



HAL
open science

**La comptabilité analytique dans les services municipaux:
des méthodes de calcul à adapter à la diversité des
activités de l'organisation / Management accounting in
public local services: an adaptation to the diversity of
activities**

Olivier Roussarie

► **To cite this version:**

Olivier Roussarie. La comptabilité analytique dans les services municipaux: des méthodes de calcul à adapter à la diversité des activités de l'organisation / Management accounting in public local services: an adaptation to the diversity of activities. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818588

HAL Id: hal-00818588

<https://hal.science/hal-00818588>

Submitted on 19 Sep 2014

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.

La comptabilité analytique dans les services municipaux : des méthodes de calcul à adapter à la diversité des activités de l'organisation

Management accounting in public local services : an adaptation to the diversity of activities

Olivier ROUSSARIE

Attaché temporaire d'enseignement et de recherche
I.A.E de Poitiers

Mots clés (français) : comptabilité analytique, services publics, gestion communale, contrôle de gestion

Mots clés (anglais) : management accounting, public services, public management, management control

Résumé (français) :

Cet article a été réalisé à l'issue d'un travail de thèse sur le contrôle de gestion dans les services publics urbains. Il traite de l'adaptation des outils de comptabilité analytique à la diversité des activités dans les collectivités locales.

Résumé (anglais) :

This article is a part of a thesis on management control in public local administrations. It speaks about adaptation of management accounting tools to diversification of activities in municipalities.

La comptabilité analytique dans les services municipaux : des méthodes de calcul à adapter à la diversité des activités de l'organisation

"Aujourd'hui, les électeurs réclament des patrons pour diriger leurs cités"¹. La modernisation de la gestion des services publics urbains devient une réalité. Elle est le fruit du souci des responsables municipaux de mieux adapter les organisations dont ils ont la charge aux réalités de leur environnement. "Il apparaît qu'en France, comme dans tous les pays occidentaux, la crise économique a plus fait pour le développement du management public que toutes les politiques volontaristes menées ici ou là à l'initiative des technocrates ou des politiques"². Les voies de la modernisation sont nombreuses et variées.

Parmi les nouveaux outils qui sont implantés dans beaucoup de collectivités locales, la comptabilité analytique³ semble tenir une place particulière. De nombreuses enquêtes ont montré qu'elle est maintenant assez répandue dans les villes. Il est dès lors possible de penser que la comptabilité analytique correspond aux besoins des responsables municipaux, qu'elle est un modèle de contrôle de gestion adapté au modèle d'organisation.

Nous pouvons donc nous interroger sur l'utilité et l'utilisation des calculs de coûts. A quoi servent les informations fournies par la comptabilité analytique? Permettent-elles de mieux finaliser le travail des services, de mieux évaluer leurs performances ou d'aider à mieux les piloter?

¹ S. BOLLOCH, *L'arrivée des managers*, Le Monde, 4 septembre 1994, p.16.

² J.P. NIOCHE, *Management public : à la recherche de nouvelles régulations*, Revue Française de Gestion, septembre/octobre 1991, p.50.

³ Nous emploierons indistinctement les expressions comptabilité analytique, comptabilité de gestion ou tout simplement calcul de coût, tant il est vrai que dans les collectivités locales la comptabilité analytique reste un outil très sommaire.

Mais une commune est un ensemble d'activités aux finalités différentes. Il semble nécessaire de s'interroger également sur l'adaptation des méthodes de comptabilité analytique à la réalité de chaque service. La diversité des utilisations structure les méthodes à employer. Pouvons-nous observer une réelle adéquation entre les modes de calcul et les activités d'un service?

Dans un premier temps, nous tenterons de mettre en évidence la nécessité de l'adaptation de la comptabilité analytique aux particularités du secteur municipal. A un moment où les méthodes de calcul de coût sont généralement remises en cause et repensées, pouvons-nous envisager des pratiques propres à ce secteur, adaptées à la diversité des activités d'une même organisation?

Dans un deuxième temps, nous nous intéresserons aux résultats d'une enquête menée auprès de quinze villes moyennes. Nous essaierons à partir de cette observation du terrain de répondre aux interrogations précédemment soulevées.

I/ La comptabilité analytique : une adaptation à la complexité de l'organisation

Une des caractéristiques des organisations publiques, et en particulier des collectivités locales, est leur complexité. Celle-ci est, entre autres, le fruit de l'hétérogénéité des activités. Une commune possède un grand nombre de services nécessaires au bon fonctionnement de la collectivité mais répondant à des besoins extrêmement variés n'ayant aucun lien apparent entre eux. Un des rôles du contrôle de gestion et tout spécialement de la comptabilité analytique va être de tenter de mieux coordonner l'ensemble de ces activités diverses. Mais cette hétérogénéité conduit également à s'interroger sur la pertinence d'un système unique et unificateur. Est-il possible d'employer les mêmes méthodes de calcul de coût d'un service à un autre? Nous allons tenter, après une description sommaire de la complexité de l'organisation municipale, de proposer une grille de lecture reliant l'activité du service et les méthodes de calcul de coûts adaptées.

I.1 La diversité des activités au sein de l'organisation municipale

*"Le problème de l'organisation est d'obtenir la coopération entre un grand nombre d'individus ou d'unités qui partagent seulement partiellement des objectifs convergents"*⁴. Cette remarque est particulièrement vraie pour les organisations municipales

L'administration communale est marquée par des frontières internes. En particulier, l'opposition qui sépare les administratifs et les techniciens est ancienne et profonde. Elle se manifeste, soit par une ignorance polie, soit par des dissensions entre des hommes ayant des formations et des logiques différentes, voire contradictoires. Par exemple, il existe un conflit entre les financiers, qui recherchent avant tout la rationalité économique, et les ingénieurs, attachés à des impératifs scientifiques. Cette dichotomie est d'autant plus forte que des évolutions se font sentir qui peuvent effrayer certains.

Précédemment, le pouvoir se trouvait essentiellement entre les mains des techniciens, dont dépendaient les grandes réalisations si chères aux élus. Aujourd'hui, le secrétaire général, le directeur financier et le contrôleur de gestion semblent occuper une place de plus en plus importante. Ils ont la responsabilité de la maîtrise des charges, la réduction des coûts afin de dégager un maximum d'autofinancement pour réaliser ces gros investissements, toujours aussi chers aux élus.

L'écart grandissant qui sépare les techniciens des administratifs produit un choc de cultures. Les principes de gestion, l'adoption d'une approche mercatique, d'un système de contrôle de gestion incitent les élus à être plus à l'écoute des spécialistes, des gestionnaires. Les élus font ensuite exécuter leurs choix, établis à partir des avis du secrétaire général, qui devient le véritable directeur général de l'organisation municipale, du directeur des services financiers, qui détermine la possibilité de financer le projet, et du directeur des services techniques, qui n'est plus le seul à apporter des informations utiles à la prise de décision. Les ingénieurs municipaux perdent ainsi une part de leur influence et de leur pouvoir, changements qu'ils acceptent évidemment assez mal.

Pour faire face aux nouvelles demandes toujours plus nombreuses des citoyens, des activités nouvelles sont implantées. La crise économique, et les difficultés qu'elle

⁴ W. OUCHI, *A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms*, Management Science, september 1979, vol.25, n°9, p.833.

engendre, tend à donner plus de place aux services sociaux, par exemple. Les électeurs sont également de plus en plus sensibles aux préoccupations liées à l'environnement. Il faut en tenir compte. Les missions de la mairie ont tendance à se multiplier et à se diversifier. Les produits ou les prestations sont de plus en plus variés. L'organisation n'en est que de plus en plus complexe et éclatée.

Chaque unité de la commune poursuit des objectifs relativement différents. Chacun, technicien ou administratif, ancien ou moderne, a sa mission propre, poursuit sa propre logique. Il n'est pas encore véritablement entré dans les habitudes et les raisonnements l'idée que tous ne sont au service que d'une seule et même clientèle, le public. De ce fait, les agents travaillent souvent de façon encore assez cloisonnée. Les échanges entre les services restent peu fréquents. L'information circule souvent mal. Même si la gestion semble prendre le pas sur la technique, il subsiste dans certains cas une suprématie des techniciens qui ne facilite pas le développement des systèmes d'information comptable.

I.2 L'adaptation des outils de comptabilité analytique aux particularités des services

Il est nécessaire d'adapter les outils aux spécificités de l'organisation ou de l'unité concernée. *"Les contrôles administratifs traditionnels, contrôles d'utilisation des moyens peuvent être assimilés à des contrôles de comportement. Dans l'hypothèse d'un environnement stable et d'un processus de transformation bien défini, ils constituent un ersatz valable à la mesure de l'efficacité des gestions publiques. Dans l'hypothèse malheureusement très fréquente où le processus de transformation est mal connu, ces contrôles ne constituent qu'un cas particulier de contrôle rituel"*⁵.

*"Beaucoup d'organisations, particulièrement celles qui appartiennent au secteur industriel et qui évoluent dans un environnement relativement stable, sont en mesure d'exercer un contrôle des comportements ou des résultats.(...). Les organisations du secteur public, du secteur des services ou de la haute technologie ne répondent pas aux mêmes spécificités et devraient par conséquent avoir un contrôle rituel à la place"*⁶. Les

⁵ P. GIBERT, *Contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Edition des organisations, Paris, 1980, p.52.

⁶ W. OUCHI, 1979, op. cit. p.845.

objectifs assignés au contrôle sont contingents. Ils sont liés à la mission particulière de l'entité étudiée. Les outils mis en place devront en tenir compte. *"Le recours dans les organisations publiques à l'analyse des coûts s'explique moins par des objectifs techniques que par des fonctions socio-organisationnelles"*⁷.

Le contrôle de gestion est une "langue"⁸ qui véhicule donc des valeurs, une culture, des rites favorisant ainsi certains comportements. *"La mise en place d'une comptabilité analytique est d'abord l'adoption d'une forme de langage de rareté"*⁹. Elle permet la prise de conscience par l'ensemble du personnel de la nécessité de préserver les deniers publics, de toujours mieux surveiller les dépenses.

Toute cette démarche impose le concept de vérité des coûts et des prix de revient. Le service public ne doit plus être réalisé à tout prix, c'est-à-dire souvent à n'importe quel prix. Il trouve là une réponse, qui jusqu'à présent n'avait pas été fournie, aux accusations d'irresponsabilité dont il fait l'objet. Ce langage permet de motiver les hommes de la commune en rehaussant leur image à l'extérieur et l'intérieur.

Précédemment nous avons remarqué combien la commune est une organisation hétérogène, composée de nombreuses activités aux objectifs et au fonctionnement différents voire opposés. L'adaptation des outils de contrôle de gestion doit tenir compte de cette complexité. Nous inspirant des travaux de W. OUCHI portant sur le processus de fabrication des biens et services et de la nature des biens produits, nous proposons un tableau simple de classification des outils de comptabilité analytique en fonction de l'activité du service.

Nous avons retenu deux critères :

- la possibilité de mesurer les extrants (peut-on identifier les biens ou les services, les comptabiliser?);
- la gratuité ou non du service ou du produit (est-ce un bien public ou marchand?).

⁷ A. BURLAUD et P. GIBERT, *L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu*, Politique et Management Public, n°2, vol.2, avril 1984, p.104.

⁸ A. BURLAUD et C. SIMON, *Coûts et contrôle dans le secteur tertiaire*, in Encyclopédie du Management, Vuibert, Paris, 1992, tome II, p.978.

⁹ A. BURLAUD et P. GIBERT, 1984, op. cit., p.108.

Ces deux caractéristiques sont très simples à mesurer. Elles permettent de relier le caractère du bien et le processus de fabrication. Selon les cas, les méthodes de calcul de coûts devraient être différentes comme nous allons maintenant le montrer.

Tableau 1 : L'adaptation des outils de comptabilité analytique

	extrants mesurables	extrants non mesurables
bien ou service payant	coût complet	coût variable
bien ou service gratuit	coûts directs	rien

S'il est possible d'identifier des produits ou des services et que ceux-ci sont facturés aux usagers, le calcul d'un coût complet est le mieux adapté. Il permet une analyse fine de chaque charge et la détermination d'un coût de revient, d'une marge ou d'un déficit par produit.

Pour un service payant, dont l'identification de chaque produit est délicate, on se contentera de faire un suivi global des charges fixes pour le services et de calculer l'évolution des charges variables en fonction de l'activité. Il serait également possible d'envisager une imputation rationnelle des charges fixe à partir d'un indicateur d'activité qui ne peut pas être bien sûr la quantité produite.

A l'opposé, si les produits sont identifiables mais s'ils ne sont pas facturables, rien ne sert de calculer un coût complet. Un suivi des charges directes par produit et des charges indirectes pour l'ensemble du service est suffisant.

Enfin, aucune méthode ou bien toutes sont adaptées aux services gratuits et non mesurables. Dans ce cas, la comptabilité analytique n'a qu'un rôle rituel. Elle est un langage porteur de symboles.

L'idée générale de cette grille de lecture est de trouver un moyen pour éviter d'une part le cloisonnement des outils de comptabilité analytique et d'autre part l'inutilité des systèmes globaux ne tenant pas compte de la diversité des activités. Cet outil d'analyse n'est qu'une première ébauche susceptible de subir de nombreuses évolutions. Nous allons tenter d'observer si les relations présentées dans la grille correspondent à la réalité du terrain.

Les coûts vont servir soit à la standardisation des produits soit à la standardisation des comportements. Dans le premier cas, ils mesurent des performances. Il est donc important de connaître les méthodes utilisées (coût complet, variable...). Ce n'est manifestement pas le souci des collectivités locales. Par conséquent, il n'est pas indispensable de définir précisément les charges prises en compte. Dans le deuxième cas, toute méthode de calcul convient car l'objectif est de mettre sous tension l'organisation, d'agir sur le comportement des acteurs. Toutefois, des outils trop hétérogènes dans une même mairie, présentant des différences de techniques capitales pour le calcul des coûts d'un service à l'autre, risquent, à terme, d'alourdir la prise de décision. Il est donc essentiel de maintenir une cohérence d'ensemble.

II/ La comptabilité analytique : une adaptation par la simplification des méthodes

Pour notre étude nous avons retenu trois services particuliers : les espaces verts, les restaurants scolaires et les centres de loisirs. Le choix de ces trois activités repose sur les enjeux qu'elles représentent pour la collectivité et sur la diversité des domaines d'interventions. Nous avons également un mélange entre des services payants et gratuits, entre des processus de production différents et des extrants plus ou moins facilement mesurables. Les espaces verts représentent un service gratuit mais produisent des extrants mesurables. Les restaurants scolaires sont une activité payante et fournissent des produits que l'on peut identifier. Enfin, si les centres de loisirs sont également payants, il est plus délicat d'en mesurer les extrants. Toutefois, il est possible dans ce dernier cas d'obtenir un indicateur d'activité qui est le nombre d'enfants reçus.

Avant d'observer sur le terrain l'existence ou non de ce lien que nous pressentons entre les outils de comptabilité analytique et les activités des services, il nous faut brièvement présenter l'enquête que nous avons réalisée.

Présentation de l'enquête :

Cette enquête a été faite dans le cadre d'un travail de thèse portant sur le contrôle de gestion dans les services publics urbains.

Nous avons visité quinze communes du 13 mai 1992 au 25 novembre 1992, et trois services dans chacune, soit au total quarante cinq responsables de services. La taille étant un facteur de différenciation important, nous n'avons sélectionné que les

villes ayant entre 20.000 et 50.000 habitants. Cette tranche représente une amplitude de population relativement réduite.

Dans chaque ville, nous avons rencontré un responsable de la direction générale, le plus souvent le secrétaire général ou le directeur des services financiers, et les chefs des services espaces verts, restauration scolaire et centres de loisirs. Les entretiens avec les premiers étaient libres et avaient pour objectif de connaître et comprendre les pratiques de la municipalité en contrôle de gestion. Ils furent très variés mais globalement enrichissants. Les entretiens avec les seconds étaient réalisés à l'aide d'un questionnaire (Cf. la partie concernant la comptabilité analytique). Celui-ci cherchait tout d'abord à identifier le service (taille, domaines d'intervention, structure hiérarchique), à connaître les caractéristiques des responsables et des agents, à déterminer le degré de participation du personnel et le niveau d'autonomie du service, enfin à analyser le système d'information comptable. Toutes les données ont été traitées sur logiciel SAS/STAT 6.08 (Statistical Analysis System - version 6.08). Les informations recueillies lors des entretiens libres seront également utilisées.

II.1 Les outils de comptabilité analytique

Après une présentation des divers outils utilisés dans les services visités, nous relierons chaque méthode aux différentes activités étudiées. Les liens supposés précédemment existent-ils bien?

Tableau 2 : Le calcul des coûts de fonctionnement :

Oui : 32 soit 71%	Non : 13 soit 29%
-------------------	-------------------

Trente-deux services déclarent déterminer un coût de revient de leurs principales activités. Bien entendu ces réponses cachent de grandes diversités de pratiques et de méthodes.

Tableau 3 : Le calcul d'un coût complet :

Oui : 18 soit 56%	Non : 14 soit 44%
-------------------	-------------------

Dix-huit calculent un coût plus ou moins complet, comprenant des charges générales comme l'administration ou les dépenses d'énergie, mais aussi l'amortissement. A l'opposé quatorze services se contentent de travailler avec un coût direct.

La distinction entre les charges fixes et les charges variables ne se fait presque jamais; elle n'a pas encore pénétré le secteur communal, puisque seuls deux services raisonnent en ces termes. Il nous sera donc impossible de relier la comptabilité marginale à un type d'activité, en l'occurrence les centres de loisirs.

Le calcul des coûts est-il davantage retenu pour certaines activités que d'autres? Croisons le type d'activité du service avec le fait de calculer ou non des coûts de revient. A partir des constatations, pouvons-nous avancer que cet outil de gestion est particulièrement adapté à la nature de certains services?

Tableau 4 : Les services et le calcul des coûts

Services Calcul de coûts	Espaces verts	Restauration scolaire	Centres de loisirs	Total
Oui	8	12	12	32
Non	7	3	3	13
Total	15	15	15	45

Test exact de Fisher : $p > 10\%$.

La probabilité associée au test de Fisher ne nous permet pas d'affirmer qu'il existe une relation entre les deux variables. Néanmoins, le tableau fait apparaître une pratique de calcul des coûts plus répandue pour les cantines scolaires et les centres de loisirs que pour les espaces verts. Il est vrai que contrairement aux deux premiers, ce service fournit en général des prestations gratuites aux citoyens. Nous pouvons donc établir une première tendance entre le calcul de coût et le paiement par les usagers de tout ou partie du service. Il devrait apparaître des différences également dans les méthodes de calculs, liées au fait de pouvoir comptabiliser ou non les extrants.

Tableau 5 : La prise en compte des charges indirectes

Services	Espaces verts	Restauration scolaire	Centres de loisirs	Total
Charges indirectes				
Oui	5	9	4	18
Non	3	3	8	14
Total	8	12	12	32

Dans les deux premiers services, il y a des extrants mesurables d'où la possibilité de calculer un coût avec un peu plus de précision. Cette tendance est plus marquée pour la restauration que pour les espaces verts car dans le premier cas la prestation est facturée aux usagers. Il est donc important de connaître le coût de revient complet d'un repas pour déterminer le prix de vente ou tout au moins la part incombant aux usagers et celle supportée par la collectivité.

Il ne suffit pas de savoir qu'un service calcule des coûts pour mesurer le niveau de développement de la comptabilité analytique, encore faut-il connaître l'utilisation qui est faite des résultats obtenus : les coûts peuvent servir à comparer des situations différentes, mais aussi à valoriser des biens ou des prestations.

II.2 L'utilisation de la comptabilité analytique

Le calcul d'un coût sert souvent à comparer l'évolution des charges entre deux périodes ou à mesurer la compétitivité d'une activité par rapport à un service similaire dans une autre mairie ou dans une entreprise privée. Nous avons demandé, à chacun de nos répondants calculant des coûts de fonctionnement, quel type de comparaison il effectuait.

Tableau 6 : Les comparaisons de coûts

Comparaisons avec :	Oui	Non
les périodes précédentes	90%	10%
d'autres communes	56%	44%
le secteur privé	25%	75%

Fréquences manquantes = 13 (les services qui ne calculent pas de coûts de fonctionnement)

Nous avons constaté qu'un des services présentés ne calculait des coûts que ponctuellement, ce qui ne lui permettait pas de faire des comparaisons dans le temps.

De fait, comme nous le montre le tableau ci-dessus, la totalité, ou presque, de nos interlocuteurs opèrent des comparaisons entre les coûts d'une période et ceux de la ou des périodes précédentes. C'est l'utilisation minimale d'une telle information. Ceux qui ne le font pas se contentent d'un calcul occasionnel dont il est difficile de comprendre l'utilité, sauf symbolique. La connaissance des coûts sert également à réaliser des comparaisons entre communes et plus rarement avec le secteur privé.

Avec le développement du contrôle de gestion, le coût devient un critère important pour un certain nombre de choix. Nous avons demandé l'utilisation qui est faite des coûts calculés dans le service en distinguant selon qu'ils sont employés pour déterminer le tarif d'un bien ou d'une prestation, pour mieux maîtriser la dérive de certaines charges ou pour prévoir les frais de fonctionnement induits par un nouvel investissement.

Tableau 7 : L'utilisation des coûts

Ces coûts servent à :	Oui	Non
- tarifier les prestations aux usagers (tarification externe)	62%	38%
- tarifier les prestations aux autres services (tarification interne)	31%	69%
- maîtriser les charges	91%	09%
- aider aux décisions d'investissement	40%	60%

La comptabilité analytique sert avant tout à maîtriser les charges de fonctionnement. Elle fait prendre conscience de la nécessité d'assurer un service de qualité mais pas à n'importe quel prix. Les années 70 et 80 ont vu un développement considérable des investissements communaux. Toutes ces nouvelles immobilisations ont des coûts de fonctionnement importants qu'il devient nécessaire aujourd'hui de contenir. Dans un service d'espaces verts, la comptabilité de gestion est un moyen de sensibiliser les agents opérationnels ou les agents de maîtrise au coût d'une intervention sur un parterre de fleurs. Dans un centre aéré, elle permet de repenser l'organisation du service et de supprimer un autobus inutile. Dans quelques cas, encore assez rares certes, elle sert à bâtir le budget de l'année suivante. Pour beaucoup de responsables de services, le coût est un argument de négociation. Il est un moyen de justifier certaines demandes en matériel ou en personnel auprès des élus.

La tarification externe est le second objectif affiché, après la maîtrise des charges. Le coût sert alors à déterminer, tout au moins partiellement, les tarifs à appliquer aux usagers. Pour beaucoup, l'objectif consiste à parvenir à la parité entre le prix payé par les utilisateurs du service et les subventions accordées par la mairie.

En revanche, la tarification interne entre services municipaux est encore peu répandue. C'est une idée apparemment difficile à faire accepter dans le secteur public local.

La comptabilité de gestion est en revanche utilisée lors de décisions d'investissement. Dans un certain nombre de cas, elle a permis de prendre des décisions de constructions de serres, de cuisines centrales ou de chaînes de "libre-service" dans une école maternelle. Une des mairies que nous avons visitées a rendu obligatoire de joindre, à toute fiche d'investissement, une étude sur les coûts de fonctionnement induits.

Il serait pertinent de connaître s'il existe un lien entre l'activité et l'utilisation des coûts, comme élément de comparaison entre le service public et les entreprises. Certaines activités, en concurrence avec des prestataires de services privés, sont-elles poussées à utiliser les résultats de leurs calculs de coûts pour démontrer leur compétitivité?

Tableau 8 : Les services et les comparaisons avec le secteur privé

Services	Oui	Non	Total
Espaces verts	5	3	8
Restauration scolaire	2	10	12
Centres de loisirs	1	11	12
Total	8	24	32

Test exact de Fisher : $p < 5\%$.

Les services espaces verts effectuent majoritairement, quand ils calculent un prix, la comparaison avec les horticulteurs privés. En revanche, il n'est guère surprenant de remarquer que ce type de comparaison n'est pas effectué dans les centres de loisirs. Il n'existe pas une véritable menace de privatisation de leur activité. Cependant, les résultats concernant les cantines scolaires sont beaucoup plus étonnants. Nous savons en effet qu'un certain nombre de services sont exposés à la concession d'une partie de leur activité au secteur privé. Pour y faire face, ils ne semblent pas s'abriter derrière un argument financier. Ils sont rarement compétitifs par rapport aux grandes chaînes spécialisées. Les responsables des cuisines municipales préfèrent mettre en avant des arguments liés à la qualité des prestations.

Puisque l'information sur les coûts n'a pas un caractère aussi confidentiel que dans le secteur concurrentiel, les communes peuvent être amenées à se comparer entre elles.

Tableau 9 : Les services et les comparaisons avec d'autres communes

Services Comparaisons	Espaces verts	Restauration scolaire	Centres de loisirs	Total
Oui	0	7	7	14
Non	8	5	5	18
Total	8	12	12	32

Test exact de Fisher : $p < 5\%$

De fait, cette comparaison avec d'autres services municipaux se pratique. Ceci se vérifie pour les restaurants scolaires et les centres de loisirs mais pas pour les centres de loisirs. Là encore, une distinction peut être faite entre les services payants et les prestations gratuites. Dans le premier cas, il est nécessaire de justifier le montant des tarifs aux usagers par rapport aux pratiques de communes de taille comparable.

Conclusion

Malgré des activités aux caractéristiques très diversifiées, les services municipaux utilisent des méthodes de calculs de coût assez homogènes. Ce sont en principe des techniques très simples basées sur la détermination d'un coût direct auquel on ajoute selon les cas quelques charges indirectes. Il est donc difficile de relier de façon significative un type d'activité à une méthode de calcul spécifique. Les systèmes de calcul semblent plus développés dans les services payants que dans les autres.

Si la simplicité domine dans les techniques de détermination des coûts, cela s'explique sans doute par l'utilisation très limitée qui est faite des résultats de la comptabilité analytique. Elle apparaît peu comme un outil de pilotage mais plutôt de justification des choix ou de légitimation de l'action. Elle introduit un nouveau langage plus qu'elle ne transforme les habitudes de travail.

En fait, la comptabilité de gestion aide à faire prendre conscience du fonctionnement économique de la collectivité locale. Ainsi, elle ne serait utilisée et implantée que par ceux qui ont déjà une prescience de ce fonctionnement économique et qui souhaitent la faire apparaître aux yeux de leurs collaborateurs.

Bibliographie sommaire :

- BOUQUIN H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993, 493 pages.
- BURLAUD A. et MALO J.L., *Les organisations complexes : un défi aux méthodes traditionnelles de contrôle de gestion*, Revue Française de Comptabilité, février 1988, pp. 58-64.
- BURLAUD A. et SIMON C., *Comptabilité de gestion*, Vuibert, Paris 1993, 453 pages.
- CHAPPELLIER P., *Pour un élargissement de l'approche contingente du système d'information comptable de la P.M.E.*, Actes du 14^e congrès de l'A.F.C., Toulouse, 1993, vol. 1, pp. 339-354.
- DEMEESTERE R., *Y a-t-il une spécificité du contrôle de gestion dans le secteur public?*, Politiques et Management Publi, vol. 7, n°4, décembre 1989.
- MEYSSONNIER F., *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*, Thèse nouveau régime, Université de Nancy II, 1993, 287 pages.
- POISTER T.H. et Mc GOWAN R.P., *The use of management tools in municipal government : a national survey*, Public Administration Review, may/jun 1989, vol. 49, n°3, pp. 240-247.
- ROUSSARIE O., *Les outils de contrôle de gestion utilisés dans les services publics urbains - observation et interprétation des pratiques -*, thèse, décembre 1994, Poitiers, tomes 1 (374 pages) et 2 (141 pages).