de calculs de coûts
- ☐ Autre : ____

3.2. Votre collectivité a été influencée par une (ou des) expérience(s) menée(s) dans d'autres collectivités :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Pouvez-vous donner des détails ?



3.3. Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide au pilotage des activités (rapport coût / efficacité) :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide à la décision d'investissement :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide à la prévision budgétaire :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont l'aide à l'arbitrage entre les différents modes de gestion des services publics :

(régie, DSP, PPP..)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont la comparaison des coûts :

(comparaison dans le temps, par rapport à des standards, par rapport à d'autres collectivités...)

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	○	○	○	○	○	○	○	Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont la fixation de tarifs :

1	2	3	4	5	6	7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont la maîtrise des dépenses :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de mieux rendre compte :

(aux élus, aux citoyens, au DGS...)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de pouvoir obtenir des financements ou des subventions :

(d'organismes extérieurs comme la CAF par exemple)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de valoriser des prestations rendues aux usagers :

(à des fins de communication)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de valoriser des prestations gratuites et mises à disposition :

(aux associations par exemple)

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

Aujourd'hui, diriez-vous que les objectifs principaux des calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) dans votre collectivité sont de répondre à une demande des élus :

1 2 3 4 5 6 7

Pas du tout d'accord ○ ○ ○ ○ ○ ○ ○ Entièrement d'accord

3.4. Les objectifs principaux des calculs de coûts (ou de la comptabilité de gestion) ont-ils évolué entre le moment de leur mise en place et aujourd'hui ?

- ☐ Oui
- ☐ Non
- ☐ Ne sais pas

Pouvez-vous donner des éléments explicatifs ?



3.5. Aujourd'hui, la comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) est toujours utilisée dans votre organisation communale :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Pourquoi ?



3.6. D'une façon générale vous pensez que cet outil (comptabilité de gestion ou comptabilité analytique ou calculs de coûts) est adapté aux besoins de votre collectivité :

	1	2	3	4	5	6	7	
Pas du tout d'accord	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	Entièrement d'accord

Pourquoi ?



4. Vos commentaires :

Vous souhaitez ajouter des remarques ou des commentaires sur ce questionnaire, ou de façon plus générale sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal



Si vous souhaitez obtenir les résultats de cette enquête, merci de laisser votre adresse mail ci-dessous :



Vous avez répondu "non" à la question 2.10. :

2.11. Il n'y a pas de système de calculs de coûts mis en place pour l'ensemble de votre collectivité, ni de calculs de coûts au niveau des services gestionnaires (ou opérationnels), pourquoi ?

- ○ Pas de besoin recensé quant à la connaissance des coûts
- ○ Des besoins recensés mais des obstacles à la mise en place d'une comptabilité de gestion (ou du contrôle de gestion en général)

Des besoins sont recensés mais il y a des obstacles à la mise en place de calculs de coûts (ou comptabilité de gestion)...

Obstacle n° 1 :

Obstacle n° 2 :

Obstacle n° 3 :

2.12. Cette situation est-elle susceptible d'évoluer dans un avenir proche ?

- ○ Oui
- ○ Non
- ○ Ne sais pas

Pourquoi ?



3. Vos commentaires :

Vous souhaitez ajouter des remarques ou des commentaires sur ce questionnaire, ou de façon plus générale sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal



Si vous souhaitez obtenir les résultats de cette enquête, merci de laisser votre adresse mail ci-dessous :



Vous n'avez pas de besoin recensé quant à la connaissance des coûts :

2.12. Cette situation est-elle susceptible d'évoluer dans un avenir proche ?

- ○ Oui
- ○ Non
- ○ Ne sais pas

Pourquoi ?



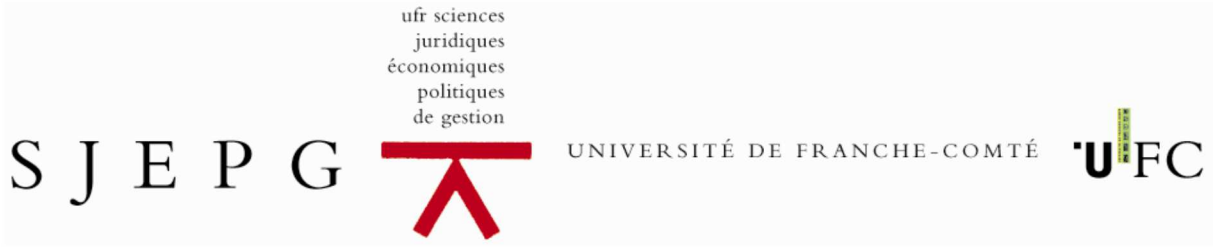
3. Vos commentaires :

Vous souhaitez ajouter des remarques ou des commentaires sur ce questionnaire, ou de façon plus générale sur la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal



Si vous souhaitez obtenir les résultats de cette enquête, merci de laisser votre adresse mail ci-dessous :

ANNEXE 3.03 – COURRIER TRANSMIS À L'AMF EN MAI 2015



A l'attention de l'Association des Maires de France

Madame, Monsieur,

Dans le cadre d'une recherche menée par Mme Frédérique Letort et soutenue par deux laboratoires universitaires représentant les régions Centre, Bourgogne, Franche Comté[49], nous souhaitons diffuser un questionnaire à l'intention des DGS, directeurs financiers et contrôleurs de gestion des villes de plus de 10 000 habitants. En effet, nous effectuons une enquête sur l'utilisation des méthodes de calcul de coûts (finalités, usages et résultats obtenus par ces méthodes) dans les organisations communales. Notre collègue et doctorante a préalablement effectué une première enquête-terrain sur l'agglomération orléanaise, et sondé neuf organisations communales afin de dégager les grandes tendances quant aux pratiques de calcul des couts adoptées.

L'objectif managérial de cette enquête est de pouvoir répertorier les bonnes pratiques des organisations communales dans un contexte financier de plus en plus contraint et difficile, et de pouvoir déterminer si les calculs de coûts peuvent aider à mieux maîtriser les dépenses communales. Bien entendu, les résultats de cette enquête pourront ensuite être communiqués aux communes nous en faisant la demande.

Le questionnaire anonyme sera accessible par une adresse Internet communiquée dans un courriel adressé aux mairies. Ce courriel explique les objectifs de cette enquête et mentionne également le soutien donné par la ville d'Olivet (Loiret) à cette recherche. Le questionnaire a été conçu pour être complété en une dizaine de minutes maximum. Dans l'état actuel, nous ne disposons pas d'une base de données des adresses E-Mail des mairies, ce qui nous amène à solliciter l'aide de votre association pour la diffusion de notre enquête.

En vous remerciant du soutien que vous voudrez bien apporter à cette recherche qui nous semble d'un réel intérêt dans les circonstances actuelles, veuillez agréer, Madame, Monsieur, nos salutations les plus respectueuses,

Pascal Fabre, Professeur des Universités, Université de Franche-Comté

Frédérique Letort, Doctorante, Université d'Orléans

■ UFR Sciences juridiques, économiques, politiques et de gestion ■ 45 D avenue de l'Observatoire F- 25030 Besançon Cedex
■ tél. (33) 03 81 66 65 80 – fax : (33) 03 81 66 67 37 ■ http://sjepg.univ-fcomte.fr ■ sjepg@univ-fcomte.fr

[49] Laboratoires LEG-CREGO (Universités de Dijon et de Franche-Comté) et VALLOREM (Val de Loire Recherche en Management - Universités d'Orléans et de Tours)

ANNEXE 3.04 – COURRIEL ANNEXÉ AU COURRIER TRANSMIS À L'AMF

De: "Frédérique Letort" <frederique.letort@univ-orleans.fr>
À:
Envoyé: Dimanche 10 Mai 2015 10:50:56
Objet: Pour l'AMF : enquête sur la comptabilité de gestion dans les organisations communales

A l'intention du Directeur Général des Services, du Directeur financier et (le cas échéant) du Contrôleur de gestion

Madame, Monsieur,

Dans le cadre d'une recherche doctorale à l'Université d'Orléans, je réalise une enquête sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Cette recherche a pour but de mieux connaître les pratiques de gestion des organisations communales afin de déterminer quelles pourraient être les pratiques les plus performantes dans un contexte financier de plus en plus contraint.

Cette enquête a reçu le soutien de la ville d'Olivet (Loiret) :
Chers Collègues

Le laboratoire VALLOREM et le Collegium Droit Économie Gestion sont des partenaires de longue date de la ville d'Olivet. C'est notamment grâce à une collaboration efficace en 2011 que les services de la ville ont mis en place une analyse des coûts complets de l'action municipale.
Je vous remercie de faire un bon accueil à l'enquête qui vous est proposée, car c'est à la fois la qualité et la quantité des réponses qui permettront à Madame Letort d'apporter un regard pertinent sur nos pratiques.
Bien cordialement,

Luc Chaperon
Directeur Général des Services
Mairie d'Olivet

Je vous remercie de bien vouloir consacrer quelques minutes de votre temps pour compléter ce questionnaire en ligne qui a été conçu pour être rempli en une dizaine de minutes maximum :

https://docs.google.com/forms/d/1bEGmCfKj_SHFc0brut5ftDyRX43oPgRKOiE8jfIW2Pw/viewform

Avec mes remerciements, sincères salutations,

--
Frédérique LETORT
Laboratoire VALLOREM (Val de Loire Recherche en Management)
Responsable du M1 FCC spécialité Finance et Contrôle de Gestion
École Universitaire de Management (IAE)

Collegium Droit Économie Gestion - Université d'Orléans
Rue de Blois BP 6739
45067 Orléans cedex 2
Tél. : 02 38 49 48 68

ANNEXE 3.05 – NEWSLETTER DE L'ADGCF, 18 JUIN 2015

Lettre d'information de l'ADGCF

Association des Directeurs Généraux des Communautés de France

Territoires · Réseau · Mutualisation · Délégation

L'intercommunalité est notre passion

Edition du 18/06/2015 - Numéro 16

» Téléchargez ce numéro

EDITO



Retour à la case départ. Suppression du seuil à 20 000, transferts de compétences revus à la baisse, simplification des règles de majorité pour la définition de l'intérêt communautaire passée à la trappe... Sans surprise, la Haute-Assemblée est revenue sur la quasi-totalité des dispositions du projet de loi NOTR introduites par l'Assemblée nationale et visant à consolider l'intégration communautaire. En retour, il y a fort à parier que les députés réintroduiront début juillet *in extenso* l'ensemble des propositions émises à l'occasion de leur première lecture. Dit autrement, les deux chambres préparent d'ores et déjà la commission mixte paritaire qui déterminera, fin juillet, les avancées politiquement « acceptables » pour les parlementaires. Mais ceci demeure hypothétique. Car le risque d'une CMP non conclusive, repoussant l'adoption définitive de la loi apparaît aujourd'hui comme un scénario plausible.

Or, peut-on aujourd'hui se payer le luxe d'un nouveau report calendaire ? Pire, peut-on souscrire à la promulgation d'une loi vidée de sa substance sous prétexte qu'il faut sauver, coûte que coûte, le Grand Paris ? Les premières étapes du Tour de France de l'ADGCF l'illustrent parfaitement : les directeurs généraux d'intercommunalité veulent un agenda réformateur clair et dont la mise en œuvre doit être prompte. Il est urgent de stabiliser l'architecture des pouvoirs locaux afin d'entamer la mandature 2020-2026 dans une dynamique de projets qui a toujours porté nos communautés. Ils pointent également, au regard des pusillanimités de la Haute-Assemblée, les risques d'une fracture institutionnelle entre intercommunalités des villes et intercommunalités des champs.

En bref, pour l'ADGCF, le scénario du statu quo ne peut pas être envisagé.

Martine POIROT
Présidente déléguée d l'ADGCF

VIE DE L'ASSOCIATION

Université d'été des directeurs généraux d'intercommunalité : le programme finalisé est en ligne !



Comment réduire le coût des services publics locaux sans dégrader la satisfaction du citoyen-usager ? C'est cette problématique d'actualité qui structurera les 8èmes Universités d'été des directeurs généraux d'intercommunalité qui se dérouleront les 2 & 3 juillet au Grand Bornand (Haute-Savoie).

Retrouvez le programme détaillé...

Colloque national, le 11 septembre à Paris : l'exercice du métier de DG / le management des communautés XXL

L'ADGCF mène en 2015 deux études consacrées, d'une part, à l'exercice du métier de DG d'intercommunalité au prisme des réformes territoriales et, d'autre part, à la question de la conduite du changement et du management des communautés XXL. Une présentation des premiers résultats de ces études sera organisée le 11 septembre prochain, de 14h à 17h, à Paris, 22 rue Joubert.
Contact : david.lebras@adgcf.fr

Recevez Intercommunalités, le mensuel de l'AdCF, par email

A l'occasion de la parution d'Intercommunalités n°200, l'AdCF lance un service gratuit de multidiffusion électronique de son mensuel. Recevez chaque mois un email vous permettant de lire en ligne et de télécharger le mensuel dès sa publication. Ce mode de diffusion est réservé aux élus et agents des communautés membres de l'association. Le nombre d'abonnés par communauté est illimité. Pour y souscrire, rendez-vous sur le site www.adcf.org, rubrique publications / intercommunalités.
Contact : a.pretre@adcf.asso.fr

Enquête : l'ADGCF soutient un travail de recherche sur l'utilisation de la comptabilité de gestion

Dans le cadre d'une recherche doctorale à l'Université d'Orléans, Frédérique Letort réalise une enquête sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations territoriales (communes et intercommunalités). Cette recherche a pour but de mieux connaître les pratiques des administrations locales en la matière afin de déterminer quelles pourraient être les initiatives les plus performantes dans un contexte financier de plus en plus contraint.
Pour répondre au questionnaire, cliquez sur ce lien.

Retrouvez le compte-rendu du Bureau associatif du 6 juin 2015

Au sommaire :

- Universités d'Eté : présentation du programme définitif et des intervenants
- Bilan des premières étapes du tour de France ADGCF
- Calendrier des manifestations en région
- Retoursur les commissions AdCF
- Présentation des études en cours
- Actualités institutionnelles : projet Loi NOTRe
- Adhésions 2015
- Agenda du second semestre 2015

Lire la suite...

VIE EN RÉGIONS

Tour de France 2015 de l'ADGCF

Etape Rhône-Auvergne : le 22 juin, de 10h à 13h, au siège du Conseil régional de Rhône-Alpes, Lyon – salle de commission 6 / 7
1 esplanade François Mitterand – 69269 Lyon cédex 2

Programme et plan d'accès

Contacts : slenoir@agglo-annecy.fr ; gaelle.guillossou@c-or.fr

Limousin : le 7 juillet de 14 h 30 à 17 h 00 hôtel de région - Limoges

Les communes nouvelles : une opportunité à saisir ?

Contact : mn-anduru@cc-valdevienne.fr

Téléchargez le programme (pdf, 245 Ko)

PORTRAIT



DGS de la communauté de communes des Vallons de Haute Bretagne (20 communes, 40 000 habitants), David Hardouin évoque les difficultés liées à la territorialisation de l'intérêt communautaire.

Lire la suite...

INTERVIEW



Xavier PIERRE*, Enseignant-Chercheur associé à l'ISEOR, IAE de Lyon (Université jean-Moulin) et membre du comité exécutif de LIPT (Laboratoire d'Ingénierie pour la Performance des Territoires), met en lumière des méthodes innovantes susceptibles de dégager des gisements de performance sociale et économique au sein des collectivités.

Lire la suite...

ESPACE PARTENAIRES

Cegid Public intègre dans son offre Finances le module Salvia Patrimoine de Salvia Développement. Les deux éditeurs nouent un accord de distribution de la solution Salvia Patrimoine et développent les interfaces en Cloud to Cloud entre la solution de gestion de patrimoine de Salvia Développement et la gestion financière de Cegid Public.

Lire la suite...

Téléchargez le communiqué de presse (pdf, 261 Ko)

Orange

Téléchargez la liste actualisée de vos interlocuteurs en régions !

Stationnement : innovez pour une nouvelle mobilité

L'équipe Parkeon a le plaisir de renouveler sa participation aux Universités d'Eté de l'ADGCF les 2 et 3 juillet prochains au Grand Bornand pour échanger et partager avec vous sur les solutions de demain pour répondre aux futures mobilités.

Décentralisation du stationnement : accompagner les communes dans la réussite de mise en œuvre de la réforme

Park&Live : un concentré de services pour simplifier la gestion de la logistique de proximité et apporte des réponses adaptées à la mobilité

Avec le concept Park&Live, Parkeon propose plus de services pour une ville intelligente et connectée. Reconnu comme étant un acteur majeur de la mobilité urbaine, Parkeon innove en permanence pour proposer aux villes de nouveaux services utiles et pratiques pour leurs citoyens.

En savoir plus ...

Colloque Performance de l'achat public

- Performance de l'achat : les enjeux et leviers de gains
- Gestion des ressources humaines, gestion des bâtiments et achats d'énergie : quelles prestations de qualité dans un contexte de contraintes budgétaires ?

Conseils et échanges avec les acteurs publics

Jeudi 25 juin à Paris

Programme et inscriptions...

MNT - La santé des Territoriaux, un enjeu pour chacun

La Mutuelle Nationale lance la 5ème édition de son Prix Santé au travail de la fonction publique territoriale. Depuis 2011, ce prix récompense chaque année des collectivités territoriales qui contribuent à promouvoir des programmes de santé au travail auprès de leurs agents.

Téléchargez :

- le dossier de candidature à adresser avant le vendredi 25 septembre 2015
- le règlement
- le communiqué de presse

Retrouvez toute l'actualité de l'Association sur notre site internet www.adgcf.fr

La lettre d'information de l'ADGCF - Vous désabonner

ANNEXE 3.06 – MAIL TYPE N°1 : POUR LES DGS DU FICHIER EPCI

Madame, Monsieur,

Dans le cadre d'une recherche doctorale à l'Université d'Orléans, je réalise une enquête sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Cette recherche a pour but de mieux connaître les pratiques de gestion de ces organisations afin de déterminer quelles pourraient être les pratiques les plus performantes dans un contexte financier de plus en plus contraint. Cette enquête a reçu le soutien de la Chaire OPTIMA et de la ville d'Olivet (lettre de soutien en annexe).

Je vous remercie de bien vouloir consacrer un peu de votre temps pour compléter ce questionnaire en ligne qui a été conçu pour être rempli en une dizaine de minutes maximum :
https://docs.google.com/forms/d/1bEGmCfKj_SHFc0brut5ftDyRX43oPgRKOiE8jfIW2Pw/viewform

Avec mes remerciements, sincères salutations,

--
Frédérique LETORT
École Universitaire de Management (IAE)
Laboratoire VALLOREM
Collegium Droit Économie Gestion - Université d'Orléans
Rue de Blois BP 6739
45067 Orléans cedex 2

<u>Annexe</u> : lettre de soutien de la ville d'Olivet (Loiret)

Chers Collègues

Le laboratoire VALLOREM et le Collegium Droit Économie Gestion sont des partenaires de longue date de la ville d'Olivet. C'est notamment grâce à une collaboration efficace en 2011 que les services de la ville ont mis en place une analyse des coûts complets de l'action municipale.
Je vous remercie de faire un bon accueil à l'enquête qui vous est proposée, car c'est à la fois la qualité et la quantité des réponses qui permettront à Madame Letort d'apporter un regard pertinent sur nos pratiques.
Bien cordialement,

Luc Chaperon
Directeur Général des Services
Mairie d'Olivet

ANNEXE 3.07 –MAIL TYPE N°2 : CONTACTS DU FICHIER EPCI

A l'intention du Directeur Général des Services, du Directeur financier et (le cas échéant) du Contrôleur de gestion

Madame, Monsieur,

Dans le cadre d'une recherche doctorale à l'Université d'Orléans, je réalise une enquête sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Cette recherche a pour but de mieux connaître les pratiques de gestion de ces organisations afin de déterminer quelles pourraient être les pratiques les plus performantes dans un contexte financier de plus en plus contraint.
Cette enquête a reçu le soutien de la Chaire OPTIMA et de la ville d'Olivet (voir en annexe la lettre de soutien).

Je vous remercie de bien vouloir consacrer un peu de votre temps pour compléter ce questionnaire en ligne qui a été conçu pour être rempli en une dizaine de minutes maximum :
https://docs.google.com/forms/d/1bEGmCfKj_SHFc0brut5ftDyRX43oPgRKOiE8jfIW2Pw/viewform

Avec mes remerciements, sincères salutations,

--
Frédérique LETORT
École Universitaire de Management (IAE)
Laboratoire VALLOREM

Collegium Droit Économie Gestion - Université d'Orléans
Rue de Blois BP 6739
45067 Orléans cedex 2

Annexe : lettre de soutien de la ville d'Olivet (Loiret)

Chers Collègues

Le laboratoire VALLOREM et le Collegium Droit Économie Gestion sont des partenaires de longue date de la ville d'Olivet. C'est notamment grâce à une collaboration efficace en 2011 que les services de la ville ont mis en place une analyse des coûts complets de l'action municipale. Je vous remercie de faire un bon accueil à l'enquête qui vous est proposée, car c'est à la fois la qualité et la quantité des réponses qui permettront à Madame Letort d'apporter un regard pertinent sur nos pratiques.
Bien cordialement,

Luc Chaperon, Directeur Général des Services Mairie d'Olivet

ANNEXE 3.08 – PRÉSENTATION DE LA CHAIRE OPTIMA

Article paru dans Sud-Ouest le 24 avril 2014 :

Optima veut améliorer l'organisation des collectivités

UNIVERSITÉ La chaire Optima, créée le 20 mars dernier à Pau, se veut un observatoire et un outil d'accompagnement pour les collectivités

L'université de Pau-Pays de l'Adour vient de donner naissance à sa première « chaire ». Baptisée Optima, comme Observatoire du pilotage et de l'innovation managériale locale, elle est un trait d'union entre les acteurs locaux et les chercheurs de l'université. L'initiative du laboratoire Creg qui dépend de l'Institut d'administration des entreprises (IAE), partie intégrante de l'université, a été portée par David Carassus, enseignant chercheur, spécialiste du management des collectivités locales.

Ville de Pau, Sdis, CG 65...

« Pendant dix ans, nous avons entrepris une analyse de cas où nous avons observé différentes collectivités dans toute la France. Depuis cinq ans, nous sommes passés dans une phase où nous accompagnons les collectivités locales – Conseil général des Hautes-Pyrénées, Sdis 64, Ville et agglo de Pau – dans leur organisation », explique David Carassus, qui est notamment intervenu à Pau après la mise en place des pôles.

Le travail des chercheurs, une douzaine de doctorants pour l'instant, placés sous la responsabilité du directeur, est de faire correspondre la bonne marche des organisations avec les politiques publiques. « Les solutions ne viennent pas de l'extérieur car le contexte est très contraint, mais de l'intérieur. Les collectivités doivent connaître les pratiques innovantes pour changer et coller au plus près des besoins des habitants, sans oublier le bien-être des agents », poursuit le responsable de la chaire.

La chaire se financera grâce à des partenariats publics ou privés. « Des partenaires intéressés globalement par notre travail et des partenaires ponctuels. »

Les prestations de la chaire durent entre un à trois ans. Elles sont formalisées par une convention d'études qui permettra de couvrir les salaires des chercheurs, les frais, etc.



David Carassus, enseignant chercheur, directeur de la nouvelle chaire Optima. PH. D. L. D.

Première action marquante d'Optima, le séminaire organisé le 15 mai prochain à l'université de Pau, sur le thème « Collectivités locales, comment faire mieux avec moins ? Innovons ! » où des collectivités repérées par leur bonne marche viendront témoigner.

http://optima.univ-pau.fr

ANNEXE 3.09 – MODIFICATION DU MAILING SELON LES PRESCRIPTIONS DE LA CHAIRE OPTIMA

Mail proposé : (aux DGS, DAF et Contrôleurs de gestion des communes et EPCI)

Objet : Enquête sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal

Logo de la chaire

Civilité Prénom NOM

Fonction

Collectivité

La Chaire OPTIMA soutient la recherche doctorale de Mme Frédérique LETORT (frederique.letort@univ-orleans.fr) du laboratoire VALLOREM de l'Université d'Orléans (cf. en bas de ce mail le courriel de la ville d'Olivet du département du Loiret qui supporte aussi ce travail). Elle réalise en effet une enquête sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal. Cette recherche a pour but de mieux connaître les pratiques de gestion de ces organisations afin de déterminer quelles en sont les pratiques les plus performantes dans un contexte financier de plus en plus contraint.

Je vous remercie de bien vouloir consacrer un peu de votre temps pour compléter ce questionnaire en ligne qui a été conçu pour être rempli en une dizaine de minutes maximum : https://docs.google.com/forms/d/1bEGmCfKj_SHFc0brut5ftDyRX43oPgRKOiE8jfIW2Pw/viewform

Les répondants pourront recevoir les résultats de cette étude en renseignant leur courriel à la fin de ce questionnaire.

Nous restons à votre disposition pour continuer à développer les relations entre collectivités locales et formation/recherche en management. A bientôt.

David CARASSUS

Professeur des Universités à l'IAE Pau/Bayonne (http://iae.univ-pau.fr)
www.univ-pau.fr/~carassus/

Directeur de la Chaire OPTIMA

http://optima.univ-pau.fr

Annexe : lettre de soutien de la ville d'Olivet

Chers Collègues

Le laboratoire VALLOREM et le Collegium Droit Économie Gestion sont des partenaires de longue date de la ville d'Olivet. C'est notamment grâce à une collaboration efficace en 2011 que les services de la ville ont mis en place une analyse des coûts complets de l'action municipale.
Je vous remercie de faire un bon accueil à l'enquête qui vous est proposée, car c'est à la fois la qualité et la quantité des réponses qui permettront à Madame Letort d'apporter un regard pertinent sur nos pratiques.
Bien cordialement,

Luc Chaperon
Directeur Général des Services
Mairie d'Olivet

ANNEXE 3.10 – DICTIONNAIRE DES VARIABLES

Dictionnaire des variables (Code book)

N° variable	Libellé de la variable	Nom de la variable	Modalités de réponses	Statut de la variable
1	Numéro	num	chiffre	Question ouverte
2	Votre fonction dans la collectivité ?	fonction	1=contrôleur de gestion 2= directeur des finances 3=DGS 4=responsable serv op 5=autre	Nominale
3	Votre ancienneté dans la collectivité	anciennete	1=moins d'1 an 2=de 1an à moins 5 ans 3=de 5 ans à moins 10 ans 4=10 ans et plus	Ordinale
4	Votre collectivité ?	collec	1=commune 2=communauté de communes 3=communauté d'agglo 4=communauté urbaine 5=autre	Nominale
5	La taille de votre collectivité ?	taillecollec	chiffre	Métrique
6	Votre système comptable vous permet-il des analyses de coûts ?	anacouts	1=oui 2=non	Nominale

7	Vous avez mis en place des calculs de coûts à l'échelle de la collectivité, si oui depuis quand ?	ancicalc	1=moins d'1 an 2=depuis 1 à 3 ans 3=depuis 3 à 5 ans 4=depuis 5 à 10 ans 5=depuis plus de 10 ans 6=ne sais pas	Ordinale
8	Précisez l'année exacte de mise en place	annéecalc	chiffre	Métrique
9	Qui a initié la mise en place des calculs de coûts ? *Variable décomposée en 7 sous-variables car réponses multiples*	initicg initidirfi initidgs initipré initimaire initimadfi initiautre	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
10	Quelle est la méthode retenue ?	méthode	1=coûts complets : sections homogènes 2=coûts complets ABC 3=coûts directs ss répart ch ind 4=coûts globaux par activité 5=ne sais pas 6=autre	Nominale
11	Quel est le logiciel utilisé ?	logiciel	1=astre 2=cegid 3=sedit marianne	Nominale

			4=logiciel maison 5=tableaux excel 6=requête BO 7=ne sais pas 8=autre 9=ciril 10=tableaux Excel+ logiciel	
12	A quelle fréquence sont faits les calculs ? *Variable décomposée en 5 sous-variables car réponses multiples*	frequmens frequtri frequann frequponc frequautre	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
13	Les coûts calculés sont systématiquement utilisés	coûtsutil	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
14	Les coûts calculés correspondent aux besoins d'info	coûtsbesoin	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle

15	Y-a-t-il des services opérationnels ayant leur propre système de coûts ?	servop	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
16	Pour quels motifs ?	motifs	texte	Question ouverte
17	Il n'y a pas d'analyse de coûts à l'échelle de la collec mais calculs au niveau serv op ?	coûtsop	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
18	Quels sont les services mettant en œuvre des calculs de coûts ?	servcoûts	1=culture 2=eau 3=espaces verts 4=gestion déchets 5=petite enfance 6=restauration scolaire 7=sports 8=état-civil 9=autres	Nominale
19	Précisez quels sont les autres services	autreserv	texte	Question ouverte
20	Pour quels objectifs ?	objserv	texte	Question ouverte
21	A l'origine l'obj était l'aide au pilotage des activités	pilact	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle

22	A l'origine l'obj était l'aide à la décision d'investissement	aidedec	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
23	A l'origine l'obj était l'aide à la prévision budgétaire	prevbud	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
24	A l'origine l'obj était l'aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion de services publics	arbiserv	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
25	A l'origine l'obj était la comparaison des coûts	compcoûts	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6=	Echelle

			7=entièrement d'accord	
26	A l'origine l'obj était la fixation de tarifs	fixtar	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
27	A l'origine l'obj était la maîtrise des dépenses	maitdep	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
28	A l'origine l'obj était de mieux rendre compte	rendcompte	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
29	A l'origine l'obj était obtenir financements ou subventions	finsubv	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5=	Echelle

			6= 7=entièrement d'accord	
30	A l'origine l'obj était de valoriser les prestations rendues	valprest	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
31	A l'origine l'obj était de valoriser des prestations gratuites	prestgra	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
32	A l'origine l'obj était de répondre à demande des élus	demélus	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
33	Connaissance des objectifs initiaux	pasob	1=je ne connais pas les obj initiaux 2=autre	Nominale

34	Votre collectivité a été influencée par d'autres collectivités	influ	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
35	Pouvez-vous donner des détails ?	détailsinflu	texte	Question ouverte
36	Aujourd'hui… obj est l'aide au pilotage	pilact2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
37	Aujourd'hui l'obj est l'aide à la décision	aidedec2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
38	Aujourd'hui l'obj est l'aide à la prev budg	prevbud2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5=	Echelle

			6= 7=entièrement d'accord	
39	Aujourd'hui l'obj est l'aide à l'arbitrage	arbiserv2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
40	Aujourd'hui l'obj est la comparaison des coûts	compcoûts2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
41	Aujourd'hui l'obj est la fixation de tarifs	fixtar2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
42	Aujourd'hui l'obj est la maîtrise des dépenses	maitdep2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4=	Echelle

			5= 6= 7=entièrement d'accord	
43	Aujourd'hui l'obj est de mieux rendre compte	rendcompte2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
44	Aujourd'hui l'obj est de pouvoir obtenir fin et subventions	finsubv2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
45	Aujourd'hui l'obj est de valoriser les prestations rendues aux usagers	valprest2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
46	Aujourd'hui l'obj est de valoriser prestations gratuites	prestgra2	1=pas du tout d'accord 2= 3=	Echelle

			4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	
47	Aujourd'hui l'obj est de répondre à demande élus	demélus2	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
48	Les obj principaux ont-ils évolué entre mise en place et aujourd'hui ?	évoluobj	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
49	Eléments explicatifs ?	elemexp	texte	Question ouverte
50	Aujourd'hui la cpta de gestion est tjs utilisée	cptautil	1=pas du tout d'accord 2= 3= 4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	Echelle
51	Pourquoi ?	pkutil	texte	Question ouverte
52	Cet outil est adapté aux besoins	cptadapt	1=pas du tout d'accord 2= 3=	Echelle

			4= 5= 6= 7=entièrement d'accord	
53	Pourquoi ?	pkadapt	texte	Question ouverte
54	Commentaires	comm	texte	Question ouverte
55	Il n'y a pas de système de coûts ni pour l'ensemble ni au niveau des services	pasbesoin	1=pas de besoin recensé	Nominale
56	Il n'y a pas de système de coûts ni pour l'ensemble ni au niveau des services	besoins	2=des besoins mais des obstacles	Nominale
57	Pas de besoin : cette situation est-elle susceptible d'évoluer	pasbesévolu	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
58	Pourquoi ?	pkévolu	texte	Question ouverte
59	Commentaires	comm	texte	Question ouverte
60	Des besoins recensés mais obstacles : N°1	obsta1	1=manque de compétences en interne 2=manque de moyens techniques 3=mauvaise image de l'outil 4=d'autres projets prioritaires 5=autre raison	Nominale

61	Des besoins recensés mais obstacles : N°2	obsta2	1=manque de compétences en interne 2=manque de moyens techniques 3=mauvaise image de l'outil 4=d'autres projets prioritaires 5=autre raison	Nominale
62	Des besoins recensés mais obstacles : N°3	obsta3	1=manque de compétences en interne 2=manque de moyens techniques 3=mauvaise image de l'outil 4=d'autres projets prioritaires 5=autre raison	Nominale
63	Cette situation est-elle susceptible d'évoluer ?	besévolu	1=oui 2=non 3=ne sais pas	Nominale
64	Pourquoi ?	pkévolu2	texte	Question ouverte
65	Commentaires	comm	texte	Question ouverte

ANNEXE 3.11 – TEST DE L'HYPOTHÈSE 3

Statistiques

		initicg	initidirfi	initidgs	initipré	initimaire	initimadfi	initiautre
N	Valide	86	86	86	86	86	86	86
	Manquant	38	38	38	38	38	38	38

initicg

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,0	10	8,1	11,6	11,6
	2,0	70	56,5	81,4	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		
Total		124	100,0		

initidirfi

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,0	38	30,6	44,2	44,2
	2,0	42	33,9	48,8	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		
Total		124	100,0		

initidgs

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,0	41	33,1	47,7	47,7
	2,0	39	31,5	45,3	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		
Total		124	100,0		

initipré

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,0	8	6,5	9,3	9,3
	2,0	72	58,1	83,7	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		

Total		124	100,0		

initimaire

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,0	2	1,6	2,3	2,3
	2,0	78	62,9	90,7	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		
Total		124	100,0		

initimadfi

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	2,0	80	64,5	93,0	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		
Total		124	100,0		

initiautre

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,0	6	4,8	7,0	7,0
	2,0	74	59,7	86,0	93,0
	3,0	6	4,8	7,0	100,0
	Total	86	69,4	100,0	
Manquant	Système	38	30,6		
Total		124	100,0		

ANNEXE 3.12 – ACP SUR LES OBJECTIFS

1. Objectifs initiaux : indice KMO et variance totale expliquée

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,738
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	237,824
	ddl	66
	Signification	,000

Variance totale expliquée

	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
Composante	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	3,229	26,905	26,905	3,229	26,905	26,905	2,379	19,822	19,822
2	1,699	14,157	41,061	1,699	14,157	41,061	1,960	16,330	36,152
3	1,230	10,252	51,313	1,230	10,252	51,313	1,819	15,161	51,313
4	,952	7,936	59,249						
5	,836	6,969	66,219						
6	,775	6,456	72,675						
7	,739	6,159	78,834						
8	,651	5,424	84,258						
9	,593	4,945	89,204						
10	,515	4,294	93,498						
11	,406	3,379	96,877						
12	,375	3,123	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

2. Objectifs actuels : variance totale expliquée

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,764
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	385,518
	ddl	66
	Signification	,000

Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements			Sommes de rotation du carré des chargements		
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	4,058	33,815	33,815	4,058	33,815	33,815	2,519	20,989	20,989
2	1,658	13,818	47,633	1,658	13,818	47,633	2,037	16,972	37,961
3	1,230	10,249	57,882	1,230	10,249	57,882	1,744	14,530	52,491
4	1,026	8,552	66,434	1,026	8,552	66,434	1,673	13,943	66,434
5	,910	7,584	74,018						
6	,692	5,765	79,783						
7	,526	4,384	84,167						
8	,502	4,186	88,353						
9	,426	3,547	91,900						
10	,389	3,241	95,141						
11	,319	2,662	97,803						
12	,264	2,197	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

ANNEXE 3.13 – COMPARAISON DE MOYENNES SUR LES OBJECTIFS

1. Aide au pilotage des activités

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	pilact	4,716	116	1,7733	,1646
	pilact2	4,793	116	1,6708	,1551

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	pilact & pilact2	116	,508	,000

2. Aide à la décision d'investissement

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	aidedec	3,621	116	1,6558	,1537
	aidedec2	4,009	116	1,6550	,1537

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	aidedec & aidedec2	116	,649	,000

3. Aide à la prévision budgétaire

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	prevbud	5,017	116	1,6836	,1563
	prevbud2	5,345	116	1,5042	,1397

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	prevbud & prevbud2	116	,712	,000

4. Aide à l'arbitrage entre différents modes de gestion des services publics

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	arbiserv	3,823	113	1,8624	,1752
	arbiserv2	4,053	113	1,7920	,1686

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	arbiserv & arbiserv2	113	,658	,000

5. Comparaison des coûts

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	compcouts	4,640	114	1,6729	,1567
	compcouts2	4,693	114	1,7403	,1630

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	compcouts & compcouts2	114	,700	,000

6. Fixation de tarifs

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	fixtar	4,658	114	1,8038	,1689
	fixtar2	4,693	114	1,6887	,1582

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	fixtar & fixtar2	114	,706	,000

7. Maîtrise des dépenses

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	maitdep	5,487	113	1,4827	,1395
	maitdep2	5,726	113	1,3578	,1277

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	maitdep & maitdep2	113	,581	,000

8. Mieux rendre compte

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	rendcompte	5,336	113	1,5562	,1464
	rendcompte2	5,372	113	1,5130	,1423

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	rendcompte & rendcompte2	113	,785	,000

9. Obtenir des financements ou des subventions

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	finsubv	4,158	114	1,9306	,1808
	finsubv2	4,079	114	1,8297	,1714

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	finsubv & finsubv2	114	,843	,000

10. Valoriser les prestations rendues

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	valprest	4,207	111	1,7587	,1669
	valprest2	4,207	111	1,6576	,1573

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	valprest & valprest2	111	,681	,000

11. Valoriser des prestations gratuites

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	prestgra	3,589	112	2,0070	,1896
	prestgra2	3,839	112	1,9844	,1875

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	prestgra & prestgra2	112	,795	,000

12. Répondre à une demande des élus

Statistiques des échantillons appariés

		Moyenne	N	Ecart type	Moyenne erreur standard
Paire 1	demélus	4,124	113	1,7985	,1692
	demélus2	4,584	113	1,7714	,1666

Corrélations des échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	demélus & demélus2	113	,619	,000

TABLE DES ILLUSTRATIONS

Figure 0.1 - Formulation de la question principale et des questions de recherche 15
Figure 0.2 – La démarche compréhensive et le concept d'idéaltype en tant que support épistémologique et méthodologique de la recherche, inspiré de Schnapper (2012) 18
Figure 0.3 – L'élaboration du design de recherche, inspiré de Royer & Zarlowski (2007) 20
Figure 0.4 – Le design exploratoire, d'après Creswell (2009) 21
Figure 0.5 – Architecture générale de la thèse 25
Figure 1.01 – Le chaînage des deux systèmes d'informations, comptabilité générale et comptabilité analytique, selon Alazard & Sépari (1992) 35
Figure 1.02 – L'évolution de la terminologie associée aux systèmes de calcul de coûts : de la comptabilité industrielle à la comptabilité de gestion 41
Figure 1.03 – Les différents niveaux d'analyse, inspiré de De Vaujany (2006) 43
Figure 1.04 – Les différentes dimensions induites par la terminologie, inspiré d'Aggeri & Labatut (2010, 2014) 44
Figure 1.05 – La gouvernance des collectivités territoriales, d'après Ragaigne (2013) 51
Figure 1.06 – Le cycle budgétaire annuel, source : Memento financier et fiscal du Maire, DGFiP 2008 56
Figure 1.07 - La situation financière du secteur communal en 2014, source : DGFiP 57
Figure 1.08 - Les satellites des collectivités d'après Fabre & Letort (2016) 61
Figure 1.09 - Les différentes catégories d'intercommunalités - Source : www.banatic.interieur.gouv.fr 62
Figure 1.10 - Généalogie d'une nouvelle comptabilité communale, d'après Jean Bouinot (1977) 71
Figure 1.11 – Le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal 81
Figure 1.12 – Démarches d'audit, contrôles et performance : des zones de contact mouvantes, d'après Huon & Spindler (1998) 95
Figure 1.13 - La double fonction de production des organisations publiques, d'après Burlaud & Gibert (1984) et Burlaud & Simon (2003) 96
Figure 1.14 – L'apport du concept d'idéaltype dans la recherche sur la comptabilité de gestion dans les organisations communales, inspiré de Coenen-Huther (2003) et Schnapper (2012) 104

Figure 1.15 – Une carte des enjeux de la comptabilité de gestion (Bouquin, 2011, p. 37).... 105
Figure 1.16 – Les conceptions du contrôle, adapté de Bessire (2002, p. 12)..... 108
Figure 1.17 – Cadre global d'analyse et approches théoriques..... 128
Figure 1.18 – Types de production et coûts, adapté de Baranger & Mouton (1997)..... 134
Figure 2.01 – Questions de recherche initiales 147
Figure 2.02 – La comptabilité de gestion dans son contenu et dans son processus..... 148
Figure 2.03 – La structure générale du guide d'entretien 150
Figure 2.04 - Présentation géographique de la communauté d'agglomération d'Orléans - Source : http://jfbradu.free.fr/cartesvect/fdcregctre.htm..... 155
Figure 2.05 - Les différents types de coûts calculés dans la matrice – Source : ADEME..... 166
Figure 2.06 - Budget : le respect des grands équilibres financiers (source : www.orleans.fr) 171
Figure 2.07 – Quarante ans de comptabilité de gestion à la ville d'Orléans..... 174
Figure 2.08 – L'architecture générale de calcul et d'analyse des coûts, d'après « Calcul des coûts de revient, année 2004 » 187
Figure 2.09 – Matrice de calcul de coûts pour le département de la culture (extrait) – Source : « Calcul des coûts de revient, année 2004 » 188
Figure 2.10 – Architecture générale – Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010)..... 198
Figure 2.11 – Schéma méthodologique d'analyse des données comptables – Source : mémoire d'apprentissage de Claire Malon (juillet 2011)..... 202
Figure 2.12 – L'apport du contrôle de gestion dans le processus budgétaire 211
Figure 2.13 – Matrice des facteurs favorisant et défavorisant l'implantation de la comptabilité de gestion à Saran..... 229
Figure 2.14 – Exemple de codes fiches analytiques pour l'activité urbanisme 233
Figure 2.15 – Matrice des facteurs favorisant et défavorisant l'implantation de la comptabilité de gestion à Saint-Cyr-en-Val..... 239
Figure 2.16 – Les mécanismes d'implantation de la comptabilité de gestion dans les collectivités étudiées à travers le concept d'isomorphisme institutionnel..... 248
Figure 3.01 – Liens entre questions de recherche et hypothèses 265
Figure 3.02 – Arborescence générale du questionnaire 274
Figure 3.03 - Proposition de classification des méthodes d'analyse bivariées, mesures d'association et tests d'association pour échantillons indépendants – Source : Market, Evrard et al. (2009, p. 362) 293

Figure 3.04 – Moyenne des réponses de la variable *coûtsbesoin* selon la catégorie de répondants (variable *fonction*) 306
Figure 3.05 - L'analyse factorielle en composantes principales : procédure de résolution - Source : Evrard et al. (2009, p. 405) 312
Figure 3.06 – Les trois approches de la comptabilité de gestion dans les 124 collectivités observées 324
Figure 3.07 – Catégorisation des objectifs initiaux 330
Figure 3.08 – Catégorisation des objectifs actuels et évolution par rapport à la catégorisation des objectifs initiaux 332
Figure 4.01 – Les trois approches observées en matière de comptabilité de gestion dans les organisations communales 343
Figure 4.02 – De la méthode transposée à la méthode ad hoc 348
Figure 4.03 – Les réponses à l'inadéquation des méthodes en coûts complets 352
Figure 4.04 – Les transferts intersectoriels des systèmes de comptabilité de gestion 355
Figure 4.05 – Les transferts intra sectoriels des systèmes de comptabilité de gestion 356
Figure 4.06 – Les archétypes de la comptabilité de gestion dans les organisations communales 357
Figure 4.07 – L'implantation de la comptabilité de gestion face à la triple rationalité des organisations communales 364

TABLE DES ENCADRÉS

Encadré 1.01 - La méthode des sections homogènes selon Rimailho 32
Encadré 1.02 - Un cas exemplaire : la ville d'Angers, d'après Meyssonnier (1993a) et Bargain (2011, 2014) 72
Encadré 1.03 - Un service pionnier dans la gestion des coûts : le centre technique municipal (CTM) 74
Encadré 1.04 – L'échec de la mise en œuvre de la comptabilité analytique à La-Roche-sur-Yon (Bargain, 2012 et 2014) 78
Encadré 1.05 - Un exemple de difficulté de la mesure de la performance par le contrôle de gestion, d'après Beaulier & Salery (2006) 97
Encadré 2.01 – Le concept note, source : cours de méthodes qualitatives dispensé par Frédérique Chédotel, professeur des Universités, en Master Recherche en Sciences de Gestion 154
Encadré 2.02 – La méthodologie de calcul des coûts complets par apprenti et par diplôme – Source : note interne de la communauté d'agglomération 164
Encadré 2.03 - La mutualisation à Saint-Jean-de-Braye – Sources : La République du Centre des 19 mai, 23 juin & 29 sept. 2015 ; rapport d'observations définitives de la Chambre Régionale des Comptes, 15 sept. 2015 208
Encadré 2.04 – La démarche et la procédure de mise en place des indicateurs – Sources : rapport d'activité 2011 et bilan des indicateurs 2010, mairie de Saint-Jean-de-Braye 210
Encadré 2.05 – Le rôle des élus dans la diffusion de la culture de gestion 213
Encadré 2.06 – Eléments sur la nomenclature fonctionnelle – Source : instruction budgétaire et comptable M14 213
Encadré 3.01 – L'Association des Maires de France (AMF) - Source : www.amf.asso.fr 275
Encadré 3.02 - L'Assemblée des Communautés de France (AdCF) – Source : www.adcf.org 276
Encadré 3.03 – Présentation de la Chaire OPTIMA – Source : document synthétique de présentation, page 1 (http://optima.univ-pau.fr) 278
Encadré 3.04 – Présentation de l'AFIGESE – Source : http//www.afigese.fr 279

TABLE DES TABLEAUX

Tableau 0.1 – Positions épistémologiques des paradigmes positiviste, interprétativiste et constructiviste, d'après Perret & Séville (2007) 16
Tableau 1.01 - La « comptabilité industrielle » : définitions 29
Tableau 1.02 – Le terme « comptabilité analytique » : évolution des définitions 33
Tableau 1.03 – Le terme « comptabilité de gestion » et son évolution 36
Tableau 1.04 - L'évolution des méthodes de calculs de coûts et leur origine, inspiré de Baranger (1995) et de La Villarmois et al. (2012) 39
Tableau 1.05 - Concepts centraux et champ de recherche des principaux auteurs cités 45
Tableau 1.06 – La répartition des communes selon la tranche de taille des communes (source : INSEE, recensement 2010) 47
Tableau 1.07 – Le nombre de regroupements selon la Direction Générale des Collectivités Locales (Les collectivités locales en chiffres 2015) 63
Tableau 1.08 – Utilité et moindre utilité de la comptabilité analytique dans les services municipaux, d'après Meyssonnier (1993a) 77
Tableau 1.09 - Les étapes marquantes de la gestion publique en France dans le cadre du NPM 86
Tableau 1.10 – Les principales caractéristiques de l'idéaltype de la comptabilité de gestion selon Fabre et al. (2014) 103
Tableau 1.11 – La méconnaissance de la triple rationalité dans l'idéaltype de la comptabilité de gestion, d'après Fabre et al. (2014) 111
Tableau 1.12 – Objectifs assignés et forme attendue de la comptabilité analytique dans les années 1970 et au début des années 1980 113
Tableau 1.13 - Synthèse et périodisation des objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans la littérature 120
Tableau 1.14 - Les trois grands types de rationalité des organisations publiques, adapté de Cellier & Chatelain-Ponroy (2005) 121
Tableau 1.15 - Incertitude, prise de décision et rôles de la comptabilité, d'après Burchell et al, 1980 126
Tableau 2.01 – Le choix d'une méthode qualitative, adapté de Wacheux (1996, p.90) 140
Tableau 2.02 – Le choix d'une étude de cas, inspiré de Yin (1993) 141
Tableau 2.03 – Les critères de validité de l'étude de cas, adapté de Yin (1989, p. 41) 143

Tableau 2.04 – Intérêt des cinq sources d'évidence, d'après Wacheux (1996, p. 203) 145
Tableau 2.05 – Les quatre formes classiques de l'entretien, d'après Wacheux (1996, p. 204) 146
Tableau 2.06 – Déroulement général de l'étude exploratoire 156
Tableau 2.07 – Sollicitation des communes de la communauté d'agglomération d'Orléans 157
Tableau 2.08 – Présentation des neuf cas et des personnes interrogées..... 159
Tableau 2.09 – Point-clés des entretiens réalisés à la communauté d'agglomération 162
Tableau 2.10 – Données secondaires collectées sur la communauté d'agglomération..... 162
Tableau 2.11 – Synthèse des systèmes de comptabilité de gestion utilisés dans les directions opérationnelles de la communauté d'agglomération..... 168
Tableau 2.12 - Points-clés de l'entretien à la ville d'Orléans..... 175
Tableau 2.13 – Données secondaires collectées sur la ville d'Orléans..... 175
Tableau 2.14 – La structuration budgétaire à la ville d'Orléans 177
Tableau 2.15 – Mise en place de la comptabilité analytique à l'ESAD, calendrier de réalisation – Source : direction des finances, mairie d'Orléans..... 179
Tableau 2.16 – Point-clés des entretiens réalisés à la ville de Fleury-les-Aubrais 183
Tableau 2.17 – Données secondaires collectées sur la ville de Fleury-les-Aubrais..... 184
Tableau 2.18 – Point-clés des entretiens réalisés à la ville d'Olivet..... 194
Tableau 2.19 – Données secondaires collectées sur la ville d'Olivet 194
Tableau 2.20 - Architecture de calcul des coûts et modes d'imputation sur les différentes directions pour la Direction de la Vie des quartiers et du Développement durable – Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010) 199
Tableau 2.21 - Architecture de calcul des coûts, modes d'imputation sur les différentes directions et coûts à calculer pour la Direction de l'Action sociale et de la famille (extrait) - Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010) 200
Tableau 2.22 – Le « mille-feuille » des coûts – Source : rapport de fin de mission de D. Bessire et P. Fabre (30 juin 2010)..... 201
Tableau 2.23 – Evolution des charges et des recettes de fonctionnement – Source : rapport d'observations définitives, Chambre Régionale des Comptes, 15 sept. 2015..... 207
Tableau 2.24 - Points-clés des entretiens à la ville de Saint-Jean-de-Braye 209
Tableau 2.25 – Données secondaires collectées sur la ville de Saint-Jean-de-Braye 209
Tableau 2.26 – Le processus budgétaire à la ville de Saint-Jean-de-Braye 212
Tableau 2.27 - Points-clés des entretiens à la ville de Saint-Jean-de-la-Ruelle..... 219
Tableau 2.28 – Données secondaires collectées sur la ville de Saint-Jean-de-la-Ruelle 220

Tableau 2.29 - Points-clés des entretiens à la ville de Saran 225
Tableau 2.30 – Données secondaires collectées sur la ville de Saran 225
Tableau 2.31 - Points-clés des entretiens à la ville de Chécy 230
Tableau 2.32 – Données secondaires collectées sur la ville de Chécy 231
Tableau 2.33 - Points-clés des entretiens à la ville de Saint-Cyr-en-Val 237
Tableau 2.34 – Données secondaires collectées sur la ville de Saint-Cyr-en-Val 237
Tableau 2.35 – Existence d'une comptabilité de gestion dans les cas étudiés 240
Tableau 2.36 - Approche du contrôle de gestion, méthode utilisée et finalités de la comptabilité de gestion dans les organisations étudiées 241
Tableau 2.37 – Caractéristiques des méthodes de calcul de coûts utilisées dans les six collectivités étudiées 244
Tableau 2.38 – Synthèse des objectifs attendus dans les collectivités explorées 246
Tableau 3.01 – Relation entre les questions de recherche et les corps d'hypothèse 257
Tableau 3.02 – Date d'introduction de la comptabilité de gestion dans les organisations communales explorées 258
Tableau 3.03 – Existence d'une comptabilité de gestion dans les organisations communales explorées 259
Tableau 3.04 – Méthodes de calcul utilisées dans les organisations explorées 260
Tableau 3.05 – Logiciels utilisés dans les organisations communales ayant une comptabilité de gestion 262
Tableau 3.06 – Synthèse des hypothèses de recherche 265
Tableau 3.07 – Principales caractéristiques du fichier des EPCI 277
Tableau 3.08 – Bilan de la diffusion du questionnaire via le fichier EPCI 278
Tableau 3.09 – Bilan de la diffusion du questionnaire via la Chaire OPTIMA 279
Tableau 3.10 – Répartition des communes selon la tranche de taille des communes 281
Tableau 3.11 – Synthèse du codage 284
Tableau 3.12 – Structure juridique des organisations des répondants 284
Tableau 3.13 – Taille des collectivités interrogées 285
Tableau 3.14 – Calcul du taux de réponse 285
Tableau 3.15 – Fonction et ancienneté des répondants 287
Tableau 3.16 – Existence d'un système comptable permettant des analyses de coûts 288
Tableau 3.17 – Existence de calculs de coûts décentralisés 288
Tableau 3.18 – Existence de calculs de coûts décentralisés en plus d'un système centralisé 289
Tableau 3.19 – Services opérationnels effectuant des calculs de coûts 289

Tableau 3.20 – Ancienneté de la mise en place d'une comptabilité de gestion 290
Tableau 3.21 – Statistiques descriptives sur l'influence d'autres collectivités 290
Tableau 3.22 - Initiative de la mise en place de la comptabilité de gestion 291
Tableau 3.23 – Méthode de calcul de coûts utilisée 291
Tableau 3.24 – Statistiques descriptives sur l'implantation de la comptabilité de gestion 295
Tableau 3.25 – Statistiques descriptive sur l'année d'implantation de la comptabilité de gestion 295
Tableau 3.26 – Test du khi-deux sur la relation de dépendance entre *anacoûts* et *taillecollec* 296
Tableau 3.27 – Existence d'un système comptable permettant des analyses de coûts dans les organisations communales de moins de 20 000 habitants 296
Tableau 3.28 – Statistiques descriptives sur les initiateurs de la démarche d'implantation de la comptabilité de gestion 297
Tableau 3.29 - Communes et approche par le haut 298
Tableau 3.30 - EPCI et approche par le bas 299
Tableau 3.31 – EPCI et calculs de coûts dans les services opérationnels 299
Tableau 3.32 – Statistiques descriptives sur la méthode de comptabilité de gestion utilisée 300
Tableau 3.33 – Statistiques descriptives (tri décroissant) sur le logiciel utilisé 301
Tableau 3.34 – Tableau croisé entre les variables *anacoûts* et *servop* sur les données relatives aux communes 302
Tableau 3.35 – Tableau croisé entre les variables *anacoûts* et *servop* sur les données relatives aux EPCI 302
Tableau 3.36 – Fréquence des calculs de coûts 303
Tableau 3.37 – Existence d'une corrélation entre les variables *coûtsutil* et *cptautil* 304
Tableau 3.38 – Statistiques descriptives sur la variable *coûtsutil* 305
Tableau 3.39 - Statistiques descriptives sur la variable *cptautil* 305
Tableau 3.40 – Test de la relation entre les variables *coûtsbesoin* et *fonction* 305
Tableau 3.41 - Test de la relation entre les variables *cptadapt* et *fonction* 307
Tableau 3.42 – Comparaison des moyennes des objectifs initiaux 308
Tableau 3.43 – Comparaison des moyennes des objectifs actuels 309
Tableau 3.44 – Synthèse du test des hypothèses 310
Tableau 3.45 - Rotation de la matrice des composantes (objectifs initiaux) 313
Tableau 3.46 - Rotation de la matrice des composantes (objectifs actuels) 314
Tableau 3.47 – Statistiques descriptives sur l'évolution des objectifs 315

Tableau 3.48 – Comparaison des moyennes des objectifs initiaux et actuels 316
Tableau 3.49 – Hiérarchie des objectifs selon leurs moyennes (tri décroissant) 317
Tableau 3.50 – Les biais limitant la validité interne, d'après Campbell et Stanley (1966) in Drucker-Godard (2007, p. 279-280) 336
Tableau 4.01 – Le triptyque des approches 344
Tableau 4.02 – Une typologie des méthodes selon leur nature et leur provenance 346

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS **5**

SOMMAIRE **7**

INTRODUCTION GÉNÉRALE **9**

1. L'intérêt du sujet et de la recherche *11*

2. La formulation de la problématique et des questions de recherche *13*

3. Quelques repères épistémologiques *15*

4. Le design de la recherche *18*

5. L'architecture de la thèse *23*

CHAPITRE I - DIFFUSION ET IMPLANTATION DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : ELEMENTS HISTORIQUES ET CONTEXTUELS **27**

SECTION 1 LA DIFFUSION DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : OBJETS D'ETUDE ET ELEMENTS HISTORIQUES 27

1.1 La comptabilité de gestion et les organisations du bloc communal : des objets d'étude à définir *28*

1.1.1 La comptabilité de gestion : définitions et contextualisation 28

1.1.1.1 La naissance de la comptabilité de gestion dans les organisations marchandes : éléments historiques 28

1.1.1.2 De la comptabilité industrielle à la comptabilité de gestion : l'évolution de la terminologie relative au système de calcul de coûts 31

1.1.1.3 La qualification de la comptabilité de gestion : outil de gestion ? Dispositif de gestion ? Instrument de gestion ? 42

1.1.2 La commune et l'intercommunalité : le bloc communal 46

1.1.2.1 Une entité juridique : principe de libre administration et compétences communales 48

1.1.2.2 Une organisation municipale centrée sur la gestion d'activités hétérogènes 52

1.1.2.3 L'évolution du « bloc communal » : le développement de l'intercommunalité 62

1.1.2.4 Les perspectives communales : contrainte financière et réduction des coûts ? 64

1.2 Le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : éléments historiques 67
1.2.1 Les prémisses et l'engouement des années 1980 67
1.2.2 La prise de conscience des années 1990 et le ralentissement de la diffusion de la comptabilité de gestion 76
1.2.3 Les années 2000 et 2010 : un état des lieux difficile à établir 79
SECTION 2 LA DIFFICILE IMPLANTATION DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LE CONTEXTE DU NEW PUBLIC MANAGEMENT 82
2.1 Le concept de performance et la comptabilité de gestion dans les organisations publiques 82
2.1.1 Le contexte idéologique du New Public Management 82
2.1.2 Quelle définition de la performance dans le contexte des organisations publiques ? 92
2.1.3 La mesure de l'efficience des activités par la comptabilité de gestion ? 96
2.2 L'analyse de la rencontre entre l'organisation communale et la comptabilité de gestion 97
2.2.1 La problématique de la transposition d'un outil de gestion du secteur privé au secteur public 98
2.2.2 L'idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations communales . 100
2.3 La comptabilité de gestion : un outil adapté à la mesure de la performance des organisations du bloc communal ? 104
2.3.1 Le contrôle de gestion dans les organisations du bloc communal 105
2.3.2 Un facteur d'échec : l'influence de l'idéaltype de la comptabilité de gestion 110
SECTION 3 MOTIVATIONS ET JEUX DES ACTEURS DANS LE PROCESSUS D'IMPLANTATION DE LA COMPTABILITE DE GESTION 112
3.1 Le recensement des objectifs assignés à la comptabilité de gestion dans les organisations publiques françaises : essai de périodisation 112
3.1.1 Les années 1970 et le début des années 1980 : des objectifs de contrôle guidés par la recherche de légitimité 113
3.1.2 La fin des années 1980 et les années 1990 : des objectifs techniques et « l'âge d'or » des systèmes en coûts complets 115
3.1.3 Les années 2000 : un glissement vers des objectifs socio-organisationnels 116
3.2 Les difficultés inhérentes à la définition d'objectifs relatifs à la comptabilité de gestion : un cadre général d'analyse 120

3.2.1 Les trois rationalités des organisations publiques, aux objectifs souvent antagonistes 121
3.2.2 L'ambiguïté des objectifs de nature politique 125
3.3 Les cadres théoriques explicatifs des difficultés d'implantation de la comptabilité de gestion 127
3.3.1 La rationalité politique et la théorie de l'acteur-réseau 128
3.3.2 La rationalité économique et la théorie de la dépendance des ressources 130
3.3.3 La rationalité opérationnelle et la contingence 132
SYNTHESE DU CHAPITRE I 137
CHAPITRE II - L'ETUDE EXPLORATOIRE MULTI-SITES SUR UNE COMMUNAUTE D'AGGLOMERATION 139
SECTION 1 LA METHODOLOGIE SUIVIE ET LA PRESENTATION DES CAS ETUDIES 139
1.1 Le choix d'une étude de cas exploratoire 139
1.1.1 Une étude de cas exploratoire multi-sites 141
1.1.2 Le recueil des données 145
1.1.3 L'élaboration du guide d'entretien 146
1.1.4 Le mode de traitement des données 150
1.2 Le choix de l'agglomération d'Orléans 151
1.2.1 Les stratégies d'accès au terrain 152
1.2.2 La présentation générale de l'étude effectuée sur l'agglomération d'Orléans 155
SECTION 2 LES RESULTATS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 160
2.1 La communauté d'agglomération Orléans-Val-de-Loire (cas n°1) 160
2.1.1 Le contexte intercommunal 160
2.1.2 Une approche « par le bas » privilégiée 162
2.1.3 Les finalités de la comptabilité de gestion à la communauté d'agglomération . 168
2.1.4 Synthèse et faits marquants 170
2.2 La ville-centre : Orléans (cas n°2) 170
2.2.1 Le contexte communal 170
2.2.2 Le système de comptabilité de gestion utilisé 176
2.2.3 Les finalités de la comptabilité de gestion à la ville d'Orléans 179
2.2.4 Synthèse et faits marquants 181
2.3 La commune de Fleury-les-Aubrais (cas n°3) 182
2.3.1 Le contexte communal 182
2.3.2 Les finalités de la comptabilité de gestion à Fleury-les-Aubrais 184

2.3.3 Le système de comptabilité de gestion utilisé 186
2.3.4 Synthèse et faits marquants 192
2.4 La commune d'Olivet (cas n°4) *192*
2.4.1 Le contexte communal 192
2.4.2 Les finalités de la comptabilité de gestion à la ville d'Olivet 195
2.4.3 Le système de comptabilité de gestion utilisé et les résultats obtenus 197
2.4.4 Synthèse et faits marquants 205
2.5 La commune de Saint-Jean-de-Braye (cas n°5) *206*
2.5.1 Le contexte communal 206
2.5.2 Le système de comptabilité de gestion utilisé 212
2.5.3 Les finalités de la comptabilité de gestion à Saint-Jean-de-Braye et les résultats obtenus 215
2.5.4 Synthèse et éléments marquants 218
2.6 La commune de Saint-Jean-de-la-Ruelle (cas n°6) *218*
2.6.1 Le contexte communal 218
2.6.2 Les raisons de l'absence de comptabilité de gestion à Saint-Jean-de-la-Ruelle 220
2.6.3 Les autres démarches et outils de gestion mis en place 223
2.6.4 Synthèse et faits marquants 224
2.7 La commune de Saran (cas n°7) *224*
2.7.1 Le contexte communal 224
2.7.2 Les raisons d'une non-adoption de la comptabilité de gestion 225
2.7.3 Synthèse et faits marquants 228
2.8 La commune de Chécy (cas n°8) *229*
2.8.1 Le contexte communal 229
2.8.2 Les finalités de la comptabilité de gestion à Chécy 231
2.8.3 Le système de comptabilité de gestion utilisé et les résultats obtenus 232
2.8.4 Synthèse et faits marquants 235
2.9 La commune de Saint-Cyr-en-Val (cas n°9) *236*
2.9.1 Le contexte communal 236
2.9.2 Les raisons d'une non-adoption de la comptabilité de gestion 237
2.9.3 Synthèse et faits marquants 239
SECTION 3 LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE EXPLORATOIRE 240
3.1 La synthèse des résultats et les apports de l'étude qualitative *240*
3.1.1 La forme prise par la comptabilité de gestion 241

3.1.2 Les objectifs poursuivis 245
3.1.3 L'implantation de la comptabilité de gestion 246
3.1.4 Les résultats obtenus en utilisant la comptabilité de gestion 248
3.2 Les limites de l'étude de cas exploratoire 249
3.2.1 Les critères de validité 250
3.2.2 Les limites liées au recueil des données 250
3.2.3 Les limites liées au traitement des données 251
SYNTHÈSE DU CHAPITRE II 252
CHAPITRE III - L'ETUDE QUANTITATIVE A L'ECHELLE NATIONALE 255
SECTION 1 LES OBJECTIFS DE L'ETUDE ET LA METHODOLOGIE ADOPTEE 255
1.1 La construction des hypothèses 256
1.1.1 Le corps d'hypothèses n° 1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion 257
1.1.2 Le corps d'hypothèses n° 2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion 260
1.1.3 Le corps d'hypothèses n° 3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion 262
1.1.4 Le corps d'hypothèses n° 4 sur la dynamique des objectifs liés à la comptabilité de gestion 263
1.2 L'élaboration du questionnaire 266
1.2.1 La construction du questionnaire « papier » 266
1.2.2 Le test du questionnaire 271
1.2.3 Le questionnaire en ligne 272
1.3 La diffusion du questionnaire 274
1.3.1 La diffusion via les organisations d'élus : l'AMF et l'AdCF 275
1.3.2 La diffusion du questionnaire via la Chaire OPTIMA 278
1.3.3 La diffusion via les organisations professionnelles des cadres territoriaux 279
SECTION 2 LES RESULTATS DE L'ENQUETE : TRAITEMENT ET ANALYSE 281
2.1 Les caractéristiques de l'échantillon étudié 281
2.1.2 La structure des répondants 284
2.1.3 L'analyse descriptive des résultats 286
2.2 Le test des hypothèses 292
2.2.1 Le corps d'hypothèses n°1 sur les facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion 294
2.2.2 Le corps d'hypothèses n°2 sur la forme prise par la comptabilité de gestion 298
2.2.3 Le corps d'hypothèses n°3 sur l'utilisation de la comptabilité de gestion 303

2.2.4 Le corps d'hypothèses n°4 sur l'instabilité dans le temps des objectifs liés à la comptabilité de gestion 307
2.3 L'analyse statistique approfondie des résultats 311
2.3.1 L'analyse factorielle en composantes principales sur les objectifs initiaux 311
2.3.2 L'analyse factorielle en composante principale sur les objectifs actuels 313
2.3.3 L'analyse de l'évolution des objectifs 315
SECTION 3 LES ENSEIGNEMENTS DE L'ETUDE QUANTITATIVE 318
3.1 La synthèse des résultats et les apports de l'étude 318
3.1.1 Une implantation récente de l'outil, à l'initiative des cadres territoriaux 318
3.1.2 Des approches plutôt pragmatiques en matière de méthode de calcul de coûts. 321
3.1.3 Une utilisation des coûts répondant aux besoins des collectivités 326
3.1.4 Des objectifs centrés sur le rendre compte et la maîtrise des dépenses 329
3.2 Limites et validité de l'étude quantitative 335
3.2.1 Les biais limitant la validité interne 335
3.2.2 Les biais limitant la validité externe 337
SYNTHÈSE DU CHAPITRE III 339
CONCLUSION GÉNÉRALE – DES ARCHETYPES DE LA COMPTABILITE DE GESTION AUX ELEMENTS INFLUENÇANT LEUR TRANSPOSITION DANS LES ORGANISATIONS COMMUNALES 341
SECTION 1 LES ARCHETYPES DE LA COMPTABILITE DE GESTION DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : UNE ANALYSE DE LA TRANSPOSITION D'UN OUTIL DE GESTION 341
1.1 D'un idéaltype à des idéaux types : triptyque des approches et typologie des méthodes 342
1.1.1 Le triptyque des approches 342
1.1.2 Une typologie des méthodes de calcul de coûts 345
1.2 D'une logique de transposition à l'identique au développement de logiques contingentes 348
1.2.1 L'approche « mixte » : le contournement des inconvénients de l'idéaltype ? ... 349
1.2.2 Le développement d'alternatives à l'idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal 351
1.2.3 Approches et méthodes : des transferts intersectoriels et intra sectoriels 354
1.3 Le dépassement des tensions liées à la triple rationalité des organisations publiques 358
1.3.1 La rationalité politique et la théorie de l'acteur-réseau 358

1.3.2 La rationalité économique et la théorie de la dépendance des ressources 361
1.3.3 La rationalité opérationnelle et la théorie de la contingence 362
1.3.4 Les tensions à l'œuvre entre les trois rationalités : quel bilan ? 363
SECTION 2 APPORTS, LIMITES ET PROLONGEMENTS DE LA RECHERCHE 366
2.1 Les apports de la recherche 366
2.1.1 Les apports managériaux 366
2.1.2 Les apports théoriques 367
2.1.3 Les apports méthodologiques 370
2.2 Les limites de la recherche 370
2.2.1 Les limites épistémologiques 370
2.2.2 Les limites méthodologiques 371
2.3 Les prolongements possibles de la recherche 372
2.3.1 Les développements endogènes de cette recherche 372
2.3.2 Les développements exogènes envisageables de cette recherche 373
BIBLIOGRAPHIE 375
ANNEXES 387
ANNEXE 2.01 – GUIDE D'ENTRETIEN 388
ANNEXE 2.02 – GRILLE DE CODAGE 390
ANNEXE 2.03 – MODÈLE DE GRILLE D'ANALYSE DES ENTRETIENS 392
ANNEXE 2.04 – FICHE DE SYNTHESE ENTRETIEN 395
ANNEXE 2.05 – CONCEPT NOTE POUR LES CADRES TERRITORIAUX 397
ANNEXE 2.06 – CONCEPT NOTE POUR LES ELUS 398
ANNEXE 2.07 – CONCEPT NOTE POUR LES COMMUNES DE MOINS DE 10 000 HABITANTS 399
ANNEXE 2.08 – EXEMPLE DE MATRICE DE COÛTS SIMPLIFIÉE - SOURCE : ADEME 400
ANNEXE 2.09 – ORGANIGRAMME DE LA VILLE D'OLIVET 401
ANNEXE 2.10 – LISTE DES CODES FONCTIONNELS (INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE M14) 402
ANNEXE 3.01 – LE QUESTIONNAIRE PAPIER 405
ANNEXE 3.02 – LE QUESTIONNAIRE ADMINISTRÉ EN LIGNE 413
ANNEXE 3.03 – COURRIER TRANSMIS À L'AMF EN MAI 2015 430
ANNEXE 3.04 – COURRIEL ANNEXÉ AU COURRIER TRANSMIS À L'AMF 431
ANNEXE 3.05 – NEWSLETTER DE L'ADGCF, 18 JUIN 2015 432

ANNEXE 3.06 – MAIL TYPE N°1 : POUR LES DGS DU FICHIER EPCI 435
ANNEXE 3.07 –MAIL TYPE N°2 : CONTACTS DU FICHIER EPCI 436
ANNEXE 3.08 – PRÉSENTATION DE LA CHAIRE OPTIMA 437
ANNEXE 3.09 – MODIFICATION DU MAILING SELON LES PRESCRIPTIONS DE LA CHAIRE OPTIMA 438
ANNEXE 3.10 – DICTIONNAIRE DES VARIABLES 440
ANNEXE 3.11 – TEST DE L'HYPOTHÈSE 3 453
ANNEXE 3.12 – ACP SUR LES OBJECTIFS 455
ANNEXE 3.13 – COMPARAISON DE MOYENNES SUR LES OBJECTIFS 457
TABLE DES ILLUSTRATIONS 463
TABLE DES ENCADRÉS 467
TABLE DES TABLEAUX 469
TABLE DES MATIÈRES 475
RESUME 484

Frédérique LETORT

La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité ?

Résumé :

Quelle comptabilité de gestion pour les organisations du bloc communal ? C'est la question que pose cette thèse. L'objet de cette recherche est d'étudier comment - sous quelle forme et pour répondre à quels objectifs - les communes et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) utilisent la comptabilité de gestion. A l'origine, la comptabilité de gestion s'adresse aux entreprises et sa transposition aux organisations non marchandes, aux finalités différentes, pose question. L'étude de la littérature montre un cheminement chaotique de cet outil du contrôle de gestion dans les organisations du bloc communal depuis les années 1980, avec l'influence d'un certain idéaltype de la comptabilité de gestion émanant des entreprises. La littérature récente ne rend pas compte de la situation actuelle de cet outil dans les organisations communales.

Une recherche exploratoire de nature qualitative, sur neuf cas, montre une grande diversité des pratiques en matière de comptabilité de gestion et permet de poser des hypothèses. Celles-ci sont ensuite testées à plus grande échelle dans le cadre d'une étude quantitative. L'analyse de 124 questionnaires complétés par des cadres territoriaux met en évidence une utilisation accrue de la comptabilité de gestion pour répondre à des objectifs différenciés, ainsi qu'une diversité des approches et des méthodes permettant la construction de typologies. Cette recherche montre que les organisations du bloc communal ont majoritairement opté pour une approche contingente de la comptabilité de gestion. Les logiques de transposition actuelles sont davantage focalisées sur les finalités de la comptabilité de gestion (la recherche de légitimité ou d'efficience) que sur son contenu (la méthode de calcul de coûts).

Mots clés : comptabilité de gestion, bloc communal, contrôle de gestion, transposition d'un outil de gestion

Managerial accounting in local authorities
An overview of the current/real situation

Summary:

This thesis raises the question of the appropriate type of management accounting in local government. The purpose of this research is to study how local authorities have been using managerial accounting. Originally, managerial accounting was meant for companies and using it for non-profit organizations, which have different purposes, is problematic. Studying the literature on this topic shows that the use of this management tool by local authorities since the 1980s has not been smooth, as it originated from an ideal-type of managerial accounting applying to companies. There is no recent literature reflecting the real conditions of this management tool in local authorities.

Our exploratory and qualitative research, built on nine case studies, reveals a wide variety of practices, which enabled us to develop research hypotheses. These hypotheses were then tested on a large-scale, through quantitative research. The 124 completed questionnaires we analyzed showed that managerial accounting is increasingly used to address diversified targets and uses different approaches and methods. This in turn enabled us to build typologies. This research shows that local authorities have opted for a contingent approach to managerial accounting. Current transpositions focus more on the aims of management accounting (looking for legitimacy or efficiency), than on its contents (cost method).

Keywords: managerial accounting, local authorities, management control, transposition of a management tool

Laboratoire VALLOREM
Faculté de Droit, Économie, Gestion d'Orléans
Rue de Blois
45067 Orléans cedex 2