

DR07010

L'ANALYSE DES COÛTS : PUBLIC OU PRIVÉ ?

RENÉ DEMEESTÈRE

MAI 2007

ESSEC

CENTRE
DE RECHERCHE

L'analyse des coûts : public ou privé ?

René DEMEESTERE

Professeur à l'ESSEC

Abstract:

Cost analysis is more implemented in public organizations. Methods and expected uses are quite similar to those encountered in the private sector, but effective uses are more difficult to assess and compare considering the wide variety of organizational context existing in the public sector.

Keywords: Cost Analysis, Cost Management, Public Management

Résumé :

L'analyse des coûts se développe dans les organisations publiques. Elle prend des formes variées, dépendant des usages attendus de ces analyses. Les spécificités des méthodes d'analyse des coûts restent cependant très limitées et les usages attendus de ces méthodes ont de fortes similarités avec celles que l'on rencontre dans le secteur privé. Il est plus délicat de se prononcer sur les usages effectifs de celles-ci, compte tenu de la grande variété des contextes organisationnels que l'on peut rencontrer au sein même du secteur public.

Mots-clés : Analyse des coûts, Management des coûts, Management public

JEL Classification: Z00

Des réformes comptables....

Traditionnellement, on oppose la comptabilité publique et la comptabilité privée : la première ayant pour but principal de suivre la réalisation du budget voté par les assemblées délibérantes et la seconde de permettre aux actionnaires de s'assurer de la profitabilité de l'entreprise et de la rentabilité des capitaux qui lui sont confiés.

Mais depuis quelques années, on constate la mise en œuvre de multiples réformes comptables : cela a été le cas en France avec les réformes comptables des communes (instruction M14 en 1997), des hôpitaux, ..., de l'Etat, cela a été le cas également dans de multiples pays comme la Nouvelle-Zélande, la Grande-Bretagne, les Pays-Bas... et celles-ci tendent d'une façon générale à rapprocher comptabilité publique et comptabilité privée.

Parmi les raisons avancées on peut évoquer¹ l'intérêt de :

- Mettre les comptes de l'Etat aux standards internationaux,
- Eclairer le vote du Budget en fournissant au Parlement des éléments sur l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'Etat ainsi que ses charges futures,
- Décrire le patrimoine pour se préoccuper de sa gestion,
- Mesurer les droits constatés et pas seulement les dépenses payées, et introduire des charges calculées (amortissement...), ce qui permet un meilleur alignement de la comptabilité sur les ressources consommées et pas seulement sur les dépenses payées.

Les réformes comptables conduisent donc à raisonner en termes de charges, ce qui est cohérent avec une recherche de connaissance des coûts, et les analyses de coûts forment assez logiquement un autre volet de ces réformes plus larges qui visent à évaluer et à améliorer la performance de l'action publique.

.... et un développement de l'analyse des coûts

C'est au thème de l'analyse des coûts que nous allons consacrer ce texte en le centrant principalement sur la question : *y-a-t-il une spécificité de l'analyse des coûts dans le secteur public ?*

Pour répondre à une telle question, il apparaît naturel de s'intéresser d'abord aux instruments d'analyse des coûts qui sont mis en place dans différentes organisations publiques. Mais, si l'on veut comprendre le sens de ces démarches, faire apparaître la finalité visée dans cette mise en place d'instruments, il apparaît vite nécessaire de s'intéresser également aux projets dont ils font partie. D'autre part, au delà des aspects de conception de ces instruments, il apparaît également nécessaire de s'intéresser à leur mise en œuvre et à leur utilisation effective, de façon à ne pas en rester à une vue purement formelle des choses, et à se préoccuper de l'impact des changements s'appuyant sur les instruments d'analyse des coûts. Comme nous le verrons, ce double élargissement ne simplifie pas les observations, mais il est à coup sûr utile pour réellement faire le point des changements intervenant dans ce domaine.

Dans notre analyse, nous allons d'abord commencer par constater la variété des formes que peuvent prendre les analyses de coûts, pour ensuite examiner à partir de quelques cas les raisons qui peuvent amener les organisations publiques à analyser leurs coûts, et enfin essayer de conclure sur l'existence ou non d'éventuelles spécificités de l'analyse des coûts dans le secteur public, en nous plaçant successivement à trois niveaux :

¹ Voir par exemple Alain Lambert (2000)

- celui des méthodes utilisées,
- celui des usages attendus de ces méthodes
- celui de l'utilisation effective de ces instruments.

Des analyses de coûts pouvant prendre des formes variées

L'analyse des coûts dans une organisation peut prendre des formes variées. C'est vrai dans le secteur public comme dans le secteur privé.

Plusieurs éléments permettent de caractériser une analyse :

- l'objet du calcul de coûts,
- le périmètre de calcul retenu,
- la période de temps retenue,
- les modalités de rattachement des éléments à la période,
- la méthode de calcul retenue.

Pour l'objet du calcul de coûts, on peut constater une diversité des objets analysés : coût des produits ou services rendus aux usagers, coût des programmes ou politiques publiques, coût des fonctions, coût des unités (ou type de structure : directions, services...), coût des projets, coût des prestations internes rendues par un service à d'autres services, coût des processus et activités de l'organisation... ou encore coût des décisions (conséquences respectives d'un choix de faire ou faire-faire, conséquences de la mise en place d'un nouvel équipement...).

Les périmètres de calcul peuvent également être variés : un service, l'ensemble des activités d'une organisation, la consolidation de plusieurs entités..

Les analyses peuvent également se distinguer par la maille de temps et la périodicité retenue : analyses mensuelles, trimestrielles, annuelles...

Enfin, la question du mode de rattachement des dépenses à la période d'analyse retenue est un point à considérer : en principe une analyse de coûts est une analyse de regroupement de charges donc de valorisations de la consommation de ressources intervenues durant la période considérée ; en pratique dans le secteur public ce principe ne sera pas toujours respecté et on pourra trouver sous l'étiquette « analyse de coûts » des regroupements de dépenses budgétaires par exemple.

Il est donc toujours important de considérer dans une analyse comment s'opèrent les rattachements à la période : amortissements, provisions et charges à payer, abonnements..

On peut constater également une certaine diversité au niveau du choix des méthodes retenues : calcul d'un coût partiel ou d'un coût complet, utilisation d'un coût réel ou d'un coût standard, modalités du choix du découpage en sections analytiques (grosse maille ou fine maille, par unité ou par activité....) et de sélection des unités d'œuvre ou clés de répartition utilisées.

Des analyses de coûts entreprises pour des raisons variées

Cette diversité des modèles qui peuvent être utilisés pour analyser les coûts d'une organisation et en regrouper les différents éléments sous des formes variées renvoie à la question des usages attendus de ces analyses et des « clients » des informations ainsi structurées.

Ces « clients » sont a priori multiples, internes et externes : membres des assemblées délibérantes, responsables des choix budgétaires, directions centrales, services opérationnels, services fonctionnels (achats, GRH...) et bien sur services financiers.... Sans oublier les citoyens, les contribuables...

Nous allons regarder sur un certain nombre de cas les modèles d'analyse des coûts qui ont été développés par des organisations publiques, en nous attachant dans la mesure du possible à identifier le pourquoi et le pour qui de ces démarches.

- *Un établissement public de recherche*

Les ressources proviennent pour une large part du budget de l'Etat, mais viennent aussi d'autres sources.

La comptabilité est organisée par départements, programmes et services d'appui. Elle sert avant tout de cadre à l'élaboration et au suivi du budget.

Dans un département de recherche, on a plusieurs programmes scientifiques correspondant à des grands thèmes de recherche, et plusieurs services d'appui et de gestion (direction du personnel, conventions et marchés, administration et finances, infrastructures et domaines, appui scientifique et technique). Chaque programme ou service d'appui peut selon les besoins être subdivisé en centres d'activité opérationnelle. De plus, un indicateur de lieu géographique permet de distinguer les opérations conduites sur des sites différents. La brique élémentaire du système est donc l'unité de gestion budgétaire (UGB) croisement d'un lieu et d'un centre d'activité opérationnelle.

Les charges et les produits, au niveau de chaque UGB et de leur agrégation par lieu, service, département, sont classés par nature analytique.

Chaque personne est affectée à une UGB. Chaque UGB a un responsable.

Il n'y a pas, au départ, de facturation interne de prestations entre unités et la question peut se poser pour les prêts de personnes entre unités ou pour des activités comme celle du service informatique qui intervient pour plusieurs programmes et services et dont les coûts sont fortement dépendants des demandes de ceux-ci.

Une question qui se pose est d'ajouter des dimensions de suivi par projet et par activité, dans la comptabilité analytique. Cela doit permettre de connaître les coûts informatiques par projet de recherche et de suivre les marges sur l'activité annexe de vente de prestations par le service informatique. Cela peut servir de base à une allocation des ressources et un suivi de gestion par projet de recherche ce qui ne soulève pas vraiment l'enthousiasme des équipes qui seraient alors amenées à remplir des déclarations de temps passé par projet.

Dans ce cas, on voit donc bien quels sont les buts poursuivis par le projet dont ces analyses de coût sont une composante et en même temps l'importance des aspects organisationnels qui en font partie.

- *Un établissement industriel de l'Etat (arsenaux)*

Dans ce cas, la situation est techniquement proche de celle d'une entreprise même si culturellement elle ne l'est pas. Les ressources proviennent essentiellement de ventes à différents Etats, dans un contexte concurrentiel complexe.

La comptabilité analytique mesure les coûts par centre de ressource spécialisée et par projet. Dans chaque centre de ressource un calcul du coût standard horaire du travail est effectué en se fondant sur une bonne utilisation prévisionnelle de la capacité de production du centre. Ces coûts standards servent à facturer aux projets les travaux effectués pour eux par les centres de

ressources. Des écarts de coût et d'activité apparaissent au niveau des centres de ressources et viennent donc compléter l'appréciation budgétaire de la performance de ces centres.

Un contrôle budgétaire porte également sur les charges des centres de structure.

Un calcul de marge est effectué pour chaque projet par différence entre d'une part les produits du projet résultant des contrats passés et de leurs avenants éventuels, et les différentes charges qui lui sont imputées : charges directes (achats extérieurs, sous-traitance de spécialité, équipe projet...) et charges facturées par les centres de ressources spécialisées. Les marges dégagées par les différents projets doivent permettre de couvrir les charges de structure.

Ce système se place dans une logique de recherche de compétitivité des produits de cet établissement, s'appuyant sur une clarification des responsabilités : en externe, passation de commande et contractualisation de la relation avec le donneur d'ordre, en interne, responsabilisation d'une part des projets sur une marge, impliquant une bonne maîtrise des quantités de ressources consommées et responsabilisation d'autre part des centres de ressources sur le coût unitaire des prestations rendues, ce qui implique entre autres un bon dimensionnement de leur capacité de production qui est facilité par la possibilité de recourir à leur niveau à de la sous-traitance de capacité.

Par ailleurs, ce schéma vient s'insérer dans une organisation en branches permettant de distinguer et d'avoir des stratégies spécifiques pour les différents domaines d'activité de cet établissement.

- ***Une entreprise publique dont une part des activités est concurrentielle***

La direction en charge de l'entretien du réseau a différents établissements répartis sur le territoire. Elle a développé une nomenclature fine des opérations d'entretien et établit des mesures de coût standard de ces opérations, permettant de distinguer différentes composantes de coût au sein de chaque coût unitaire. Un suivi de ces coûts est ensuite effectué.

Le but de l'opération est de dimensionner les effectifs et les enveloppes budgétaires des établissements en fonction de leur programme d'activité prévisionnel et non plus seulement par adaptation à la marge des situations héritées du passé. Le système vise également à assurer un suivi des coûts par des comparaisons standard/réel afin d'essayer d'en comprendre les raisons et d'en tirer des mesures correctrices.

- ***Une municipalité***

La comptabilité analytique permet de mesurer les coûts par service, équipement, opérations. Elle calcule des coûts complets en s'appuyant sur des facturations internes des services prestataires et des répartitions de coûts de services de structure.

Cela permet de fournir à un responsable d'équipement une analyse détaillée des coûts encourus sur une année pour son équipement et donc d'envisager des améliorations possibles à partir de ces éléments de diagnostic des coûts. Cela permet également de mieux prévoir les coûts futurs de fonctionnement d'un nouvel équipement et donc d'intégrer cet élément dans les choix de priorité de réalisation d'équipements.

Cela permet également d'avoir une vue d'ensemble des ressources apportées et consommées par tel ou tel service. Dans le cadre des orientations politiques de la mairie, cela peut conduire

à demander à certains d'entre eux d'équilibrer leurs comptes tout en fournissant un service satisfaisant.

La connaissance des prestations internes est-elle aussi intéressante, car elle permet de faire le point de l'utilisation effective de ces prestations et de réorienter la destination de certaines d'entre elles en fonction d'usages jugés prioritaires. Elle peut également sensibiliser les utilisateurs de ces prestations au coût de leurs demandes et permet là aussi d'améliorer des façons de faire. Les prestations rendues à des organismes externes (associations...) peuvent également être valorisées dans les deux sens du mot.

Enfin, la connaissance des structures de coût est également un élément de diagnostic intéressant : elle permet par exemple de souligner et de questionner le poids relatif des éléments de structure et des éléments opérationnels au sein d'un service donné.

- *Les programmes et actions des ministères*

Dans le cadre de la LOLF, la comptabilité d'analyse des coûts permet de rendre des comptes au Parlement sur les ressources consommées par telle ou telle action de politique publique, en s'appuyant sur une identification des coûts directs et en ayant recours à différents modèles analytiques de déversement.

- *Synthèse :*

Ces différents cas montrent bien que ces analyses des coûts prennent sens lorsqu'on les replace dans le cadre d'un projet de gestion. Ces projets sont variés. Ils peuvent dépendre des exigences de la tutelle, mais ce sont pour une large part des choix de direction prenant en compte différents éléments : nature des priorités de l'organisation, existence dans certains cas d'une pression concurrentielle, importance de la pression existant sur les ressources, origine aussi de ces ressources ...

Leur « succès » n'est pas garanti, et ne se mesure certainement pas à la seule mise en place de l'instrument technique d'analyse des coûts utilisé dans le cadre de ces projets.

Spécificité ?

Le pour et le contre

Le débat sur la spécificité public/privé est toujours délicat. En effet, il renvoie facilement à des questions d'identité, avec tous les préjugés, les réactions de défense que cela peut comporter. Il est en même temps nécessaire pour s'assurer que l'on n'est pas en train d'importer d'un secteur des méthodes toutes faites, bien adaptées à celui-ci et qui ne correspondent pas aux logiques d'actions normales de l'autre secteur.

Si l'on essaye de regarder le plus objectivement possible les méthodes d'analyse des coûts et l'usage qui en est fait dans différents contextes, plusieurs points se dégagent :

- *La quasi absence de spécificité dans les méthodes,*

Dans les cas examinés, celle-ci est à coup sur assez mince.

On peut tout au plus repérer quelques questions d'ordre technique que l'on rencontre plus particulièrement dans le secteur public :

- la valorisation d'un important patrimoine mobilier et immobilier ayant un caractère historique,

- l'existence de mises à disposition de ressources à titre gratuit,
- le traitement des subventions d'équipement,
- le besoin d'articuler l'analyse des coûts avec une approche budgétaire très largement axée sur une analyse en recettes/dépenses,
- le besoin de consolidations pouvant se faire sur des critères autres que des critères de propriété du capital...

Mais cela ne saurait conduire à considérer qu'il y a une véritable spécificité des méthodes d'analyse des coûts dans le secteur public

- *La quasi absence de spécificité dans les usages attendus*

Les usages attendus de ces méthodes peuvent être identifiés soit de façon explicite au niveau des orientations du projet de mise en place d'un instrument d'analyse des coûts, soit de façon indirecte en examinant quels sont les états produits, avec quels axes et quelles mailles d'analyse, quelle périodicité, quels destinataires...

Leur identification se place donc dans le cadre d'un raisonnement faisant référence à la stratégie d'organisation, à la nature de son activité, à ses choix de management dans le cadre des règles qui s'imposent à elle et en s'appuyant sur des principes professionnels de contrôle de gestion.

Clairement les organisations publiques ont des finalités bien évidemment différentes de celles des entreprises : fournir un service public dans un cas et réaliser un profit dans l'autre.

Mais, si l'on regarde de plus près, au niveau des usages directement attendus de telle ou telle analyse des coûts, il apparaît rapidement que les usages attendus n'ont rien de spécifique au secteur public. Ceux-ci se rencontrent dans toutes sortes d'organisations. Selon les cas, leur but est bien de :

- Valoriser des travaux en cours pour calculer un résultat,
- Piloter des projets d'investissement et valoriser les immobilisations produites,
- Apprécier les coûts encourus et ressources apportées par les différents programmes, segments d'activités, produits et prestations de l'organisation pour faire un diagnostic de portefeuille, repérer où va l'argent et apprécier si cela est conforme aux priorités de l'organisation,
- Rendre des comptes sur les résultats obtenus, la performance de l'organisation,
- Prévoir et suivre les réalisations budgétaires avec un système comptable établi selon les règles de ce cadre budgétaire,
- Aider à l'élaboration des choix budgétaires,
- Allouer des ressources à différentes entités réalisant des prestations en se fondant sur des calculs de coût moyen de ces prestations,
- Responsabiliser différents acteurs sur les coûts et performances de l'organisation et de ses différentes composantes, en organisant une décentralisation de certains pouvoirs de décision, une contractualisation sur des objectifs et un suivi de gestion par centre de responsabilité ou projet,
- Mesurer le coût d'activités élémentaires (groupes de tâches) de façon à apprécier leur rapport coût/prestation,
- Aider au pilotage de processus mettant en jeu des activités dans différents services, de façon à améliorer le rapport coût/prestation d'un processus,
- Evaluer le choix de faire ou faire-faire...

Au titre des exceptions, on peut trouver, par exemple, la demande dans une municipalité de connaître les coûts par quartier, ou l'absence de demande de connaître la rentabilité des capitaux engagés².

On peut également souligner le fait qu'une même analyse d'équilibre économique d'un segment d'activité peut être conduite dans des contextes complètement différents : repérer l'équilibre économique de différents segments d'activité, dans une entreprise, se place dans un contexte de recherche d'amélioration de la rentabilité, là où, dans une organisation publique, il s'agit d'atteindre des objectifs de service public en tenant compte des contraintes économiques. Ceci dit, il n'en reste pas moins que dans les deux cas, il s'agit de comprendre quels sont les équilibres économiques.

Là aussi, il nous apparaît donc difficile de conclure à une véritable spécificité des usages attendus de ces méthodes.

Certes, dans certains cas, des disparités peuvent apparaître entre les choix effectués et ceux que pourraient préconiser les « bons » principes professionnels.

Exemple :

- calculer les coûts de revient réels complets des produits dans un établissement industriel ayant des problèmes de sous-activité dans certains de ses métiers.

Cela laisse la porte ouverte à plusieurs interprétations : mauvaise conception de l'outil (erreur de « casting ») ou faible importance accordée à l'efficacité de la méthode par rapport à une recherche de légitimation.

Ce point de vue est en particulier développé par la sociologie néo-institutionnaliste. Celle-ci met l'accent sur le souci de légitimation des organisations publiques : les innovations sont mises en place pour démontrer le sérieux de la gestion de l'organisation considérée. L'argument est à la fois séduisant et infalsifiable : démontrer son sérieux est un objectif fort répandu, mais montrer qu'une réforme n'est que du « window dressing » est une autre histoire.

Nous allons y revenir dans la discussion sur les usages effectifs de ces méthodes.

- De l'usage attendu à l'usage effectif

Au delà de la mise en place formelle de telle ou telle de ces méthodes, la question essentielle reste bien celle de l'usage effectif de celles-ci dans le cadre d'un projet de gestion, conduisant à de réels changements.

Différentes recherches ont essayé d'apporter des réponses à de telles questions (Berry et al. 1985, Covalsky et al. 1985, Ansari et Euske 1987, Covalsky et Dirsmith 1991, Lapsley 1994, Bourguignon et al. 2006). Certaines montrent que des systèmes mis en place pour satisfaire des obligations légales et réglementaires sont de fait peu utilisés pour des fins de prise de décision interne ou de contrôle de gestion. Une hypothèse est également avancée selon laquelle bon nombre de comptabilités de gestion dans le secteur public sont établies pour satisfaire à des obligations ou pour légitimer vis-à-vis de partenaires extérieurs les activités de l'organisation et le sérieux de sa gestion.

² Notons cependant que dans différents pays, la notion de coût des capitaux utilisés a été introduite dans les analyses de coûts d'organisations publiques.

D'autres auteurs (Geiger 1993, 1995, Geiger et Ittner 1996) montrent sur un bon nombre de cas d'organisations publiques aux USA que l'origine des fonds est un facteur déterminant dans l'usage effectif d'une comptabilité de gestion : lorsqu'une organisation publique doit rechercher elle-même son financement, elle est incitée à mettre en œuvre une analyse des coûts pour fixer ses prix, contrôler ses coûts et assurer un pilotage économique.

Les cas que nous avons étudiés nous incitent à des réponses plus nuancées. On peut certes assister dans certains cas à ce que les néo-institutionnalistes appellent un découplage³, c'est-à-dire une adoption formelle d'un outil sans impact réel sur la façon dont sont conduites les activités opérationnelles.

Exemples :

- une gestion par centres de responsabilité s'appuyant sur une comptabilité par centres de responsabilité peut être un exercice formel si les responsables de ces centres ne disposent pas de réelles marges de manœuvres et ne sont pas dans un contexte qui les amène réellement à vouloir les utiliser,
- un pilotage transverse de processus s'appuyant entre autres sur une analyse de coûts par processus et activités reste un exercice formel si l'on ne parvient pas à créer une dynamique collective de décloisonnement du fonctionnement des différents services.

En sens inverse, un autre écueil est possible : celui de voir la logique de l'outil devenir dominante aux dépens de la logique d'action globale de l'organisation publique⁴.

Exemple :

- ce serait le cas d'un hôpital qui se spécialiserait sur les spécialités « rentables », en fonction des différences entre les tarifs à la pathologie et les coûts encourus et perdrait de vue la logique de service public et son insertion dans un ensemble d'établissements devant remplir globalement cette mission.

Mais, au delà de ces deux écueils, il y a aussi, heureusement, de nombreux cas où l'on constate que la mise en œuvre de ces démarches a conduit à des changements effectifs et souhaités par les responsables de ces projets.

Comme dans toute conduite du changement, les écarts entre impacts effectifs et impacts attendus peuvent provenir de multiples raisons :

- manque d'appropriation de l'instrument par les acteurs censés l'utiliser, soit que le système soit vécu comme imposé de l'extérieur (jeu de pouvoir), soit que le système fournisse aux acteurs opérationnels une représentation peu pertinente pour eux de leur domaine (mauvaise adaptation à l'organisation existante, aux processus existants, leviers mal explicités...)
- buts de la réforme non partagés, soit que la nécessité de changer n'apparaisse pas, soit que la réforme mette en avant des impératifs économiques qui peuvent paraître contradictoires avec des valeurs existantes, des règles professionnelles, soit que celle-ci soit perçue comme le prélude à une privatisation partielle ou modifie les équilibres entre organisations syndicales, soit que la réforme se superpose avec d'autres réformes ayant des objectifs plus ou moins cohérents,
- absence d'incitations pour la mettre en œuvre, parce que le projet conduit à une réduction des marges de manœuvre de tel ou tel (centralisation accrue par exemple),

³ Voir Bourguignon et al. (2006)

⁴ Pour un exemple, voir Moisdon et al. (1997)

ou présente des risques en termes d'obtention de ressources, ou en termes de carrière, de temps passé, de problèmes délicats à régler...

Tout cela peut arriver et pas seulement dans le secteur public !

On pourrait certes considérer que ces démarches d'analyse des coûts sont plus nouvelles dans le secteur public que dans le secteur privé et nécessitent donc des changements culturels importants.

Mais, au sein même du secteur public, les situations sont variées. Selon les cas, les besoins de changement peuvent être plus ou moins grands, plus ou moins bien perçus, les projets plus ou moins ambitieux, leurs objectifs plus ou moins partagés et les obstacles à leur mise en œuvre plus ou moins élevés et on trouve donc, d'une organisation à une autre, une grande variété de situations liées bien évidemment aux rôles respectifs des différents acteurs, à leurs incitations, aux leviers dont ils disposent, et au plus ou moins grand appui qu'ils apportent à la démarche. En ce sens, chaque cas devient un cas particulier et tout ceci renvoie à des questions de conduite du changement.

Cela est d'autant plus important que les projets d'analyse des coûts portent sur des enjeux centraux, très sensibles : l'allocation des ressources, la maîtrise des coûts, la présentation de la performance réalisée...qui ne doivent pas laisser indifférents, sauf à être écartés des jeux décisionnels en ces domaines.

Pour conclure nous noterons, à partir des cas que nous avons observés et en l'absence d'études statistiques ayant un caractère représentatif, que :

- les méthodes d'analyse des coûts n'ont guère de caractéristique spécifique au secteur public,
- les usages attendus de ces méthodes également,
- pour ce qui est des usages effectifs, nous serons plus prudents, car de nombreux facteurs peuvent venir introduire des décalages entre usage effectif et usage attendu et il nous semble difficile de faire la part de ce qui peut être spécifique au secteur public dans ces différents facteurs, tant les situations peuvent être variées au sein de celui-ci.

Bibliographie

- ANSARI S. et EUSKE K. "Rational, rationalizing and reifying uses of accounting data in organizations" *Accounting, organizations and society*, 1987 pp 549-570.
- BERRY A., CAPPS T., COOPER D., FERGUSON P., HOPPER T. et LOWE E. "Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise" *Accounting, organizations and society*, 1985 pp 3-28.
- BOURGUIGNON A., SAULPIC O. et ZARLOWSKI P. « Management accounting change in the public sector: a French case study and a new institutionalist perspective » Working paper *Ceressec* 2006.
- BRIGNALL S. et MODELL S. "An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector" *Management accounting research*, 2000 pp 281-306.
- CARRUTHERS B. G. "Accounting, ambiguity and the new institutionalism" *Accounting, organizations and society*, 1995 pp 313-328.
- COLLIER P. "The power of accounting: a field study of local financial management in a police force" *Management accounting research*, 2001 pp 465-486.
- COVALESKY M. et DIRSMITH M. "The management of legitimacy and politics in public sector administration" *Journal of accounting and public policy* 1991 pp 135-156.
- COVALEVSKY M., DIRSMITH M. et JABLONSKY S. "Traditional and emergent theories of budgeting: an empirical analysis" *Journal of accounting and public policy* 1985 pp 277-300.
- COVALEVSKY M., DIRSMITH M. et MICHELMAN J. "An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and healthcare organizations" *Accounting, organizations and society*, 1993 pp 65-80.
- DENT J. « Accounting and organizational culture : a field study of the emergence of a new organizational reality » *Accounting, organizations and society* 1991, Vol 16, n° 8.
- DEMEESTERE R. "Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public?" *Politiques et management public*, 2000 pp 19-46.
- DEMEESTERE R. « Le contrôle de gestion dans le secteur public » *LGDJ* 2^{ème} édition Paris 2005.
- GEIGER D. « Federal management accounting: determinants, motivating contingencies and decision making relevance » Thèse de doctorat. *Harvard university*, 1993.
- GEIGER D. "Motivating contingencies at early adopters of Federal cost management systems" *Government accountants journal*, spring 1995 pp 17-30.
- GEIGER D. et ITTNER C. "The influence of funding source and legislative requirements on government accounting practices" *Accounting, organizations and society*, 1996 pp 549-567.
- LAMBERT A. "Doter la France de sa nouvelle constitution financière; un préalable à la réforme de l'Etat" *Les rapports du Sénat*, 2000-2001 n°37.
- LAMBERT A. et MIGAUD D. « La mise en œuvre de la Loi organique relative aux lois de finances » *Rapport au Gouvernement*, La documentation Française, septembre 2005.
- LAPSLEY I. "Responsibility accounting revived? Market reforms and budgetary reforms in health care" *Management accounting research*, 1994 pp 337-352
- LAPSLEY I. et CLARKE P. « Management accounting in the new public sector » Special issue *Management accounting research*, 2004 pp 243-378.
- MODELL S. "Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector" *Management accounting research*, 2003 pp 333-359.
- MOISDON J.C. et al. "Du mode d'existence des outils de gestion" *Seli Arslan*, Paris, 1997.

LISTE DES DOCUMENTS DE RECHERCHE DU CENTRE DE RECHERCHE DE L'ESSEC
(Pour se procurer ces documents, s'adresser au CENTRE DE RECHERCHE DE L'ESSEC)

LISTE OF ESSEC RESEARCH CENTER WORKING PAPERS
(Contact the ESSEC RESEARCH CENTER for information on how to obtain copies of these papers)

RESEARCH.CENTER@ESSEC.FR

2004

- 04001 BESANCENOT Damien, VRANCEANU Radu**
Excessive Liability Dollarization in a Simple Signaling Model
- 04002 ALFANDARI Laurent**
Choice Rules Size Constraints for Multiple Criteria Decision Making
- 04003 BOURGUIGNON Annick, JENKINS Alan**
Management Accounting Change and the Construction of Coherence in Organisations: a Case Study
- 04004 CHARLETY Patricia, FAGART Marie-Cécile, SOUAM Saïd**
Real Market Concentration through Partial Acquisitions
- 04005 CHOFFRAY Jean-Marie**
La révolution Internet
- 04006 BARONI Michel, BARTHELEMY Fabrice, MOKRANE Mahdi**
The Paris Residential Market: Driving Factors and Market Behaviour 1973-2001
- 04007 BARONI Michel, BARTHELEMY Fabrice, MOKRANE Mahdi**
Physical Real Estate: A Paris Repeat Sales Residential Index
- 04008 BESANCENOT Damien, VRANCEANU Radu**
The Information Limit to Honest Managerial Behavior
- 04009 BIZET Bernard**
Public Property Privatization in France
- 04010 BIZET Bernard**
Real Estate Taxation and Local Tax Policies in France
- 04011 CONTENSOU François**
Legal Profit-Sharing: Shifting the Tax Burden in a Dual Economy
- 04012 CHAU Minh, CONTENSOU François**
Profit-Sharing as Tax Saving and Incentive Device
- 04013 REZZOUK Med**
Cartels globaux, riposte américaine. L'ère Empagran ?

2005

- 05001 VRANCEANU Radu**
The Ethical Dimension of Economic Choices
- 05002 BARONI Michel, BARTHELEMY Fabrice, MOKRANE Mahdi**
A PCA Factor Repeat Sales Index (1973-2001) to Forecast Apartment Prices in Paris (France)
- 05003 ALFANDARI Laurent**
Improved Approximation of the General Soft-Capacitated Facility Location Problem
- 05004 JENKINS Alan**
Performance Appraisal Research: A Critical Review of Work on "the Social Context and Politics of Appraisal"
- 05005 BESANCENOT Damien, VRANCEANU Radu**
Socially Efficient Managerial Dishonesty
- 05006 BOARI Mircea**
Biology & Political Science. Foundational Issues of Political Biology
- 05007 BIBARD Laurent**
Biologie et politique
- 05008 BESANCENOT Damien, VRANCEANU Radu**
Le financement public du secteur de la défense, une source d'inefficacité ?

2006

- 06001 CAZAVAN-JENY Anne, JEANJEAN Thomas**
Levels of Voluntary Disclosure in IPO prospectuses: An Empirical Analysis
- 06002 BARONI Michel, BARTHELEMY Fabrice, MOKRANE Mahdi**
Monte Carlo Simulations versus DCF in Real Estate Portfolio Valuation
- 06003 BESANCENOT Damien, VRANCEANU Radu**
Can Incentives for Research Harm Research? A Business Schools Tale
- 06004 FOURCANS André, VRANCEANU Radu**
Is the ECB so Special? A Qualitative and Quantitative Analysis
- 06005 NAIDITCH Claire, VRANCEANU Radu**
Transferts des migrants et offre de travail dans un modèle de signalisation
- 06006 MOTTIS Nicolas**
Bologna: Far from a Model, Just a Process for a While...
- 06007 LAMBERT Brice**
Ambiance Factors, Emotions and Web User Behavior: A Model Integrating and Affective and Symbolical Approach
- 06008 BATISTA Catia, POTIN Jacques**
Stages of Diversification and Capital Accumulation in an Heckscher-Ohlin World, 1975-1995
- 06009 TARONDEAU Jean-Claude**
Strategy and Organization Improving Organizational Learning
- 06010 TIXIER Daniel**
Teaching Management of Market Driven Business Units Using Internet Based Business Games
- 06011 COEURDACIER Nicolas**
Do Trade Costs in Goods Market Lead to Home Bias in Equities?

- 06012 AVIAT Antonin, COEURDACIER Nicolas**
The Geography of Trade in Goods and Asset Holdings
- 06013 COEURDACIER Nicolas, GUIBAUD Stéphane**
International Portfolio Diversification Is Better Than You Think
- 06014 COEURDACIER Nicolas, GUIBAUD Stéphane**
A Dynamic Equilibrium Model of Imperfectly Integrated Financial Markets
- 06015 DUAN Jin-Chuan, FULOP Andras**
Estimating the Structural Credit Risk Model When Equity Prices Are Contaminated by Trading Noises
- 06016 FULOP Andras**
Feedback Effects of Rating Downgrades
- 06017 LESCOURRET Laurence, ROBERT Christian Y.**
Preferencing, Internalization and Inventory Position
- 06018 BOURGUIGNON Annick, SAULPIC Olivier, ZARLOWSKI Philippe**
Management Accounting Change in the Public Sector: A French Case Study and a New Institutional Perspective
- 06019 de BEAUFORT Viviane**
One Share – One Vote, le nouveau Saint Graal ?
- 06020 COEURDACIER Nicolas, MARTIN Philippe**
The Geography of Asset Trade and the Euro: Insiders and Outsiders
- 06021 BESANCENOT Damien, HUYNH Kim, VRANCEANU Radu**
The "Read or Write" Dilemma in Academic Production: A European Perspective

2007

- 07001 NAIDITCH Claire, VRANCEANU Radu**
International Remittances and Residents' Labour Supply in a Signaling Model
- 07002 VIENS G., LEVESQUE K., CHAHWAKILIAN P., EL HASNAOUI A., GAUDILLAT A., NICOL G., CROUZIER C.**
Évolution comparée de la consommation de médicaments dans 5 pays européens entre 2000 et 2004 : analyse de 7 classes pharmaco-thérapeutiques
- 07003 de BEAUFORT Viviane**
La création d'entreprise au féminin dans le monde occidental
- 07004 BOARI Mircea**
Rationalizing the Irrational. The Principle of Relative Maximization from Sociobiology to Economics and Its Implications for Ethics
- 07005 BIBARD Laurent**
Sexualités et mondialisation
- 07006 VRANCEANU Radu**
The Moral Layer of Contemporary Economics: A Virtue Ethics Perspective
- 07007 LORINO Philippe**
Stylistic Creativity in the Utilization of Management Tools
- 07008 BARONI Michel, BARTHELEMY Fabrice, MOKRANE Mahdi**
Optimal Holding Period for a Real Estate Portfolio
- 07009 de BEAUFORT Viviane**
One Share - One Vote, the New Holy Graal?

Pour tous renseignements :

- **Centre de Recherche/Research Center**

Tél. 33 (0)1 34 43 30 91
research.center@essec.fr

- **Visitez notre site**

www.essec.fr

GROUPE ESSEC
CENTRE DE RECHERCHE / RESEARCH CENTER
AVENUE BERNARD HIRSCH
BP 50105 CERGY
95021 CERGY PONTOISE CEDEX
FRANCE
TÉL. 33 (0)1 34 43 30 91
FAX 33 (0)1 34 43 30 01
research.center@essec.fr



ESSEC BUSINESS SCHOOL.
ÉTABLISSEMENTS PRIVÉS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR,
ASSOCIATION LOI 1901,
ACCREDITÉS AACSB INTERNATIONAL - THE ASSOCIATION
TO ADVANCE COLLEGIATE SCHOOLS OF BUSINESS,
ACCREDITÉS EQUIS - THE EUROPEAN QUALITY IMPROVEMENT SYSTEM,
AFFILIÉS À LA CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE
DE VERSAILLES VAL D'OISE - YVELINES.