



HAL
open science

**Colloque AIRMAP - Atelier 8 Contrôle de gestion :
L'optimisation du pilotage de la gestion des déchets.
L'apport de la méthode COMPTACOÛT**

Frédérique Letort

► **To cite this version:**

Frédérique Letort. Colloque AIRMAP - Atelier 8 Contrôle de gestion : L'optimisation du pilotage de la gestion des déchets. L'apport de la méthode COMPTACOÛT. 8e Colloque de l'AIRMAP, May 2019, Paris-Sorbonne, France. hal-03372515

HAL Id: hal-03372515

<https://hal.science/hal-03372515v1>

Submitted on 10 Oct 2021

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.

COLLOQUE AIRMAP - ATELIER 8 CONTRÔLE DE GESTION

L'OPTIMISATION DU PILOTAGE DE LA GESTION DES DÉCHETS : L'APPORT DE LA MÉTHODE COMPTACOÛT

Frédérique Letort
Maître de Conférences en Sciences de Gestion
Laboratoire VALLOREM

Correspondance :
IAE - Université d'Orléans
Rue de Blois BP 26739
45067 Orléans cedex 2
frederique.letort@univ-orleans.fr

Résumé : cet article analyse l'utilisation d'une méthode de calcul de coûts, la méthode ComptaCoût, mise en place dans le service Gestion des déchets d'une communauté d'agglomération. A partir d'une méthodologie qualitative, basée sur l'exploitation d'entretiens semi-directifs, cet article montre l'intérêt et les apports de cette méthode contingente dans un contexte spécifique.

Mots-clés : gestion des déchets, comptabilité de gestion, coûts, communes, intercommunalités.

Abstract: this paper analyses the use of a costing method, the method « Comptacoût », implemented in a waste management service of a local authority. From a qualitative methodology, based on the exploitation of in-depth interviews, this paper shows the interest and contributions of this contingent method in a specific context.

Keywords: management of scraps, management accounting, costs, local government.

Introduction

La gestion des déchets est une compétence communale, ou intercommunale quand celle-ci est déléguée à un établissement public de coopération intercommunale (EPCI). Cette activité est définie par la directive européenne du 19 novembre 2008 comme « la collecte, le transport, la valorisation et l'élimination des déchets, y compris la surveillance de ces opérations ainsi que la surveillance des sites de décharge après leur fermeture et notamment les actions menées en tant que négociant ou courtier ».

La gestion des déchets a subi de nombreuses mutations et évolutions depuis une vingtaine d'années (Graindorge, 2018), et est devenue étroitement liée à la problématique du développement durable. En effet, d'une façon générale, les évolutions législatives récentes, notamment la loi sur la transition énergétique¹ en 2015, fixent des objectifs en matière de réduction des déchets, de leur recyclage et de leur valorisation ; et plus particulièrement, imposent la tenue d'une comptabilité analytique pour alimenter en données le Rapport annuel sur le prix et la qualité du service (instauré par le décret du 11 mai 2000). Comme le souligne Bertolini (2008), la gestion des déchets est un service public générant des attentes fortes de la part usagers en matière de qualité, de tarification juste, dans un contexte de montée des préoccupations environnementales.

Indépendamment de cette obligation récente de comptabilité analytique liée à une activité spécifique, les organisations communales (c'est-à-dire les communes et les structures intercommunales) ont mis en œuvre des systèmes de coûts à partir des années 1980 ; ces systèmes se sont ensuite diffusés plus largement dans les années 1990, avec de façon prédominante la mise en place de systèmes globaux en coûts complets (Meyssonnier 1993 ; Gibert 1995 ; Bargain 2014). L'activité « gestion des déchets » a pour caractéristique d'être une activité à caractère marchand, réalisée le plus souvent dans le cadre d'un service public administratif, ou bien dans le cadre d'un service public industriel et commercial (SPIC). Le pilotage de la gestion des déchets implique donc pour ces collectivités la nécessité d'avoir des outils de gestion permettant de suivre et d'optimiser le financement de cette activité, notamment en ce qui concerne les analyses de coûts (Graindorge, 2018).

Dans un contexte communal où la comptabilité de gestion est une pratique plutôt récente, quelles seraient les caractéristiques de celle-ci afin de concilier optimisation des coûts et gestion durable d'une activité comme la gestion des déchets ?

¹ Loi n°2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

D'un point de vue méthodologique, notre démarche est inductive ; une étude exploratoire réalisée lors d'une recherche plus large sur la comptabilité de gestion communale nous a permis de découvrir les pratiques de calculs de coûts d'un service « Gestion des déchets » qui a mis en place un outil de gestion préconisé par l'ADEME², la méthode ComptaCoût. Cette méthode ad hoc, basée sur les principes de comptabilité analytique, permet d'évaluer les coûts réels de gestion des déchets et de pouvoir ensuite comparer les coûts obtenus à ceux des autres collectivités. D'un point de vue théorique, nous analyserons les résultats de cette étude au prisme de la théorie de la contingence. En effet, la rationalité opérationnelle, caractéristique des organisations publiques, avec la rationalité politique et la rationalité économique (Chatelain-Ponroy, 2010), est axée sur les prestations de services rendues par les agents. Une mesure uniforme du coût des prestations rendues est rendue difficile par l'hétérogénéité et la variété des activités de l'organisation communale (Fabre et al. 2015), ce qui plaide en faveur de l'adaptation du système de coûts aux besoins spécifiques des activités, comme le préconisent Baranger (1995) ou bien Sandretto (1985).

Dans une première partie, nous décrivons les principales évolutions de l'activité de gestion des déchets dans les organisations communales et ses principales caractéristiques (11), puis nous présenterons le cadre théorique mobilisé (12). Dans une seconde partie, nous exposerons l'étude de cas réalisée (21) et nous discuterons de ses enseignements (22).

1. LE PILOTAGE DE LA GESTION DES DÉCHETS : L'ADAPTATION DES OUTILS DE GESTION AUX EXIGENCES RÉGLEMENTAIRES

Les déchets peuvent être classés selon leur nature - déchets dangereux et non dangereux - et selon leur origine, déchets municipaux et déchets des activités économiques (Balet, 2016). Les déchets municipaux sont principalement constitués des déchets ménagers, c'est-à-dire « un déchet dangereux ou non dangereux dont le producteur initial est un ménage » (article R. 541-8 du Code de l'environnement). Depuis la loi du 15 juillet 1975³, la loi impose aux communes et groupements de communes d'organiser la collecte et l'élimination des déchets ménagers, selon trois modalités : collecte des ordures ménagères résiduelles, collecte séparée selon le matériau (verre) ou sa nature (emballages et parfois bio déchets) et collecte en déchèterie. La loi de 1975 crée l'Agence nationale pour la récupération et l'élimination des déchets (ANRED), qui sera transformée plus tard en Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

² Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie.

³ Loi n°75-633 du 15 juillet 1975.

11. Regards croisés sur les évolutions de la gestion des déchets et de la comptabilité de gestion dans la sphère communale

Les évolutions réglementaires marquantes concernant la gestion des déchets

Si pendant longtemps les collectivités ont pu faire le choix du « tout décharge » ou du « tout incinération », la loi de 1992⁴ instaure de nouvelles règles pour la gestion des déchets ménagers, dont notamment la suppression des décharges brutes à horizon 2002, l'instauration d'une taxe sur la mise en décharge, l'élaboration de plans départementaux pour l'élimination des déchets et l'incitation au recyclage des emballages. La « circulaire Voynet » du 28 avril 1998 renforce ces dispositions en insistant sur les objectifs de recyclage matière et organique afin de limiter le recours à l'incinération. La gestion des déchets ménagers s'intègre peu à peu dans la politique environnementale. L'article 46 de la loi dite « Grenelle 1 » en 2009⁵ renforce les objectifs de réduction et de recyclage : la priorité donnée à une politique de réduction des déchets en renforçant la responsabilité des producteurs et l'objectif d'un taux de recyclage en 2015 porté à 45% pour l'ensemble des déchets ménagers. La loi dite « Grenelle 2 » en 2010⁶ pose le principe d'une tarification incitative en permettant l'expérimentation d'une taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) composée d'une part variable calculée en fonction du poids des déchets. Mais cette expérimentation génère de nombreuses questions sur sa mise en œuvre notamment sur l'application de cette tarification à l'habitat collectif, sur la coordination entre services fiscaux (collecteurs de la TEOM) et services municipaux, sur le périmètre à prendre en compte pour l'expérimentation, etc..

La loi sur la transition énergétique en 2015⁷ marque également une étape importante dans la politique environnementale en consacrant un volet important à l'économie circulaire, c'est-à-dire consommer moins et favoriser la conception de produits aptes au réemploi, au recyclage ou à la valorisation énergétique (Graindorge, 2018). La loi sur la transition énergétique fixe également des objectifs plus ciblés en direction des collectivités, avec entre autres : une progression vers la généralisation de la tarification incitative, l'extension des consignes de tri à tous les emballages plastiques... et également l'obligation d'une comptabilité analytique pour le service public afin d'en intégrer les données au

⁴ Loi n° 92-646 du 13 juillet 1992.

⁵ Loi n°2009-967 du 3 août 2009 de programmation relative à la mise en œuvre du Grenelle de l'environnement (dite loi « Grenelle 1 »).

⁶ Loi n° 2010-788 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement (dite loi « Grenelle 2 »)..

⁷ Loi n°2015-992 du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte.

Rapport annuel sur la qualité et le prix du service. Ce Rapport annuel doit préciser comment la collectivité atteint les objectifs, fixés au niveau national, de prévention et de gestion des déchets.

La nécessité d'un système d'information comptable

La loi sur la transition énergétique de 2015 impose donc la tenue d'une comptabilité analytique pour la gestion des déchets, mais bien avant cela les collectivités ont eu besoin de données relatives aux coûts de cette activité. En effet, le service public de gestion des déchets fut d'abord en 1926 un service administratif payé par le contribuable, avec la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) ; en 1975, la possibilité est donnée aux communes d'opter pour la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), l'activité ayant alors la nature de service public industriel et commercial (SPIC) financé par le redevable ou usager (Bénard, 2008). Dans ce dernier cas, le prix payé par le redevable est individualisé en se basant sur le service effectivement rendu. Les communes et les intercommunalités ont donc le choix entre un dispositif fiscal, avec la TEOM due par tous les propriétaires (même si le service n'est pas utilisé), ou un dispositif économique, avec la REOM, due par les seuls usagers du service ; la TEOM est le financement majoritairement choisi puisqu'il concerne 86,7% de la population française (Balet, 2016).

Avec la TEOM le financement est relativement déconnecté du coût du service, les collectivités ont donc besoin d'avoir une connaissance de plus en plus fine de leurs coûts de gestion des déchets afin d'assurer l'équilibre budgétaire de l'activité, surtout lorsque celle-ci ne fait pas l'objet d'un budget annexe, et est inscrite au budget général de la collectivité. Comme nous l'avons évoqué plus haut, les organisations communales ont mis en place des systèmes de calcul de coûts depuis les années 1980, en adoptant majoritairement des systèmes centralisés couvrant toute l'organisation dans les communes, et à l'inverse, majoritairement des systèmes décentralisés dans les EPCI, autrement dit des méthodes différenciées et adaptées aux services opérationnelles (Letort, 2018). La contingence dans les méthodes de calcul de coûts est donc une approche privilégiée par les EPCI, et en premier lieu pour le service opérationnel de gestion des déchets (Letort, 2018).

12. Triple rationalité organisationnelle et approche contingente

D'une façon générale, l'implantation du contrôle de gestion, et de ses outils, ne s'est pas fait sans difficultés dans les organisations publiques (Gibert, 1995 ; Beaulier & Salery, 2006). Comme le souligne Chatelain-Ponroy (2010), la triple rationalité - politique, économique et opérationnelle - des organisations publiques engendre des tensions entre ces rationalités, ce qui rend difficile la définition d'objectifs clairs, nécessaires à la bonne mise en œuvre du contrôle de gestion. La

rationalité politique exprime la volonté des élus de satisfaire leurs administrés, la rationalité économique représente la nécessité de réguler, de contrôler les dépenses publiques, et la rationalité opérationnelle est axée sur les prestations de services assurés par les agents (voir tableau 1).

Tableau 1 - Les trois grands types de rationalité des organisations publiques (adapté de Cellier & Chatelain-Ponroy, 2005)

Rationalité	Politique	Economique	Opérationnelle
Définition	Exprimée par les missions de services publics. Volonté des élus de satisfaire leurs administrés.	Nécessité de réguler, de contrôler les dépenses publiques.	Portée par les acteurs opérationnels, prestataires de services.
Objectif	Efficacité	Efficienc	Qualité

La mise en place d'une comptabilité de gestion, définie comme la valorisation de la consommation de ressources par un objet de coûts (Burlaud & Simon, 2003), répond à des logiques contingentes pour satisfaire des besoins d'information variés en matière de coûts. En effet, selon Bouquin (2003, p.46) « *la comptabilité de gestion est ainsi vouée à multiplier ses approches, ses méthodes, la nature même des données qu'elle prend en compte pour les besoins variés des managers. Contrairement à ce qu'a fait croire, parfois, une crise récente, les méthodes universelles ne sont pas à l'ordre du jour.* » La nature de la production, ou de la prestation effectuée, peut être un facteur de contingence pour Baranger & Mouton (1997, p. 268) : « *les systèmes de calcul des coûts et la comptabilité de gestion vont varier selon la nature des entreprises, les types de production et le contexte dans lequel celles-ci vont se situer.* » De même, pour Sandretto (1985), le choix d'un système de coûts pour une organisation dépend de son environnement, de sa stratégie, du type de produit fabriqué et de la structure de ses coûts (proportion coûts fixes / coûts variables par exemple).

De façon plus précise, et en ce qui concerne les organisations du bloc communal, Carles (1997) définit une typologie de leurs activités : les activités à caractère marchand (comme la collecte et le traitement des déchets par exemple), les activités à caractère non marchand pour lesquelles le bénéficiaire peut être identifié (crèche, cantine scolaire..) et les activités à caractère non marchand pour lesquelles le bénéficiaire ne peut pas être identifié (éclairage public, espaces verts...). La nature des prestations rendues, selon la typologie de Carles (1997) constitue également un facteur de contingence pour le système de calcul de coûts,

chaque catégorie engendrant des besoins différents en matière de connaissance des coûts. En ce qui concerne les activités à caractère marchand, comme la gestion des déchets, Carles (1997) précise que ce sont les activités pour lesquelles le contrôle de gestion pourrait se rapprocher le plus de celui des entreprises, à la différence que ces activités concourent à la réalisation d'un service public local avec l'obligation pour les collectivités, et donc les élus, de satisfaire une demande sociale. Autrement dit les élus doivent s'assurer conjointement de l'efficacité sociale du dispositif et de son efficacité économique (rapport qualité / coût).

2. LA MÉTHODE COMPTACOÛT DANS L'AIDE AU PILOTAGE DE LA GESTION DES DECHETS

Après avoir exposé la méthodologie de cette étude, nous présenterons et analyserons les résultats obtenus avec la méthode ComptaCoût. Nous mettrons en lumière les apports d'une méthode contingente pour le pilotage de l'activité Gestion des déchets.

2.1. La présentation et la méthodologie de l'étude

A partir d'une démarche inductive, nous mobilisons une méthodologie qualitative, et plus précisément une étude de cas portant sur le service Gestion des déchets d'une communauté d'agglomération, avec une collecte de données s'appuyant sur des entretiens réalisés avec trois acteurs-clés de cette organisation.

Le contexte général de l'étude qualitative réalisée

Une étude exploratoire portant sur huit communes et un EPCI d'une même communauté d'agglomération d'environ 272 000 habitants⁸ (comprenant vingt-deux communes) a été réalisée entre juin 2013 et août 2014 par l'auteure. L'objectif de cette étude était de répertorier et d'analyser les pratiques en matière de comptabilité de gestion (voire de calculs de coûts) dans ces organisations : forme prise par la comptabilité de gestion, finalités et objectifs, implantation et résultats obtenus avec cet outil de gestion.

Un recueil de données a été réalisé au moyen d'entretiens semi-directifs auprès de cadres territoriaux (Directeur Général des Services, directeur des finances, contrôleur de gestion, responsable de service opérationnel) et d'élus (maire, maire-adjoint aux finances). Au total, vingt-sept personnes ont été interrogées lors de vingt-deux entretiens. Le choix de ces personnes a été motivé soit par leur rôle dans le choix d'implanter une comptabilité de gestion, soit par leur besoin d'utiliser les coûts produits

⁸ Au 1^{er} janvier 2012 (INSEE).

par le système implanté (comme par exemple les responsables de services opérationnels).

Les principaux résultats obtenus sont que toutes les collectivités interrogées n'utilisent pas systématiquement une comptabilité de gestion (trois sur neuf n'utilisent pas cet outil). Ensuite, les méthodes de calcul de coûts utilisées ne sont pas uniformes entre les organisations communales, certaines utilisant des méthodes de coûts complets, et d'autres calculant des coûts partiels (coûts directs, ou coûts d'activité à partir de la nomenclature fonctionnelle de la M14). Enfin, pour les six collectivités ayant recours à une comptabilité de gestion, les approches en matière de contrôle de gestion ne sont pas uniformes. En effet, les communes ont privilégié une approche « top down » ou « par le haut » dans le déploiement du contrôle de gestion (et donc de la comptabilité de gestion), tandis que l'EPCI (la communauté d'agglomération) est dans une approche « bottom up » ou « par le bas », selon Rey (1994). En effet, pour cette dernière il s'avère que certains pôles d'activité se sont dotés de l'outil de façon indépendante, contrairement à d'autres pôles qui n'ont pas de comptabilité de gestion. Le cas particulier du service Gestion des déchets a attiré notre attention et s'est révélé particulièrement intéressant.

L'étude du service Gestion des déchets de la communauté d'agglomération

La communauté d'agglomération étudiée détient la compétence de la « collecte, traitement et valorisation des déchets » de façon exclusive depuis le 1^{er} janvier 2000 en tant qu'EPCI à fiscalité propre. L'EPCI fonctionne avec 573 agents et un budget de 365 millions d'euros (chiffres 2014) pour gérer ses compétences en matière de transport urbain, assainissement, action économique, centre de formation d'apprentis, etc. La communauté d'agglomération n'a pas mis en place une comptabilité de gestion unifiée pour toutes ses activités, car le choix a été fait de mettre en place celle-ci uniquement pour les compétences exclusives. Suivant la réglementation et les particularités de la compétence exclusive, une comptabilité de gestion appropriée est implantée, notamment quand l'activité est majoritairement exercée en régie, comme c'est le cas pour la gestion des déchets.

Pour exercer sa compétence en matière de gestion des déchets, la communauté d'agglomération dispose de deux sites d'exploitation (pour l'organisation des opérations de collecte et de stockage), de six déchèteries et d'une unité de traitement (pour la valorisation énergétique et matière des déchets). La direction Gestion des déchets comprend 187 agents (chiffre du Rapport annuel 2012 sur le prix et la qualité du service public d'élimination des déchets). La compétence est donc principalement exercée en régie, notamment pour la collecte, mais des prestataires privés

(via des marchés publics) sont sollicités pour la gestion de certaines étapes comme le tri ou l'incinération par exemple.

Les données recueillies lors de l'enquête sont primaires (trois entretiens réalisés avec un élu et deux fonctionnaires territoriaux) et secondaires (documents collectés en interne relatifs à la méthode Comptacoût et Rapport annuel 2012 sur le prix et la qualité du service public d'élimination des déchets).

Tableau 2 – Point-clés des entretiens réalisés à la communauté d'agglomération

	Entretien n°1	Entretien n°2	Entretien n°3
Personnes interrogées	M. L.	Mme C	Mme T.
Date	9 décembre 2013	10 février 2014	24 février 2014
Durée de l'entretien	35 minutes	30 minutes	2 heures
Mode d'administration	Face-à-face	Téléphone	Face-à-face
Statut ou poste occupé	Président	Directrice Générale des Services	Responsable administrative et financière - Direction de la Gestion des déchets

Pour cette activité un projet de comptabilité analytique s'appuyant sur l'outil Excel (pour le traitement des données) et sur le paramétrage du logiciel SEDIT Marianne (pour l'arborescence des coûts) a été mis en œuvre en 2003-2004. Le logiciel SEDIT Marianne est un logiciel finances comportant un module analytique ; celui-ci permet, lors de l'enregistrement comptable d'une dépense (normalement enregistrée par nature), de pouvoir la répartir entre plusieurs centres de coûts, autrement dit de réaliser une imputation par fonction, comme le permet la nomenclature M14.

Des coûts par flux de matériaux, par typologie de collecte et par mode (régie ou prestataire) ont ainsi pu être calculés sur l'année 2004, mais avec les seules charges de fonctionnement. L'inconvénient de la méthode était de produire des résultats à dix-huit mois, et il était difficile de justifier les écarts : *« une fois que vous avez produit des résultats, on vous demande pourquoi ils évoluent et donc j'ai dû justifier des écarts et ça*

c'est très compliqué aussi. Les écarts il faut les travailler à tous les stades pour pouvoir, quand vous produisez l'indicateur final, l'expliquer. Sinon vous êtes obligé de remonter toute la chaîne et c'est très fastidieux, et surtout démobilisant pour les équipes » (Responsable administrative et financière – Direction de la gestion des déchets). Comme la méthode n'était donc pas satisfaisante, et ne permettait pas de comparaisons sur les coûts, la responsable administrative et financière a cherché une autre méthode à mettre en œuvre. Et c'est finalement le réseau de l'ADEME qui a proposé une solution en matière de comptabilité analytique, la méthode ComptaCoût, spécialement adaptée à ce type d'activité, et qui est mise en œuvre en 2008. Pendant un an, un cabinet extérieur (financé par l'ADEME) a accompagné la direction de la gestion des déchets dans la mise en œuvre de la méthode, notamment afin de pouvoir ajuster la segmentation analytique dans le logiciel SEDIT Marianne. Les coûts sont calculés annuellement. La méthode est véritablement opérationnelle depuis 2011, avec la production d'un premier rapport annuel à destination des élus. L'EPCI a défini dans son projet d'agglomération 2008-2014 des objectifs prioritaires en matière de gestion des déchets : la définition d'un plan de prévention des déchets (gestion alternative des déchets verts, réduction de la toxicité, actions auprès des acteurs économiques concernés), la définition d'une politique de sensibilisation (comme l'accompagnement de la relance de la collecte sélective), la définition d'une politique de gestion pour le service et les projets d'équipement de valorisation.

Un autre intérêt de la méthode ComptaCoût est de fournir des indicateurs financiers permettant d'éclairer les résultats obtenus avec la mise en œuvre du projet d'agglomération (par exemple l'évolution des coûts à la tonne sur les différents types de collecte, dont la collecte sélective).

La méthode ComptaCoût : présentation

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 »* (ADEME⁹). La méthode permet donc d'analyser les coûts des flux de déchets comme les ordures ménagères résiduelles, le verre, les déchets recyclables (hors verre), les déchets des déchèteries et les encombrants, mais également les coûts des étapes techniques de gestion (collecte, tri, traitement..). 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*

⁹ Extrait de « Matrice des Coûts et méthode ComptaCoût, guide méthodologique », ADEME, édition 2013.

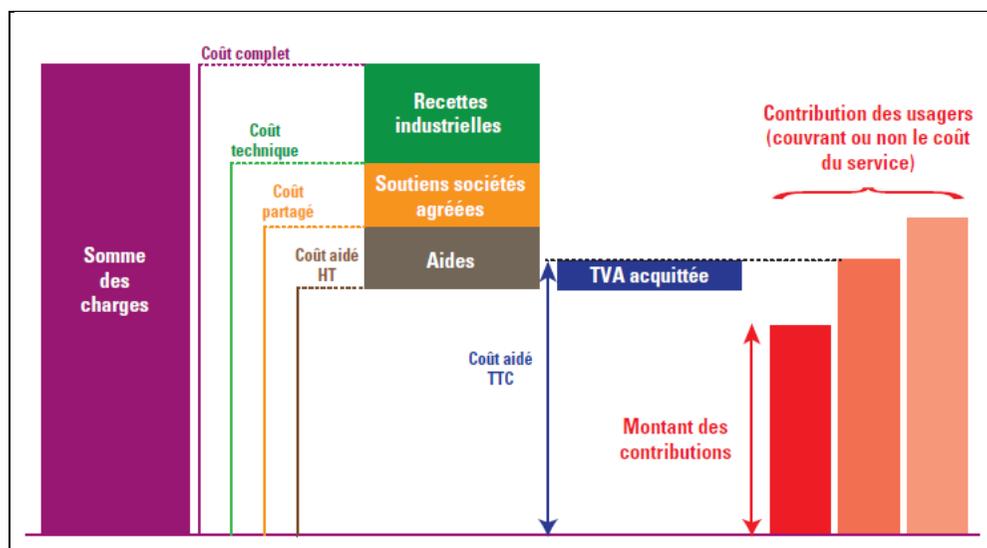
chaque flux de déchets les charges et les produits associés, afin d'évaluer avec précision les coûts réels de gestion » (ADEME).

La Matrice des coûts permet le calcul de quatre types de coûts (voir figure 1) :

- le coût complet HT qui représente la somme des charges (hors TVA) ;
- le coût technique HT, c'est-à-dire le coût complet moins les recettes industrielles (ventes de matériaux...)
- le coût partagé HT, soit le coût technique moins le soutien des sociétés agréées (comme Eco-emballage par exemple) ;
- le coût aidé HT, c'est-à-dire le coût partagé moins les aides reçues sous forme de subventions ; et/ou le coût aidé TTC, qui est la somme du coût aidé HT plus le coût fiscal (la charge nette de TVA supportée par la collectivité).

D'une façon générale, la méthode permet d'avoir une vision de l'ensemble des coûts (collecte, traitement...) pour chacun des flux.

Figure 1 - Les différents types de coûts calculés dans la matrice
(Source : ADEME)



22. L'intérêt d'une méthode contingente au regard de la triple rationalité des organisations publiques

Par rapport à la méthode précédemment utilisée à la direction de la Gestion des déchets, la méthode ComptaCoût permet désormais d'intégrer les coûts d'investissement et les recettes dans le calcul de coûts

complets. Pour la responsable administrative et financière « *l'objectif c'est d'observer les grandes masses et de produire des indicateurs de coûts. Les grandes masses, c'est observer la quote-part des charges par rapport à la quote-part des produits, et quelle est aussi la quote-part des charges moins les produits, par rapport au montant de TEOM [taxe d'enlèvement des ordures ménagères], la contribution des usagers. On regarde combien coûte le service et combien contribue le contribuable* » (Responsable administrative et financière – Direction de la Gestion des déchets).

Une caractéristique significative de la méthode ComptaCoût est qu'elle est « importée », autrement dit elle n'a pas été créée par ses utilisateurs à la direction de la Gestion des Déchets, ce qui aurait pu poser des difficultés d'appropriation, mais « *c'est une méthode spécifique à l'activité gestion des déchets, à ma connaissance elle n'a pas été reprise d'un modèle qui existait pour autre chose.* » comme le souligne la responsable administrative et financière, et cette spécificité répond de façon plus ciblée aux attentes des utilisateurs. La méthode s'est parfaitement greffée sur l'infrastructure informatique de l'organisation, le logiciel finance SEDIT Marianne ; l'imputation fonctionnelle des charges dans les centres de coûts se fait dès la saisie des commandes. De plus l'accompagnement effectué par l'ADEME, avec le financement d'un cabinet de consultants pour implanter la méthode, permet de fortement atténuer, voire de gommer, les problèmes d'appropriation qui peuvent se poser.

Ainsi la contingence de cette méthode permet de mieux concilier les trois rationalités, politique, économique et opérationnelle, ainsi que les objectifs qui leur sont associés, respectivement, l'efficacité, l'efficience et la qualité..

Rationalité politique et choix stratégiques : efficacité

La méthode ComptaCoût permet une comparaison des coûts à plusieurs niveaux. Tout d'abord, il y a la possibilité de comparer coûts en régie et coûts des prestataires afin de pouvoir arbitrer entre ces deux modes de gestion et permettre aux élus de motiver leur choix : « *dans le second mandat, conformément aux engagements pris, on a restructuré complètement les tournées de collectes pour sortir du cadre communal, pour rester sur le territoire, pour passer sur la communauté. Et là s'est re-posé aussi, parce que ça a été compliqué comme négociation et c'est assez logique, s'est posé la question "régie ou délégation ?" Et pour éclairer ma lanterne, bien évidemment moi j'ai demandé une analyse analytique des coûts en délégation et en régie, sachant que c'est un peu compliqué parce que, ce dont on s'est rendu compte selon les premiers éléments qui avaient une fiabilité qui était pas totale, c'était que ça dépendait du type de collecte* » (Président de la communauté

d'agglomération). Les coûts permettent donc l'arbitrage entre le choix de la régie ou de la délégation : *« au moment du transfert de la compétence [des communes à l'EPCI] des élus considéraient que la régie était mieux, d'autres que c'était la prestation, donc la question c'était "quel est le coût ?" »* (Responsable administrative et financière – Direction de la Gestion des déchets).

Ensuite, l'adoption de la méthode ComptaCoût a permis à la communauté d'agglomération de pouvoir se comparer avec d'autres collectivités grâce au réseau de l'ADEME et ainsi de mesurer l'efficacité de ce service. C'est ce que constate le Président de la communauté d'agglomération : *« la méthode ComptaCoût que fait l'ADEME permet d'avoir effectivement des informations, qui pour le coup sont plus générales, sur l'ensemble des coûts de collecte, de retraitement, de, par exemple comparer la collecte porte-à-porte à la collecte en apport volontaire, donc tout l'ensemble de coûts comparés, non seulement les coûts internes, mais avec une méthodologie qui permette le benchmark avec les autres »*. L'aide à la prise de décision technique et politique a ainsi été facilitée, et en 2011, les investissements sur les équipements enterrés (pour la collecte en apport volontaire) ont été ralentis car l'étude financière a mis en évidence des coûts trop importants (coût d'acquisition, de maintenance et de collecte) au regard des tonnages collectés : *« il y a quelques années on a mis en place des systèmes enterrés [...] on a vendu ce projet aux élus, cela apportait de la souplesse dans l'organisation car on collectait quand on était disponible et cela devait être moins cher que de collecter à la porte des usagers. Au bout de quelques années on a regardé le coût et on s'est aperçu que cela coûtait très cher, et donc on a dit aux élus "voilà on a développé énormément, maintenant il faut rationaliser, on ne peut pas continuer à développer des tas de colonnes comme ça"[...] on a des équipements qui coûtent cher, de l'exploitation qui coûte cher, et derrière on n'a pas les tonnages qui vont avec, on a donc un coût à la tonne très cher par rapport aux coûts en porte-à-porte »* (Responsable administrative et financière – Direction de la Gestion des déchets).

Rationalité économique et choix financiers : efficacité

Lors de l'implantation de la comptabilité de gestion à la direction de la gestion des déchets en 2003-2004, l'objectif initial était de faciliter la préparation budgétaire, afin de mieux respecter les équilibres budgétaires : *« Il y a des directions chez nous qui ont commencé à mettre en place une comptabilité analytique, la direction des déchets par exemple, sachant que ça nous paraissait indispensable à un moment donné parce que cette compétence-là, d'abord il faut qu'on respecte les équilibres budgétaires, ce n'est pas un budget annexe »* (Directrice Générale des Services). De façon récurrente, la connaissance des coûts va permettre d'aider le choix des élus dans les arbitrages budgétaires : *« ça va m'aider*

au moment des arbitrages budgétaires, c'est-à-dire que tous les ans les services préparent, sur la base d'une note de cadrage qu'on leur donne, préparent les propositions à soumettre aux élus pour le futur budget, on fait ça à l'automne en septembre / octobre ; donc avant j'ai fait mes revues de projet donc je sais à peu près où on en est des coûts des opérations et je regarde si ça tient dans le PPI [plan pluriannuel d'investissement], si il y a des nouvelles propositions effectivement, le contrôle de gestion... enfin la comptabilité analytique peut permettre d'orienter les décisions des élus » (Directrice Générale des Services).

De plus, utiliser une méthode de calcul de coûts produisant des indicateurs et des coûts plus fins permet à l'EPCI d'accéder à des subventions : *« pouvoir aussi [produire certains indicateurs], l'ADEME donne des subventions en fonction du tonnage de déchets recyclés, pas recyclés.. » (Directrice Générale des Services).*

Rationalité opérationnelle et choix techniques : qualité

L'expression des coûts selon la logique « flux de déchets » (ordures ménagères, recyclables...) et selon la logique « étapes techniques de gestion » (collecte, tri, traitement...) permet un pilotage de l'activité dans une optique de développement durable. Par exemple, cette analyse fine des coûts a montré l'intérêt pour la communauté d'agglomération d'investir dans un nouveau centre de tri des déchets, plutôt que d'envoyer vers des centres extérieurs.

La méthode ComptaCoût permet également de prendre en compte tous les aspects techniques propres à l'activité : *« ça dépend du contexte technique [...]. On se rend compte que selon le type de collecte, en transport à la demande ou en collecte centre-ville, finalement les coûts comparés de la régie et de la délégation sont parfois dans un sens, parfois dans l'autre. C'était important on s'est rendu compte qu'il n'y avait pas d'écarts qui étaient choquants, ce qui était pour nous important » (Président de la communauté d'agglomération).*

Dans le pilotage opérationnel de l'activité, le suivi des coûts permet une plus grande réactivité en cas de dérapage des coûts : *« à chacune de ces étapes, on compare d'une année sur l'autre [...], et si cela a augmenté, on se demande ce qui justifie cet écart [...] On vient vérifier que la réalité est bien là, sinon on va travailler avec les techniciens pour expliquer cet écart » (Responsable administrative et financière – Direction de la Gestion des déchets).* Un autre intérêt de la méthode ComptaCoût est qu'elle n'est pas purement financière, et qu'elle associe les acteurs opérationnels : *« c'est un élément fort de la méthode de l'ADEME, cela ne fonctionne que s'il y a un binôme financier et technique » (Responsable administrative et financière – Direction de la Gestion des déchets).*

Conclusion

Notre question de recherche portait sur les caractéristiques nécessaires d'une comptabilité de gestion afin de concilier optimisation des coûts et gestion durable d'une activité comme la gestion des déchets. A travers le prime de la triple rationalité des organisations publiques, nous avons vu que la méthode ComptaCoût permet de concilier les objectifs des rationalités politique, économique et opérationnelle (voir tableau 3), autrement dit de satisfaire les objectifs en matière d'efficience sociale du dispositif et d'efficacité économique au sens de Carles (1997).

Tableau 3 - La conciliation des trois rationalités par la méthode ComptaCoût (Source : auteur, inspiré de Cellier & Chatelain-Ponroy, 2005)

Rationalité	Politique	Economique	Opérationnelle
Définition	Exprimée par les missions de services publics. Volonté des élus de satisfaire leurs administrés.	Nécessité de réguler, de contrôler les dépenses publiques.	Portée par les acteurs opérationnels, prestataires de services.
Objectif	Efficacité	Efficience	Qualité
Apport de la méthode ComptaCoût à la satisfaction des trois objectifs	Choix stratégiques (régie/délégation, investissements..) Comparaisons internes/externes	Respect des équilibres budgétaires Arbitrages budgétaires facilités	Pilotage de l'activité dans sa dimension technique et dans une perspective durable
	Conciliation des trois rationalités		

Nous pouvons donc conclure que l'adoption d'une méthode contingente pour le calcul de coûts du service gestion des déchets est donc justifiée pour l'EPCI étudié. Nous rejoignons ainsi la position de Bouquin (2003), de Baranger & Mouton (1997) et de Sandretto (1985) sur, respectivement, l'importance des besoins des managers, de la prestation effectuée et du contexte de l'organisation dans le choix d'une méthode de calcul de coûts.

Néanmoins, cette étude comporte plusieurs limites ; elle s'appuie sur un cas unique, avec peu de personnes interrogées, ce qui rend difficile la généralisation de ses conclusions. En effet, notre démarche, exploratoire et de nature inductive, nous a fait découvrir cette méthode de calcul de

coûts que nous avons jugée intéressante d'étudier dans son contexte. Cependant, des prolongements pourraient être envisagés, comme l'étude d'autres collectivités ayant adopté la méthode ComptaCoût, voire une étude quantitative à grande échelle.

Bibliographie

- BALET J-M. (2016). Gestion des déchets (5e éd.). Paris, Dunod.
- BARANGER P, & MOUTON P. (1997). Comptabilité de gestion. Paris, Hachette supérieur.
- BARGAIN A. (2014). « Du recours aux mises en œuvre de la comptabilité analytique dans les communes françaises : retour sur un outil controversé ». Doctorat en Sciences de Gestion : Nantes, Nantes.
- BEAULIER M, & SALERY Y. (2006). 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. Revue française de finances publiques, N° 95, p. 69-85.
- BÉNARD F. (2008). Gestion des déchets et développement de la redevance incitative : exemple de transformation du modèle économique d'un service public. Flux, Vol. 4, N° 74, p. 30-46.
- BERTOLINI G. (2008). Le service public local des déchets ménagers à la recherche d'indicateurs de performance. Annales des Mines - Réalités industrielles, N° 1, p. 80-88.
- BOUQUIN H. (2003). La comptabilité de gestion (3e éd.). Paris : PUF.
- BURLAUD A, & SIMON C. (2003). Comptabilité de gestion : coûts/contrôle. Paris : Vuibert.
- CARLES J. (1997). Pour une approche plurielle du contrôle de gestion dans les collectivités locales. Premières Rencontres Ville-Management, p. 205-211.
- CELLIER F, & CHATELAIN-PONROY S. (2005). Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance. Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure », Paris.
- CHATELAIN-PONROY S. (2010). Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. Politiques et management public, N° 27/3, p. 73-103.
- FABRE P, BOLLECKER M, & DUCROCQ C. (2015). La déclinaison du contrôle de gestion dans les conglomérats publics : mairies,

universités, hôpitaux. Colloque : La gestion des innovations territoriales à l'aune des impératifs de performance publique, Montpellier.

GIBERT P. (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public*, Vol. 13, N° 3, p. 203-224.

GRAINDORGE J. (2018). *Piloter la gestion des déchets - De la prévention à la tarification incitative*. Paris, Territorial Editions.

LETORT F. (2018). Les systèmes de coûts dans les communes et établissements de coopération intercommunale. *ACCRA*, Vol. 1, N° 1, p. 35-59.

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

REY J-P. (1994). *Implanter le contrôle de gestion. La lettre du cadre territorial*, Territorial Editions.

SANDRETTO. (1985). Comptabilité des coûts, quel est le meilleur système ? *Harvard-L'Expansion*, N° été, p. 82-94.

ANNEXE : exemple de matrice des coûts simplifiée (source : ADEME)

			Flux de déchets					Total
			Ordures ménagères résiduelles	Verre	Recyclables secs des CIM hors verre	Déchets des déchèteries	Encombrants	
Charges	Fonctionnelles	Charges de structure						
		Communication						
		TOTAL Fonctionnelles						
	Techniques	Prévention						
		Collecte et pré-collecte						
		Transfert/Transport						
		Traitement des déchets non dangereux						
		Enlèvement et traitement des déchets dangereux						
		Autres charges						
	TOTAL Techniques							
TOTAL Charges								
Produits	Industriels	Ventes de produits et d'énergie						
		Prestations à des tiers						
		Autres produits						
		TOTAL Industriels						
	Soutien	Tous soutiens des sociétés agréées						
	Aides	Reprises des subventions d'investissement ("amortissements")						
		Subventions de fonctionnement						
		Aides à l'emploi						
TOTAL Aides								
TOTAL Produits								
Autres Infos	Contribution des usagers	TEOM						
		REOM						
		Redevance spéciale et facturations usagers						
		TOTAL Contribution des usagers						
	Contribution des collectivités adhérentes							
Montant de la TVA acquittée								
TOTAL Contributions								