

Les systèmes de calculs de coûts dans les organisations du bloc communal : entre universalité et contingence

Frédérique Letort

▶ **To cite this version:**

Frédérique Letort. Les systèmes de calculs de coûts dans les organisations du bloc communal : entre universalité et contingence. 6e Colloque AIRMAP "Un management public universel ?", Jun 2017, Nice, France. hal-01778231

HAL Id: hal-01778231

https://univ-orleans.hal.science/hal-01778231

Submitted on 25 Apr 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Atelier 1 – Contrôle de gestion
Présidents : François MEYSSONNIER

Les systèmes de calculs de coûts dans les organisations du bloc communal : entre universalité et contingence

Frédérique LETORT

Frédérique LETORT, Université d'Orléans, VALLOREM, *frederique.letort@univ-orleans.fr*

6ème COLLOQUE AIRMAP « UN MANAGEMENT PUBLIC UNIVERSEL ?

LES SYSTÈMES DE CALCULS DE COÛTS DANS LES ORGANISATIONS DU BLOC COMMUNAL : ENTRE UNIVERSALITÉ ET CONTINGENCE

Frédérique LETORT
Docteure en Sciences de Gestion
Laboratoire VALLOREM

Correspondance :
IAE - Université d'Orléans
Rue de Blois BP 26739
45067 Orléans cedex 2
☎ 02 38 49 48 68
frederique.letort@univ-orleans.fr

Mots-clés : calculs de coûts, comptabilité de gestion, organisations du bloc communal, contingence, universalité.

Introduction

Les organisations du bloc communal (communes et établissements publics de coopération intercommunale, EPCI) ont adopté des systèmes de calculs de coûts (ou comptabilité de gestion) plus tardivement que dans les entreprises. Les années 1980 voient apparaître ces premiers systèmes dans les communes, et ces systèmes de calculs de coûts, majoritairement en coûts complets, se diffuseront plus largement dans les années 1990 dans un contexte de raréfaction des ressources (Meyssonnier, 1993 ; Gibert, 1995 ; Bargain, 2014). A cette période, l'influence des entreprises dans le processus de mise en place d'une comptabilité de gestion communale est particulièrement prégnante, et un certain « idéaltype », au sens de Weber (1965), de la comptabilité de gestion peut être défini (Fabre et al. 2014). Celui-ci se caractérise par un système global et exhaustif, couvrant toute l'organisation communale, et utilisant une méthode de calcul de coûts complets (type sections homogènes) ; cet idéaltype de la comptabilité de gestion semble être le modèle dominant dans les années 1990. Après deux décennies où la littérature s'avère quasiment muette sur ce sujet, il convient de faire un constat sur la forme actuelle des systèmes de calculs de coûts dans les organisations du bloc communal.

Quels sont les systèmes et les méthodes de calculs de coûts utilisés par les organisations du bloc communal ? Et plus précisément, sont-ils identiques à ceux des entreprises ou bien spécifiques à ces organisations ?

Pour répondre à ces questions, nous nous appuierons sur les résultats d'une étude quantitative réalisée sur 124 organisations du bloc communal (communes et EPCI) en octobre et novembre 2015. Cette enquête, effectuée dans le cadre d'une recherche doctorale (Letort, 2016), a interrogé les répondants (DGS et directeurs des finances) sur l'existence d'une comptabilité de gestion, sa forme (approche et méthode de calcul de coûts) et ses objectifs attendus (initiaux et actuels). Les données recueillies ont ensuite été exploitées avec le logiciel de traitement statistique SPSS.

D'un point de vue théorique, nous utiliserons la théorie néo-institutionnelle (Meyer & Rowan, 1977), et plus particulièrement l'approche « loose coupling » (Meyer & Scott, 1983) qui montre que les organisations peuvent procéder à un découplage entre leur structure formelle, servant à asseoir leur légitimité, et leurs activités opérationnelles, tournées vers l'obtention de ressources et l'efficience. Dans les organisations du bloc communal, cette approche « loose coupling » peut contribuer à expliquer la diversité et les particularités des systèmes de calculs de coûts, qui oscillent entre la transposition à l'identique des systèmes des entreprises, dans une recherche de légitimité, et l'adoption de méthodes purement contingentes, mais parfois aussi à une superposition de deux systèmes de calculs de coûts, centralisé et décentralisé.

Dans une première partie, nous analyserons la façon dont les différents types de systèmes de coûts se sont diffusés dans les organisations communales. Puis nous exposerons la méthodologie suivie pour la réalisation de l'étude quantitative et nous présenterons ses principaux résultats. Enfin, dans une troisième et dernière partie, nous discuterons des résultats obtenus au regard de l'approche « loose coupling ».

1. LES SYSTÈMES DE CALCULS DE COÛTS DANS LES ORGANISATIONS COMMUNALES : UNIVERSALITÉ ET LÉGITIMITÉ

Dans cette première partie nous retracerons le cheminement des systèmes de calculs de coûts dans les organisations du bloc communal, qui ont longtemps privilégié des systèmes directement inspirés de ceux des entreprises. Ensuite nous justifierons le choix de notre cadre théorique, l'approche « loose coupling », qui s'inscrit dans la théorie néo-institutionnelle.

1.1 La prépondérance des systèmes centralisés en coûts complets constatée dans la littérature

Une diffusion récente et chaotique de la comptabilité de gestion dans les organisations communales

L'introduction de la comptabilité de gestion, autrement dit la valorisation de la consommation de ressources par un objet de coûts (Burlaud & Simon, 2003), est un phénomène assez récent dans les organisations du bloc communal. Les premières implantations connues et relatées datent de la fin des années 1970 (Bouinot, 1977 ; Bargain, 2014). Dans la suite de nos développements, nous utiliserons le terme « système de calculs de coûts » afin de pouvoir considérer deux niveaux dans la comptabilité de gestion, l'approche et la méthode de calcul. Tout d'abord, le système de calculs de coûts peut être centralisé ou décentralisé, c'est-à-dire couvrant toute l'organisation de façon globale ou seulement certaines de ses composantes de façon indépendante, ce que Rey (1994) qualifie d'approche par le haut et d'approche par le bas. Ensuite, il y a la méthode de calculs de coûts proprement dite : méthodes en coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse, méthode ABC) ou méthodes en coûts partiels (coûts directs par exemple).

Dans les années 1980, la diffusion de la comptabilité de gestion dans les organisations communales s'est d'abord traduite, de façon générale, par l'implantation de systèmes centralisés en coûts complets, dans des villes telles que Nîmes, Suresnes, Angers ou La-Roche-sur-Yon (Meyssonnier, 1993 ; Bargain, 2014). L'influence de la littérature professionnelle se révèle prépondérante dans ce choix ; l'ouvrage de Carles & De Kerviler (1988), diffusé par le CNFPT (Centre National de la Fonction Publique Territoriale) s'avère assez représentatif : les auteurs, des experts-comptables, tout en recommandant une adaptation au contexte, préconisent uniquement la méthode des centres d'analyse (Plan Comptable Général 1982) comme méthode de calculs de coûts à appliquer, ce qui se révèle au final plutôt paradoxal.

Néanmoins, les années 1990 voient la diffusion de la comptabilité de gestion ralentir dans les organisations communales, voire même régresser (Beaulier & Salery, 2006). Meyssonnier (1993, p. 68) constate un certain phénomène de rejet de cet outil de gestion : « *ce 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* ». Certains échecs notables remettent également en cause l'utilité de l'outil : à Nîmes, le système global en coûts complets est tombé en désuétude (Meyssonnier, 1993) ; à La-Roche-sur-Yon, le système en coûts complets,

calqué sur celui mis en place précédemment dans une entreprise, s'avère également un échec (Bargain, 2015).

L'influence d'un certain idéaltype de la comptabilité de gestion

Selon Fabre et al (2014), l'idéaltype de la comptabilité de gestion n'est pas sans influence sur le choix d'une méthode de calcul de coûts dans les organisations communales. Ces auteurs considèrent que cet idéaltype s'est construit au XX^{e} siècle au gré du succès rencontré dans les entreprises par les méthodes en coûts complets, et plus particulièrement celles des sections homogènes ou des centres d'analyse. Selon Schnapper (2012, p. 18) « *l'idéaltype est un tableau simplifié et schématisé de l'objet de la recherche auquel l'observation systématique du réel doit être confronté*. »

Cet idéaltype de la comptabilité de gestion se caractérise par un système permanent en coûts complets couvrant toute l'organisation communale de façon exhaustive et homogène. Pour Fabre et al (2014) la construction de cet idéaltype de la comptabilité de gestion dans les organisations communales s'est fait par l'influence de plusieurs facteurs : la littérature professionnelle, le système d'enseignement supérieur (ayant tous deux pour principale référence les systèmes en coûts complets) et l'ignorance de la problématique de la contingence dans les organisations publiques.

Ce dernier point est important car certaines transpositions à l'identique de systèmes de comptabilité de gestion, existant dans des entreprises, se révèleront des échecs, comme le cas de La-Roche-sur-Yon cité précédemment. Il semblerait donc que, depuis les débuts de sa diffusion dans les organisations communales dans les années 1970-1980 et jusque dans les années 2000, la comptabilité de gestion soit plutôt considérée comme un outil universel, au détriment d'approches plus contingentes.

1.2 L'approche « loose coupling » comme moyen de concilier légitimité et efficience

Les théories néo-institutionnelles fournissent des cadres théoriques permettant l'étude des systèmes de comptabilité et de contrôle sous une approche incluant les concepts de signification, de domination et de légitimation (Boitier & Rivière, 2008).

Le renouveau de la théorie institutionnaliste a commencé dans les années 1970 et 1980, en mettant en avant le caractère répétitif de l'action dans les organisations plutôt que leur caractère institutionnel (Rouleau, 2007). La théorie néo-institutionnelle (TNI) s'intéresse donc aux phénomènes d'homogénéisation des organisations dans un même champ organisationnel, et le concept le mieux adapté à ce processus d'homogénéisation est l'isomorphisme (DiMaggio & Powell, 1983). L'isomorphisme institutionnel est le processus par lequel les organisations vont se conformer à l'environnement institutionnel afin de démontrer leur légitimité ; et selon DiMaggio & Powell (1983) cet isomorphisme peut avoir trois formes : coercitif, mimétique et normatif.

Mais avant cela, Meyer & Rowan (1977) avaient souligné que les organisations effectuent des changements structurels en réponse aux pressions institutionnelles dans un souci de « conformité rituelle » dans une dimension symbolique. Meyer & Rowan (1977) constatent donc que l'adoption de règles ou de certaines techniques, reconnues

efficaces, n'est pas forcément uniquement réalisée dans une optique rationnelle, mais également pour démontrer la légitimité de l'organisation auprès de partenaires externes, et ainsi assurer son accès aux ressources et sa survie.
Néanmoins, pour des aspects pratiques et contextuels, les organisations sont parfois amenées à effectuer un certain découplage entre structure formelle et activités opérationnelles, tout en restant dans une optique rationnelle (Meyer & Rowan, 1977). Ce découplage peut être total (« decoupling ») ou plus lâche (« loose coupling »), où dans ce dernier cas il s'agit alors de maintenir un affichage de la structure formelle tout en la déconnectant des pratiques réelles de l'organisation, ce qui, pour Orton & Weick (1990), permet à l'organisation de gérer positivement ses ambiguïtés. Meyer & Scott (1983) considèrent que le « loose coupling » permet aux organisations de créer une « façade de structure » vis-à-vis des institutions, et ainsi de garder leur légitimité et donc l'accès aux ressources.

Avant la présentation de ce cadre théorique, nous avions retracé le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations communales. Mais qu'en est-il exactement de nos jours ? La littérature ne fournit pas de constat actuel sur l'utilisation et la forme des systèmes de calcul de coûts dans ces organisations. Il était donc nécessaire de compléter ces éléments par une enquête quantitative.

2. L'ENQUÊTE QUANTITATIVE ET SES RÉSULTATS

Cet article s'appuie sur les principales données d'une étude quantitative réalisée à l'échelle nationale entre juin et décembre 2015.

2.1 L'enquête quantitative à l'échelle nationale

Après une présentation générale du design de l'étude quantitative, nous exposerons les hypothèses de recherche qui ont servi de base à la construction du questionnaire support de l'enquête.

Présentation générale de l'étude
L'enquête quantitative réalisée dans le cadre d'une recherche doctorale fait suite à une étude qualitative à visée exploratoire réalisée sur une communauté d'agglomération. Les résultats de cette enquête qualitative ont permis la construction d'hypothèses qui ont ensuite servi de support à la rédaction d'un questionnaire. Quatorze hypothèses ont ainsi été élaborées et sont relatives aux facteurs d'implantation de la comptabilité de gestion (corps d'hypothèses n° 1), à la forme prise par celle-ci (corps d'hypothèses n° 2), à son utilisation (corps d'hypothèses n° 3) et à l'instabilité dans le temps des objectifs liés à la comptabilité de gestion (corps d'hypothèses n° 4).
Le questionnaire se compose de quatre parties : contextualisation (fonction du répondant, type d'organisation communale..) ; la comptabilité de gestion dans l'organisation (existence, méthode de calcul utilisée, fréquence des calculs de coûts..) ; les objectifs relatifs à la comptabilité de gestion et les commentaires libres du

répondant. Ces commentaires ont permis de recueillir des verbatims qui ont permis d'enrichir et d'étoffer l'analyse chiffrée des résultats. Après avoir été testé, ce questionnaire a été administré en ligne auprès de cadres territoriaux, via l'envoi électronique d'un lien par l'entremise d'une organisation d'élus (l'Assemblée des Communautés de France, AdCF) et de la Chaire OPTIMA. 124 réponses exploitables ont été collectées, ce qui représente un taux de réponse global de 5,5% (calculé sur les 1864[1] collectivités - 892 communes et 972 EPCI - de plus de 10 000 habitants, cibles de notre enquête).
Les communes représentent environ 30% des répondants et les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), 70% ; les intercommunalités sont donc surreprésentées du fait que la majorité des réponses provient de l'exploitation du fichier de l'AdCF.

Les hypothèses sur la forme prise par la comptabilité de gestion
Sur les quatorze hypothèses posées à l'issue de l'enquête qualitative à visée exploratoire, cinq concernent la forme prise par la comptabilité de gestion. Lors de l'enquête exploratoire sur neuf cas d'organisations communales, nous avons retrouvé certains éléments exposés dans la littérature comme la prédominance de l'approche par le haut dans les communes et la présence de calculs de coûts complets. Néanmoins certaines communes de notre étude effectuent des calculs de coûts partiels et l'unique EPCI étudié a adopté une approche par le bas, c'est-à-dire que les calculs de coûts s'effectuent au niveau des services opérationnels (quand ces calculs existent), du fait de la plus grande diversité et hétérogénéité des compétences exercées. De façon plutôt paradoxale, nous avons également constaté dans deux communes explorées que le système de calcul de coûts centralisé mis en place coexistait avec la réalisation de calculs de coûts au niveau de certains services opérationnels. Ces différents constats nous ont conduit à formuler les hypothèses suivantes sur la forme de la comptabilité de gestion (voir figure 1 ci-dessous).

Figure 1 – Extrait des hypothèses de recherche : corps d'hypothèses n° 2 relatif à la forme de la comptabilité de gestion

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

[1] Sources : INSEE pour les communes et DGCL pour les EPCI.

2.2 Les résultats de l'étude quantitative

Les résultats de l'étude ont permis de vérifier l'hypothèse 5, mais ont conduit à rejeter les hypothèses 6 à 9 (voir figure 1 ci-dessus). Nous allons présenter les résultats généraux de l'étude, ensuite nous approfondirons ceux relatifs à la forme prise par la comptabilité de gestion, et enfin nous exposerons la méthodologie d'analyse des résultats utilisée, l'analyse typologique.

Les résultats généraux de l'étude

Les résultats de l'enquête quantitative montrent qu'environ 70% des répondants effectuent des calculs de coûts à l'échelle de leur organisation, mais dans les 30% restant, la quasi-totalité des répondants effectuent des calculs de coûts de façon décentralisée dans les services opérationnels, ce qui signifie que 96% des répondants effectuent des calculs de coûts à un niveau ou à un autre. L'implantation de la comptabilité de gestion est plutôt récente, 75% des implantations datent de moins de dix ans et celles-ci sont majoritairement à l'initiative des cadres territoriaux (DGS, 37% et directeurs des finances, 34%).

Les objectifs liés à l'utilisation de la comptabilité de gestion sont principalement la maîtrise des dépenses, que ce soit au moment de l'implantation du système ou actuellement. Les calculs de coûts partiels (coûts directs, coûts globaux par activité) sont, de façon générale, actuellement plus utilisés que les calculs de coûts complets, bien que la méthode des sections homogènes soit la méthode la plus répandue dans les organisations communales.

Les résultats obtenus sur la nature des systèmes de calcul de coûts

Nos hypothèses de recherche portaient principalement sur l'approche de la comptabilité de gestion, par le haut ou par le bas (H5 et H6), sur la nature des coûts obtenus (H7) et sur la coexistence de deux systèmes de calculs de coûts dans les communes (H9).

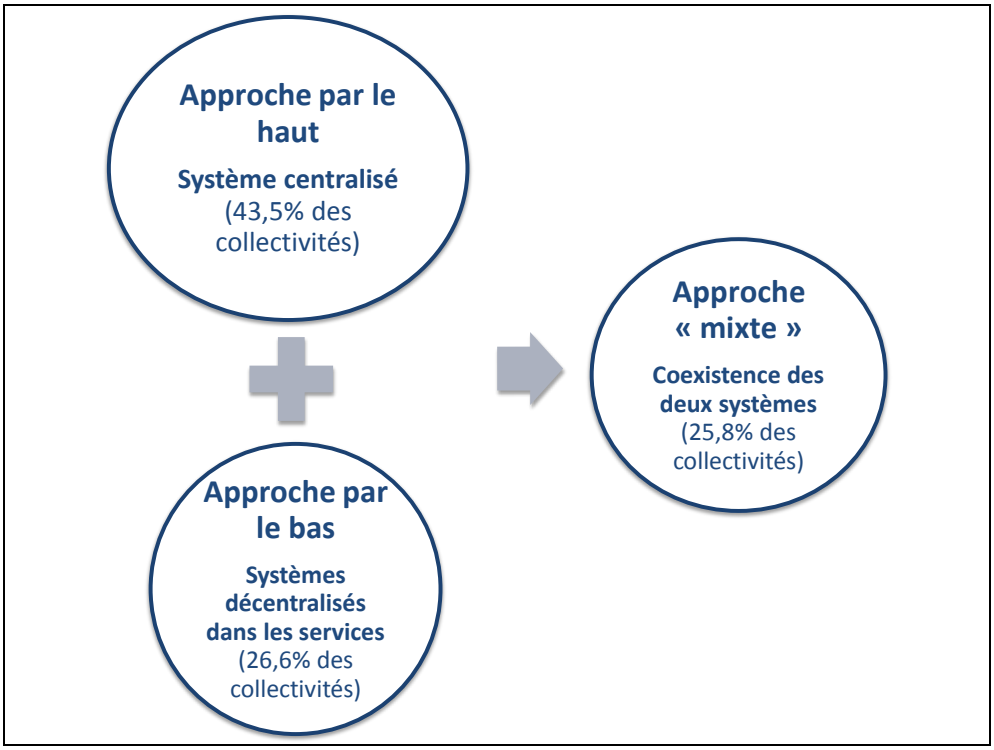
L'approche par le haut (système centralisé déployé sur l'ensemble de l'organisation) se révèle prépondérante dans les organisations communales, que ce soit pour les communes (hypothèse vérifiée) ou pour les EPCI où nous avions fait l'hypothèse d'une approche par le bas (hypothèse rejetée). En effet, 70,3% des communes optent pour une approche par le haut, ainsi que 69% des EPCI interrogées. Néanmoins sont comptées dans ces chiffres les collectivités effectuant également des calculs décentralisés ; en considérant l'approche par le haut comme unique système, 43,5% des organisations communales étudiées sont concernées.

L'approche par le bas (calculs de coûts décentralisés au niveau des services opérationnels) est donc moins fréquemment rencontrée, et concerne 26,6% des collectivités interrogées (qui utilisent uniquement ce système). Dans les cas rencontrés les calculs de coûts sont effectués dans les services opérationnels suivants (par ordre d'importance) : gestion des déchets, petite enfance, culture, gestion de l'eau, restauration scolaire et espaces verts. Les raisons avancées pour cette décentralisation des calculs sont en premier lieu la tarification des services publics industriels et commerciaux (gestion des déchets, gestion de l'eau), l'obtention de subventions

auprès d'organismes financeurs (CAF, ministère de la Culture) ainsi que l'optimisation et le suivi des crédits alloués.

Enfin, certaines collectivités juxtaposent les deux approches ou cumulent les deux systèmes, système centralisé et calculs de coûts décentralisés dans les services opérationnels. C'est le cas pour 32 collectivités parmi les 124 répondants, soit 25,8%. Nous avons qualifié « d'approche mixte » cette coexistence des deux approches, par le haut et par le bas.
La figure 2 ci-dessous montre la répartition des approches choisies par les répondants, en sachant que les organisations communales n'effectuant pas de calculs de coûts (4% des répondants) n'apparaissent pas dans ce schéma.

Figure 2 – Les trois approches de la comptabilité de gestion dans les collectivités observées d'après Letort (2016)



Les résultats obtenus sur les méthodes de calculs de coûts utilisées
Le questionnaire diffusé comportait une question sur la méthode de calculs de coûts utilisée, pour les répondants ayant mis en place un système à l'échelle de leur collectivité, autrement dit pour les organisations communales ayant opté pour une approche par le haut. Le logiciel SPSS a permis de calculer la fréquence des différentes réponses (voir tableau 1 ci-dessous).

D'une façon générale, les méthodes en coûts complets (sections homogènes ou centres d'analyse, et méthode ABC) représentent 41% des choix des répondants et les méthodes en coûts partiels (type coûts directs) représentent 54,2% des méthodes utilisées. Nous avions fait l'hypothèse (H7) que les calculs de coûts réalisés étaient majoritairement des calculs en coûts complets, or cette hypothèse n'est pas vérifiée puisque les méthodes en coûts partiels sont majoritaires. Néanmoins la méthode principalement utilisée par les collectivités est une méthode en coûts complets, la méthode des sections homogènes, choisie par 30,1% des répondants.

Nous constatons que les méthodes en coûts partiels sont privilégiées dans la mise en place de systèmes de comptabilité de gestion ; il s'agit des coûts directs (25,3% des choix) et des coûts globaux par activité (28,9%). Cette dernière méthode est particulière aux organisations communales puisqu'elle s'appuie sur la nomenclature fonctionnelle de la M14, l'instruction budgétaire et comptable des communes. Nous avions observé l'utilisation de cette méthode lors de l'étude exploratoire, ce qui nous avait conduit à proposer ce choix dans les réponses proposées dans le questionnaire. Cette méthode consiste à calculer un coût partiel (sans répartition des charges indirectes) à partir de la segmentation fonctionnelle de la M14. Celle-ci est souvent davantage approfondie et développée que la nomenclature de base, et articulée autour de centres de coûts, déterminés à partir des activités de la collectivité. L'intérêt de cette méthode est qu'elle peut assez facilement être mise en place à partir d'un logiciel comptable en paramétrant une imputation fonctionnelle des factures, parallèlement à l'imputation par nature.
Le tableau 1 ci-dessous décrit les résultats obtenus sur les méthodes de calcul de coûts mises en place par les répondants à l'échelle de leur collectivité.

Tableau 1 – Statistiques descriptives sur la méthode de comptabilité de gestion utilisée, d'après Letort (2016)

Réponses **Méthodes**	**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**		

La méthodologie d'analyse des résultats : l'analyse typologique

La revue de la littérature effectuée a permis de retracer le cheminement de la comptabilité de gestion dans les organisations communales, mais aussi de montrer l'influence d'un idéaltype de la comptabilité de gestion. Ce concept est, selon Schnapper (2012), un instrument aidant à mieux comprendre la réalité et à la rendre intelligible ; l'analyse typologique permet ainsi de faire émerger des idéaux-types par la compréhension des cas étudiés, et de construire des hypothèses de recherche. Dans notre étude, c'est ce qu'a permis la phase exploratoire sous la forme d'une enquête qualitative. Ensuite, l'enquête quantitative autorise l'élaboration de typologies, en interprétant et en classant les cas étudiés (Schnapper, 2012).

Après avoir exposé les résultats de notre étude quantitative, il convient maintenant de discuter ceux-ci au regard du cadre théorique choisi.

3. LA TRAJECTOIRE DES SYSTÈMES DE CALCULS DE COÛTS DANS LES ORGANISATIONS COMMUNALES : DE L'UNIVERSALITÉ À LA CONTINGENCE

L'étude quantitative réalisée permet d'enrichir les enseignements de la littérature avec de nouveaux apports et ainsi de comprendre les orientations actuelles des organisations communales en matière de comptabilité de gestion.

3.1 La diversité constatée des systèmes de calculs de coûts comme le reflet de démarches plus contingentes

Notre étude quantitative a montré qu'en matière de système de calcul de coûts, trois approches étaient possibles : l'approche par le haut, l'approche par le bas et l'approche mixte. Les méthodes de calcul de coûts sont variées et privilégient globalement les méthodes en coûts partiels, bien que la méthode des sections homogènes soit la première méthode choisie.

Un essai de typologie des approches et des méthodes

Ces résultats ne reflètent pas la tendance observée dans la littérature des années 1980 et 1990 où l'approche par le haut et les méthodes en coûts complets étaient prédominantes (Meyssonnier, 1993). Actuellement l'approche par le haut n'est plus majoritairement choisie et laisse une place importante aux autres approches, d'où un tryptique possible (voir figure 3 ci-dessous).

Figure 3 – Le tryptique des approches, d'après Letort (2016)

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**	

Les méthodes de calculs de coûts choisies pour mettre en place le système de comptabilité de gestion sont également variées et diverses. Nous en proposons une

classification suivant leur nature et leur provenance, conduisant ainsi à dresser une typologie.

Lorsque les organisations communales ont commencé à adopter des systèmes de comptabilité de gestion, cela s'est traduit par l'implantation de systèmes centralisés en coûts complets, sous l'influence de l'idéaltype de la comptabilité de gestion, inspiré des pratiques des entreprises et du modèle « universel » des sections homogènes. Les méthodes transposées des entreprises sont donc tout d'abord privilégiées par les organisations communales, avec principalement les méthodes en coûts complets (type sections homogènes ou centres d'analyse) et également les méthodes en coûts partiels (type coûts directs). Ensuite, les organisations communales ont privilégié des méthodes plus ad hoc, que ce soit de façon globale et centralisée avec les coûts globaux par activités, ou de façon décentralisée avec des méthodes adaptées à des activités opérationnelles particulières, comme la méthode ComptaCoût pour la gestion des déchets.
La figure 4 ci-dessous dresse une typologie des méthodes utilisées en fonction de leur nature (coûts complets / coûts partiels) et de leur provenance (entreprises / organisations communales), et indique une méthode de calcul de coûts représentative de chaque catégorie.

Figure 4 – Une typologie des méthodes selon leur nature et leur provenance, d'après Letort (2016)

Provenance de la méthode *Nature de la méthode*	Méthode transposée des entreprises	Méthode spécifique aux organisations communales
Méthode en coûts partiels	**MÉTHODE TRANSPOSÉE EN COÛTS PARTIELS** **Coûts directs**	**MÉTHODE SPÉCIFIQUE EN COÛTS PARTIELS** **Coûts globaux par activités**
Méthode en coûts complets	**MÉTHODE TRANSPOSÉE EN COÛTS COMPLETS** **Sections homogènes (ou centres d'analyse)**	**MÉTHODE SPÉCIFIQUE EN COÛTS COMPLETS** **Méthode ComptaCoût**

Le développement de méthodes de calcul de coûts plus contingentes
Certaines méthodes transposées des entreprises, comme les sections homogènes, montrent leurs limites et sont en perte de vitesse. Selon Fabre et al (2014), un système

centralisé en coûts complets produit des coûts unifiés qui ne sont pas forcément adaptés aux besoins des activités extrêmement diversifiées des communes. De plus les opérationnels peinent à comprendre et à s'approprier un système centralisé de calcul de coûts lourd et complexe. En réponse à ces contraintes, les organisations communales vont développer des méthodes de calcul de coûts plus adaptées à leurs besoins.

Au niveau des systèmes centralisés (approche par le haut) la méthode des coûts globaux par activités permet la mise en place d'une méthode moins lourde et plus souple car il s'agit d'une méthode en coûts partiels, proche des coûts directs, qui présente l'avantage de s'appuyer sur une nomenclature fonctionnelle existante, celle de la M14. Comme le souligne Rey (1994) plusieurs avantages sont en faveur de méthodes en coûts directs : la structure de charges des organisations communales comporte beaucoup de charges fixes à caractère incompressible, ce qui implique de se focaliser sur les charges davantage maîtrisables ; un système en coûts partiels génère une moindre complexité qu'un système en coûts complets et permet une meilleure appropriation de celui-ci par les acteurs de l'organisation.

Au niveau de l'approche par le bas (voire de l'approche mixte), nous avons constaté l'existence d'une méthode de calcul de coûts particulière aux organisations communales, la méthode ComptaCoûts développée par l'ADEME (Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie). 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. 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 »* (Source : ADEME). C'est donc une méthode en coûts complets, spécifique aux organisations communales et adaptée à une compétence particulière de celle-ci, la gestion des déchets qui est un service public industriel et commercial (SPIC). Il s'agit donc ici d'une méthode totalement contingente, à une activité et à une forme d'organisation.

Nous nous sommes efforcé de dresser une typologie des systèmes et des méthodes usités dans les organisations communales. Il convient également d'analyser les particularités de l'approche mixte en tant que situation de gestion paradoxale.

3.2 L'approche mixte : un paradoxe seulement apparent ?

De prime abord, l'approche mixte - superposant système global et centralisé de calcul de coûts et systèmes décentralisés dans les services opérationnels – apparaît paradoxale. En effet, cette approche semble inefficiente d'un point de vue organisationnel avec ce double calcul de coûts, ce qui laisserait supposer un manque de réalisme dans les collectivités observées.

Cette situation apparemment paradoxale nécessite une analyse plus approfondie, avec les apports théoriques de l'idéaltype et de l'approche « loose coupling ». En premier lieu, dans les années 1980 et 1990, l'idéaltype de la comptabilité de gestion, présent dans les organisations communales, a incité celles-ci à transposer à l'identique les systèmes de calcul de coûts des entreprises, et plus particulièrement des systèmes globaux et centralisés privilégiant la méthode des sections homogènes (ou des centres d'analyse). Cette volonté d'implantation d'une comptabilité de gestion est plutôt le fait de la direction générale et des élus, avec le souhait de connaître les coûts pour un meilleur fonctionnement interne, mais aussi pour légitimer le sérieux de leur gestion en s'inspirant des méthodes managériales des entreprises, gage de performances (Burlaud & Gibert, 1984). A ce moment-là, la littérature ne mentionne pas d'autres processus d'implantation des systèmes de comptabilité de gestion, avec des méthodes plus spécifiques aux organisations communales telles que les coûts globaux par activités ou bien des systèmes de calcul de coûts décentralisés dans les services opérationnels. La diffusion d'un idéaltype de la comptabilité de gestion a donc facilité l'adoption de structures formelles légitimantes et similaires dans les organisations communales, ce qui a conduit, d'une façon assez massive, à l'adoption de systèmes globaux en coûts complets dans le cadre d'une approche par le haut.

Actuellement notre étude quantitative montre que l'approche mixte est loin d'être anecdotique dans les collectivités étudiées. Qu'est-ce qui a pu conduire les organisations communales à juxtaposer des systèmes décentralisés à un système global déjà existant ? Tout d'abord, il est indéniable que les systèmes centralisés en coûts complets ont connu des dysfonctionnements et des échecs (Bargain, 2015 ; Meyssonnier, 1993), ainsi que des reproches sur leur lourdeur et leur manque d'appropriation par les acteurs (Rey, 1994). Or, les services opérationnels sont de plus en plus responsabilisés sur leurs activités et incités à optimiser leur enveloppe budgétaire dans un contexte global contraint, la recherche d'efficience devenant de plus en plus prégnante au niveau opérationnel. Cette démarche de pilotage des coûts des activités est rendue complexe pour ces services opérationnels avec l'utilisation d'un outil global produisant des coûts unifiés, qui ne sont pas forcément adaptés à leurs besoins spécifiques. Les services opérationnels sont alors incités à développer leurs propres outils de calcul de coûts qui répondront mieux à leurs exigences opérationnelles. Nous pouvons mentionner l'exemple du service « petite enfance » qui doit fournir les coûts relatifs à son activité afin de pouvoir obtenir les subventions de la CAF. Les verbatims collectés lors de notre enquête quantitative ont donné des indications sur les motivations de ces collectivités, et quatre principales raisons (non exhaustives les unes des autres) ont été avancées par les répondants (par ordre d'importance) : tout d'abord, les particularités d'un SPIC, la gestion des déchets, qui nécessite des analyses de coûts très fines ; la responsabilisation des services opérationnels sur leur fonctionnement et la gestion de leurs crédits ; les demandes spécifiques en matière de communication des coûts de la part d'organismes financeurs ; et enfin, la nécessité de pallier les insuffisances des coûts calculés par les services financiers.

La logique voudrait que l'organisation communale abandonne alors son système global, moins efficient. Mais, en pratique, celui-ci demeure et les systèmes décentralisés de calcul de coûts sont découplés du système centralisé et formel de calcul de coûts, afin que l'organisation communale puisse conserver légitimité et accès aux ressources : une « façade de structure » (Meyer & Scott, 1983) est ainsi maintenue tout en découplant les pratiques opérationnelles.
Ce découplage lâche ou « loose coupling », qui semblait paradoxal, s'avère finalement efficace pour l'organisation communale puisqu'il répond à la fois à la recherche de légitimité et aux besoins d'efficience, ces deux aspects se révélant indispensables à la survie de l'organisation.

Conclusion

Notre question de recherche portait sur l'existence des systèmes et méthodes de calcul de coûts dans les organisations communales, ainsi que sur leur spécificité ou non. Les résultats de notre enquête quantitative ont montré l'existence de trois approches possibles pour l'implantation d'un système de calcul de coûts : approche par le haut, approche par le bas, ainsi que la combinaison de ces deux approches, l'approche mixte. En ce qui concerne les méthodes de calcul de coûts, les résultats ont montré une assez grande diversité de celles-ci, contrairement à ce qui se passait il y a une vingtaine d'années, d'après la littérature. Nous pouvons noter une véritable évolution vers des méthodes plus contingentes, plus adaptées aux besoins et aux contraintes des organisations communales. Le modèle « universel » de la comptabilité de gestion, caractérisé par l'idéaltype du système centralisé en coûts complets, semble donc en recul au profit de méthodes plus ad hoc, ce que préconisait déjà Sandretto il y a une trentaine d'années : « *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* » (1985, p. 94).
Notre typologie des méthodes de calcul de coûts montre cette émergence de méthodes plus spécifiques aux organisations communales, que ce soit en coûts partiels au niveau global (coûts globaux par activités) ou en coûts complets au niveau décentralisé (méthode ComptaCoût), dans une approche plus contingente, davantage adaptée aux activités de nature conglomérale des organisations communales. Cette optique contingente se retrouve également dans l'approche mixte, caractéristique du « loose coupling », où la structure formelle de la comptabilité de gestion, centralisée et globale, est découplée des pratiques décentralisées de calcul de coûts qui répondent à des exigences plus contingentes et pragmatiques au niveau des différentes activités opérationnelles.

Néanmoins, nous devons tempérer ces résultats car notre étude présente certaines limites : la surreprésentation des EPCI dans les répondants, le manque de variété dans l'éventail des répondants (les directeurs de services opérationnels n'ont pas été interrogés) et le taux de réponse peu élevé pouvant limiter la validité externe de notre étude. Mais notre travail présente l'intérêt d'apporter un éclairage sur les pratiques actuelles des organisations communales en matière de comptabilité de gestion ; ses

prolongements possibles seraient d'analyser plus en profondeur l'approche mixte en interrogeant des responsables de services opérationnels, ainsi que des contrôleurs de gestion (faiblement représentés dans les répondants à notre enquête).

Bibliographie

Bargain, A., (2015). La comptabilité analytique à La-Roche-sur-Yon : entre échec technique et réussite politique. *Gestion et management public* 4, 59–80.

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.

Beaulier, M., Salery, Y., (2006). 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques* 69–85.

Boitier, M., Rivière, A., (2008). Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ?, in: La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, 29e Congrès de l'AFC, Paris.

Bouinot, J., (1977). La nouvelle gestion municipale - Comptabilité et management d'une commune, CUJAS.

Burlaud, A., Simon, C., (2003). Comptabilité de gestion : coûts/contrôle. Vuibert, Paris.

Carles, J., De Kerviler, I., (1988). La comptabilité analytique appliquée aux services communaux, La Documentation Française. Ed. Décentralisation.

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.

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* 31, 193–213.

Gibert, P., (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public* 13, 203–224.

Letort, F., (2016). La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité ? Doctorat en Sciences de Gestion, Orléans : Université d'Orléans.

Meyer, J.W., Scott, W.R., (1983). Organizational environments: Ritual and rationality. Sage, Beverly Hills, CA.

Meyer, J.W.,Rowan, (1977). Institutionalized Organizations : Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology* 340–363.

Meyssonnier, F., (1993). Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives. Doctorat en Sciences de Gestion, Nancy : Université de Nancy.

Orton, J.D., Weick, K.E., (1990). Loosely coupled systems : a reconceptualization. *Academy of Management Review* 15, 203–223.

Rey, (1994). Implanter le contrôle de gestion, La lettre du cadre territorial. Dossiers d'experts.

Rouleau, L., (2007). Théories des organisations : approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde. Presses de l'Université du Québec, Québec.
Sandretto, (1985). Comptabilité des coûts, quel est le meilleur système ? *Harvard-L'Expansion* 82–94.
Schnapper, D., (2012). La compréhension sociologique, 3e éd. PUF.
Weber, M., (1965). Essais sur la théorie de la science. Plon.