



**HAL**  
open science

# LA DEMANDE D'INFORMATIONS COMPTABLES POUR LE CONTROLE DE GESTION DES COMMUNES

Stéphane Griffiths

► **To cite this version:**

Stéphane Griffiths. LA DEMANDE D'INFORMATIONS COMPTABLES POUR LE CONTROLE DE GESTION DES COMMUNES. 9ème Congrès de l'AFC, May 1988, France. pp.cd-rom. hal-00823777

**HAL Id: hal-00823777**

**<https://hal.science/hal-00823777>**

Submitted on 18 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 DEMANDE D'INFORMATIONS COMPTABLES POUR LE  
CONTROLE DE GESTION DES COMMUNES

GRIFFITHS Stéphane

LA DEMANDE D'INFORMATIONS COMPTABLES  
POUR LE CONTROLE DE GESTION  
DES COMMUNES

Stéphane GRIFFITHS  
IAE POITIERS

Lors d'une précédente étude sur la gestion de la trésorerie des communes(1), nous avons pu mettre en évidence le fait que, bien que communes et entreprises aient des objectifs différents, il était toutefois possible d'y mettre en place des outils de gestion similaires afin d'améliorer les performances des communes en ce domaine.

Nous avons voulu poursuivre cette recherche en abordant un thème très à la mode dans le milieu des collectivités locales: la comptabilité analytique. Dans un article paru en 1978(2), A. BURLAUD s'interrogeait déjà sur la faisabilité d'un contrôle de gestion dans les services publics. Il posait la question suivante: Les objectifs spécifiques du service public excluent-ils un contrôle de gestion?

Pour répondre à cette question, A. BURLAUD distinguait les objectifs explicites des objectifs internes ou implicites de ce type d'organisations.

Les objectifs explicites appellent plus ou moins un contrôle de gestion:

Le fait d'équilibrer un budget, il est vrai, milite pour la mise en place d'un contrôle de gestion.

Mais "la fourniture de biens et services en quantité suffisante pour satisfaire une demande qui n'est pas satisfaite par le secteur privé", conduit en général à une situation de monopole qui ne constitue pas un élément favorable au contrôle de gestion.

Par ailleurs, dans certaines circonstances, la participation à une politique économique de relance par la demande ou la mise en place de moyens pour atteindre des objectifs sociaux, là encore, n'incitent pas au contrôle de gestion.

(1) S. GRIFFITHS "La gestion de trésorerie des communes"  
Congrès AFC RENNES 1987.

(2) A. BURLAUD "Le contrôle de gestion dans les services publics" Revue Française de Comptabilité Décembre 1978 p.424

Les objectifs internes de la commune font du contrôle de gestion un outil dangereux et inutile:

En effet, ces objectifs traduisent le fait que les individus qui ont la responsabilité du service public vont tenter par tous les moyens de justifier leur existence avant de prouver leur essence. Les comportements des agents du service public sont alors guidés par le confort et l'instinct de conservation et, comme A. Burlaud, on est en droit de se poser la question: "Le service public est-il encore au service du public?". L'affectif prend le pas sur l'efficacité et, on le comprendra aisément, le contrôle de gestion devient la scie qui couperait la branche sur laquelle le fonctionnaire communal est assis.

Le problème est alors de déterminer quel rapport de force va s'instaurer et de là, quel système d'objectifs va l'emporter pour ou contre la mise en place d'un contrôle de gestion dans la commune. En effet, "l'étude des objectifs d'une organisation revient à l'étude du pouvoir dans cette organisation"(A.Burlaud).

Les pouvoirs élémentaires qui s'expriment dans la commune sont:

Le ministère de tutelle, c'est à dire le ministère de l'intérieur, dont le rôle décroît toutefois avec la décentralisation,

Le ministère des finances et le trésor,

La structure: secrétaires généraux (SG) et chefs de services,

Les techniciens

Les élus,

Les électeurs-usagers.

Tout dépend donc du rapport des forces qui va s'établir dans la communes, expression de ces différents pouvoirs.

A. Burlaud terminait en disant que la frontière entre l'état et le secteur privé s'estompe; l'état pour justifier l'élargissement de son champ d'action doit pouvoir apporter la preuve de l'efficacité économique de son intervention. C'est pourquoi on constate effectivement "que le système de contrôle de gestion gagne du terrain dans les services publics", conséquence d'une réaction à l'internalisation du pouvoir.

A la faveur des élections municipales de 77 et 82 une nouvelle génération de maires et de responsables a pris les rênes et introduit de nouveaux modes de gestion. Il s'agissait alors de comprimer les dépenses en réponse à la crise qui n'épargnait pas non plus les collectivités locales et de mettre en place les outils de la décentralisation des décisions du fait de l'augmentation de la taille des villes et de l'élargissement de leur champ d'intervention. Mais l'enjeu était également politique: il fallait différencier les équipes et montrer qu'étaient efficaces ceux qui se préoccupaient de gestion. L'outil devait pour une bonne part garantir la compétence!

Ainsi, bien que très souvent les systèmes de contrôle de gestion installés ne soient que des alibis peu ou mal utilisés, on a vu s'introduire dans la commune un nouvel état d'esprit faisant de la gestion un outil indispensable.

Nous avons pu vérifier cette hypothèse en interrogeant un certain nombre de gestionnaires communaux au cours de notre enquête.

Fort de l'expérience d'une dizaine d'années de communes moyennes et petites, nous allons maintenant essayer de répondre à la question suivante: Une comptabilité analytique communale peut-elle être utile? Répond-elle à une réelle demande d'information comptable de la part des gestionnaires (secrétaires généraux et chefs de services, salariés de la commune) des élus et même éventuellement des électeurs?

Dans une première partie nous verrons quel est l'état actuel du contrôle de gestion communal. Dans une deuxième partie nous verrons comment améliorer ce qui existe pour faire en sorte que le contrôle de gestion soit vraiment efficace.

ière PARTIE: Le contrôle de gestion communal: etat  
actuel.

Avant de pouvoir dresser ce bilan, nous aimerions faire une remarque préliminaire sur le contexte dans lequel se situe le contrôle de gestion de la commune. L'utilisation d'un certain nombre d'outils et de structures décisionnelles qui ont fait leurs preuves dans le cadre de la gestion des entreprises privées, doit être adaptée aux contraintes du secteur public(3).

Les services rendus par la commune doivent être utiles, efficaces et légaux. Ces trois éléments n'appellent pas de remarques particulières. En revanche, la continuité du service public interdit l'abandon d'un produit, l'égalité des citoyens devant le service public interdit la différenciation des produits et la segmentation, la gratuité du service public interdit la vente des produits: pratiquement, pour certains services une compensation est demandée à l'usager et un prix ou une taxe est donc facturé. Ainsi le contrôle de gestion ne trouve pas des applications identiques dans les entreprises et dans les communes. Le contrôle y est avant tout budgétaire. Il aboutit rarement à des choix stratégiques. Il doit permettre de vérifier la conformité entre prévisions et réalisations a-posteriori et le non gaspillage des deniers publics. La performance ne se mesure pas par une marge, mais elle est appréhendée par le rapport coût/avantage pour l'individu ou la collectivité.

Nous avons essayé de prendre une photographie de la demande actuelle d'informations pour le contrôle à l'aide d'une enquête relativement légère envoyée aux 250 communes adhérentes à l'association des maires de la Vienne. 130 ont répondu (voir annexe 1 pour les caractéristiques de l'échantillon). Il faut souligner qu'il s'agit en majorité de petites communes(\*). Par ailleurs, nous avons eu une dizaine d'entretiens avec des SG de communes de tailles diverses (de 2500 à 80000 habitants) de la région Poitou-Charentes. Ces communes avaient toujours une expérience du contrôle de gestion. L'entretien durait en moyenne 2 à 3 heures. Nous nous sommes également appuyés sur des expériences de grandes communes.(4)

(3) GALY (P.) "Gérer l'état" Berger-Levrault 1977.

(\*) Nous tenons à remercier M.LEFORMAL, secrétaire général de "VIENNE-SERVICE" pour l'aide logistique qu'il nous a apportée, ainsi que Yves ROY, Maître de conférences à l'IAE de Poitiers pour ses précieux conseils lors du traitement de l'enquête.

(4) En particulier: HUSSENOT (P) "Des contrôleurs de gestion dans les villes, pour qui, pour quoi?" Colloque Paris-Dauphine 1987.

## A/ Les outils

### 1: Les prévisions:

La commune étant soumise aux règles de la comptabilité publique, elle établit des prévisions à travers un budget. Les communes ont donc toujours eu une pratique prévisionnelle mais il est assez difficile de savoir si ce document est la traduction des objectifs à atteindre comme pour les entreprises, ou une simple ouverture de crédits. Il demeure le document de base de la gestion communale. L'élaboration de ce budget dans la plupart des cas se fait dans les services, l'ensemble étant ensuite consolidé au niveau du SG. Il est enfin voté par le conseil municipal.

Les grandes communes pratiquent la planification. En revanche, dans les petites et moyennes communes, il est assez rare de trouver des prévisions à moyen terme. Les expériences de budgets de programme (planification à moyen terme des investissements) ont souvent été mal vécues du fait de l'inadaptation des règles administratives à ces pratiques.

### 2: La mesure des réalisations.

La mesure des réalisations se fait bien sûr à travers la comptabilité générale. Du fait de la séparation de l'ordonnateur et du comptable, la comptabilité est tenue en partie simple. La comptabilité d'engagement (comptabilisation du bon de commande préalablement au mandatement) tend à se généraliser dans les moyennes communes. Elle permet de bien faire la distinction entre charges/produits et dépenses/recettes et apporte donc aux gestionnaires des informations précieuses pour le contrôle.

La séparation des opérations de fonctionnement et d'investissement est souvent source d'une confusion: les remboursements d'emprunts sont comptabilisés dans les charges, et donc, les amortissements ne le sont pas. Ceci est à l'origine d'erreurs importantes lors du calcul des coûts.

Pour les communes de plus de 10 000 habitants, la comptabilité analytique est intégrée à la comptabilité générale (voir en annexe 2 la nomenclature M12). Toutes les charges font en fait l'objet d'une double ventilation par nature et par "sections". Un certain nombre de communes de moins de 10 000 habitants, relevant du plan comptable M11 qui ne prévoit pas de ventilation analytique (voir annexe 3), ont également adopté une ventilation des charges par centre d'analyse (60% dans notre échantillon). Parmi celles-ci, une sur trois fait une répartition secondaire des charges.

Les trois quart des communes interrogées connaissent le coût de revient du repas servi lorsqu'il y a une cantine.

Du fait de l'absence de stockage, la commune étant prestataire de services, il y a bien souvent confusion entre fonctions et produits. Toutes les charges sont ventilées soit sur les produits (charges directes) soit sur les fonctions (charges indirectes). L'analyse se fait indifféremment au niveau des produits ou des fonctions.

Dans la plupart des cas, les "fonctions-produits" retenus sont les équipements: gymnase, école, bâtiment X, etc...sans que soit appréhendé véritablement le service rendu: sport, éducation, activité. Il existe une certaine confusion entre fonction-outil et produit-service rendu.

Par exemple, dans la comptabilité analytique de la ville d'Angers, les 650 "unités finales" sont les services rendus: équipements, services et événements, les 350 unités intermédiaires étant les centres d'analyse prestataires (Voir annexe 4).



La méthode de calcul de coûts retenue est a priori la méthode des coûts complets. Dans un récent document publié par le ministère de l'intérieur(5), les autres méthodes ne sont évoquées que vaguement en fin d'ouvrage mais ne sont pas développées. Comme nous l'avons indiqué en introduction, le problème consiste à calculer des coûts et non des marges bien que certaines communes s'y soient risquées. Il est alors nécessaire de faire des calculs savants pour répartir les ressources communales du type DGF ou impôts locaux entre les différents produits. Se retrouve posé le même problème que pour les charges indirectes et les modalités de répartition sont tout aussi farfelues! Lorsqu'il y a perception d'une participation de la part de l'usager, ce n'est pas pour réaliser un bénéfice mais cela vient en compensation des charges. La charge nette mesure le poids du service pour la collectivité.

Dans la majorité des petites communes, les calculs de coûts sont fait annuellement. Dans le cas du coût des repas de cantine, la périodicité est annuelle dans 71 % des communes.

Nous avons très peu souvent trouvé le problème de la mesure des volumes complètement résolu. Si cela se fait régulièrement lorsqu'il s'agit de services vendus, type cantine (nombre de repas) ou piscine (nombre d'entrées) on le trouve beaucoup plus rarement pour d'autres activités comme la voirie ou l'administration (l'état civil par exemple).

Toutefois nous avons parfois rencontré des systèmes de facturation interne: les services techniques facturent aux autres services les services rendus (par exemple la réparation de tel bâtiment par les personnels communaux sera facturé à cet équipement). Cet usage oblige à mesurer le nombre d'heures passées, le temps d'utilisation des matériels, etc...sur des fiches de travaux qui sont ensuite utilisées pour établir la facturation (voir annexe 5). Il est alors possible de tenir un inventaire permanent des stocks.

Pour terminer ce paragraphe, nous pouvons dire que les SG souffrent d'un manque terrible de normalisation. Tous se plaignent de ne pouvoir s'appuyer sur d'autres expériences lors de la mise en place. L'impossibilité de faire des comparaisons de commune à commune est également douloureusement ressentie. Nous l'avons vu dans notre enquête: deux communes mettent rarement les mêmes éléments pour le calcul du coût des repas de cantine.

(5) Ministère de l'économie, guide de l'élu: "Guide pratique de comptabilité analytique" PARIS 1987.

Les denrées y sont dans 98% des cas,  
les charges de personnel, 89%  
les matières consommables, 71%  
les charges administratives, 40%  
les amortissements dans 17% des cas.

### 3/ Le contrôle:

Le contrôle budgétaire est une pratique évidente dans le cadre de la comptabilité publique. Le cadre budgétaire correspond toujours au cadre comptable, qu'il y ait une comptabilité analytique ou non. Tout le monde sait que l'application stricte de ce contrôle peut conduire à des aberrations économiques du fait de la non prise en compte des variations d'activités: gaspillage en cas de sous-activité, blocage en cas de sur-activité, contrôle essentiellement quantitatif (en francs) et non qualitatif. Lorsque les fonctionnaires communaux essayent de détourner quelque peu ce contrôle pour éviter les blocages, cela se traduit inmanquablement par des glissements de dépenses d'un chapitre à un autre et donc on est en droit de douter un peu de l'information donnée par le compte administratif.

A travers notre enquête, nous avons pu constater combien la comptabilité analytique était inégalement utilisée pour le contrôle: La demande d'informations de la part des élus ou des électeurs pour justifier un prix existe dans 56% des cas. Dans 65% des cas aucune étude préalable n'a été effectuée en cas de décision de sous-traitance. Les deux tiers des communes ayant un embryon de comptabilité analytique (existence d'une répartition primaire des charges par fonctions) n'ont pas fait d'étude préalable lors de leur dernier investissement; 76% pour les communes n'ayant pas de comptabilité analytique.

Nous n'avons jamais rencontré de communes essayant de mesurer les écarts sur coûts des charges directes et indirectes ni même une quelconque analyse de l'activité.

## B/ Les structures décisionnelles.

Comme nous le disions en introduction, c'est à la faveur des élections de 1977 et de 1983 qu'un homme nouveau est apparu dans la structure municipale: le contrôleur de gestion.

Ce mouvement de la part des élus correspond à une lame de fonds déjà annoncée par le rapport "Vivre ensemble" (6) dans lequel était exprimée l'aspiration à plus de liberté au plan local et en particulier en matière de gestion: "L'atténuation, voire la suppression de cette tension passe obligatoirement par une restructuration qui donne plus de souplesse aux institutions publiques.(...) Il faut des collectivités locales vivantes et responsables pour faire face aux incertitudes de la vie internationale et faciliter les changements économiques"(7). Il semblerait que cet homme ait été dans un premier temps recruté par les maires récemment élus. De ce fait il a fait figure de "parachuté" vis à vis des SG et des autres responsables communaux. Dans un grand nombre de cas, il a été assez mal accepté; il apparaissait comme un instrument de contrôle de l'administration imposé par le nouvel élu et de remise en question de l'efficacité de la structure en place. Le changement était certainement trop brutal et l'expérience n'a pas été parfaitement réussie.

L'idée avait toutefois fait son chemin et elle va être reprise quelques années plus tard,. Après les élections de 83, de nouvelles équipes et l'application de la loi sur la décentralisation vont amener les SG à recruter eux même des contrôleurs de gestion qu'on appellera quelquefois pour éviter toute ambiguïté "conseiller de gestion". Le contrôleur de gestion n'est plus dépendant fonctionnellement du maire mais du SG. Grâce à cela, cette nouvelle fonction a été beaucoup mieux acceptée par l'ensemble des responsables communaux.

Le contrôleur de gestion doit

"Coordonner l'établissement des budgets et des plans pour s'assurer de la cohérence de ceux-ci.

Suivre les réalisations des budgets et des plans pour s'assurer que les objectifs sont tenus, analyser les écarts éventuels, fournir ces informations aux responsables éventuels pour les inciter à déclencher des actions correctrices.

Développer des systèmes d'analyse des coûts et des tableaux de bord.

Réaliser des études économiques pour les décisions importantes."(8)

(6) Documentation Française 1976.

(7) BOUVIER ET ESCLASSAN "Le système communal"

(8) DEMESESTERE (R) "L'évolution des méthodes de gestion financière des villes et l'introduction du contrôle de gestion" Politique et management public Décembre 1984 N°4.

Cet homme est donc avant tout un animateur. Il est au service de l'ensemble des services pour créer une dynamique et faire entrer un nouvel état d'esprit: fixer des objectifs, déterminer les moyens les plus économiques pour les atteindre, mesurer l'efficacité du système communal. Les nouveaux outils demandent la collaboration de tous. Par exemple pour la comptabilité analytique, il est évident que la mesure des volumes nécessite une collaboration des gens sur le terrain. (saisie des heures travaillées, mise en place d'outils de suivi des stocks, etc...) La décentralisation des modes d'élaboration du budget imposait une sensibilisation de tous aux problèmes financiers. La mise en place d'outils de contrôle ne pouvait être acceptée que si les services y étaient impliqués. Certaines grandes municipalités ont appelé cela le BBZ (Nancy, Brest, Rochefort) qui s'apparente en l'occurrence au cercle de qualité appliqué à l'administration. Il est évident que, par rapport à l'image qu'a l'administration communale en général, faite de hiérarchie tatillonne et de parapluies de toutes tailles, l'introduction de telles méthodes est souvent apparue comme une révolution. C'est pourquoi la tâche du contrôleur de gestion a souvent été difficile, faite de tact, de patience, de pédagogie.

Tout ce travail ne pouvait pas se faire sans une remise en question des responsabilités. Dans de nombreuses communes, un effort de refonte ou de formalisation de l'organigramme a été entrepris avec, dans certains cas, une volonté de dissocier indices de salaire et compétences. La grille salariale étant, à peu près partout, figée, il était nécessaires d'intéresser les gens compétents en leur donnant des responsabilités.

Parrallèlement on a vu évoluer les centres de pouvoir dans l'organigramme. Alors que précédemment le pouvoir était souvent aux mains des techniciens, ceux dont dépendaient les grandes réalisations chères aux élus, les SG et contrôleurs de gestion vont prendre une place de plus en plus importante: en effet ce sont eux qui sont mandatés pour réduire les coûts et permettre de dégager un autofinancement maximum pour les investissements communaux. Cela s'est traduit effectivement par une sorte de choc de cultures, et un nouveau langage s'est diffusé dans l'organisation: le pouvoir s'est externalisé. L'a-priori antibureaucratique apporté par une nouvelle génération de gestionnaires formés au départ dans les entreprises a permis que les objectifs soient réellement définis de l'extérieur, des électeurs aux élus, des élus aux SG et services techniques.

Grâce à l'introduction du contrôle de gestion, nos interlocuteurs nous ont fait état d'un certain nombre de belles réussites: ici, on a réussi à maintenir la consommation de carburant au niveau où elle se situait en 1973 (Chatellaillon), là, les distances de voirie nettoyées par mois ont pu être augmentées de 50% (Angers).

Pour terminer, nous évoquerons deux domaines dans lesquels la demande d'informations est souvent déterminante: choix de sous-traitance et satellitisation.(9)

Choix de sous-traitance:

Dans un certain nombre de municipalités, le vent du libéralisme a également soufflé et très souvent on a vu des responsables demander au contrôle de gestion de lui fournir les éléments chiffrés capables d'éclairer ce choix de sous-traitance.

La comptabilité analytique doit permettre de déterminer si le service public est plus cher que le privé. Comme nous avons pu le constater au travers de notre enquête, les petites communes se posent assez peu la question. En revanche dans les communes plus importantes le contrôle de gestion devient un vecteur important de mise en place d'une telle stratégie.

Ce type de démarche a bien souvent conduit le SG à douter du rôle de la comptabilité analytique, le maire demandant à ce qu'on lui donne les chiffres permettant de montrer l'intérêt de la sous-traitance.

Les questions qui se posent sont alors les suivantes:

- Quelle conception a-t-on du centre de responsabilité? est-ce une unité autonome, et sa performance est alors jugée sans tenir compte de son environnement structurel. Est-ce-qu'il doit être apprécié en relation avec les autres centres d'analyses? La non prise en compte des charges de structure dans le calcul des coûts peut alors conduire à des erreurs graves.

- Le fait de ne pas intégrer dans les calculs d'autres formes de coûts peut également être source de confusion: effet d'apprentissage, coûts sociaux de l'abandon d'un service, coûts cachés...

Le problème a souvent été source de conflit entre le maire et son SG, L'a priori politique ne correspondant pas à l'objectivité (?)comptable.

(9) Pesqueux (Y) Danziger (R) "Gestion des services publics locaux et gestion des entreprises: portée et limites d'une comparaison des objectifs, des méthodes et des résultats."Colloque Paris-Dauphine 1987.

Création de satellites pour la production de certains services:

Des communes ont essayé de décentraliser en "pseudo-privatisant" certains services. La création de Sociétés d'économies mixtes, d'associations de gestion, d'établissements publics, etc... a permis de rejeter l'organisation du contrôle sur d'autres structures et de diversifier les modes de gestion.

Mais alors, une partie des décisions échappent à la commune et on peut se demander si cela n'était pas justement voulu. Par ailleurs, le poids économique de la commune n'apparaît plus dans le compte administratif et l'ensemble doit normalement être consolidé.

Comme nous venons de le voir dans cette première partie, le contrôle de gestion est une fonction relativement nouvelle dans le cadre des collectivités locales et qui, du fait de sa réussite dans bon nombre de communes grandes et moyennes, doit bien sûr être développé dans les années à venir en particulier dans les communes de petite dimension.

Nous allons maintenant voir comment améliorer ce qui existe ou comment aider ces communes qui cherchent à implanter une comptabilité analytique pour le contrôle de gestion.

IIème PARTIE: L'avenir du contrôle de gestion dans les communes.

Les élus sont demandeurs d'informations pour la gestion. Mais cette information doit être réellement utile et fiable. Les SG ont la volonté de produire cette information correctement. Alors que jusqu'à maintenant tous ne jurent que par la méthode des coûts complets il nous semble important de démystifier la méthode. Ensuite, nous évoquerons de nouvelles perspectives possibles pour le calcul des coûts.

A/ La fin des coûts complets.

Le secteur public constitue bien un domaine qui justifie le calcul de coûts complets. En effet, cette approche permet d'apprécier le poids supporté par la collectivité lorsque ce service est rendu. Mais la méthode des coûts complets présente également un grand nombre de contraintes. Si l'affectation des charges directes ne pose pas trop de problèmes, la répartition et l'imputation des charges indirectes aux coûts n'est valide qu'à condition que certaines conditions soient remplies:

a: Il faut choisir des centres d'analyse correspondant autant que faire se peut à une division réelle de la commune.

b: Il faut pouvoir mesurer l'activité de ces centres au moyen d'une seule unité (l'unité d'oeuvre)

c: Il faut pouvoir vérifier qu'il y a bien corrélation entre l'activité du centre d'analyse et les charges qui y sont accumulées, afin que la répartition secondaire (des centres d'analyse auxiliaires, prestataires, vers les centres d'analyse principaux, bénéficiaires) et que l'imputation des charges indirectes aux coûts correspondent à un minimum de réalité. En fait, l'imputation des charges fixes aux coûts effectuée selon cette méthode tient plus de l'artifice de calcul que de la réalité économique. Or les charges fixes représentant quasiment 80 à 90 % des charges de la communes, on peut douter de la validité des calculs.

Bien entendu, même si toutes ces conditions ne sont pas remplies, il sera toutefois possible de calculer un coût mais il ne sera comparable au coût des périodes précédentes qu'à la condition que les variations d'activité d'un centre d'analyse à un autre ne soit pas trop importantes.

Fort de ces premières remarques, nous proposons une méthodologie de mise en place en cinq étapes d'une comptabilité analytique communale.

1ère étape: Définition des produits:

Comme nous l'avons dit dans la première partie, la distinction n'est pas toujours bien faite entre fonctions et produits.

Il est possible de recenser tout d'abord les domaines dans lesquels intervient la commune. Ensuite les produits eux-mêmes devront être précisés.

a) Les domaines relevant de la puissance publique:

(La commune a le monopole du service rendu.)

Etat civil, salubrité, sécurité, population, élections, administration générale, cimetières, Etc...

Les produits associés à ces domaines seront par exemple: un extrait d'acte de naissance, une intervention de police, une journée d'élection, etc...

b) Les domaines relevant du service public:

(La commune peut être en concurrence avec le privé.)

Enseignement, cantine, voirie, réseau, urbanisme, gardiennage, ordures ménagères, transports, pompes funèbres, etc...

Les produits associés seront par exemple: une classe/année, un repas servi, un kilomètre transporté, etc...

c) Les domaines relevant de la fonction publique:

(animation de la vie économique et sociale.)

Economie, culture, loisirs, action sociale, fêtes et cérémonies, etc...

Les produits associés seront par exemple: une implantation d'entreprise, un 14 Juillet, etc...

2ème étape: Définition des fonctions

Il est ensuite nécessaire de faire une analyse fonctionnelle des produits précédemment définis, afin de savoir quels centres d'analyses participent à l'élaboration de chacun des produits. Le document d'Angers distingue les fonctions logistiques (dont l'activité n'est pas mesurable (?)) des prestataires institutionnels (dont l'activité est mesurable et dont les prestations peuvent faire l'objet d'une facturation).



Un tri doit être fait ensuite pour éviter la multiplication des centres d'analyse et pour essayer de faire correspondre ces fonctions ainsi définies avec des divisions réelles de l'entreprise où s'exercent de responsabilités.

3ème étape: choix des unités d'oeuvre:

Il est évident que la recherche systématique de corrélation entre unités d'oeuvre et charges demanderait un travail considérable. Toutefois il nous semble que le choix des unités d'oeuvre ne doit pas se faire de manière purement intuitive comme c'est le cas habituellement. Il doit alier la rigueur scientifique et la faisabilité (mesure des volumes possible). Il est donc important de collecter des informations en volume sur les périodes précédentes et de vérifier un tant soit peu, statistiquement, la relation volume/charges.

4ème étape : mesures de l'activité:

L'activité des centres d'analyse et les consommations d'unité d'oeuvre doivent être mesurées par les opérationnels eux-mêmes. Il est donc important de mettre en place les outils de mesure simples, efficaces et compréhensibles par tous (fiche de travail, relevés horaires, comptage).

5ème étape: recherche de l'adéquation de la comptabilité générale à la comptabilité analytique.

Cette recherche doit porter par exemple sur les moyens d'intégrer les amortissements au calcul des coûts (fichier des immobilisations et des équipements), sur les charges non incorporables et les charges supplétives.

Tout ce travail doit bien évidemment s'accompagner d'un plan de formation des responsables de services.

Comme nous l'avons évoqué en première partie, il ne semble pas évident qu'une comptabilité lourde en coût complet soit la meilleure des solutions. Il est certainement possible d'arriver à des résultats satisfaisants en calculant des coûts partiels sur quelques produits. Le coût d'un repas de cantine paraît plus intéressant que le coût d'un acte de naissance. On pourrait valablement s'orienter vers une comptabilité analytique en coûts directes, relayée ensuite dans les services par des applications ponctuelles sur tableur. Cela permettrait de réduire le coût de l'information tout en produisant des résultats aussi utiles.

B/ Calculer de nouveaux coûts.

Face à l'égémonie des coûts complets et aux difficultés de leurs calculs, d'autres méthodes doivent être proposées aux gestionnaires communaux. Il s'agit d'une part d'introduire une certaine flexibilité dans le budget, d'autre part d'étendre la notion de coût.

1/ Les coûts variables.

Nous avons déjà évoqué le danger qu'il y avait à ne pas tenir compte des variations d'activité dans le contrôle budgétaire. Pour éviter le rigorisme aveugle, il est indispensable de distinguer parmi les charges celles qui sont fixes quelque soit le niveau d'activité (charges fixes), de celles qui ne le sont pas (charges variables).

Il est certain que dans le cadre de la gestion communale, les charges fixes, structurelles, représentent une très grande part de l'ensemble des charges. Mais pour certains domaines d'activité particuliers (cantine, voirie, aide sociale...) la différenciation pourrait apporter des informations intéressantes.

a/ Les budgets flexibles.

En faisant la distinction dans la prévision entre charges fixes et charges variables, il est possible d'établir un budget pour différents niveaux d'activité possibles. Par exemple, pour une cantine, s'il est convenu que les charges variables s'élèvent à 7 F. par repas (denrées, énergie, transport), et que les charges fixes s'élèvent à 90 000 F. par mois (amortissements, salaires, ...), le budget flexible mensuel s'établit comme suit:

Nombre de repas	4000	4200	4400	4600
Charges fixes	90000	90000	90000	90000
Charges variables	28000	29400	30800	32200
Budget total	118000	119400	120800	122200

Cela permettrait d'introduire une certaine souplesse dans l'ordonnancement des dépenses et d'éviter des blocages de dépenses en cas de variation d'activité (dépassement du nombre de bénéficiaires du service ou d'usagers).

Pourquoi donc ne pas imaginer le vote d'un budget flexible par le Conseil Municipal ou sinon l'acceptation par les élus du fait que toute variation d'activité par rapport aux prévisions peut entraîner une modification des dépenses de fonctionnement.

Par ailleurs, le budget flexible ouvre la voie à certaines formes d'analyses d'écarts. En effet le responsable ne doit pas être jugé sur l'écart entre ce qu'il a dépensé et les charges inscrites au budget, mais sur l'écart entre les charges réellement engagées et ce qu'il aurait normalement dû dépenser compte tenu du niveau d'activité effectif.

Le vote d'un budget flexible présente un certain nombre de difficultés au niveau institutionnel. Mais déjà aujourd'hui les responsables et les élus essaient d'introduire une certaine souplesse lors de l'exécution du budget (budget supplémentaire, glissement de dépenses de chapitre à chapitre). Ainsi la flexibilité ne ferait que formaliser une pratique tacitement reconnue.

b/ La préparation des décisions.

La distinction entre charges fixes et charges variables constitue une approche du calcul marginaliste. Dans le cadre d'une décision d'ouverture ou d'extension d'activité, il est important de pouvoir déterminer le montant des charges qu'entraîne cette modification. Les charges fixes peuvent ne pas varier ou sinon par palier, les charges variables peuvent être évaluées par référence au niveau d'activité attendu. Dans le cadre d'un investissement, il est donc facile de calculer le coût de fonctionnement marginal lié et de prendre la décision en connaissance de cause.

2/ Les coûts sociaux.

L'entreprise essaye de porter un jugement sur sa performance en mesurant les flux nets de trésorerie potentiels générés par son activité. Le coût est pour elle une accumulation de charges sur un produit ou un service, c'est à dire de décaissements liés à son activité.

La commune appartient au secteur non marchand et le coût ne peut pas se limiter à une simple accumulation de décaissements liés au service rendu. Au delà des charges décaissées, il y a le coût qui est supporté par la collectivité, c'est à dire par chacun des habitants de la commune. La commune ne se réduit pas à un budget, c'est une circonscription administrative, ensemble de moyens matériels et humains. Il n'est pas ici question de se lancer dans une grande discussion sur l'état et la nation ramenée au petit niveau communal, mais la richesse de la population de la commune ne peut pas être oubliée lors d'un calcul de coût.

Le coût social concerne "l'ensemble des parties prenantes situées à l'extérieur de l'entreprise (fournisseurs, consommateurs, état,...) et d'autre part l'environnement (habitat, ressources naturelles, sites,...)"(10)

De même, la commune représentant une zone géographique et une population déterminée, Le coût d'un service doit être mesuré par rapport à cet ensemble. Le coût social implique donc la définition du champ d'action de la commune.

Ces coûts dits externés sont bien sûr assez difficiles à déterminer mais ils doivent faire prendre conscience aux élus de l'étendue de leurs décisions et de la relativité de la comptabilité analytique communale.

(10) Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, "Avantages et coûts sociaux" CEREDÉ PARIS 1981.

Le calcul des coûts d'opportunité procède de la même logique mai il n'intervient que dans l'évaluation des coûts liés à une décision. Ils représentent "le manque à gagner résultant du renoncement qu'implique tout choix" (P. Lassegue) Par exemple, une commune décidant de sous-traiter la restauration scolaire, doit pouvoir évaluer le coût que représente le fait que l'entreprise sous traitante ne s'adressera plus aux commerçants locaux pour s'approvisionner.

Ces idées étaient déjà exprimées dans le mouvement RCB (rationalisation des choix budgétaires) dans les années 70 et pourraient aujourd'hui être repris avec profit.

### 3/ Les coûts discrétionnaires.

Un coût discrétionnaire est un coût fixe qui n'a aucun rapport avec l'activité courante de l'entreprise mais qui résulte d'une décision stratégique.

Par exemple, les coûts de recherche, les coûts d'audit externe, de publicité d'image, sont des coûts discrétionnaires pour l'entreprise. R.Dazinger et Y.Pesqueux donnent l'exemple des coûts supportés pour gérer la voirie: si certains sont bien déterminés (entretien de la voirie) d'autres peuvent être considérés comme discrétionnaires: le nettoyage pour une part contribue à l'entretien, le temps passé par des agents pour l'inspection, également.

Pour une commune, la recherche et l'analyse des coûts discrétionnaires devrait permettre de transformer en charges directes des charges qui sont habituellement classées en indirectes dans le fourre-tout des charges administratives. Nous avons pu constater, rappelons le, que dans certaines communes moyennes, les charges administratives représentaient plus de 50% des charges!

#### CONCLUSION GENERALE

Dans le monde des collectivités locales, élus, secrétaires généraux et personnel d'encadrement sont à la recherche d'informations pour le contrôle de gestion et ont un réel besoin d'éclairages objectifs de leurs décisions.

On l'a vu, il existe une volonté affirmée de décentralisation, de collégialité et ce que quelques communes ont appelé le BBZ procède de cette conception dynamique du contrôle de gestion.

Dés maintenant il est important que toutes les communes adoptent une nouvelle forme d'état d'esprit par rapport au contrôle et organisent la production de l'information financière (budget, comptabilité, contrôle) de manière globale. En particulier, Un réel effort doit être fait en direction des communes de moins de 10 000 habitants. On peut espérer que la réforme du plan comptable communal (M11 et M12) apportera des développements nouveaux en la matière.

Un problème toutefois reste entier: le contrôle de gestion n'est pas codifié en droit administratif. Il est vrai qu'il s'agit d'une discipline nouvelle qui ne peut pas être imposée dans toutes les communes du jour au lendemain.

Le contrôle de gestion est l'affaire de toute la commune et la réalisation d'économies, et donc la baisse de la pression fiscale passe par un nouvel état d'esprit. Les élus et les responsables communaux y trouveront la satisfaction du travail bien fait et du bien public; Les électeurs, quant à eux, y trouveront sinon une réduction de la pression fiscale, du moins une amélioration en quantité et en qualité des services rendus par la commune.

BIBLIOGRAPHIE

- BOUINOT (J): La nouvelle gestion municipale Cujas PARIS 1977.
- MARIN (JM) : La gestion financière communale Syros PARIS 1985.
- CHOMENTOWSKI (V): Financer les équipements communaux;  
Editions du moniteur PARIS 1987
- BOUINOT (J): 18 textes sur la gestion communale CUJAS PARIS 1981.
- DALLOZ des collectivités locales ; article : Les comptes de programmes  
et de services.  
Ministère de l'économie: Guide de l' élu: Guide pratique de comptabilité  
analytique. PARIS 1987
- DEMEESTERE (R): L'évolution des méthodes de gestion financière  
et l'introduction du contrôle de gestion  
Politique et management communale N°4 12/84
- BURLAUD (A) : Le contrôle de gestion dans les services publics  
Revue Française de comptabilité Decembre 1978.
- Actes du colloque international "Droit budgétaire, comptabilité  
publique, et gestion des collectivités territoriales.  
PARIS-DAUPHINE JUIN 1987 (à paraître)
- BURLAUD (A) SIMON (C) Coût/contrôle VUIBERT PARIS 1981
- PESQUEUX (Y) MARTORY (B) Pratique de la comptabilité analytique  
DUNOD, PARIS 1983.
- ARTICLES (en vrac)
- Lettre des élus locaux 12 et 19 Juin 1987, 16 Janvier 1987  
10 Juillet 1987, 17 Juillet 1987  
11 Septembre 1987
- La gazette Mars 1987 , Avril 1987 , JUIN 1987, Septembre 1987
- JOUVEAUX (JL) Elaboration d'un système de comptabilité analytique  
communal . Mémoire d'expertise comptable 1987

Caractéristiques de l'échantillon

budg

relativement aux modalités de la variable qualitative

idha nombre d'habitants de la commune  
 c11 de 0 à 250  
 c12 de 250 à 500  
 c13 de 500 à 1000  
 c14 de 1000 à 2500  
 c15 de 2500 à 5000  
 c16 de 5000 à 10000  
 c17 plus de 10000

Statistiques par modalité

I	Ieffectif	Ioids	Imoyenne
ltotal	121	121	3398.65
lc11	14	14	548.36
lc12	25	25	941.56
lc13	36	36	2039.36
lc14	35	35	4574.03
lc15	8	8	9750.62
lc16	3	3	122836.00
lc17	0	0	1



QUESTIONNAIRE : COMPTABILITE ANALYTIQUE

1/ Dans votre comptabilité, les charges par nature (achats, charges du personnel, etc...) sont-elles ventilées par fonctions (cantine, voirie, état civil, etc...) ?

OUI  NON  (1)

SI OUI, combien dénombrez-vous de fonctions ?

2/ Les charges de certaines fonctions (par exemple administration) sont elles réparties sur d'autres fonctions (par exemple cantine, voirie..) ?

OUI  NON

3/ Vous est-il arrivé que des élus ou des contribuables vous demandent de justifier le prix demandé pour un service ?

OUI  NON

4/ Certains services ont-ils fait l'objet d'une décision de sous-traitance ?

OUI  NON

Une étude préalable a-t-elle été menée pour connaître la différence de coût pour la commune ?

OUI  NON

5/ Si vous avez une cantine, connaissez-vous le coût de revient du repas ?

NON  OUI  MONTANT \_\_\_\_\_ F.

Que contient-il ?

- |   |  |
|---|--|
| * Achat de denrées <input type="checkbox"/>           | * Charges administratives <input type="checkbox"/>   |
| * Frais de personnel <input type="checkbox"/>         | * Amortissement du matériel <input type="checkbox"/> |
| * Consommables (cantine) <input type="checkbox"/>     | * Amortissement des locaux <input type="checkbox"/>  |
| * Energie (gaz, électricité) <input type="checkbox"/> | * Frais de chauffage <input type="checkbox"/>        |

- Est-il calculé

tous les mois	<input type="checkbox"/>
tous les trimestres	<input type="checkbox"/>
tous les semestres	<input type="checkbox"/>
tous les ans	<input type="checkbox"/>

6/ Pour le dernier investissement important réalisé (école, gymnase,...), une étude prévisionnelle des coûts de fonctionnement a-t-elle été préalablement réalisée ?

OUI  NON

- Que contenait-elle ?

* Achat de denrées	<input type="checkbox"/>	* Charges administratives	<input type="checkbox"/>
* Frais de personnel	<input type="checkbox"/>	* Amortissement du matériel	<input type="checkbox"/>
* Consommables (cantine)	<input type="checkbox"/>	* Amortissement des locaux	<input type="checkbox"/>
* Energie (gaz, électricité)	<input type="checkbox"/>	* Frais de chauffage	<input type="checkbox"/>

7/ IDENTIFICATION :

Nombre d'habitants	entre	0	et	250	<input type="checkbox"/>
	De	250	à	500	<input type="checkbox"/>
	De	500	à	1 000	<input type="checkbox"/>
	De	1 000	à	2 500	<input type="checkbox"/>
	De	2 500	à	5 000	<input type="checkbox"/>
	De	5 000	à	10 000	<input type="checkbox"/>
	Plus	de		10 000	<input type="checkbox"/>

Montant du budget du fonctionnement (arrondi aux milliers de francs)

BP + BS 1987 = \_\_\_\_\_

(1) Cocher la case correspondante.

**Nomenclature des comptes  
des communes  
de plus de 10 000 habitants (M 12)**  
(classement des opérations par fonction)

SECTION DE FONCTIONNEMENT	
<b>A) Services indirects</b>	
930 Service financier	Sont inscrits à ce chapitre le montant des intérêts des emprunts et le prélèvement sur recettes ordinaires.
931 Personnel permanent	Seules les dépenses du personnel permanent figurent à ce chapitre, dont le montant est donc inférieur aux sommes de l'article 61 (Frais de personnel) qui comprend en outre le personnel non permanent et les indemnités diverses. La réduction de charges pour travaux effectués en régie (78) est souvent inscrite en recettes à ce chapitre.
932 Ensembles mobiliers et immobiliers	Ce chapitre peut regrouper la totalité des dépenses « fixes » des services communaux (eau, gaz, électricité, carburants, combustibles...) lorsque les services techniques gèrent ces crédits. Dès lors, ce sont autant de dépenses qui ne seront pas inscrites à nouveau aux services utilisateurs.
934 Administration générale	
936 Voirie communale	On y trouve aussi les espaces verts et les frais de déneigement.
937 Réseaux communaux	
<b>B) Services administratifs</b>	
940 Relations publiques	Notamment dépenses d'information et de réception.
941 Justice	
942 Sécurité et police	
943 Enseignement	
944 Œuvres sociales scolaires	Ramassage scolaire, restaurants scolaires, classes de neige ou de mer, colonies de vacances
945 Sports et beaux-arts	Piscines, théâtres, musées, musique, bibliothèque.
<b>C) Services sociaux</b>	
950 Services sociaux à comptabilité distincte	
951 Services sociaux sans comptabilité distincte	Bureau d'hygiène, crèches, dispensaires, foyers de personnes âgées, cimetières.
953 Hygiène et protection sanitaire à caractère facultatif	
955 Aide sociale	
<b>D) Services économiques</b>	
961 Interventions économiques générales	Participation aux syndicats intercommunaux, tourisme, camping.
962 Interventions en matière agricole	
963 Interventions en matière industrielle et commerciale	
964 Interventions socio-économiques	
965 Domaine productif de revenus	Droits de voirie, affichage, domaine communal (terrains, logements, parcmètres).
966 Services industriels et commerciaux à comptabilité distincte	
967 Services industriels et commerciaux sans comptabilité distincte	

E) Services fiscaux (Ces services ont surtout des recettes)	
970 Charges et produits non affectés	Dotations globale de fonctionnement et résultat ordinaire reporté.
971 Impôts obligatoires à taux fixe	Redevance des mines.
972 Impôts obligatoires à taux variable	Licence sur débits de boisson.
977 Impôts complémentaires	Impôts locaux directs, subvention fiscale pour exonération du foncier bâti, taxe sur l'électricité.

SECTION D'INVESTISSEMENT	
90 Programmes communaux. Dans ces programmes figurent les équipements, qui doivent rester propriété de la commune	900 Hôtel de ville et autres bâtiments administratifs 901 Voirie 902 Réseaux 903 Équipement scolaire, culturel, sportif 904 Équipement sanitaire et social 905 Transports et communications 906 Services industriels et commerciaux 907 Équipement rural 908 Urbanisme et habitations 909 Autres équipements
91 Programmes non communaux. Figurent dans ces chapitres les opérations auxquelles la commune participe, mais qui resteront propriété d'autres collectivités	910 Programmes pour l'État 911 Programmes pour le département 912 Programmes pour les établissements publics communaux 913 Programmes pour les autres établissements publics 914 Programmes pour autres tiers
92 Opérations hors programme	922 Opérations immobilières et mobilières 925 Mouvements financiers 927 Financement globalisé de la section d'investissement

Notes: Les subventions et emprunts propres à chaque opération figurent dans chacun des chapitres correspondants, alors que les subventions non affectées à une opération précise (Fonds de compensation T.V.A.) ou le montant des emprunts globalisés figurent au chapitre 927.

Le remboursement de la dette (capital) et l'excédent (ou le déficit) d'investissement reporté figurent au chapitre 925.

Le prélèvement sur les recettes de fonctionnement est inscrit au chapitre 927.

**Nomenclature des comptes  
des communes  
de moins de 10 000 habitants (M 11)**  
(classement des opérations par nature)

SECTION DE FONCTIONNEMENT		
N° des comptes	Dépenses	Recettes
60	Dépenses et Fournitures	
61	Frais de personnel	
62	Impôts et taxes	
63	Travaux et services extérieurs	
64	Participations et contingents	
65	Allocations et subventions	
66	Frais de gestion générale	
67	Frais financiers	
68	Dotations aux amortissements	
69	Charges exceptionnelles	
70	.....	Produits de l'exploitation
71	.....	Produits domaniaux
72	.....	Produits financiers
73	.....	Recouvrements, subventions
74	.....	Dotation globale de fonctionnement
75	.....	Impôts indirects
76	.....	Impôts directs autres que contributions
77	.....	Contributions directes
78	.....	Travaux d'équipement en régie
79	.....	Produits exceptionnels
82	Dépenses antérieures dont déficit de fonctionnement reporté (820)	Produits antérieurs dont excédent de fonctionnement reporté (820)
831	Prélèvement pour dépenses d'investissement	

SECTION D'INVESTISSEMENT		
N° des comptes	Dépenses	Recettes
06	Déficit d'investissement reporté	Excédent d'investissement reporté
10	.....	Subventions d'équipement (versées par l'État, le département, la région...)
115	.....	Prélèvement sur recettes de fonctionnement
13	Frais extraordinaires (subventions d'équipement versées par la commune)	Amortissement de subventions d'équipement (n° 138)
14	.....	Versement du fonds de compensation de la T.V.A.
16	Remboursement d'emprunts (capital seulement)	Produit des emprunts nouveaux
18	Dettes à long et moyen terme sans réception de fonds (subventions accordées en annuités)	
21	Acquisitions de meubles et d'immeubles	Vente de meubles et d'immeubles
23	Travaux neufs	Facturation des travaux effectués pour des tiers
25	Prêts, avances et créances consentis par la commune	Recouvrement des avances et créances consenties par la commune
26	Achats de titres et valeurs. Contribution aux dépenses d'investissement des syndicats	Vente de titres et valeurs

ANNEXE 4 (ANGERS)

B - DECOUPAGE EN CENTRES DE COUT

△ CALCULER DES COUTS POUR QUOI ?

Pour des unités d'exploitation, c'est-à-dire "quelque chose" qui soit suffisamment homogène ou élémentaire pour permettre l'analyse, pour que le coût puisse être apprécié pour lui-même, comparé dans le temps ou l'espace, rapproché d'une quantité d'oeuvre ou d'un standard.

△ COMMENT LES SERVICES ONT ETE DECOUPES EN CENTRES DE COUT ?

① LES UNITE. FINALES

Elles sont en "bout de chaîne", elles s'identifient à un service rendu au public, à la population, elles correspondent aux "produits municipaux".

Il peut s'agir :

- . d'un service rendu ; l'état civil, l'entretien de la voirie, la collecte des ordures ménagères...
- . d'un équipement ; une piscine, une crèche...
- . d'un événement ; une manifestation sportive, un salon de peinture.

.../...

② LES UNITES INTERMEDIAIRES

Elles concourent plus ou moins directement à la réalisation des produits municipaux.

A l'intérieur des unités intermédiaires, plusieurs catégories :

21 . les centres de coût logistiques :

- les frais de siège

clé de répartition : 5,8 % de la masse salariale des unités

- les frais de gestion du personnel

clé de répartition : 1 750 F/an/agent des unités

22 . les structures internes au service :

- les directions, les bureaux administratifs et les magasins des services techniques, l'encadrement : "les fonctionnels"

répartition propre à chaque service, sur des unités finales ou prestataires, sur la base des effectifs...

23 . les prestataires :

- ils fournissent des prestations à d'autres unités, finales ou intermédiaires : les ateliers auto ou du bâtiment, l'imprimerie ou l'informatique

répartition sur la base d'éléments quantifiés -temps passé, fournitures consommées...-, dans le cadre d'une facturation interne.

L'articulation entre les différentes catégories de centres de coût est schématisée sur le tableau de la page suivante.

.../...

PROXIMITÉ PAR RAPPORT AUX UNITES FINALES

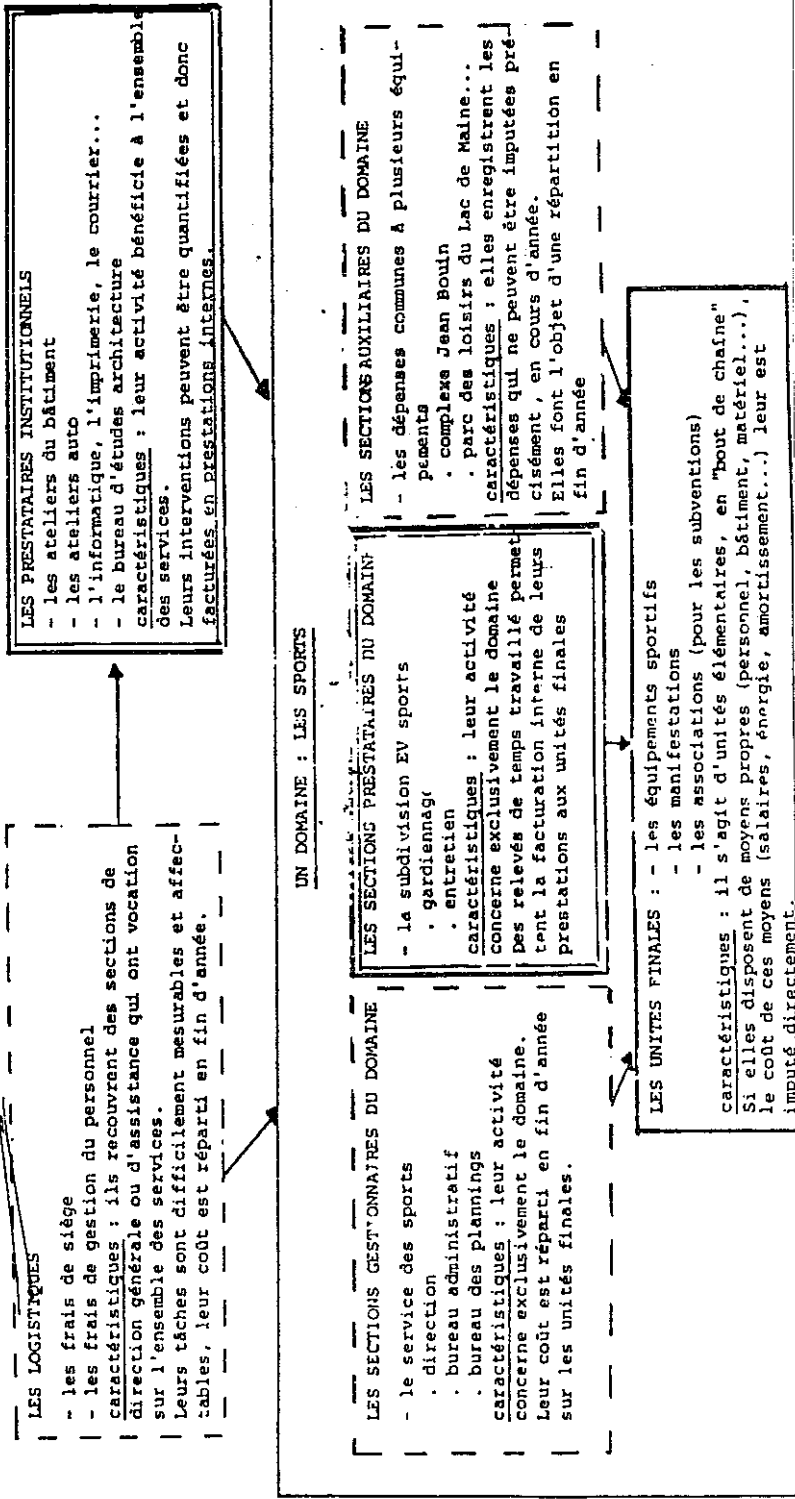
①

+

SCHEMA DE COMPTABILITE ANALYTIQUE

DECOUPAGE EN CENTRES DE COUT

- LEGENDE : -- CC dont le resultat est réparti en fin d'année
- CC facturant leurs prestations tout au long de l'année
- CC correspondant aux "produits" municipaux ou aux "clients"



LES LOGISTIQUES

- les frais de siège

- les frais de gestion du personnel

caractéristiques : ils recouvrent des sections de direction générale ou d'assistance qui ont vocation sur l'ensemble des services.

Leurs tâches sont difficilement mesurables et affectables, leur coût est réparti en fin d'année.

LES PRESTATAIRES INSTITUTIONNELS

- les ateliers du bâtiment

- les ateliers auto

- l'informatique, l'imprimerie, le courrier...

- le bureau d'études architecture

caractéristiques : leur activité bénéficie à l'ensemble des services.

Leurs interventions peuvent être quantifiées et donc facturées en prestations internes.

LES SECTIONS GESTIONNAIRES DU DOMAINE

- le service des sports

. direction

. bureau administratif

. bureau des plannings

caractéristiques : leur activité concerne exclusivement le domaine.

Leur coût est réparti en fin d'année sur les unités finales.

LES SECTIONS PRESTATAIRES DU DOMAINE

- la subdivision EV sports

. gardiennage

. entretien

caractéristiques : leur activité concerne exclusivement le domaine

Des relevés de temps travaillé permettent la facturation interne de leurs prestations aux unités finales

LES SECTIONS AUXILIAIRES DU DOMAINE

- les dépenses communes à plusieurs équipements

. complexe Jean Boulin

. parc des loisirs du Lac de Maine...

caractéristiques : elles enregistrent les dépenses qui ne peuvent être imputées directement, en cours d'année.

Elles font l'objet d'une répartition en fin d'année

LES UNITES FINALES

- les équipements sportifs

- les manifestations

- les associations (pour les subventions)

caractéristiques : il s'agit d'unités élémentaires, en "bout de chaîne"

Si elles disposent de moyens propres (personnel, bâtiment, matériel...), le coût de ces moyens (salaires, énergie, amortissement...) leur est imputé directement.

UN DOMAINE : LES SPORTS

△ QUEL EST LE NOMBRE DE CENTRES DE COUT ?

① LES UNITES FINALES

Elles sont au nombre de 650 environ :

- . 500 équipements : les crèches, les centres de loisirs, les piscines, les écoles...
- . 100 services rendus : l'état civil, l'entretien des voies, la collecte des OM
- . 50 événements : 20 manifestations sportives, le salon d'Angers...

② LES 350 UNITES INTERMEDIAIRES

Elle se répartissent de la façon suivante :

- . 20 u. logistiques,
- . 50 u. de structure interne aux services,
- . 100 u. prestataires,
- . 130 u. auxiliaires,
- . 80 u. de consolidation.

.../...



ANNEXE 5

DATE XX/XX/XX

ORDRE DE TRAVAUX

PAGE XXX

EXECUTANT

ORDRE : XXX

C I E F XXXX . XX

SERVICE : XXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

DATE : XX/XX/XX

FONCTIONNEMENT

EMPLACEMENT : XXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

DESTINATION SOMMAIRE DES TRAVAUX.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXX

COORDONNATEUR.

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXX

DU XX/XX/XX AU XX, XX/XX

NOM DE :


SERVICE : XX XXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

DATE DES TRAVAUX :

I \_\_\_\_\_ I OUVERT

I \_\_\_\_\_ I EN COURS

I \_\_\_\_\_ I FINI

I \_\_\_\_\_ I INTERV.

HEURE : I \_\_\_\_\_ I MN/100 I \_\_\_\_\_ I VEH.SERV I \_\_\_\_\_ I DEPLAC. I \_\_\_\_\_ I

	CODE ARTI-LE	MATERIEL	QUANTITE	NBRE D'HEURE
A	I _____ I		I _____ I	
A	I _____ I		I _____ I	
M		I _____ I		I _____ I
M		I _____ I		I _____ I