

La comptabilité de gestion :  
un outil au service de la réduction des dépenses  
publiques ?  
Une étude de cas sur une communauté  
d'agglomération

*Management accounting: a tool for reducing public expenditure? A case study  
on a French urban district*

Frédérique Letort

---



**Édition électronique**

URL : <http://journals.openedition.org/pmp/9577>  
ISSN : 2119-4831

**Éditeur**

Institut de Management Public (IDPM)

**Édition imprimée**

Date de publication : 1 octobre 2015  
Pagination : 367-387  
ISBN : 978-2-7430-2232-7  
ISSN : 0758-1726

**Référence électronique**

Frédérique Letort, « La comptabilité de gestion :  
un outil au service de la réduction des dépenses publiques ?  
Une étude de cas sur une communauté d'agglomération », *Politiques et management public* [En ligne],  
Vol 32/4 | 2015, mis en ligne le 27 juillet 2019, consulté le 28 juillet 2019. URL : [http://  
journals.openedition.org/pmp/9577](http://journals.openedition.org/pmp/9577)

---

## La comptabilité de gestion : un outil au service de la réduction des dépenses publiques ? Une étude de cas sur une communauté d'agglomération

04

► **Frédérique Letort**

Université d'Orléans, Laboratoire VALLOREM,  
Rue de Blois, 45067 Orléans

### Résumé

Les organisations du bloc communal sont actuellement dans une situation financière critique et sans précédent avec la réduction programmée des dotations de l'État. Face à cette contrainte, ces organisations peuvent être incitées à mobiliser l'instrumentation classique du contrôle de gestion, comme la comptabilité de gestion, afin de mieux maîtriser leurs dépenses. À partir d'une étude de cas sur une communauté d'agglomération et des approches théoriques de la notion d'objet-frontière, cet article montre que la comptabilité de gestion peut être un outil adéquat à la maîtrise des dépenses dans les organisations du bloc communal quand les représentations des acteurs convergent vers une utilisation de cet outil de gestion basée sur un modèle d'efficience.

© 2015 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

**Mots clés :** comptabilité de gestion, organisations communales, dépenses publiques, contrôle de gestion, objet-frontière.

### Abstract

**Management accounting: a tool for reducing public expenditure?** A case study on a French urban district. Local authorities are currently in an unprecedented critical financial situation with the planned reduction of state grants. Confronted with this financial constraint, local authorities may be tempted to mobilize the traditional instruments of management control such as management accounting, so as to better control their expenditures. Based on a case study of a French urban district, and using the concept of boundary object, this paper shows that management accounting can be a relevant management tool for local authorities, as long as the representations of their actors converge towards a use of this tool based on an efficiency model.

© 2015 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

**Keywords:** management accounting, local authorities, public spending, management control, boundary object.

\*Auteur correspondant : [frederique.letort@univ-orleans.fr](mailto:frederique.letort@univ-orleans.fr)

doi :10.3166/pmp.32.4 367-387 © 2015 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

## Introduction

Les dépenses publiques représentent à l'heure actuelle environ 57 % du PIB français<sup>1</sup>. Elles comprennent les opérations budgétaires et comptables de l'État, des différents organismes d'administration centrale, des administrations publiques locales, collectivités et établissements publics et des organismes de sécurité sociale (Orsoni, 2014). La question de la réduction des dépenses publiques est on ne peut plus prégnante à l'heure actuelle en France car « *au regard des déficits et de l'endettement publics ainsi que des limites rencontrées par les efforts demandés en termes d'accroissement de la pression fiscale, l'objectif est désormais fixé d'une réduction significative de la dépense publique* » (Orsoni, 2014 : 38).

Les organisations communales<sup>2</sup> (ou bloc communal c'est-à-dire communes et établissements publics de coopération intercommunale) sont également parties prenantes de l'effort demandé à la nation. En effet, parler de resserrement de la contrainte financière pour le bloc communal n'est pas un vain mot car la baisse programmée des dotations de l'État (1,5 milliard d'euros en 2014<sup>3</sup>) associée à la hausse de certaines dépenses (comme celles liées à la modification des rythmes scolaires ou au glissement-vieillesse-technicité) entraîne ce qui est communément appelé « l'effet de ciseaux ». Néanmoins les organisations communales ont l'obligation d'équilibrer leur budget, et la diminution de recettes causée par la baisse des dotations est rarement complètement compensée par une hausse de la fiscalité, électoralement périlleuse à mettre en œuvre dans un contexte social difficile. Ce sont donc sur les dépenses que se réalise le plus souvent l'ajustement budgétaire.

Nos questionnements ont pour point de départ l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les collectivités locales. Pour Demeestère (2005), les usages de cet outil de gestion dans ces organisations peuvent être variés et divers comme : piloter des projets d'investissement, apprécier l'équilibre économique d'un segment d'activité, responsabiliser les acteurs sur les coûts et les performances de l'organisation, prévoir et suivre les réalisations budgétaires, etc. Dans ce contexte de contrainte financière croissante, nous nous interrogeons sur l'usage de la comptabilité de gestion ; est-ce que celle-ci peut être l'outil adéquat pour réduire les dépenses communales ?

Pour répondre à cette question nous nous aiderons, d'un point de vue théorique, de la notion d'objet-frontière, développée par Star et Griesemer (1989). Cette notion d'objet-frontière s'inscrit dans la sociologie de la traduction ou théorie de l'acteur-réseau (Callon et Latour, 1981 ; Callon, 1986), mais avec une différence notable car là où l'innovateur s'efforce d'enrôler d'autres actants via la constitution d'un point de passage obligé, Star et Griesemer (1989) considèrent la coexistence de plusieurs processus de traduction sans prédominance du point de vue d'un des groupes d'acteurs. Un autre cas d'étude des objets-frontière, plus proche de notre recherche, est celui de Briers et Chua (2001) portant sur l'adoption de la méthode ABC (activity-based costing) par les entreprises. Les auteurs montrent que la méthode ABC est un objet-frontière puisqu'elle a une structure commune (partagée par tous) et un contenu malléable et adaptable aux exigences de chaque entreprise.

D'un point de vue méthodologique, nous nous appuyerons sur les résultats d'une étude qualitative réalisée entre juin 2013 et août 2014 sur neuf organisations communales. Vingt-

<sup>1</sup> Source : INSEE 2013.

<sup>2</sup> Que nous nommerons ainsi par simplification, pour désigner globalement communes et EPCI.

<sup>3</sup> Source : « Étude sur les finances des communes et intercommunalités 2013-2014 », Association des Maires de France.

sept personnes (responsables territoriaux et élus) ont été interrogées par le moyen d'entretiens semi-directifs sur les finalités et les usages de la comptabilité de gestion.

Cet article se décompose en quatre parties. Tout d'abord, nous décrivons le contexte dans lequel la recherche de performance s'est peu à peu imposée pour les organisations communales, ainsi que les modalités de diffusion progressive de la comptabilité de gestion. Dans une deuxième partie, nous exposerons l'étude de cas réalisée. Dans une troisième, nous présenterons les résultats de cette étude de cas, puis dans une quatrième et dernière partie nous discuterons des usages de la comptabilité de gestion en tant qu'outil de réduction des dépenses communales.

## **1. La comptabilité de gestion dans les organisations communales : éléments contextuels et théoriques**

Malgré le principe de « libre administration » posé par la Constitution<sup>4</sup> qui garantit leur autonomie de gestion, les organisations communales sont contraintes par les actions de l'État qui a engagé un programme de réduction des dépenses publiques qui n'en est qu'à ses débuts. Néanmoins, le principe de « libre administration », qui a des conséquences au niveau budgétaire (pas de contrôle de l'opportunité des dépenses) et au niveau de la gestion des compétences communales (choix des modes de gestion des services publics), permet aux communes de choisir par quels moyens elles réalisent l'adéquation de leurs recettes avec leurs dépenses. Dans ce contexte l'utilisation du contrôle de gestion peut être une aide au pilotage des dépenses.

### **1.1. L'introduction du concept de performance dans les organisations publiques locales**

La recherche d'efficience dans les organisations publiques n'est pas un phénomène récent. Depuis 1968 et la rationalisation des choix budgétaires (RCB) l'État français a intégré progressivement la notion de performance dans sa gestion, ainsi que la reconnaissance des méthodes du secteur privé (Chaty, 1999). En effet, la diffusion de l'idéologie du *New Public Management* (ou Nouvelle Gestion Publique) a contribué à répandre l'idée que les organisations publiques pouvaient calquer leur gestion sur celle des entreprises du secteur privé. C'est ainsi que, dans les années 1980, les organisations publiques ont commencé à doter d'outils de gestion des entreprises privées (Bartoli, 2009), et ainsi à se légitimer par la performance. Selon Gibert (2008 : 18) « *le mode de légitimation dominant pour les organisations est la performance. Une organisation est légitime parce qu'elle est performante, c'est-à-dire qu'elle atteint ses objectifs avec une consommation de moyens relativement restreinte. Le management public est alors orienté vers la recherche, et plus encore l'affirmation, de la performance de l'ensemble du système public* ».

Mais quel sens donner à la performance dans le contexte des organisations publiques ? Selon Bessire (1999) ce terme, qui peut avoir plusieurs acceptions selon les auteurs ou plusieurs dimensions (économique, sociale, politique...), n'est pas toujours utilisé avec rigueur et discernement. Bessire (1999) propose donc des points de convergence dans l'acceptation de ce concept : l'utilisation du terme dans un contexte d'évaluation, les dimensions multiples

---

<sup>4</sup> Article 72.

de la performance, la mise en relation de la performance avec la cohérence et la pertinence, et la tension entre objectivité et subjectivité.

D'une façon générale, la mesure et l'appréciation de la performance dans les organisations publiques suscitent des interrogations. Bartoli (2009) dégage quatre difficultés inhérentes à ce concept : le sens même à donner au concept de performance, la définition de la performance attendue pour l'organisation considérée, les modalités d'obtention de la performance ainsi définie et l'identification des critères et indicateurs de performance, autrement dit son évaluation. Il est difficile dans ce contexte de faire abstraction du caractère particulier des organisations publiques. Car comme le soulignent Chatelain-Ponroy & Cellier (2005 : 9) « *les organisations publiques réalisent le plus souvent une mission en "distribuant" un produit qui ne peut être défini que de façon abstraite, et pour lequel il est, par conséquent, extrêmement difficile de mesurer le volume d'activité et donc de définir des coûts* », ce qui pose donc des difficultés d'appréciation de la performance de ces organisations.

De plus, la difficulté de la mesure de la performance dans les organisations publiques peut également s'expliquer par la double fonction de production qui caractérise ce type d'organisation (Burlaud & Simon, 2003), c'est-à-dire le décalage qui existe entre la mesure de la « production » (ou « output » c'est-à-dire la production de services publics) plus facilement quantifiable et donc mesurable, et les impacts de cette production (ou « *outcome* » : les effets recherchés de cette production) qui dépendent du contexte socio-économique plus global et qui sont donc plus difficiles à mesurer. Bartoli *et al.* (2011) précisent que l'articulation entre le niveau global (celui de la performance visée) et le niveau organisationnel (celui de l'acteur public considéré) conduit à cette distinction *outputs/outcomes* et permet de lever les ambiguïtés existant entre ces deux niveaux de performance.

Concernant les organisations communales, les difficultés d'appréciation de la performance précédemment citées s'appliquent pleinement au regard de leur production de services publics diverse et hétérogène (état civil, voirie, espaces verts, petite enfance, etc..) et des impacts socio-économiques recherchés. Cette diversité de services produits accroît encore la difficulté d'évaluation de la performance. En effet, selon Fabre *et al.* (2014), les activités des organisations communales peuvent se classer en trois catégories : les activités marchandes (eau, gestion des déchets par exemple), les activités non marchandes pour lesquelles les bénéficiaires sont identifiables (ex : crèche, restauration scolaire) et les activités non marchandes pour des bénéficiaires non identifiables (ex : espaces verts, éclairage public). L'appréciation de la performance de ces trois catégories d'activités pourra difficilement s'appréhender de façon similaire ; par exemple, peut-on dans tous les cas mesurer l'efficacité du service en se référant à un prix de vente ? Peut-on toujours identifier l'utilisateur du service pour mesurer sa satisfaction ? Beaulier & Salery (2006 : 76) rejoignent cette analyse pour les fonctions du domaine régalién et pour certaines productions de services difficilement quantifiables : « *certaines activités et leurs résultats sont extrêmement difficiles à mesurer et donc se prêtent plus difficilement aux techniques développées par le contrôle de gestion* ».

## **1.2. L'introduction du contrôle de gestion et de l'un de ses outils, la comptabilité de gestion**

Le contrôle de gestion est né dans les entreprises en tant que processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière

efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation (Anthony, 1965). L'adoption du contrôle de gestion par les organisations publiques est plus récente et il convient donc de s'interroger sur les facteurs ayant conduit les organisations publiques à adopter les outils du contrôle de gestion. Nous avons vu précédemment que l'influence de l'idéologie du New Public Management a incité les organisations publiques à se doter d'outils de gestion. Plus précisément, Chatelain-Ponroy (2008) estime que trois facteurs environnementaux ont joué un rôle primordial dans le développement du contrôle de gestion dans les organisations publiques (y compris communales) : les réformes structurelles de modernisation de la gestion publique, les restrictions budgétaires liées au resserrement de la contrainte financière et l'évolution de la société vers le managérialisme. Chanlat (2003) décrit le managérialisme comme un système de description, d'explication et d'interprétation du mode à partir des catégories de la gestion. Le managérialisme s'inscrit dans l'idéologie du NPM en tant « *qu'idéologie selon laquelle l'utilisation de formules managériales dites rationnelles conduit les organisations à une utilisation plus efficiente de leurs ressources et à l'atteinte d'objectifs* » (Gangloff, 2009 : 4).

Donc, selon Chatelain-Ponroy (2008), ces trois facteurs environnementaux ont généré un besoin de contrôle dans les organisations publiques et une demande croissante d'outils du contrôle de gestion. La comptabilité de gestion, en tant qu'outil du contrôle de gestion, est ainsi apparue dans les organisations communales dans les années 1980. L'outil fait alors l'objet d'un certain engouement et se diffuse, mais ensuite dans les années 1990, la diffusion ralentit (Beaulier & Salery, 2006). Pour Gibert (2008), les organisations communales se sont dotées d'outils de gestion du secteur privé dans un but de légitimité. Dans le cas de la comptabilité de gestion, les communes vont dans un premier temps adopter des systèmes globaux de coûts complets (Gibert, 1995 ; Bargain, 2011), mais certains échecs mettront en évidence l'inadaptation de tels systèmes aux besoins diversifiés des communes (Bargain, 2012 ; Gibert, 1995 ; Meyssonier, 1993). Dans les années 2000, la phase de transposition « à l'identique » des systèmes globaux en coûts complets semble plus ou moins dépassée, et les organisations communales mettent en œuvre des systèmes plus simples et plus adaptés à leurs besoins (Fabre & Bessire, 2008).

À l'étranger la comptabilité de gestion ne suit pas tout à fait la même trajectoire dans les collectivités locales. Au Royaume-Uni Pendlebury (1994) constate dans les années 1970 que, tant que la contrainte financière ne se fait pas sentir, les systèmes utilisés sont peu sophistiqués. Mais dans les années 1980 et 1990 l'État diminue ses dotations et les municipalités se dotent alors de systèmes de comptabilité de gestion plus sophistiqués pour les activités susceptibles d'être mises en concurrence (la collecte des déchets par exemple). Dans ce cas précis la comptabilité de gestion est donc utilisée pour arbitrer entre différents modes de gestion des activités, dans un objectif de réduction des dépenses.

Pour les organisations communales, se pose la question des usages possibles de la comptabilité de gestion, autrement dit des objectifs et des besoins liés au calcul des coûts. Contrairement au cas des entreprises avec la fixation des prix, il n'y a pas d'objectif prépondérant, quant à l'usage de la comptabilité de gestion, qui semble se dégager pour les organisations communales. C'est un élément important qui peut contribuer à expliquer les disparités dans l'usage de cet outil de gestion par les communes (Demeestère, 2005). D'un point de vue théorique la notion d'objet-frontière peut aider à comprendre les différences d'usage de la comptabilité de gestion.

### 1.3. L'analyse de l'utilisation de la comptabilité de gestion par la notion d'objet-frontière

Star & Griesemer (1989) définissent l'objet-frontière comme un objet, concret ou abstrait, dont la structure est suffisamment commune à plusieurs mondes sociaux (ou communautés de pratiques) pour qu'elle assure un minimum d'identité au niveau de l'intersection tout en étant suffisamment souple pour s'adapter aux besoins et contraintes spécifiques de chacun de ces mondes. Ces auteurs se sont efforcés de répondre à la question suivante : par quels processus des groupes d'acteurs, appelés à coopérer, arrivent-ils sans consensus à se coordonner ? L'objet-frontière permet ainsi la communication entre mondes sociaux tout en préservant l'autonomie de chacun.

Star & Griesemer (1989) définissent quatre catégories d'objets-frontière : le répertoire (ou entreposage de données) qui est un ensemble d'objets classés et indexés de façon standardisée permettant de gérer l'hétérogénéité de manière modulaire ; l'idéal-type, qui est un modèle général délaissant les spécificités locales ou singulières, susceptible d'être adapté et complété par les différents participants à l'espace d'action collective ; l'enveloppe (ou objet aux frontières communes) qui est un objet partageant les mêmes frontières avec des formes internes différentes ; le format standard (ou la standardisation des méthodes de recueil), objet facilitant la communication et le rapprochement de contenus divers.

Par rapport à notre recherche, l'intérêt de la notion d'objet-frontière est qu'elle permet de comprendre l'adoption d'un même outil de gestion par différents mondes sociaux ou groupes d'acteurs (dans notre étude sur les organisations communales : élus, cadres territoriaux, agents, usagers) ayant des visions ou des représentations différentes de cet outil. En effet un des éléments de l'objet-frontière est la flexibilité interprétative, c'est-à-dire que l'objet possède une structure commune et des caractéristiques internes lui permettant de s'adapter à des spécificités locales ainsi qu'aux contraintes et besoins particuliers des groupes d'acteurs (Star & Griesemer 1989). Cet aspect est mis en avant par Becquet & Boubal (2013) lors d'une étude sur l'appropriation du service civique par les collectivités territoriales ; les auteurs ont mis en évidence des appropriations multiples du service civique, justifiées par des formes internes de l'objet différentes suivant les acteurs, ceux-ci pouvant le voir comme un outil politique ou comme un outil technique. Le service civique constitue donc un objet-frontière pouvant être qualifié « d'enveloppe ». Briers & Chua (2001) ajoutent une cinquième catégorie d'objet-frontière à la catégorisation de Star & Griesemer avec l'objet fondé sur des aspirations, c'est-à-dire un ensemble de concepts véhiculant une forte légitimité dans une communauté de pratiques avec des concrétisations de l'objet pouvant être différentes suivant les acteurs. Rocher (2008) a également mobilisé la notion d'objet-frontière dans une étude portant sur l'adoption et l'appropriation d'une méthode de consolidation dans une collectivité française. Rocher (2008 : 55) définit ainsi une sixième catégorie d'objet-frontière avec les objets moraux « *qui recouvrent l'ensemble des valeurs et principes partagés par des individus appartenant à des mondes sociaux différents évocateurs d'un comportement à atteindre* ».

Dans le contexte actuel très contraint pour les collectivités locales, l'usage de la comptabilité de gestion apporte-t-il de réelles solutions à ces organisations ? Une étude de cas sur une communauté d'agglomération apporte un éclairage sur l'utilisation de cet outil de gestion dans ce contexte.

## 2. L'étude de cas réalisée à l'échelle d'une communauté d'agglomération

Une étude de cas portant sur des organisations communales d'une même communauté d'agglomération a été réalisée entre juin 2013 et août 2014 par l'auteure. Le choix de cette communauté d'agglomération se justifie par deux éléments :

- Tout d'abord, nous nous sommes appuyés sur la méthode du choix raisonné de Royer & Zarlowski (2007) : le cas de la ville-centre ayant déjà été évoqué plusieurs fois dans la littérature des années 1980 et 1990, il était probable que cette ville ait « essaimé » ses pratiques de gestion autour d'elle ;
- Ensuite, étant géographiquement proche de cette agglomération, il nous semblait plus facile - au sens de Girin (1989) et de son opportunisme méthodique - de la prendre comme cas d'étude.

### 2.1. Présentation des organisations étudiées

Une étude qualitative portant sur neuf organisations communales a été effectuée sur une même agglomération, qui comprend également un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) ayant le statut de communauté d'agglomération. Celle-ci comprend vingt-deux communes, dont huit ont été étudiées. Les choix effectués sont les suivants : toutes les communes de plus de 10 000 habitants ont été systématiquement explorées (y compris donc la ville-centre et l'EPCI) ; parmi les communes de taille moins importante, c'est-à-dire de moins de 10 000 habitants, une commune a été étudiée par strate (5 000 à 10 000 habitants et moins de 5 000 habitants). Ce choix a été guidé par l'idée que le contrôle de gestion est probablement davantage développé dans les structures de grande taille qui ont plus de moyens humains et financiers pour mettre en œuvre une démarche de contrôle ainsi qu'une comptabilité de gestion.

**Tableau 1** : Présentation des organisations étudiées (source : l'auteure)

Organisations communales	Taille (en nombre d'habitants au 1 <sup>er</sup> janvier 2012)
Communauté d'agglomération (EPCI)	272 000
Ville-centre	117 800
Villes de plus de 10 000 habitants	
Commune A	21 400
Commune B	20 200
Commune C	19 600
Commune D	16 900
Commune E	15 400
Villes de 5 000 à 10 000 habitants	
Commune F	8 300
Villes de moins de 5 000 habitants	
Commune I	3 200



Dans le tableau 1, les neuf organisations communales étudiées sont présentées de façon anonyme et classées suivant leur population.

## 2.2. Présentation de la méthodologie suivie

Le 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 (président, maire, maire adjoint aux finances). Vingt-sept personnes ont été interrogées lors de vingt-deux entretiens d'une durée comprise entre quarante minutes et trois heures (voir tableau 2). Le choix de ces personnes est justifié soit par leur rôle dans le choix d'implanter la comptabilité de gestion, soit par leur besoin d'utiliser les coûts produits par le système implanté (comme par exemple les responsables de services opérationnels).

En complément des entretiens effectués, une documentation a été réunie sur chacun des cas. Cette documentation est de nature interne (organigrammes, budget primitif, compte administratif, rapports d'activités...) et externe (articles de presse, rapports de la Chambre Régionale des Comptes...), et a été collectée via Internet, la presse et par l'entremise des personnes interrogées.

**Tableau 2 :** Fonction des personnes interrogées lors des entretiens (source : l'auteure)

Organisations communales	Nombre de personnes interrogées	Fonction des personnes interrogées
Communauté d'agglomération (EPCI)	3	Président (élu) DGS Responsable administrative et financière de la gestion des déchets
Ville-centre	1	Directrice des finances
Commune A	5	DGS Directrice des finances Directrice-adjointe des finances Responsable énergie Responsable cadre de vie
Commune B	5	Contrôleur de gestion Directeur-général adjoint (DGA) des services à la population Maire adjoint aux finances (élu) Responsable des finances DGA ressources et qualité
Commune C	4	Maire adjoint aux finances (élu) DGS Directrice des finances Contrôleur de gestion
Commune D	2	Directeur de l'administration générale Responsable culture et sports
Commune E	3	DGS Directeur des finances Maire adjoint aux finances (élu)

Commune F	2	Directrice des finances Maire adjoint aux finances (élu)
Commune I	2	Maire (élu) Directrice des finances

Pour chaque organisation étudiée, une à cinq personnes ont été rencontrées, parfois lors d'entretiens collectifs (communes A et B notamment). Dans le cas de la ville-centre un entretien unique a été effectué avec la directrice des finances car d'une part, il s'est révélé long et difficile d'accéder à cette organisation et d'obtenir un rendez-vous, et d'autre part à l'issue de cet entretien il s'est avéré qu'il n'y avait pas de contrôleur de gestion en poste et aucun responsable de service opérationnel prêt à nous recevoir.

Les entretiens semi-directifs ont été réalisés à partir d'un guide d'entretien dont les principaux thèmes sont :

- La forme prise par la comptabilité de gestion (système global ou non, méthode de calcul choisie, centres de coûts) ;
- Les objectifs poursuivis quant à la mise en œuvre de cet outil de gestion ;
- L'implantation de la comptabilité de gestion (par quels acteurs, les difficultés rencontrées...);
- Les résultats obtenus (utilisation des coûts, réponse aux attentes...).

Les entretiens retranscrits ont ensuite fait l'objet de grilles d'analyse et de fiches de synthèse (voir exemple de fiche en annexe).

### 3. Présentation des résultats de l'étude de cas

Dans un premier temps nous présenterons les résultats généraux de cette étude, puis nous nous focaliserons sur le rôle de la comptabilité de gestion dans la réduction des dépenses ; et ensuite nous verrons quelles sont les solutions complémentaires ou alternatives à l'utilisation de la comptabilité de gestion dans un contexte de réduction des dépenses communales.

#### 3.1. Résultats généraux

Sur les neuf organisations communales étudiées, six d'entre elles sont dotées d'une comptabilité de gestion et trois n'ont donc pas recours à cet outil. Le tableau 3 synthétise ces différents aspects ainsi que les finalités et objectifs de la comptabilité de gestion.

**Tableau 3 :** Approche du contrôle de gestion, méthode utilisée et finalités de la comptabilité de gestion dans les organisations étudiées (source : l'auteure)

Organisations communales	Approche du contrôle de gestion/méthode utilisée pour la comptabilité de gestion	Objectifs poursuivis par la mise en place de la comptabilité de gestion (finalités)
Ville-centre	Par le haut/Coûts directs	Aide à la décision, pilotage de projets, éléments de <i>reporting</i>

Commune A	Par le haut/Coûts complets	Rendre des comptes au citoyen, évaluer les politiques publiques
Commune B	Par le haut/Coûts complets	Arbitrages entre régie et délégation, aide au pilotage, tarification
Commune C	Par le haut/Coût « global par activité » (coûts partiels)	Pilotage par indicateurs d'activité, arbitrages, optimisation gestion budgétaire
Commune F	Par le haut/Coûts « d'activité » (coûts partiels)	Tarification des services à la population, arbitrages, valoriser des prestations rendues aux associations
Communauté d'agglomération (EPCI)	Par le bas/Coûts complets (pour la direction des déchets)	Respect des équilibres budgétaires, arbitrages, choix technico-économiques

Pour les six organisations communales 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 ». En effet, pour cette dernière il s'avère que certains pôles d'activité se sont dotés de l'outil de façon indépendante (la gestion des déchets par exemple), contrairement à d'autres pôles qui n'ont pas de comptabilité de gestion (l'assainissement par exemple). Les méthodes de calcul de coûts utilisées ne sont pas non plus uniformes entre les organisations communales. Certaines utilisent des méthodes de coûts complets, en s'appuyant souvent sur un logiciel dédié. D'autres calculent des coûts partiels comme des coûts directs, ou bien des coûts d'activité à partir de la nomenclature fonctionnelle de la M14. Les objectifs attendus de l'utilisation de la comptabilité de gestion dans ces six organisations sont variés. L'aide au pilotage et à la prise de décision est un objectif assez récurrent. Mais d'autres objectifs sont également évoqués comme les arbitrages entre différents modes de gestion des services publics (régie ou délégation), l'évaluation des politiques publiques, l'optimisation de la gestion budgétaire (en termes de prévision notamment) ou la tarification. Les objectifs ne sont donc pas uniformes d'une organisation à une autre. La réduction des dépenses n'est pas directement mentionnée comme objectif, mais apparaît plutôt de façon indirecte avec certaines réponses, comme par exemple l'arbitrage entre différents modes de gestion des services publics (pour choisir le moins coûteux) ou la possibilité de faire des choix technico-économiques (où le coût est un critère).

Nous avons relevé que trois communes n'utilisaient pas la comptabilité de gestion. Il s'agit des communes D, E et I. Les raisons avancées sont différentes. Pour la commune E, le contrôle de gestion n'a pas encore été développé, mais le DGS et le directeur des finances souhaitent recruter un contrôleur de gestion afin de mieux évaluer les prestations et la réalisation du projet de mandat. La commune D, malgré des tensions financières certaines, ne souhaite pas mettre en place de contrôle de gestion à court terme ou à moyen terme. Dans la commune I où la tension financière est plutôt faible, le contrôle de gestion est très embryonnaire (sous la forme de tableaux de suivi des immobilisations). Néanmoins d'après le DGS, il y aurait désormais besoin d'une comptabilité de gestion pour pouvoir faire des arbitrages et optimiser la gestion budgétaire, mais pour des raisons techniques et de ressources humaines le projet n'est pas d'actualité.

Grâce à la documentation collectée et aux informations recueillies lors des entretiens il a été possible de caractériser approximativement, pour chacun des cas, la contrainte financière subie. Celle-ci a été appréciée en fonction des critères suivants : le niveau d'épargne, le niveau d'endettement et la pression fiscale (ou le potentiel fiscal). Il nous a semblé également utile de mentionner si l'organisation étudiée était une commune de tradition gestionnaire. Nous avons apprécié ce critère avec les éléments suivants : propension à se doter d'outils de gestion, gestion rigoureuse des finances locales, existence d'un maire adjoint aux finances, volonté affichée de ne pas augmenter l'endettement (voir tableau 4).

**Tableau 4 :** Caractéristiques des organisations communales étudiées en matière de gestion et de contrainte financière (source : l'auteure)

Organisations communales	Tradition gestionnaire de longue date	Contrainte financière importante
Communauté d'agglomération (EPCI)	Oui	Non
Ville-centre	Oui Une des premières villes en France à avoir adopté une comptabilité de gestion	Non Bon niveau d'épargne
Commune A	Pas vraiment	Oui Ratio dette/épargne à surveiller
Commune B	Pas vraiment	Non Bon niveau d'épargne
Commune C	Oui Des élus formés à la gestion de par leur métier d'origine	Non Bon potentiel fiscal et bon niveau d'épargne
Commune D	Pas vraiment	Oui Ratio dette/épargne à surveiller
Commune E	Pas vraiment	Assez Épargne faible mais bon potentiel fiscal
Commune F	Pas vraiment	Oui Pression fiscale élevée car difficultés financières très importantes il y a quelques années
Commune I	Pas vraiment	Non

Les organisations communales étudiées sont toutes plus ou moins confrontées à la contrainte financière, notamment par la diminution des dotations de l'État depuis 2014. Il convient maintenant d'analyser si la comptabilité de gestion peut se révéler une aide dans la réduction des dépenses communales.

### **3.2. La comptabilité de gestion : un outil pour aider à l'analyse et à la maîtrise des coûts dans certains contextes**

L'étude montre que la comptabilité de gestion peut aider à maîtriser les coûts et les dépenses de façon différente selon les parties prenantes de l'organisation communale concernée. Tout d'abord, au niveau des usagers, le calcul de coûts peut aider à la fixation du tarif ou à la mesure de l'efficacité du service fourni. Ensuite, la comptabilité de gestion peut faciliter les arbitrages entre différents modes de gestion de services publics. Enfin au niveau des services opérationnels, la comptabilité de gestion peut contribuer à la responsabilisation de ceux-ci et à une meilleure maîtrise des budgets.

#### ***L'utilité de la connaissance des coûts vis-à-vis des usagers de services communaux...***

Comme le soulignent Fabre *et al.* (2014), les organisations communales fournissent des services publics de différentes natures : des services marchands, des services non marchands à bénéficiaires identifiés et des services non marchands à bénéficiaires non identifiés ; or la connaissance des coûts n'aura pas le même intérêt suivant la nature du service produit.

Pour les services publics industriels et commerciaux (SPIC) ou services marchands, la connaissance du coût est importante afin de fixer le tarif : *« c'est vrai pour tous les SPIC, en fait normalement là on tombe dans le champ de la concurrence et on ne peut pas faire ce qu'on veut avec les prix, et là pour le coup il faut calculer le coût de revient, et c'est à partir du coût de revient qu'après la collectivité établit son tarif, là clairement il faut qu'on soit dans du coût complet, c'est le cas d'un portage de repas à domicile par exemple »* (Directrice des services à la population, commune B). Le calcul du coût peut aussi permettre d'ajuster le tarif pour respecter les équilibres budgétaires : *« il y a des directions comme la direction des déchets qui ont mis en place une comptabilité analytique, sachant que ça nous paraissait indispensable, car il faut qu'on respecte les équilibres budgétaires, ce n'est pas un budget annexe »* (DGS, EPCI).

Pour les services non marchands à bénéficiaires identifiés, comme la restauration scolaire, le calcul du coût aide davantage à mesurer l'efficacité du service fourni qu'à en fixer le tarif, puisque celui-ci est inférieur au coût de revient : *« la première phase, à mon avis, de l'évaluation, c'est d'abord le coût de revient. Si on n'a pas ça, on ne peut pas travailler, on ne peut pas savoir si on est bon en efficacité. On ne peut pas répondre à l'utilisateur ce qu'il coûte et ce qu'il paye, donc le coût de revient à mon avis c'est la première pierre angulaire du système d'évaluation de politique publique »* (DGS, commune A). De plus, pour ce type d'activités, le calcul du coût net c'est-à-dire recettes déduites (subventions de la CAF par exemple) aide également les services opérationnels à mieux piloter leurs activités : *« c'est aussi un travail qui est intéressant pour définir les politiques, donc il faut avoir à la fois le coût brut et le coût net. [...] Le coût net c'est ce qu'il me reste à payer pour ma politique petite enfance »* (Directrice des services à la population, commune B).

#### ***Vis-à-vis des partenaires économiques...***

Dans un rôle plus strict de maîtrise des coûts, la comptabilité de gestion permet la réalisation d'arbitrages entre différents modes de gestion de services publics, plus généralement l'arbitrage régie/délégation de services publics. La comptabilité de gestion peut ainsi aider à déterminer si une activité ou une prestation est plus intéressante financièrement en régie ou en délégation : *« l'outil comptabilité analytique nous aide à faire des choix et au-delà de ça, l'outil mis en place*

*de contrôle de gestion au sens large. Parce que, aujourd'hui on sait le coût de l'activité, on sait pertinemment combien coûte un agent ménage frais fixes inclus, par rapport à une entreprise pour faire le ménage donc on fait des choix* » (DGS, commune C). De façon plus large, la comptabilité de gestion aide à faire des choix raisonnés : *« en interne c'est intéressant parce que ça nous permet de voir un peu comment on peut optimiser nos dépenses, comment on peut mutualiser... et puis ça permet aux élus de faire des choix, ce qui a été fait, grâce à cela on a pu réorienter un certain nombre d'activités, grâce à ces coûts de revient »* (DGS, commune A).

Le calcul des coûts permet également de faciliter la préparation budgétaire en estimant les recettes provenant des organismes financeurs : *« le CFA c'est un budget annexe et comme on a des subventions qui proviennent de la Région, on a la taxe d'apprentissage, on doit évaluer des coûts par élève ; la subvention de la Région est versée en fonction du nombre d'élèves, donc par tête ; ils nous donnent un certain montant par élève donc il faut bien que notre budget soit équilibré en prenant en compte le coût par élève »* (DGS, EPCI).

### **Vis-à-vis des services opérationnels...**

Les organisations communales voient également la comptabilité de gestion comme un outil de pilotage et un moyen de responsabiliser les services gestionnaires au niveau de leurs coûts pour une meilleure maîtrise des dépenses, que ce soit au niveau de leur budget ou au niveau de projets spécifiques : *« le troisième élément [de la comptabilité analytique] c'est de piloter le coût de certains programmes ou projets ; le Maire fixe toujours un objectif en disant "ça ne coûtera pas plus que tant net à la ville", c'est-à-dire dépenses moins recettes. La direction a donc en charge de piloter cet objectif-là, de s'y tenir, et que si jamais elle voit que les recettes peinent à rentrer, elle a intérêt à mettre le frein sur ses dépenses. C'est un élément de pilotage de prix de revient ; ça sert au moment de la validation du budget, et ça sert aussi au moment du rendu compte aux élus de l'assemblée »* (Directrice des finances, ville-centre). La comptabilité de gestion a donc un rôle disciplinaire vis-à-vis des services opérationnels et permet de remplir une des fonctions du contrôle de gestion, le contrôle des comportements. Burlaud & Gibert (1984) ont en outre mis en avant la fonction socio-organisationnelle de la comptabilité de gestion pour expliquer le recours à l'analyse des coûts dans les organisations publiques. En effet, comme nous l'avons vu plus haut, la connaissance du coût est importante dans le dialogue avec l'usager, pour justifier le prix payé par celui-ci. C'est également le cas avec d'autres tiers, comme les associations pour lesquelles la comptabilité de gestion permet aux services de valoriser les prestations en nature, et ainsi de légitimer le montant des subventions versées en les resituant par rapport à l'aide globale adoptée : *« on a une valorisation des avantages en nature [...] c'est-à-dire que la comptabilité analytique nous permet de calculer tous les coûts induits de la mise en œuvre des associations. En fait, on s'aperçoit qu'on double presque avec les avantages en nature ce qu'on verse aux associations, et donc ça, c'est évidemment le contrôle de gestion, la comptabilité de gestion qui permet justement de pouvoir suivre sinon on ne peut pas »* (DGS, commune C).

### **3.3. Des solutions complémentaires ou alternatives parfois préférées à l'instrumentation classique du contrôle de gestion**

Dans notre étude, nous avons constaté que l'utilisation de la comptabilité de gestion en tant qu'outil de réduction des dépenses n'est ni exhaustive, ni systématique. Certaines

communes renoncent volontairement à implanter l'outil, alors que d'autres choisissent de l'accompagner d'outils complémentaires.

### **Les raisons justifiant la non-adoption d'une comptabilité de gestion**

Dans notre étude de cas, nous avons constaté que certaines communes (trois sur les neuf organisations étudiées) ne sont pas dotées d'une comptabilité de gestion. Pour l'une d'entre elle, la commune D, c'est un choix volontaire, car pour le directeur de l'administration générale « *le contrôle de gestion est intéressant quand on peut agir derrière, sinon c'est purement informatif* ». D'autres outils sont alors utilisés pour réduire les dépenses publiques comme la rationalisation des achats (fluides, énergie) par des groupements, la rationalisation du patrimoine en isolant les bâtiments et la prospective fiscale.

Pour le calcul du coût prévisionnel des investissements, la commune D s'appuie sur les études des programmistes. Et pour le directeur de la Culture et des Sports de cette même commune, « *ce qui se passe c'est qu'il y a une dichotomie entre les recettes et les dépenses. On essaye de restreindre les dépenses, on essaye d'utiliser avec efficacité les moyens qui sont mis à notre disposition – humains, matériels et financiers – et on a le service public rendu à la population, et l'objectif c'est de réduire les dépenses tout en maintenant la qualité de service public, mais on n'est pas sur une comptabilité analytique. [...] Par contre on met en place des tableaux de bord. On mesure le service, la fréquentation, j'ai absolument tout... En bibliothèque j'ai les fréquentations jour par jour, section par section. Les équipements aussi, par exemple la piscine, je peux vous dire jour après jour, mois après mois, année, combien de personnes sont venues fréquenter, quel a été notre chiffre d'affaires* ». L'accent est donc mis en premier lieu sur le service rendu à l'utilisateur, et seulement ensuite sur l'efficacité, celle-ci étant mesurée par d'autres outils comme les indicateurs extra-comptables.

La commune E, bien que n'étant pas non plus équipée d'une comptabilité de gestion, est dans une situation différente. La direction (DGS et directeur financier) et le maire adjoint aux finances souhaitent recruter un contrôleur de gestion afin qu'il mette en place ce type d'outil. Jusqu'ici les élus ne souhaitaient pas le faire car selon le directeur financier le terme « contrôle » est mal perçu par les élus qui « *ont longtemps eu peur d'un "flicage" mais maintenant les choses ont évolué* ». Malgré un bon potentiel fiscal, le contexte de baisse des dotations de l'État a convaincu les élus de l'intérêt pour la ville de recruter un contrôleur de gestion ; les missions de celui-ci seront la « chasse aux coûts », en aidant les services opérationnels à faire des économies, ainsi que l'évaluation des prestations et de la qualité de service.

### **La nécessité de se doter d'outils complémentaires à la comptabilité de gestion**

Dans notre étude, les organisations communales dotées d'une comptabilité de gestion ont des objectifs de réduction des dépenses mais n'utilisent pas toujours la comptabilité de gestion à cette fin de façon exhaustive. D'autres outils ou moyens sont parfois utilisés en parallèle.

De façon générale, pour les services non marchands où les bénéficiaires ne sont pas identifiés - type espaces verts ou éclairage public - il est difficile d'apprécier la performance de l'activité puisqu'il n'y a pas de tarification ni de prestation individualisée. Il s'agit plus d'optimiser une enveloppe budgétaire allouée et d'identifier les gisements d'économies. Dans ce sens, la commune A a récemment recruté un référent énergie chargé de réaliser le bilan énergétique de la ville et de « traquer » les économies d'énergie. La démarche suivie par le référent énergie s'apparente à du contrôle interne, puisque celui-ci est chargé de gérer et de



vérifier les contrats (électricité, gaz et eau), de suivre les consommations et de rechercher les subventions relatives aux économies d'énergie. La commune A doit gérer 72 bâtiments sur 47 sites, 3 000 points lumineux et 76 hectares d'espaces verts, les consommations générées représentent donc un important poste des dépenses de fonctionnement. La vérification des contrats a permis de réaliser des économies : *« rien que sur la recherche des contrats pour voir s'ils sont bien adaptés, on a vu des erreurs de facturation sur plusieurs années et rien que ça, ça nous fait des économies. Par exemple sur l'eau on avait un terrain de tennis qui était assujéti à la taxe d'assainissement alors qu'on n'aurait pas dû la payer vu qu'il y a seulement de l'arrosage. On a demandé un remboursement sur quatre ans et ça nous a fait 7 000 euros d'économies, juste parce qu'il y avait une erreur au niveau du contrat »* (Responsable énergie, commune A). La même commune A est également dotée d'outils de prospective financière lui permettant de mieux anticiper recettes et dépenses : *« aujourd'hui le budget c'est un enjeu stratégique, c'est un enjeu qui n'est plus du tout le même. Aujourd'hui on a des analyses financières beaucoup plus fines qu'il y a vingt ans, aujourd'hui on sait exactement où on en est. On a des perspectives jusqu'à 2016, 2017, 2018... On a des outils aujourd'hui qui nous permettent de mieux travailler. Après au niveau analytique, tout le monde n'a pas besoin de la même comptabilité analytique... on a 200 métiers... »* (DGS, commune A).

Dans un rapport sur les finances publiques locales<sup>5</sup>, la Cour des comptes préconise aux organisations du « bloc communal » de poursuivre leurs efforts de mutualisation des services. C'est un axe qui a été privilégié par la communauté d'agglomération : *« on est sur un projet de mutualisation qui est un projet qui peut concerner tous les services-ressources. On a passé aussi des groupements de commandes avec des communes pour au final faire des économies, que ce soit sur la papeterie, sur la téléphonie... On en a passé une dizaine comme ça, c'est à géométrie variable selon le calendrier des communes si vous voulez. Et aussi pour la formation des agents... »* (DGS, EPCI). Selon le président de la communauté d'agglomération, la démarche va être approfondie dans les années à venir : *« le schéma de mutualisation rendu indispensable par la loi de 2010, va nous conduire à élaborer une organisation qui sera le moyen de mettre en œuvre le projet de territoire, donc on est bien cohérent dans le temps entre ces trois éléments : le projet territorial, le pacte financier et fiscal et le schéma de mutualisation. Et que dans ce cadre des mutualisations, comme je vous l'ai dit, on n'aura pas d'autre possibilité que de faire un diagnostic sur les coûts actuels, d'avoir des objectifs, de définir politiquement la cible, de prendre le temps de l'atteindre et de mettre en place des indicateurs pour voir effectivement ce qui en terme d'efficacité et d'efficience, et donc de coûts ce qu'on aura effectivement comme résultats »*. Dans cette perspective, le calcul de coûts va s'avérer déterminant, et obligera certainement les organisations communales qui n'en ont pas encore à s'équiper de systèmes de comptabilité de gestion. Les propos du président de la communauté d'agglomération laissent supposer que les organisations communales vont s'orienter vers des modèles de gestion de la performance davantage orientés vers l'efficience.

Le tableau 5 fait la synthèse de l'utilité et des limites de l'utilisation de la comptabilité de gestion dans une optique de réduction des dépenses communales.

<sup>5</sup> Cour des comptes, « Les finances publiques locales », rapport public thématique du 14 octobre 2014.



**Tableau 5 :** Synthèse des principaux avantages et des principales limites de la comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal (source : l'auteure)

Principaux avantages	Principales limites
Mesure de l'efficacité des services marchands à bénéficiaires identifiés Aide à la tarification pour les SPIC Arbitrages entre modes de gestion des services publics Responsabilisation des services gestionnaires sur leurs activités Meilleur pilotage des activités	Implantation complexe et utilisation difficile de la comptabilité de gestion dans ce type d'organisation (surtout pour les services non marchands à bénéficiaires non identifiés) Manque de moyens humains et financiers pour la mise en œuvre de cet outil Outil inadapté aux besoins de calculs de coûts prospectifs
Outil plus utile sur ses fonctions de contrôle et ses fonctions socio-organisationnelles	Outil plus difficilement utile sur ses fonctions techniques
Outils complémentaires pour aider à réduire les dépenses communales : Indicateurs et tableaux de bord Outils de prospective financière Outils de contrôle interne pour apprécier la performance des services non marchands à bénéficiaires non identifiés	

#### 4. Discussion et conclusion

Par rapport aux entreprises, les critères purement comptables et financiers basés sur l'efficacité (comme par exemple les coûts déterminés par la comptabilité de gestion) ont longtemps semblé moins importants que la qualité du service rendu à l'utilisateur dans l'appréciation de la performance des organisations communales. De plus, certaines limites de la comptabilité de gestion (implantation complexe, mise en œuvre difficile, manque de moyens humains et de compétences...) indiquent qu'un modèle de contrôle de gestion avec son instrumentation classique est plus difficile à mettre en œuvre pour ces organisations. Ainsi, selon la typologie des conceptions du contrôle de gestion de Bessire (2002), les organisations communales, en tant que communautés humaines engagées dans un projet d'intérêt général, s'inscrivent dans un contrôle concourant, c'est-à-dire dans un contrôle de gestion qui serait au service des autres fonctions de l'organisation. Le cadre théorique de l'objet-frontière peut aider à comprendre l'hétérogénéité des usages de la comptabilité de gestion. L'objet-frontière, avec sa flexibilité interprétative, permet à différentes communautés de pratiques (ou groupes d'acteurs) d'adopter l'objet sans consensus préalable. En effet, l'objet-frontière présente une structure commune et un contenu suffisamment malléable pour s'adapter à des besoins spécifiques. Ces caractéristiques peuvent s'appliquer à la comptabilité de gestion qui, globalement dans sa structure commune, doit permettre la mesure de la consommation de ressources. Mais en l'absence de standardisation de cet outil, et au regard du principe de libre administration des communes, les méthodes utilisées peuvent être variées tout comme l'utilisation des résultats. Au regard de la catégorisation proposée par Star & Griesemer (1989), complétée par Briers & Chua (2001) et des résultats de notre étude de cas, il nous semble que la comptabilité de gestion en tant qu'objet-frontière peut être soit un idéaltype, soit un objet fondé sur des aspirations.

En premier lieu, trois des organisations communales étudiées ont adopté un modèle général de la comptabilité de gestion basé sur l'efficacité, en lien avec leur tradition gestionnaire (évoquée précédemment : voir tableau 4). C'est ce qui ressort des objectifs liés à la mise en place de la comptabilité de gestion dans ces trois organisations : dans la commune C, l'objectif clairement affiché est de « *traquer l'argent partout où il est* » (DGS); dans la ville-centre et la communauté d'agglomération le premier objectif est de savoir où passe l'argent. Ces trois organisations communales qui ont mis en place une comptabilité de gestion dans un objectif d'efficacité, ne sont pas celles où la contrainte financière est la plus forte. Ces organisations ont déployé les méthodes les plus à même de répondre à leurs propres contraintes organisationnelles : coût global par activité pour la commune C, coûts directs pour la ville-centre et coûts complets pour certaines directions de l'EPCI. Les méthodes mises en place produisent des coûts qui sont utilisés.

Ensuite, trois autres communes (A, B et F) semblent avoir adopté une comptabilité de gestion en se référant davantage à un objet-frontière fondé sur des aspirations. Il s'agit alors de se rendre légitime en adoptant des pratiques réputées vertueuses en matière de gestion (commune F) ou bien de vouloir rendre compte de la dépense publique aux citoyens et usagers (communes A et B). Les coûts produits sont peu ou pas utilisés, soit pour des raisons techniques (commune F : méthode jugée non fiable et coûts estimés faux) soit pour des questions d'organisation (communes A et B : difficultés pour mettre à jour les coûts car le système est lourd et complexe). Ce constat est donc proche de celui de Gibert (1995) pour qui, en matière de contrôle de gestion dans les organisations publiques, le comportement (c'est-à-dire par exemple mettre en place une comptabilité analytique) prime souvent sur les résultats dans l'optique de légitimer la gestion, ce qui implique que les résultats deviennent secondaires. Ainsi, pour ces organisations, la comptabilité de gestion semble davantage utile à la communication et à la légitimation des choix auprès des différentes parties prenantes (usagers, associations, organismes financeurs, personnel...), qu'à la mesure de l'efficacité des services produits. Guenoun *et al.* (2015 : 280-281) font un constat similaire à propos des discours sur les efforts de réduction des coûts dans les collectivités territoriales : « *on est donc dans une situation où une partie des collectivités territoriales refuse d'assumer les efforts de réduction de coûts des services publics de proximité et où les autres reconnaissent cette nécessité mais en reste à une attitude rhétorique qui ne s'incarne pas dans des actions réelles* ».

Le tableau 6 synthétise l'utilisation (ou non) des résultats de la comptabilité de gestion (ou utilisation des coûts calculés) suivant le type d'objet-frontière ayant permis l'adoption de l'outil.

**Tableau 6 :** Catégorisation de la comptabilité de gestion en tant qu'objet-frontière (source : l'auteure)

	Catégorie d'objet-frontière
Des résultats peu ou pas utilisés	La comptabilité de gestion en tant qu'objet-frontière fondé sur des aspirations <i>Un objet pour se rendre légitime :</i> - Commune A - Commune B - Commune F

Des résultats utilisés	La comptabilité de gestion en tant qu'objet-frontière « idéaltype » <i>Un modèle général de l'objet visant l'efficience :</i> - Ville-centre - Communauté d'agglomération - Commune C
------------------------	---

Il faut également souligner que, dans trois cas de notre étude, la comptabilité de gestion n'a pas représenté un minimum d'identité commune pour les différents groupes d'acteurs et ceux-ci ne se sont pas rejoints sur un objet-frontière. Par exemple, dans le cas de la commune E les représentations de l'outil de gestion sont trop divergentes : les cadres territoriaux (DGS et direction des finances) voient dans la comptabilité de gestion un outil nécessaire pour améliorer l'efficience, mais la majorité des élus et des agents considèrent que c'est un outil trop coercitif et en contradiction avec leur culture.

## Conclusion

La question étudiée dans cette recherche consistait à comprendre si la comptabilité de gestion peut constituer l'outil adéquat pour réduire les dépenses communales. L'étude de cas réalisée à l'échelle d'une communauté d'agglomération apporte plusieurs enseignements par rapport à cette question de départ. Tout d'abord, la comptabilité de gestion fait l'objet de mises en œuvre différentes sur un nombre assez réduit de cas, ce qui laisse supposer une extrême contingence de l'outil. Les usages attendus sont également loin d'être uniformes, et l'objectif de réduction des dépenses publiques n'est jamais mentionné explicitement dans les entretiens, bien que certains usages constatés de la comptabilité de gestion (arbitrages, optimisation de la gestion budgétaire, choix technico-économiques) renvoient implicitement à l'objectif de réduction des dépenses, ces usages permettant à terme la réalisation d'économies par la collectivité. La maîtrise des dépenses est donc probablement un sujet « sensible » sur lequel les organisations communales hésitent à communiquer. Par ailleurs, il s'avère également que la comptabilité de gestion, utilisée seule, n'est parfois pas toujours suffisante pour répondre à cet objectif de réduction des dépenses, et les organisations communales l'accompagnent alors d'autres outils comme la mutualisation des dépenses, la prospective financière, ou bien le contrôle interne.

D'un point de vue théorique, si on considère la comptabilité de gestion comme un objet-frontière, celui-ci peut donc véhiculer plusieurs conceptions de cet outil de gestion. Si les acteurs voient en lui un idéaltype visant l'efficience, celui-ci sera davantage utilisé en ce sens et pourra avoir une utilité réelle en matière de maîtrise des dépenses. Mais si les acteurs voient en la comptabilité de gestion un objet fondé sur des aspirations, on s'éloigne alors de l'essence originelle de l'outil et celui-ci ne sera pas vu comme un outil permettant la réduction des dépenses. Et lorsque des besoins de maîtrise de dépenses se feront sentir l'organisation communale mobilisera alors d'autres outils tels que la rationalisation des achats ou le contrôle interne par exemple. D'un point de vue managérial nous pensons que la comptabilité de gestion peut être un outil adéquat pour accompagner la maîtrise des dépenses communales (parfois en complément d'autres outils), mais les cadres territoriaux ou les élus souhaitant l'implanter devront nécessairement s'assurer que les autres groupes d'acteurs voient en lui un objet permettant l'efficience. Sinon cet outil de gestion, qui peut

être complexe et protéiforme dans sa mise en œuvre, risquera de ne pas produire de résultats ou d'être utilisé uniquement à des fins de légitimation.

Enfin, en prolongement de cet article, comme nous avons constaté dans cette étude une grande variété dans le déploiement des méthodes de calcul de coûts, il nous semblerait également intéressant d'analyser cette diversité sur un échantillon élargi de cas et de manière plus approfondie, afin d'étudier ce qui la détermine.

## Bibliographie

- Anthony R. N., (1965). *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*. Harvard University, Boston.
- Bargain A., (2011). Histoire d'un outil de contrôle de gestion dans une collectivité locale : le cas de la comptabilité analytique à la ville d'Angers (1983-2005). *XVI<sup>e</sup> Journées d'histoire de la comptabilité et du management*. Nantes.
- Bargain A., (2012). Retour sur un échec : le cas de la comptabilité analytique à la commune de La Roche-sur-Yon (1988-1992). *33<sup>e</sup> Congrès de l'AFC*. Grenoble.
- Bartoli A., (2009). *Management dans les organisations publiques*. Dunod, Paris.
- Bartoli A., Keramidis O., Larat F. et Mazouz B., (2011). Vers un management public éthique et performant. *Revue française d'administration publique* 140, 629-639.
- Beaulier M. et Salery Y., (2006). 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques* 95, 69-85.
- Becquet V. et Boubal C., (2013). Quand les collectivités territoriales s'engagent dans le service civique : logiques d'affichage politique et choix d'un modèle d'intervention. *Politiques et management public* 30 (4), 537-555.
- Bessire D., (1999). Définir la performance. *Comptabilité Contrôle Audit* 2, 127-150.
- Bessire D., (2002). Recherche « critique » en contrôle de gestion : exercer son discernement. *Comptabilité Contrôle Audit* 8 (2), 5-28.
- Briers Mi. et Chua W., (2001). The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change : a Field Study of an Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society* 26, 237-269.
- Burlaud A. et Gibert P., (1984). L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu. *Politiques et management public* 2 (1), 93-117.
- Burlaud A. et Simon C., (2003). *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*. Vuibert, Paris.
- Callon M., (1986). Éléments pour une sociologie de la traduction : la domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc. *L'année sociologique* 36, 169-208.
- Callon M. et Latour B., (1981). Unscrewing the Big Leviathan : How Actors Macro-Structure Reality and how Sociologists help them to do so In Knorr-Cetina K. and Cicourel A.-V., *Advances in Social Theory and Methodology. Toward an integration of Micro and Macro Sociologies*. Routledge and Kegan Paul., London, 277-303.
- Chanlat J.-F., (2003). *La motivation au travail dans les services publics*. L'Harmattan, Paris.
- Chatelain-Ponroy S., (2008). *Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives : une proposition de modélisation*. Habilitation à diriger des recherches. Paris-Dauphine, Paris.
- Chatelain-Ponroy S. et Cellier F., (2005). Les objectifs de performance et l'objectivité de la notion de performance. *Ateliers de recherche Ville-Management « La performance publique locale : composants et mesure »*. Paris.
- Chaty L., (1999). La « responsabilisation » et le contrat managérial : figures et outils de la performance administrative en Europe. *Politiques et management public* 17 (2), 85-103.
- Demeestère R., (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public* 2<sup>e</sup> éd. Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris.
- Fabre P. et Bessire D., (2008). Les apports d'une recherche-intervention en collectivité territoriale : l'exemple de l'implantation d'une comptabilité de gestion dans une ville de taille moyenne. *Congrès des IAE*. Lille.

- Fabre P., Bessire D. et Letort F., (2014). La comptabilité de gestion dans les villes : la nécessaire déconstruction d'un idéal type. *Politiques et management public* 31 (2), 193-213.
- Gangloff F., (2009). Le Nouveau Management Public et la bureaucratie professionnelle. *30<sup>e</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Strasbourg.
- Gibert P., (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public* 13 (3), 203-224.
- Gibert P., (2008). Un ou quatre managements publics? *Politiques et management public* 26 (3), 7-23.
- Girin J., (1989). L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations. *Journée d'étude : La recherche-action en action et en question, AFCET*. École Centrale de Paris.
- Guenoun M., Meyssonier F. et Turc, E., (2015). Les démarches de réduction des coûts dans les collectivités territoriales françaises : enjeux et état des lieux. *Politiques et management public* 32 (3), 265-283.
- Meyssonier F., (1993). *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*. Thèse. Nancy.
- Orsoni G., (2014). Collectivités territoriales, quelles économies en contexte contraint? *Pouvoirs locaux* 102, 38-44.
- Pendlebury M. W., (1994). Management Accounting in Local Government. *Financial Accountability & Management* 10 (2), 117-129.
- Rocher S., (2008). De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste. *Comptabilité Contrôle Audit* 1, 49-68.
- Royer I. et Zarlowski P., (2007). Échantillons In Thietart R.-A., *Méthodes de recherche en management*. 3<sup>e</sup> ed, Dunod, Paris, 192-227.

### Annexe : exemple de fiche de synthèse d'entretien

N°	Date	Personne interviewée	Fonction/commune
19	01/07/2014	Mme X	Directrice des Finances Ville-centre

#### 1. Contextualisation

Utilisation d'une comptabilité de gestion : OUI

#### 2. Forme prise par la comptabilité de gestion

État d'avancement	Système opérationnel
Implantation à toute l'organisation ou certains services	Non, mais utilisé par certains services gestionnaires, notamment de bâtiments
Méthode retenue	Coûts directs sans charges de personnel (ni amortissement) avec des codes d'imputation comptable (arbre analytique) : gestionnaire, destinataire, opération, géographique, politique - et coûts nets (dépenses - recettes)
Définition des centres de coûts	Centres de coûts et centres de profits
Logiciel	Sedit-Marianne (module analytique)

### 3. Finalités et objectifs

Date de mise en place de la compta de gestion	Années 2000 pour le système actuel (remis à plat en 2010), mais il y avait des choses avant (compta de gestion « maison »)...
Objectifs initiaux	Non mentionnés
Personne ayant impulsé/à l'origine	Pas mentionné
Influence d'autres communes	Apparemment non
Objectifs de nature interne	Savoir où passe l'argent ; élément de <i>reporting</i> et d'aide à la décision en matière de gestion de patrimoine ; piloter le coût de projets, de programmes.
Objectifs de nature externe	Rendre compte à des organismes financeurs

### 4. L'implantation de la comptabilité de gestion

Mise en place par le haut/par le bas	Par le haut
Équipe-projet dédiée	Pas mentionné (car pas là à l'époque)
Personne ayant procédé à mise en place	Pas mentionné (car pas là à l'époque)
Difficultés de mise en œuvre	Pas mentionné (car pas là à l'époque)
Réactions du personnel/formation du personnel	Changement de logiciel difficile (abandon de l'AS400 pour passer à Sedit) et manque d'accompagnement du personnel.
Évolution du système	Mettre plus de choses en fonctionnement sous code « opération »

### 5. Résultats obtenus

Fréquence des calculs de coûts	Variable
Utilisateur(s) des coûts	Services gestionnaires (notamment de bâtiments) Direction pour satellites (justifier des subventions, rendre compte)
Façon(s) dont les coûts sont utilisés	Idem objectifs + arbitrages entre « faire ou faire faire »
Système utilisé ou abandonné	Utilisé
Résultats conformes aux attentes	Oui : gain de temps