La comptabilité de gestion dans les communes : une diffusion contrariée par les divergences de représentations des acteurs

Frédérique LETORT
PRAG - doctorante en Sciences de Gestion
VALLOREM - Université d'Orléans
frederique.letort@univ-orleans.fr

Pascal FABRE
Professeur des Universités
LEG-FARGO - Université de Franche-Comté
pascal.fabre@univ-fcomte.fr

Résumé

Sous l'influence conjointe du *New Public Management*, des réformes comptables et du resserrement de la contrainte financière, les outils du contrôle de gestion ont fait leur apparition dans la sphère publique depuis quelques années. Depuis les lois de décentralisation (1982), les communes ont vu leurs compétences s'élargir, mais depuis peu avec la baisse des dotations de l'Etat, les communes voient leurs moyens se restreindre. Face à cette double contrainte qui est de gérer des activités multiples avec des recettes moindres, les communes sont amenées à développer des outils de gestion leur permettant d'optimiser leurs ressources. Dans ce contexte, la comptabilité de gestion peut notamment permettre aux communes de répondre à des objectifs de rationalisation des dépenses, de calculs de coûts d'activité et d'arbitrage entre projets d'investissement.

A partir d'une étude de cas portant sur une commune de taille moyenne, nous étudierons le processus d'implantation et d'appropriation d'un outil de contrôle de gestion, la comptabilité de gestion, à travers le regard de deux groupes d'acteurs, les cadres territoriaux d'un côté et les élus de l'autre. Ces acteurs de l'organisation, ayant joué un rôle majeur dans l'implantation de la comptabilité de gestion dans leur commune, n'ont pas la même vision de l'appropriation de cet outil de gestion par les autres acteurs de l'organisation. Quels sont les éléments pouvant expliquer cette vision différente de l'appropriation de l'outil ?

A travers le prisme de deux théories mettant en avant le comportement des acteurs, la théorie de l'acteur-réseau et la théorie des représentations sociales, nous verrons comment le consensus s'est formé autour de la nécessité d'implanter la comptabilité de gestion dans l'organisation, mais également comment les représentations divergentes des groupes d'acteurs sur le processus d'appropriation de l'outil de gestion peuvent contrarier la diffusion de celui-ci dans les communes. Ces représentations différentes, si elles ne sont pas identifiées et pilotées, peuvent être la cause d'un cheminement difficile de l'outil dans l'organisation, voire même à l'origine de l'abandon de la comptabilité de gestion.

MOTS-CLES : COMPTABILITE DE GESTION, COMMUNES, APPROPRIATION, REPRESENTATIONS SOCIALES.

Introduction

Depuis plusieurs années, les outils du contrôle de gestion se sont développés dans la sphère publique sous l'influence conjointe de plusieurs phénomènes comme les réformes successives de la gestion publique (Demeestere & Orange, 2008), l'idéologie du *New Public Management* (Merrien, 1999) et les restrictions budgétaires liées au resserrement de la contrainte financière (Chatelain-Ponroy, 2010). A l'heure actuelle, ce dernier élément semble particulièrement prégnant pour les communes ; en effet, les élus locaux s'estiment étranglés financièrement[1], d'un côté par la baisse programmée des dotations de l'Etat et de l'autre par l'augmentation de certaines charges (par exemple, la mise en place des rythmes scolaires ou les hausses salariales pour les catégories C). Dans un tel contexte, l'utilisation d'outils de gestion permettant la rationalisation des dépenses s'avère de plus en plus nécessaire dans les communes. La comptabilité de gestion, en tant qu'outil de gestion servant à valoriser une consommation de ressources engendrée par un objet de coûts (Burlaud & Simon, 2003), peut répondre à cet objectif de rationalisation des dépenses. En effet, en facilitant le chiffrage du coût des activités de la commune, l'arbitrage entre différents projets d'investissement ou encore l'arbitrage entre différents modes de gestion des activités (régie directe, délégation, partenariat public/privé..), la comptabilité de gestion peut être une réponse à la recherche d'efficience des communes. Cependant, après une introduction de cet outil de gestion et un fort développement de celui-ci dans les années 1980, la littérature apporte peu d'éléments récents sur l'utilisation de la comptabilité de gestion dans les communes, sauf sur quelques cas ciblés (Bargain, 2011 et 2012). Il apparait donc nécessaire d'explorer ce terrain afin d'essayer de comprendre si cet outil de gestion est réellement utilisé, ou pas, par les communes. Une première étude menée par les auteurs (Fabre & al, 2012) a mis en évidence les difficultés liées à la mise en place et à l'utilisation de la comptabilité de gestion par ces organisations. Cette étude, qui croise deux actions de recherche-intervention et les constatations de la littérature, relève l'existence d'un idéal type de la comptabilité de gestion qui contrarie la diffusion de celle-ci dans les communes.

L'objet de cette communication est d'analyser le processus d'implantation et d'appropriation d'une comptabilité de gestion dans une commune de taille moyenne à travers le regard de deux groupes d'acteurs, les cadres territoriaux d'un côté et les élus de l'autre. Cette étude de cas exploratoire s'appuie sur des entretiens réalisés avec trois acteurs de la commune de X en juillet 2013. Ces entretiens font partie d'un programme d'étude plus vaste comprenant une série d'entretiens avec les cadres fonctionnels et opérationnels de cette commune dans un premier temps, et d'autres agents d'un niveau hiérarchique inférieur dans un second temps.

Les acteurs de la commune de X avec lesquels nous nous sommes entretenus et qui ont joué un rôle majeur dans l'implantation de la comptabilité de gestion, n'ont pas la même vision de

[1] "Les élus locaux se disent étranglés financièrement", Raphaël Moreaux, La Gazette, édition en ligne du 25/09/2013.

l'appropriation de cet outil de gestion par les autres acteurs de l'organisation. L'un, élu et maire-adjoint aux Finances, perçoit l'outil à un stade embryonnaire dans la commune en jugeant le processus d'implantation trop lent. Les autres, Directeur Général des Services et directrice des Finances, considèrent l'outil arrivé à maturité dans son utilisation par les acteurs de la commune. Quels sont alors les différents éléments pouvant expliquer une telle divergence dans la vision de l'appropriation de l'outil ?

Dans la première section, nous présenterons le contexte et le cadre théorique de l'étude. Pour cela, nous nous appuierons sur la théorie de l'acteur-réseau qui met en avant le rôle central des acteurs dans les processus d'implantation et d'appropriation des outils de gestion dans les organisations, ainsi que sur la théorie des représentations sociales qui contribue à expliquer les mécanismes de représentations sociales des groupes d'acteurs. Dans la seconde section, nous présenterons l'étude de cas réalisée et ses résultats que nous discuterons.

1. LE CONTEXTE ET LE CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

Avant d'analyser le cheminement de la comptabilité de gestion dans la commune de X, il convient de revenir sur l'histoire de cet outil de gestion dans les communes.

1.1. La comptabilité de gestion dans les communes : une histoire récente

Préalablement à toute analyse historique de la comptabilité de gestion dans les communes, il est important d'en donner une définition.

1.1.1. La comptabilité de gestion : un essai de définition

La comptabilité de gestion ne se définit pas de façon simple car c'est une notion dont l'appellation a évolué au fil du temps et des besoins des organisations.

La comptabilité de gestion, en tant que technique comptable, apparaît dans les entreprises pendant la Révolution industrielle (Nikitin, 1992). Au début du XXe siècle, elle se diffuse plus largement dans les entreprises privées.

La terminologie ne semble pas définitivement fixée entre comptabilité de gestion, comptabilité analytique et calculs de coûts : laquelle utiliser ? Comptabilité de gestion, comptabilité analytique et calcul de coûts servent tous trois à valoriser une consommation de ressources engendrée par un objet de coûts (Burlaud & Simon, 2003), mais la comptabilité de gestion en tant que système d'information est fortement liée à la comptabilité financière (pour la valorisation des stocks par exemple) alors que le calcul de coûts peut se faire de façon indépendante (le calcul d'un coût standard par exemple), ou bien être dépendant de la comptabilité de gestion (la comptabilité de gestion étant le système permettant de calculer les coûts). La définition du Conseil National de la Comptabilité (CNC) s'est substituée à celle du Plan Comptable Général de 1982 qui utilisait le terme de "comptabilité analytique" dans un but

d'analyse des coûts. Le CNC (1990) donne la définition suivante : "*la comptabilité de gestion est un mode de traitement des données qui doit fournir, d'une manière générale, des éléments destinés à faciliter la prise de décision*". Pour Dupuy (2009) "*la définition de la comptabilité de gestion se confond avec celle d'une méthode de décomposition du résultat comptable économiquement et logiquement accessible à une majorité d'organisations*" (p. 209). Il apparaît donc que comptabilité de gestion et méthodes de calcul de coûts sont indissociables : la décision de mise en place d'une comptabilité de gestion dans une organisation entraîne la question du choix d'une méthode. Les méthodes de calculs de coûts sont nombreuses (par exemple centres d'analyse, méthode ABC, direct costing, etc...) et la diversité des choix possibles a évolué au fil du temps. Selon Baranger (1995) "*les méthodes n'ont d'intérêt qu'en fonction des situations et des problèmes de management auxquels elles sont confrontées, c'est à dire de leur pertinence pour celui qui cherche une solution et décide*".

La comptabilité de gestion est également considérée comme un outil privilégié du contrôle de gestion dans les entreprises. Selon Moisdon (1997), l'outil de gestion est une entité alliant de façon formalisée des variables issues de l'organisation (prix, quantités..) à des connaissances et des raisonnements, dont la finalité est d'instruire les actes classiques de la gestion (prévoir, décider, contrôler). La comptabilité de gestion peut s'inscrire dans cette définition dans le sens où elle est considérée comme un des moyens d'apprécier la performance de l'organisation et d'aider à la prise de décision et au pilotage. Néanmoins, une définition plus large, celle de dispositif de gestion, semble également pouvoir être retenue pour la comptabilité de gestion. Selon Boussard & Maugeri (2003), un dispositif de gestion est composé d'assemblages d'objets, d'outils, de techniques, de règles, d'acteurs, de discours et de représentations interdépendants les uns des autres et finalisés. Plusieurs niveaux de réalité doivent être distingués et "*la particularité des dispositifs est en effet de ne vivre qu'à travers l'action conjointe des individus qui les imaginent, les appliquent et les font fonctionner*" (Boussard & Maugeri, 2003, p. 29).

La comptabilité de gestion est initialement un outil à l'usage des entreprises, son utilisation par les organisations publiques est beaucoup plus récente ; il conviendra donc d'étudier les phénomènes qui ont conduit à sa transposition aux communes.

1.1.2. La comptabilité de gestion dans les communes : un cheminement chaotique

La commune est donc le terrain de cette étude de cas. Comment définir cette organisation ? Quel terme utiliser : commune ou mairie ?

Une commune est une collectivité territoriale administrée par un maire assisté d'un conseil municipal[2]. La mairie est plutôt considérée comme l'édifice où se trouvent les services de

[2] Extrait du dictionnaire Larousse 2011.

l'administration municipale[3]. Pour la suite des développements, nous retiendrons donc le terme "commune" qui définit juridiquement cette organisation. Historiquement, la commune est instituée par le décret du 14 décembre 1789. Pendant près d'un siècle (jusqu'à la loi du 5 avril 1884) elle est soumise à la tutelle de l'Etat. L'article 72 de la Constitution reconnaît l'existence de la commune et pose ainsi le principe de sa libre administration. La loi du 2 mars 1982 supprime le contrôle de l'opportunité des dépenses par le représentant de l'Etat, mais les règles budgétaires demeurent soumises aux principes généraux des finances publiques (Vital-Durand, 2008).

D'un point de vue organisationnel et managérial, la commune suscite de nombreuses questions : quelles sont ses activités ? Ses différents acteurs ? Comment fonctionne cette organisation ? Comment la modéliser ? Les compétences municipales, issues de la clause de compétence générale[4] et des compétences décentralisées[5], ont pour conséquence la gestion d'activités nombreuses, diverses, hétérogènes et souvent sans liens entre elles : état-civil, fonctions de police, action sociale, entretien de la voirie, enseignement, aménagement urbain. Le conseil municipal dispose d'un véritable pouvoir réglementaire pour déterminer les modalités d'organisation des services publics municipaux ; la commune peut donc gérer directement un service public (la mise en régie), confier l'exécution du service à un établissement public communal ou déléguer ce service à une personne privée (Lachaume, 2007).

Ces caractéristiques des communes sont un élément important dans notre étude. En effet, la comptabilité de gestion est étroitement liée à la modélisation des activités de l'organisation. Des activités nombreuses et hétérogènes compliquent la modélisation de celles-ci et le choix de la (ou des) méthode(s) de calcul des coûts. De plus, la possibilité d'avoir plusieurs modes de gestion des services publics implique d'effectuer des choix économiques (et parfois politiques) où le coût est un critère important.

Une autre particularité des communes en tant qu'organisation est la diversité de ses acteurs. Dans cette organisation deux groupes d'acteurs doivent être distingués : les élus et le personnel administratif. Le conseil municipal est élu pour six ans au suffrage universel direct, il élit le maire ainsi qu'un ou plusieurs adjoints[6]. Les adjoints se voient généralement confier la charge d'un domaine particulier de la commune (Adjoint aux Finances, à la Culture, aux Sports, etc..) et doivent donc ainsi travailler avec le personnel en place. Les communes disposent d'un personnel propre, qu'elles recrutent et qu'elles gèrent. Le personnel administratif peut être titulaire et relève alors du statut de la fonction

[3] Extrait du dictionnaire Larousse 2011.

[4] Article L. 2121-29 du Code Général des Collectivités Territoriales : "le conseil municipal règle par ses délibérations les affaires de la commune".

[5] Issues des lois de décentralisation des 7 janvier et 22 juillet 1983, du 25 janvier 1985 et du 5 janvier 1988.

[6] Articles L 2122 et suivants du Code Général des Collectivités Territoriales.

publique territoriale[7], ou non-titulaire quand il est recruté par voie de contrat (contrat à durée déterminée ou à durée indéterminée par exemple).

La comptabilité de gestion semble donc être aujourd'hui un outil relativement répandu dans les entreprises. Est-ce le cas dans les autres formes d'organisations ? En ce qui concerne les communes, l'introduction de la comptabilité de gestion est beaucoup plus récente : les premières expériences datent de la fin des années 1970 (Meyssonnier, 1993) avec notamment l'expérience menée à Orléans en 1979. Dans cette commune, l'objectif principal était de mettre en place une architecture globale de calcul des coûts afin de mieux gérer les équipements en termes d'investissement, de maintenance et de renouvellement, avec l'aide d'un universitaire spécialiste des collectivités locales, Jean Bouinot. L'expérience ne sera pas pérennisée : le système est abandonné en 1989 car jugé trop lourd en fonctionnement et en maintenance informatique.

Dans les années 1980, la comptabilité de gestion provoque un engouement certain dans les communes, comme par exemple dans la ville d'Angers où la comptabilité analytique est implantée avec succès (Bargain, 2011), puis connaît une stagnation (Meyssonnier, 1993), et ensuite une régression : *"...après une période de bouillonnement relativement intense qui a vu les initiatives fleurir dans de nombreuses villes et départements, le mouvement a eu tendance à se stabiliser, voire à régresser pour la comptabilité analytique*" (Beaulier & Salery, 2006, p. 70).

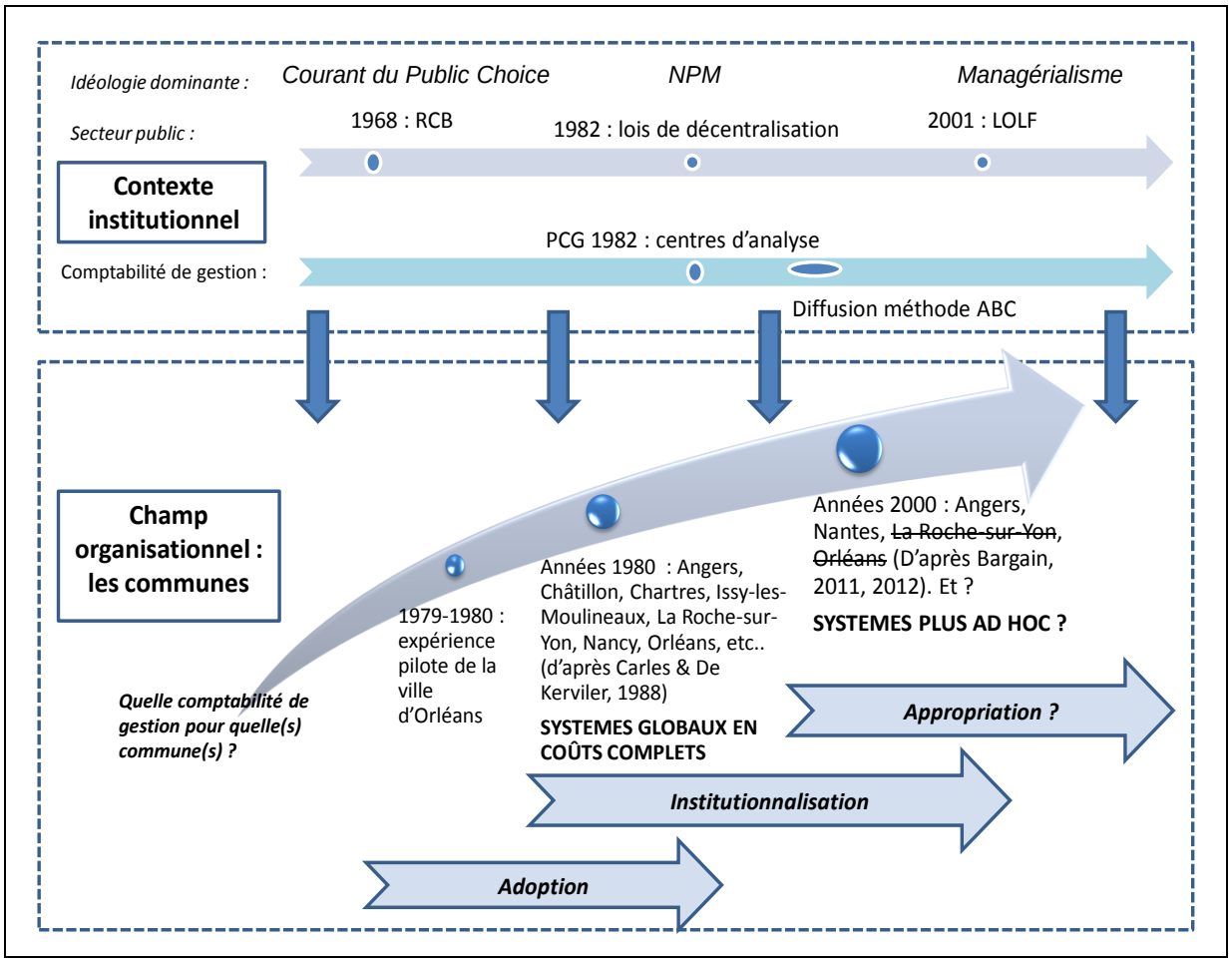
Ce phénomène interroge, d'autant plus que certaines communes après avoir adopté cet outil, y ont finalement renoncé comme La-Roche-sur-Yon (Bargain, 2012). Les systèmes de coûts complets semblent donc être difficiles à implanter durablement dans les communes. Après de nombreux échecs des systèmes globaux en coûts complets ou "usines à gaz" (Gibert, 1995 ; Bargain, 2012), les communes se sont ensuite davantage orientées vers des systèmes plus simples ou "ad hoc" (Fabre & Bessire, 2008). Cela dit, la situation actuelle de la comptabilité de gestion dans les communes n'est pas véritablement connue : la littérature apporte peu de réponses hormis sur des cas ciblés comme Angers et La-Roche-sur-Yon (Bargain, 2011, 2012).

Le schéma ci-dessous illustre le cheminement de la comptabilité de gestion dans les communes en mettant en parallèle l'évolution du contexte institutionnel. Après une phase d'adoption et d'institutionnalisation indéniable dans les communes dans les années 1980 (Carles & De Kerviler, 1988), les années 2000 voient l'outil disparaître de certaines communes comme La-Roche-sur-Yon (Bargain, 2012) ou Orléans (Meyssonnier, 1993). Il semblerait donc que l'outil peine à s'ancrer dans ce type d'organisation et la littérature récente n'apporte pas de réponse claire sur ce point (Fabre & al, 2012).

[7] Selon la loi du 26 janvier 1984.

Schéma 1

La comptabilité de gestion dans les communes : quelle évolution ? (source : les auteurs)



1.2. Présentation de la commune étudiée et de la méthodologie de la recherche

Dans le cadre d'une thèse dont la thématique porte sur la comptabilité de gestion dans les communes (et engagée par l'un des auteurs), une étude exploratoire est réalisée et comprend notamment la commune de X.

1.2.1. La commune de X

X, commune de 19 000 habitants au 1er janvier 2013, fait partie d'une communauté d'agglomération d'environ 270 000 habitants (au 1er janvier 2010) pour 22 communes, ce qui place la commune de X au 4e rang de son agglomération en terme de population. La ville de X a un tissu économique parmi les plus dynamiques de son département, son principal parc d'activités emploie plus de 2 500 salariés, avec notamment la présence de plusieurs entreprises internationales. La commune de X est très étendue et se caractérise par une urbanisation plutôt pavillonnaire, avec quelques quartiers d'habitat collectif. L'actuelle équipe municipale est en place depuis 2008 pour sa première mandature. L'organisation administrative se présente de la façon suivante : un Directeur Général des Services, une

direction des Finances comprenant une directrice et deux contrôleurs de gestion et des directions fonctionnelles (par exemple : Culture, Sport...).

1.2.2. La méthodologie suivie

La rédaction de ce papier s'appuie sur une étude de cas par observation non participante, effectuée par un des auteurs dans le cadre de sa thèse en juin et juillet 2013.

La commune de X a pour habitude depuis plusieurs années de prendre en stage ou en contrat d'apprentissage des étudiants de Master 2, des contacts ont donc été noués avec les universitaires qui ont pu constater, depuis plusieurs années, l'implication des acteurs de cette organisation dans les démarches de contrôle de gestion.

Après constitution d'une documentation sur la commune de X, deux entretiens semi-directifs à partir d'un guide d'entretien ont été réalisés auprès d'acteurs représentatifs de l'organisation pour notre étude : un élu (le Maire-adjoint aux Finances, Développement économique et Emploi, depuis 2008) et deux cadres territoriaux (Directeur Général des Services et Directrice des Finances, tous deux recrutés en 2010). Les entretiens ont été traités de la façon suivante : synthèse des entretiens ; grille d'interprétation des entretiens en fonction des principaux items de la grille d'entretien retenue ; puis représentation de la vision de l'acteur en fonction des tensions autorisant / contrariant le processus d'élaboration de l'outil.

1.3. Les cadres théoriques mobilisés

Cette communication s'intéresse aux processus permettant l'adoption, l'implantation et l'appropriation de nouveaux outils de gestion dans une organisation, et plus particulièrement au rôle des acteurs dans ce processus.

Nous rejoignons ainsi la perspective de De Vaujany (2006) pour qui le terme "appropriation" recouvre deux points de vue, tout d'abord celui des concepteurs de l'outil de gestion (qui l'adaptent à un usage) et ensuite celui des utilisateurs (qui par l'usage de l'outil vont se l'approprier). Pour De Vaujany (2006), l'appropriation des outils de gestion est un processus contingent, ouvert, continu, long et complexe.

Préalablement à l'appropriation de l'outil, l'adoption et l'implantation de celui-ci sont des étapes nécessaires. La théorie de l'acteur-réseau apporte un éclairage sur les facteurs favorisant l'implantation de l'outil de gestion.

1.3.1. La théorie de l'acteur-réseau : un éclairage sur l'implantation de l'outil de gestion

Les éléments fondateurs de la théorie de l'acteur-réseau (ou théorie de la traduction) sont posés par Michel Callon et Bruno Latour (1981) qui s'intéressent aux conditions d'émergence des innovations.

Callon & Latour (1981, p. 279) définissent la traduction comme *"l'ensemble des négociations, des intrigues, des actes de persuasion, des calculs, des violences grâce à quoi un acteur ou une force se permet ou se fait attribuer l'autorité de parler ou d'agir au nom d'un autre acteur ou d'une autre force."* Callon (1986) détaille le processus de traduction et identifie quatre étapes : la problématisation, l'intéressement, l'enrôlement, et enfin la mobilisation des alliés :

- La problématisation consiste à formuler un problème à partir de l'identification d'un besoin concernant les intérêts de plusieurs acteurs ;
- L'intéressement est la phase consistant à regrouper les acteurs autour de la problématisation ;
- L'enrôlement consiste à fédérer les acteurs par différents moyens : négociations, ruses ou coups de force ;
- La mobilisation des alliés est la dernière phase ; le projet est "porté" par quelques acteurs intéressés et enrôlés, mais le comportement des acteurs représentés pose question : comment vont-ils réagir face au développement de l'innovation ? Callon & Latour (1981) considèrent que ceux-ci sont totalement acteurs du projet en l'intégrant (ou pas) à leur environnement, voire en le modifiant.

Ce processus de mobilisation des acteurs semble particulièrement crucial dans les organisations publiques, et donc les communes, où il existe différents groupes d'acteurs (élus, cadres territoriaux, agents municipaux, usagers, citoyens) pour lesquels le consensus est difficile à obtenir. Gibert (1995) soulève le problème de la sous-estimation de l'importance de la conduite du changement dans la mise en œuvre du contrôle de gestion territorial, et de ce fait du manque d'implication des différents acteurs (directeurs généraux, cadres).

Cette théorie de l'acteur-réseau peut apporter un éclairage intéressant sur l'implantation des outils de gestion dans les organisations publiques (Dreveton & Rocher, 2010). L'objectif de la théorie de la traduction (ou théorie de l'acteur-réseau) selon Dreveton & Rocher (2010, p. 85) est "*de mettre en lumière le processus d'implication des acteurs autour d'une innovation et le consensus nécessaire à l'acceptation et la diffusion de cette dernière."*

Par rapport à notre étude de cas, cette théorie peut expliquer en quoi le rôle des élus et des fonctionnaires territoriaux est important dans le processus de mise en place d'une comptabilité de gestion car "*l'acceptation d'un outil de gestion est lié à la constitution d'un réseau d'acteurs qui "portent" l'outil, le diffusent, tout en le façonnant et le transformant, afin de "traduire" leurs intérêts dans cet outil"* (Dreveton & Rocher, 2010, p. 84).

Le comportement des acteurs dans ce contexte semble important car dans certains cas ils peuvent conditionner la réussite ou l'échec du projet d'implantation de comptabilité de gestion. Par exemple, Bargain (2012, p. 13) met en avant la "*résistance technique des fonctionnaires*" comme facteur d'échec à La-Roche-sur-Yon. Demeestere (2007, p. 111) pointe le "*manque d'appropriation de l'instrument par les acteurs censés l'utiliser*." Enfin, Gibert (1995) remarque quant à lui que la résistance au changement est souvent sous-estimée dans la mise en œuvre du contrôle de gestion

territorial, et que la présence d'un contrôleur de gestion dans la commune n'est pas la garantie du succès si celui-ci n'est pas soutenu par la Direction générale.

Le processus de traduction d'un outil de gestion dans une organisation se fait donc parfois difficilement, mais son cheminement peut être appréhendé différemment selon les groupes d'acteurs, certains peuvent considérer l'outil de gestion traduit dans l'organisation, et d'autres pas ou peu. C'est à ce stade que la théorie des représentations sociales intervient.

1.3.2. La théorie des représentations sociales : une explication possible des représentations divergentes du processus de traduction

Selon Jodelet (2003, p. 53) la représentation sociale "*est une forme de connaissance, socialement élaborée et partagée, ayant une visée pratique et concourant à la construction d'une réalité commune à un ensemble social.*" La théorie des représentations sociales s'inscrit dans le champ de la psychologie sociale, mais trouve des applications dans de nombreux domaines des sciences humaines, dont celui des sciences de gestion. Par exemple, Dreveton (2008) s'appuie sur le cas de la mise en place d'un outil de contrôle de gestion à l'ADEME[8] pour montrer le rôle central des représentations sociales des acteurs. Cet outil de gestion, un outil de calcul des coûts, est destiné aux collectivités locales et concerne donc de multiples organisations et leurs acteurs respectifs. Pour ne pas entraver la construction de l'outil (suivi analytique des coûts du service déchets), Dreveton (2008) insiste sur la nécessaire confrontation des représentations des acteurs afin d'obtenir un consensus. Selon l'auteur, "*l'interaction entre l'outil de contrôle de gestion et les représentations des acteurs est un facteur de succès des processus d'instrumentation*" (Dreveton, 2008, p. 125).

Dans un article plus récent, Dreveton et al. (2012) étudient le processus d'implantation de la comptabilité de gestion dans une université française. Dans cette organisation, les groupes d'acteurs (élus des conseils centraux, personnels des services centraux, élus des composantes, personnel administratif des composantes) sont nombreux et ont des attentes multiples et divergentes par rapport à l'outil de gestion envisagé. Par conséquent ils développent des représentations sociales différentes et difficiles à concilier. Les auteurs concluent sur la nécessité de piloter activement ces représentations au risque d'entraver voire d'empêcher la construction de l'outil.

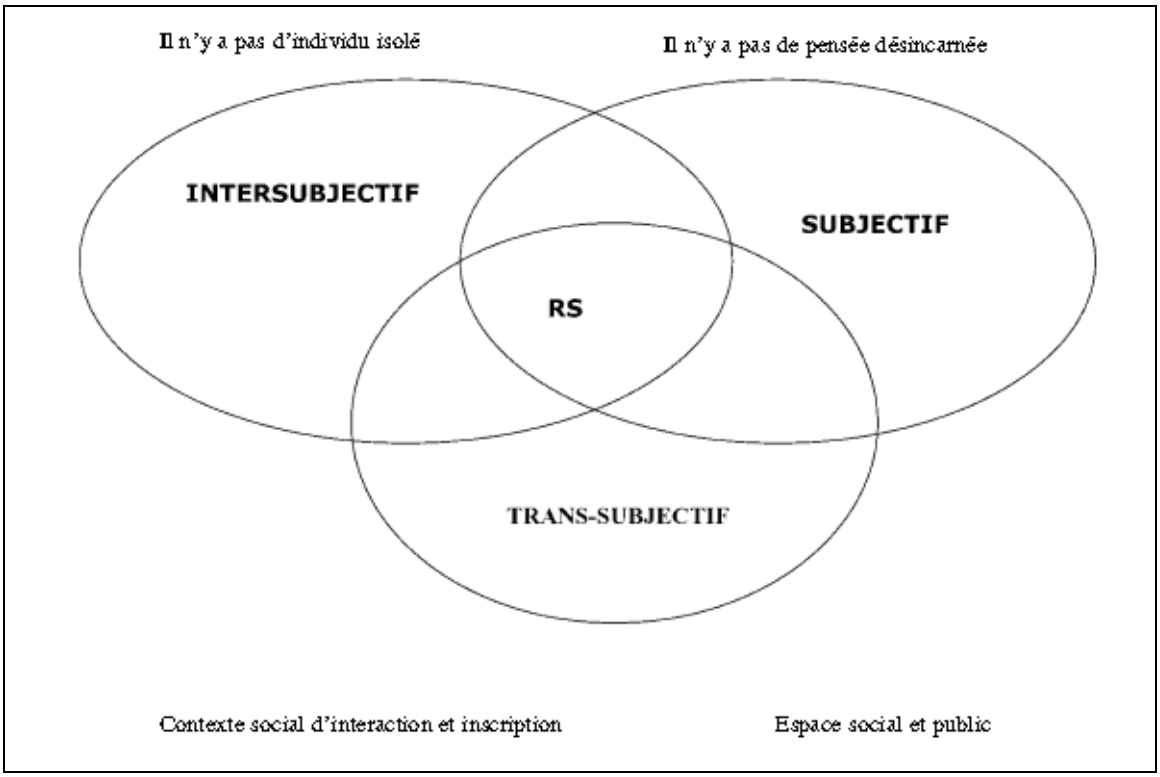
Le concept de représentation sociale développé en France par Moscovici (2003) dans les années 1960 est fréquemment mobilisé depuis une vingtaine d'années dans de multiples domaines des sciences humaines. Toute représentation sociale est celle d'un objet et d'un sujet car selon Jodelet (2003) "*représenter ou se représenter correspond à un acte de pensée par lequel un sujet se rapporte à un objet. Celui-ci peut être aussi bien une personne, une chose, un événement matériel, psychique ou*

[8] Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie (organisation publique).

social, un phénomène naturel, une idée, une théorie, etc." Pour analyser les représentations sociales portées par des individus ou des groupes d'individus, Jodelet (2008) propose le schéma suivant :

Schéma 2

Les sphères d'appartenance des représentations sociales (source : Jodelet, 2008)



La première sphère, celle de l'intersubjectivité, considère que l'individu est un acteur social actif, avec une appartenance sociale qui se définit à plusieurs niveaux (position sociale, insertion dans les groupes sociaux, contexte de vie, etc..). La sphère de la subjectivité s'intéresse aux processus par lesquels les individus s'approprient et construisent des représentations et "*il convient de distinguer les représentations que le sujet élabore activement de celles qu'il intègre passivement, dans le cadre des routines de vie ou sous la pression de la tradition ou de l'influence sociale*" (Jodelet, 2008, p. 38). La troisième sphère, celle de la Trans subjectivité, renvoie au milieu des individus appartenant à un même collectif, "*elle renvoie également à l'espace social et public où circulent des représentations provenant de sources diverses : la diffusion par les moyens de communication de masse, les cadres imposés par les fonctionnements institutionnels, les hégémonies idéologiques, etc.*» (Jodelet, 2008, p. 40).

Dans notre étude de cas, la comptabilité de gestion pourra être considérée comme objet de représentations par des individus appartenant à différents groupes sociaux comme les élus, les cadres territoriaux ou les agents territoriaux. En effet, ces groupes d'individus agissent et interagissent au sein d'un même collectif, c'est à dire l'organisation communale. Du fait de leur appartenance sociale

différente au sein de l'organisation (position hiérarchique, ancienneté, décideur ou non..) ces groupes d'individus construisent ou s'approprient des représentations, souvent différentes, de la comptabilité de gestion.

2. ETUDE DE CAS ET RESULTATS

L'étude de cas se focalise sur le processus d'implantation et d'appropriation de la comptabilité de gestion par les différents acteurs de la commune de X. Nous mettrons en évidence les différences de représentations des acteurs à propos de cet outil de gestion et tenterons d'en expliquer les raisons.

2.1. L'implantation de la comptabilité de gestion dans la commune de X

L'implantation de la comptabilité de gestion est un projet de l'actuelle équipe municipale arrivée aux affaires en 2008, et impulsé par l'ancienne directrice des Finances qui était auparavant contrôleur de gestion. Après le départ de celle-ci, le projet est confié en 2010 à l'actuel DGS recruté en tant que directeur des Ressources. Il s'agit donc d'un projet qui mobilise élus et responsables territoriaux, car comme le souligne Demeestere (2000) la comptabilité de gestion n'est pas uniquement une affaire d'experts, elle concerne également les dirigeants publics.

2.1.1. Une volonté commune des acteurs pour répondre aux objectifs et aux contraintes

Dans la commune de X, l'impulsion des élus semble fondamentale, plus particulièrement celle du Maire, ancien directeur des affaires financières d'une administration publique ayant été sensibilisé au contrôle de gestion par le biais de la mise en œuvre de la LOLF dans ses anciennes fonctions. Selon le maire-adjoint aux Finances : "*il y a eu une vraie impulsion, y compris du maire, de dire voila, maintenant je suis pilote et responsable de cela et je veux avoir l'analyse la plus fine, je veux qu'on fasse des analyses par action, par projet, je veux que ce soit assez systématique ; et puis moi je l'ai beaucoup relayé*." Le maire-adjoint aux Finances, enseignant-chercheur en économie, reconnait, sans être spécialiste de ces questions, qu'une analyse des coûts lui semble indispensable : "*j'ai été surpris qu'on monte des budgets, nous en termes de budget on a un budget de 40 millions d'euros, sans qu'à aucun moment on n'ait une analyse action par action des coûts, de ce que ça pouvait impliquer*".

Pour les élus, l'objectif principal du projet de mise en place d'une comptabilité de gestion est d'avoir une vision du coût de l'ensemble des services. Pour le maire-adjoint aux Finances : "*nous dès le début on a eu l'idée, en fait il n'y avait pas du tout d'analyse de coûts, de type compta analytique, donc on était sur la compta très simple et en fait très centralisée, donc c'était le service des Finances qui s'occupait de l'ensemble de la procédure budgétaire et comptable ; après il y a eu l'idée de décentraliser, de responsabiliser l'ensemble des secteurs sur ça, de faire passer la culture de : quel type d'activité pour quel coût ?*"

Pour les responsables administratifs, cet objectif est admis et partagé, pour l'actuel DGS : "*ce qui nous intéresse nous, c'est de pouvoir élaborer, responsabiliser les directions et les services gestionnaires dans leur activité et dans leur gestion de coût d'activités, mais également pouvoir extraire de ces informations une comptabilité de gestion par activités*".

Il y a donc une volonté commune de la part des acteurs dirigeants de rendre les services communaux efficients par une meilleure connaissance des coûts, ce qui répond à une finalité de maîtrise des dépenses. Cette finalité est ainsi exprimée par l'actuel DGS : "*il y a quand même une politique de maîtrise, de maîtrise financière qui ne pose pas de difficultés… mais notre job, c'est un peu la commande qu'on a eu de toutes façons, c'est d'aller traquer l'argent partout où il est et on ne peut le faire que si on maîtrise, que si on a une connaissance précise des choses d'où le contrôle de gestion, d'où la comptabilité analytique."*

Cette finalité de maîtrise des dépenses par la maîtrise des coûts, et donc la mise en œuvre d'une comptabilité de gestion, peut se décomposer en plusieurs objectifs de nature interne et externe. Les principaux objectifs à vocation interne mis en avant par les dirigeants de la commune de X sont les suivants : optimiser la gestion budgétaire et faire des choix raisonnés, arbitrer entre différents projets d'investissement, arbitrer entre la mise en régie ou la délégation d'activités.

Pour les services financiers l'optimisation de la gestion budgétaire consiste à améliorer le processus d'élaboration du budget par les services, ceci devant être facilité par le suivi des indicateurs d'activité (et des coûts d'activité) mis en place. L'utilisation de la comptabilité de gestion répond également à des objectifs d'arbitrage entre projets d'investissement où il s'agit d'"*arriver à faire passer la culture que quand on fait un projet d'investissement, il faut arriver à avoir une analyse à la fois des subventions qu'on peut avoir, qu'on peut attacher au service, et puis des coûts, y compris des coûts de fonctionnement que ça peut impliquer etc.., donc de construire de vraies fiches projets d'investissement, ça c'est quelque chose qui n'existait pas du tout... donc progressivement on essaie.."* (maire-adjoint aux Finances). Comme le précise Demeestère (2007), la comptabilité de gestion doit donc permettre de prévoir des coûts futurs. La comptabilité de gestion doit aussi pouvoir aider à choisir entre les différents modes de production des services publics (régie ou délégation).

<u>Encadré 1</u> : l'arbitrage entre les modes de production de services publics

Dans un souci constant d'optimisation des dépenses, les communes doivent déterminer si certaines activités doivent être intégrées (mises en régie) ou externalisées (déléguées). La commune de X n'échappe pas à cette problématique et le système de comptabilité de gestion mis en place permet ainsi d'effectuer des choix plus rationnels. Au-delà des choix rationnels, si les coûts internes ne sont pas en faveur d'une mise en régie, c'est en toute connaissance de cause que le choix sera fait, "*il y a des choix de régie qui sont des choix politiques assumés en disant "on fait mieux quand on fait nous que quand on donne à une entreprise pour qui, son principal vecteur d'intérêt ce n'est pas l'intérêt général mais c'est l'intérêt des actionnaires" donc ça c'est assumé par les élus en disant on préfère faire de la régie*

d'où la mise en œuvre de la régie d'eau. Quand on regarde globalement sur les coûts d'activité on a des coûts d'activité qui sont finalement assez maîtrisés, et la régie de l'eau, pour la première année, c'est 400 000 euros de plus, c'est 400 000 euros qu'on n'avait pas jusqu'à présent dans le cadre de l'activité de l'eau." (DGS). C'est aussi le choix effectué pour la gestion des chaufferies : "*on a recruté un technicien-chauffagiste qu'on a débauché d'une entreprise privée plutôt que de faire un contrat de maintenance avec une entreprise privée et on a là aussi gagné de l'argent.*" (DGS).

Outre les objectifs à vocation interne, il y a également des objectifs à vocation externe qui sont mieux suivre et négocier les aides en nature aux associations, et communiquer sur les coûts aux usagers.

La valorisation des aides en nature aux associations est une obligation légale pour les communes (article L. 2313-71 du CGCT) et doit figurer dans l'annexe du compte administratif. La commune de X n'a pas toujours pu satisfaire cette obligation de façon satisfaisante selon les dires du DGS : "*maintenant on remplit les obligations parce qu'on a mis en place, on a préféré mettre en place les indicateurs, la politique d'avantages en nature, la valorisation de tout ça pour ensuite inclure ça dans notre compte administratif, pour ne pas mettre des chiffres au hasard, on sait expliquer chaque chiffre qui est indiqué ici."* Cette valorisation des prestations, outre son caractère obligatoire, peut également aider la municipalité à sensibiliser les associations au coût de leurs demandes (Demeestère, 2007).

Pour les élus, la communication sur les coûts revêt une importance particulière que ce soit pour faire comprendre au Conseil municipal et aux services administratifs la nécessité de faire des choix, "*en interne que les services se rendent compte, les services et les élus d'ailleurs, se rendent compte du coût de chaque action, de ce que ça peut impliquer, des choix qu'il faut donc opérer entre les différentes politiques [...] mais qu'on puisse à terme communiquer là-dessus, à la présentation budgétaire du conseil municipal, etc..*", ou pour faire comprendre aux administrés le coût des politiques engagées et demandées " *sur n'importe quelle petite action il faut être capable de dire "ça, ça coûte tant" parce que ça immobilise tant de personnel, etc. ça peut être un argument, y compris pour arriver à faire comprendre à la population que, il y a des choix à opérer déjà dans le temps et qu'entre différents projets tout ne peut pas être fait.*" (maire-adjoint aux Finances).

Néanmoins, l'impulsion conjointe des dirigeants communaux pour la mise en place d'une comptabilité de gestion répond également à des contraintes internes et externes. La contrainte externe, déjà évoquée, est la contrainte financière impactant de façon générale les communes. Selon Chatelain-Ponroy (2010), outre l'évolution de la société vers le managérialisme et les réformes de modernisation de la gestion publique, les restrictions budgétaires constituent le troisième facteur environnemental majeur expliquant le besoin de contrôle de gestion dans les organisations publiques. Chatelain-Ponroy (2010) identifie deux conséquences à ces restrictions budgétaires : le besoin de justifier la dépense publique en s'appuyant sur des outils leur permettant de légitimer les ressources qui leur sont

accordées et le besoin de se doter d'outils leur permettant d'optimiser l'utilisation des ressources et de faire évoluer leur gestion.

<u>Encadré 2</u> : un exemple d'optimisation des ressources et d'aide au choix politique : la petite enfance

La commune de X, par l'analyse de ses coûts d'activité, a mis en évidence que la crèche familiale a un coût beaucoup plus important que les autres structures d'accueil. En effet, l'indicateur d'activité suivant est calculé : coût global de la structure / nombre d'heures enfants. Le coût global est obtenu en prenant les coûts de structure (coût des locaux) et le coût du personnel. C'est donc le coût heure/enfant qui permet les comparaisons entre les différentes structures d'accueil, et les structures collectives s'avèrent moins onéreuses.

Cette analyse, selon les dires du DGS, orientera les choix politiques futurs : " [...] *donc il faut qu'on s'interroge sur l'avenir des services petite enfance, vers quoi on met le paquet entre guillemets, c'est à dire qu'aujourd'hui construire une structure collective plus grande et arrêter de recourir à des assistantes maternelles dans le cadre de la crèche familiale c'est peut-être un choix politique qui répond à deux choses : 1. le choix de la structure collective parce que les parents font souvent ce choix là en disant "j'habitue mon enfant à vivre en collectivité" et 2. aux besoins de la collectivité qui a des problèmes de financement et qui se dit "aujourd'hui on va peut-être arrêter ça car c'est moins coûteux de faire une crèche collective*".

Depuis 2011, l'instauration du gel des dotations par l'Etat a pour objectif d'inciter les communes à maîtriser davantage leurs dépenses. Pour 2014 et 2015, une baisse significative de ces dotations est prévue[9]. Dans son rapport de juin 2013, la Cour des Comptes insiste sur la nécessité pour les communes de réduire leurs dépenses de communication et de maîtriser leurs dépenses de personnel. Lors de la présentation de ce rapport, Didier Migaud[10] précise : "*Enfin, les collectivités territoriales ont à participer à l'effort, leurs dépenses non liées aux transferts de compétences s'étant fortement accrues au cours des dernières années. La loi de programmation des finances publiques a prévu une stabilisation, puis une réduction d'une partie des concours financiers de l'État, qui représentent le quart des ressources des collectivités. Il convient de veiller à ce que cette diminution ne s'accompagne pas d'une hausse symétrique des impôts locaux.*"

Cette contrainte financière est anticipée par la commune de X : "*La contrainte financière, elle existait peu ou pas... mais elle arrive... elle arrive, c'est à dire qu'elle existait peu ou pas parce que*

[9] Une baisse de 4,5 milliards d'euros de dotation sur deux années, 2014 et 2015. Les communes verraient ainsi en 2014 leur enveloppe annuelle diminuer de 840 millions d'euros selon les propositions des élus locaux au Comité des Finances Locales, propositions transmises au Premier Ministre le 26 juin 2013 (Source : Le Monde, 2 juillet 2013).

[10] Allocution de M. Didier Migaud, Premier président de la Cour des comptes - Présentation à la presse du rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques pour 2013 - jeudi 27 juin 2013.

globalement jusqu'en 2011 on avait forcément des dotations qui évoluaient" (DGS). Dans un contexte économique difficile pour les entreprises et les particuliers, le choix d'augmenter les impôts constitue un risque électoral majeur pour les politiques, "*on rentre évidemment dans des périodes où les finances municipales sont un peu plus contraintes. [...] En plus typiquement on est dans une commune où les impôts n'ont pas augmenté depuis 1990 je crois... et puis on n'est probablement pas dans une période où on les augmentera, enfin dans les années qui viennent*." (maire-adjoint aux Finances).

Dans ce contexte, la maîtrise des dépenses s'avère primordiale. Plus particulièrement, il s'agit de maîtriser l'évolution des dépenses de personnel, premier poste de dépenses dans la commune de X (environ 60% des dépenses de fonctionnement). Dans son allocution, Didier Migaud[11] note également cette nécessité : "*La Cour et les chambres régionales et territoriales des comptes ont identifié de nombreuses pistes d'économies pour les collectivités. En particulier, les mutualisations permises par le développement de l'intercommunalité sont encore loin d'avoir produit tous leurs effets bénéfiques. J'ai évoqué les leviers d'une maîtrise de la masse salariale – effectifs, mesures catégorielles et déroulements de carrière – qu'elles pourraient mobiliser, dans un contexte où leur masse salariale a augmenté de 3,3 % en 2012 contre 2,4 % en 2011, alors que l'État a quasiment stabilisé cette dépense*". Cette maîtrise de la masse salariale est difficile pour les communes puisque le personnel titulaire relève du statut de la fonction publique territoriale qui réglemente la rémunération et l'avancement des différentes catégories de personnel administratif, éléments sur lesquels la commune n'a pas de marges de manœuvre. De plus, le remplacement non systématique des personnel partant en retraite est un sujet sensible selon les dires du Maire-adjoint aux Finances "*le grand tabou c'est quand on parle des charges de personnel, enfin sous forme de coûts, ça tout de suite, le fait qu'on annonce, nous on est attachés à faire beaucoup de choses en interne mais on essaie de faire en sortes que, quand il y a des départs on ne les remplace pas systématiquement, enfin ne serait-ce que ça, ça a été long à mettre en place [...] tout de suite évidemment c'est vu comme un appauvrissement du service public quand on ne renouvelle pas...*"

2.1.2. Les caractéristiques du système mis en place

Comme nous l'avons vu précédemment, les élus et la direction des Finances ont joué un rôle déterminant dans l'adoption d'une comptabilité de gestion dans la commune de X. Le système de contrôle de gestion est donc mis en place par la direction des Finances mais avec la volonté de responsabiliser les directions opérationnelles et les services.

Le système mis en place dans la commune de X est étroitement lié au système budgétaire et comptable existant. Les règles budgétaires des communes sont soumises aux principes généraux des finances publiques, c'est à dire universalité, non-affectation des recettes aux dépenses, spécialité des

[11] Allocution de M. Didier Migaud, Premier président de la Cour des comptes - Présentation à la presse du rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques pour 2013 - jeudi 27 juin 2013.

dépenses, unité budgétaire, annualité et équilibre (Muzellec & Conan, 2011). Les communes ont pour obligation de fournir un budget primitif, document budgétaire de prévision et d'autorisation, et un compte administratif, document comptable d'exécution établi par l'ordonnateur. La présentation de ces documents est précisée par la nomenclature budgétaire et comptable, la M14 pour les communes. Cette présentation se fait au travers de deux sections : la section de fonctionnement et la section d'investissement. Dans les communes de plus de 10 000 habitants, ce qui est le cas de la commune de X, les documents budgétaires combinent un classement par nature (selon la nature des dépenses et des recettes) et un classement par fonction (au nombre de neuf : 1. sécurité et salubrité publiques, 2. enseignement-formation, 3. culture, 4. sports et jeunesse, 5. interventions sociales et santé, 6. famille, 7. logement, 8. aménagement et services urbains, environnement, 9. action économique). Ce croisement des deux classements permet donc aux communes d'isoler, en termes de dépenses et de recettes, l'incidence financière d'une action menée.

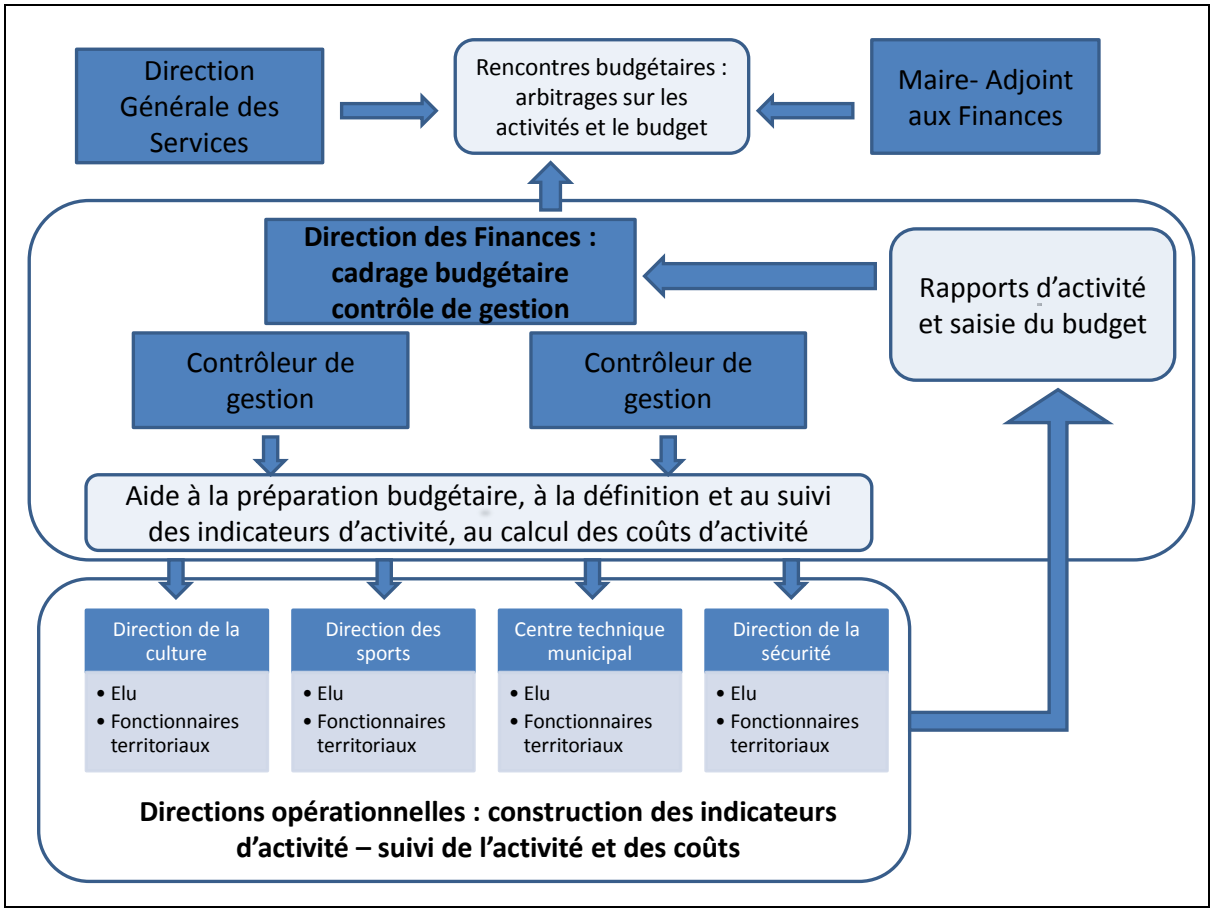
C'est aussi le point de départ du système de contrôle de gestion mis en place dans la commune de X. Début 2012, la commune de X met en œuvre une segmentation par activités ce qui permet de déléguer la préparation budgétaire au niveau de chaque direction opérationnelle : "*on se sert de la présentation par fonctions pour asseoir ensuite l'activité*" (DGS). Il est important de préciser à ce stade que la commune de X n'a pas mis en place une comptabilité par activités (type ABC) ; en effet, le système mis en œuvre n'est pas un système en coûts complets s'appuyant sur la définition d'inducteurs d'activité.

Pour que chaque direction opérationnelle puisse préparer son budget, celle-ci s'appuie sur des suivis d'indicateurs d'activité, ainsi que sur des calculs de coûts d'activité ; ces indicateurs et ces coûts d'activité font l'objet d'un rapport d'activité établi également à partir du compte administratif. Ce rapport d'activité est transmis à la direction des Finances qui envoie ensuite aux différentes directions une note de cadrage budgétaire. Les deux contrôleurs de gestion en place dans la commune de X ont un rôle d'intermédiaire entre les services opérationnels et la direction des Finances ; ils aident les directions des services à définir leurs indicateurs, à en effectuer le suivi, à calculer leurs coûts et à effectuer la préparation budgétaire, "*ils (les contrôleurs de gestion) travaillent sur les coûts également ; ils travaillent sur les coûts de l'activité. Sur les deux contrôleurs de gestion, il y en a un qui est plus spécifiquement, quoi que cette année on a modifié les choses, mais qui est plus sur les indicateurs de suivi d'activité ; [...] alors ils partagent des directions, c'est à dire qu'ils sont tous les deux en charge de directions particulières."* (DGS). Chaque contrôleur de gestion a donc en charge des directions de services opérationnels définies : "*l'un va par exemple suivre le centre technique municipal, que ce soit de la préparation budgétaire, des contrôles administratifs, du suivi budgétaire, de l'opportunité des choix aussi ; [...] donc ces opportunités là, sur le centre technique on le fait c'est historique, sur les autres directions le contrôleur de gestion commence à avoir de l'influence, c'est l'idée de l'influence qui est importante, c'est à dire que quand le contrôleur de gestion a de l'influence sur la direction, là ça commence à bien fonctionner"* (DGS). Les directions des services opérationnels

peuvent ensuite saisir directement leur budget primitif dans le logiciel Sedit et cette étape clôture la phase de préparation budgétaire. Ensuite, les deux contrôleurs de gestion effectuent le travail de contrôle et de conseil de gestion dans une phase d'échanges (en juillet / août) avec les services ; il s'agit pour eux d'examiner les rapports d'activité, les besoins, l'évolution des recettes et de la fréquentation. Lors des rencontres budgétaires, à l'automne, un arbitrage est effectué par la direction des Finances sur les montants attribués à chaque activité selon son fonctionnement. La dernière phase est l'arbitrage budgétaire réalisé par le Maire-adjoint aux Finances assisté par le DGS et la directrice des Finances. Ensuite, le budget pourra être présenté en bureau municipal par le Maire-Adjoint aux Finances, afin qu'il soit voté. Le schéma 3 (ci-dessous) présente l'organisation du contrôle de gestion dans la commune de X.

Schéma 3

Organisation du contrôle de gestion dans la commune de X (source : les auteurs)



La volonté du DGS pour ses services était de passer d'une vision jugée trop comptable à une vision financière du compte administratif, c'est à dire éviter que les services se focalisent sur les aspects techniques de la comptabilité pour mieux se concentrer sur la gestion des activités : "*Sur le compte administratif on a fondamentalement modifié l'analyse qu'on avait qui était une analyse comptable en faisant une analyse financière, pour moi ça n'a absolument pas la même signification. [...] Il faut vraiment séparer la comptabilité des finances. Vraiment je ne veux pas que les services*

fassent de la comptabilité, ils traitent du budget, ils traitent des finances, ils ne traitent pas de compta... ça c'est important. "

Après avoir décrit le système mis en place par la commune de X, il s'agit maintenant d'apprécier quels sont les résultats produits par celui-ci, ainsi que l'interprétation qui en est faite par les différents acteurs.

2.2. Des résultats obtenus appréhendés différemment par les groupes d'acteurs

Nous avons vu que les acteurs, élus et territoriaux, se sont rejoints sur la nécessité d'adopter un système de comptabilité de gestion. Le projet a été initié et mis en œuvre en 2010. Après plus de trois ans d'utilisation, il serait logique de penser que les différents acteurs se sont approprié l'outil de gestion mis en place. A ce stade les avis des principaux acteurs divergent.

2.2.1. L'appropriation de la culture de gestion vue par les élus et les cadres territoriaux

Le développement du contrôle de gestion dans la commune X, et malgré le consensus autour de son adoption, ne va pas sans difficultés, comme pour beaucoup d'organisations publiques. En effet, selon Chatelain-Ponroy (2010), les échecs des réformes successives visant à importer les outils de gestion du secteur privé dans la sphère publique peuvent s'expliquer par le fait que les réformes se sont concentrées sur l'adoption de ces outils en négligeant la phase d'appropriation par les acteurs. Or, comme l'ont souligné Callon & Latour (1981), lors de la phase de mobilisation des alliés, il est crucial que le "projet" soit porté pour que les acteurs de l'organisation l'intègrent à leur environnement, au risque sinon de voir naître différentes formes de résistance des acteurs représentés.

Pour le Maire-adjoint aux Finances, les difficultés se cristallisent autour des blocages générés par le personnel, car celui-ci est peu ou pas formé au contrôle de gestion qui est ressenti comme une forme d'évaluation. De plus, la culture de gestion semble inexistante pour l'élu, et pire, elle semblerait freinée par les élus délégués aux différents secteurs de la commune : " *il y a une inertie dans les services, elle est souvent relayée par les élus, pour un peu les mêmes raisons qu'on évoquait, c'est à dire les élus sont malheureusement dans une logique, qui sont en train de dire en gros "moi je suis le défenseur de mon secteur et il faut que je puisse obtenir le plus possible" et donc de la même manière quand on leur dit, alors eux pour le coup ce n'est pas du tout leur "métier", mais quand on leur dit d'inciter leurs services à jouer le jeu de la culture de gestion, ils sont parfois un peu réticents...*" Pour l'élu, l'aspect technique de l'outil de gestion n'est pas le problème, c'est plutôt l'état d'esprit qui pose problème et qui doit évoluer, la "culture de gestion" n'est pas totalement acquise par les agents et s'acquiert trop lentement.

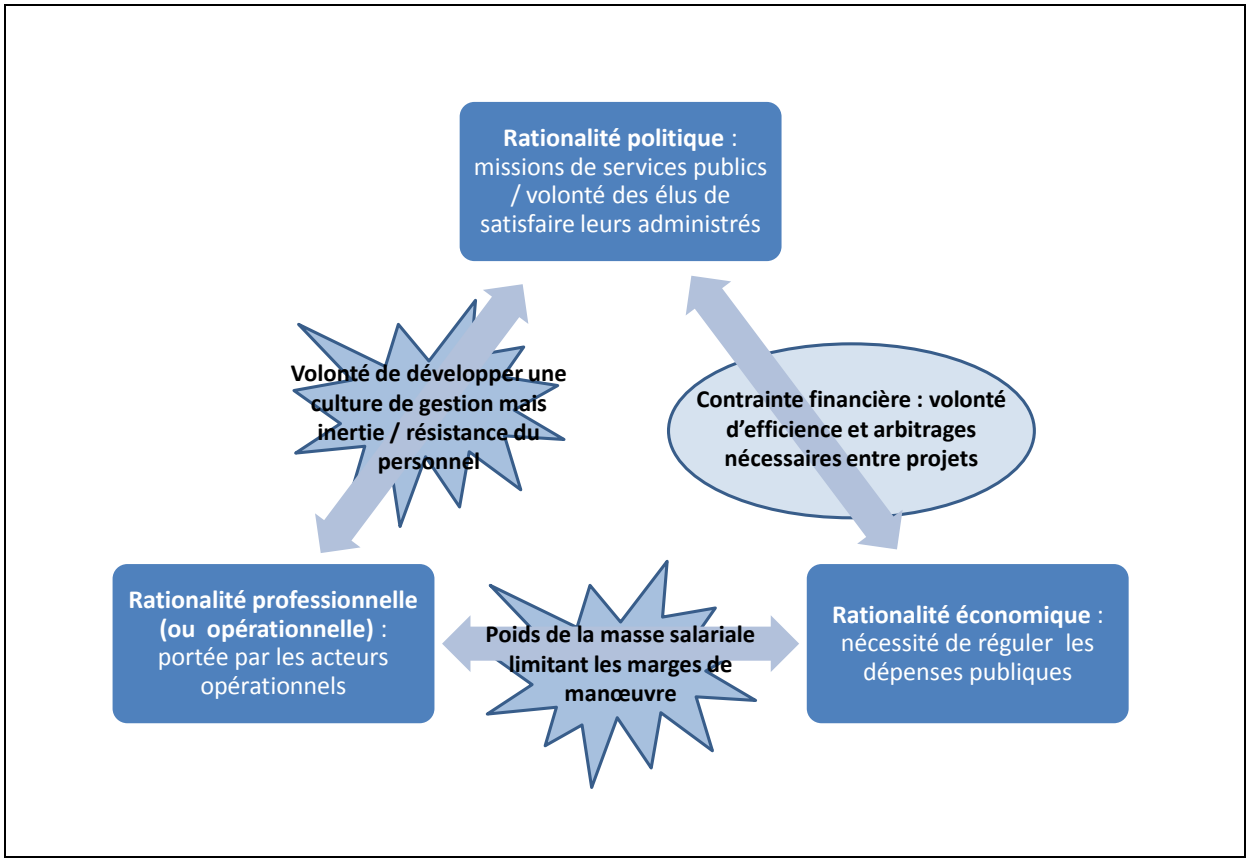
Ces difficultés d'appropriation peuvent trouver une explication dans l'analyse faite par Chatelin-Ponroy (2010) des échecs des systèmes de contrôle de gestion dans les organisations non marchandes. En effet, les tensions existant entre les trois rationalités (politique, économique et

professionnelle) des organisations publiques peuvent entraver le développement de la comptabilité de gestion. Tout d'abord dans la commune de X, on peut constater une tension entre rationalité politique et rationalité professionnelle (ou opérationnelle) : le développement de la culture de gestion souhaitée par les élus s'oppose à une forme de résistance (ou inertie) des agents administratifs. En effet, selon le maire-adjoint aux Finances "*c'est vu comme une espèce d'instrumentalisation* (le contrôle de gestion), *c'est à dire qu'à partir du moment où on fait rentrer des procédures d'évaluation quelle qu'elles soient, tout le monde reçoit ça comme une espèce d'intrusion sur ce qu'on fait, comme une contrainte supplémentaire ; donc il y a ça, ce truc à lever et puis montrer que ce n'est pas tabou de parler d'efficience dans un service public*." Ensuite, on peut également constater une tension entre rationalité économique et rationalité professionnelle (ou opérationnelle) : le resserrement de la contrainte financière et des pressions environnementales obligent les communes à rationaliser, voire réduire, leurs dépenses en mettant en place des outils de contrôle de gestion. Or, le poids de la masse salariale et les contraintes engendrées par un personnel sous statut limitent les marges de manœuvre de réduction des dépenses salariales.

Le schéma 4 (ci-dessous) résume les tensions entre les trois rationalités de la commune de X, d'après les dires des élus et des cadres territoriaux.

Schéma 4

Les tensions entre les trois rationalités des organisations publiques : les freins au développement de la comptabilité de gestion dans le cas de la commune de X (source : les auteurs)



Pour les responsables territoriaux, l'aspect technique de la comptabilité de gestion pose problème pour des agents non formés initialement à la gestion et dans ce cas il est normal pour eux que la culture de gestion s'acquiert lentement : "*c'est un projet de 20 ans*" (DGS).

2.2.2. Une vision divergente du stade d'avancement du processus d'appropriation de l'outil

Les principaux acteurs de la commune semblent également développer une représentation différente du processus d'appropriation de la comptabilité de gestion. L'élu interrogé (maire-adjoint aux Finances) perçoit l'outil à un stade embryonnaire dans la commune, il ne perçoit pas la méthode mise en place ni les résultats qui en sont déjà obtenus, "*peut-être que le grand blocage il est sur ce qu'on évoquait, que les agents - l'encadrement intermédiaire - s'approprient cette idée et puis le voient effectivement comme une manière de gérer intelligemment ce qu'ils font, après ça peut probablement aller très vite, mais là ça fait déjà cinq ans et ça avance timidement, moi je pense que c'est assez long, ça peut encore mettre plusieurs années..."* (maire-adjoint aux Finances). Pour l'élu, les agents ne se sont pas approprié la comptabilité de gestion pour des raisons identiques à celles évoquées plus haut pour la culture de gestion, comme notamment la résistance au changement car l'outil est vu comme une forme d'évaluation "*c'est vu comme une espèce d'instrumentalisation, [...] à partir du moment où on fait rentrer des procédures d'évaluation quelles qu'elles soient, tout le monde reçoit ça comme une espèce d'intrusion sur ce qu'on fait, comme une contrainte supplémentaire* " (maire-adjoint aux Finances).

Les cadres territoriaux développent une représentation différente, ils voient l'outil de gestion arrivé à maturité car celui-ci produit des résultats au niveau de la préparation budgétaire, davantage optimisée, *"il y a toujours des choses à faire... je pense qu'entre la préparation budgétaire 2012, les rapports d'activité sur l'exercice 2013, là on a, je pense, atteint une certaine maturité dans l'exercice ; donc ça atteint les objectifs... Je pense aussi que maintenant les services connaissent nos exigences et... il y a une certaine pratique*" (DGS). Le système permet également de faciliter les arbitrages entre projets, grâce à une meilleure connaissance des coûts induits "*en fait c'est à dire qu' à chaque fois que le choix technique nous est proposé, c'est l'arbitrage du bureau municipal, l'arbitrage des élus ; le choix technique ça peut coûter 500 000 euros de plus mais si on nous dit que ça coûte moins cher au final...donc on le fait, ça c'est un peu systématique ; les services là maintenant le font, donc c'est partagé* " (DGS). Les cadres territoriaux, DGS et Directrice des Finances, voient donc la comptabilité de gestion progressivement appropriée par les services et les agents car la préparation budgétaire est davantage optimisée et la démarche de justification des choix par les coûts est de plus en plus systématiquement mise en œuvre.

2.3. Les différences de représentations : un frein au développement de la comptabilité de gestion dans les communes ?

Les individus des deux groupes d'acteurs développent donc des représentations sociales différentes de la comptabilité de gestion dans la commune de X. En reprenant le cadre d'analyse de Jodelet (2008), on peut considérer que le contexte social dans lequel les individus, élus et territoriaux, interagissent quotidiennement est celui de la commune de X. Les élus et les cadres territoriaux occupent des positions sociales différentes au sein de cette commune ; les seconds sont sous la subordination des premiers, tout du moins le temps de leur mandat. Dans la sphère de la subjectivité (Jodelet, 2008), les individus sont amenés à produire ou s'approprier des représentations sociales par des processus de nature cognitive ou émotionnelle. Mais ces représentations peuvent être construites activement par l'individu ou bien intégrées passivement "*dans le cadre des routines de vie ou sous la pression de la tradition ou de l'influence sociale*" (Jodelet, 2008, p. 38).

Les cadres territoriaux, tout en reconnaissant que l'inertie des services est encore une réalité, considèrent que les choses évoluent et qu'objectivement la comptabilité de gestion produit des résultats ; par exemple, la préparation budgétaire a été améliorée " *pour nous le bon indicateur c'est la préparation budgétaire, c'est à dire que, quand on n'a pas de difficultés à monter un budget, et ça a été vraiment le cas pour le budget primitif 2013, c'est déjà le cas en partie en 2012. Quand on a un budget qui se vote facilement, ça a une signification... ça veut dire que, voila, il y a une connaissance, une maîtrise... et quand on a un résultat de compte administratif qui correspond à ce qu'on s'est dit en plus, même au-delà de ça puisqu'on a diminué de 5% je crois les charges de gestion. Ces indicateurs là me permettent de dire "il y a du boulot qui a été fait par les services", on l'obtient pas... c'est pas juste la directrice des Finances qui a bien maîtrisé son budget, ça peut pas être possible ça peut pas être que ça, donc ça, cet indicateur là pour nous il est important et le fait de dire à un moment donné le vote du budget il se fait, il n'y a même pas d'arbitrage politique parce que finalement c'est déjà arbitré en amont, ça signifie que, il y a une adhésion*." (DGS). La représentation sociale des cadres territoriaux semble se construire de façon active en fonction des résultats produits par l'outil utilisé par les autres acteurs, plus particulièrement par les contrôleurs de gestion et par les responsables et les agents des services opérationnels.

La représentation sociale des cadres territoriaux se construit donc par interaction avec ces autres acteurs : "*j'ai été un peu surpris, agréablement surpris par le job de la piscine, voila c'est un maître-nageur directeur de la piscine, mais qui a eu une pratique d'évaluation de ses coûts très poussée justement pour un choix technique c'est à dire un choix de filtration : comment je filtre mon eau ? Lui le choix qu'il a fait, c'est... qu'il a assumé, c'est "ça vous coûte 100 000 euros de plus très bien mais sauf que je vous démontre par modèle de gestion que ces 100 000 euros, ils permettent de faire moins de maintenance, donc moins de coûts de maintenance, etc..", et ça c'est lui qui le fait. C'est pour ça que je dis que la culture d'évaluation commence à prendre*." (DGS). Avec cet exemple, on peut constater que le directeur de la piscine s'est approprié le système de comptabilité de gestion mis

en place car les cadres territoriaux obtiennent des réponses argumentées en termes de coûts sur les choix techniques effectués.

Pour les élus, la représentation sociale de la comptabilité de gestion semble avoir été intégrée plus passivement sous l'influence des traditions ; la comptabilité de gestion telle qu'elle est mise en place semble embryonnaire pour les élus dans la commune de X parce qu'ils s'attendent à voir une version sophistiquée de cet outil de gestion. En effet, comme le souligne Gibert (1995, page 211), *"A besoin non identifié, solution bateau, en l'occurrence système de comptabilité analytique en coûts complets"*, autrement dit les élus n'ont-ils pas tendance à considérer que la solution attendue en matière de comptabilité de gestion est forcément un système en coûts complets ? On peut donc se demander si cette représentation de l'outil différente de celle des territoriaux ne repose pas à la base sur une méconnaissance de cet outil de gestion par les élus et sur les formes multiples qu'il peut prendre dans une organisation, voire sur le malentendu fréquemment observé avec la comptabilité de gestion (Fabre & al, 2012). En effet, beaucoup d'acteurs dans les organisations se réfèrent à une certaine vision de la comptabilité de gestion qui peut être qualifiée d'idéal type : "*Cet idéal type de la comptabilité analytique renvoie à un outil à usage essentiellement interne, aboutissant à des coûts complets, calculés mensuellement, incluant les frais de structure, avec une couverture totale des activités de la collectivité*." (Fabre & al, 2012, page 1). Bargain (2012) met en avant, en tant que facteur d'échec de l'implantation d'une comptabilité analytique dans une commune, "*une conception essentiellement instrumentale, voire dogmatique du contrôle de gestion des collectivités territoriales depuis son émergence des années quatre-vingt aux années quatre-vingt-dix*" (page 24).

Ce malentendu est également observé dans d'autres formes d'organisations publiques, comme par exemple à l'hôpital. Un rapport de l'IGAS[12] souligne la contradiction entre les conclusions des chambres régionales des comptes qui jugent encore insuffisant le recours au contrôle de gestion et à la comptabilité analytique, et le rapport 2005 de l'IGAS : "*ce rapport relève ainsi que, "contrairement à une idée communément répandue, les établissements hospitaliers disposent dans l'ensemble d'outils de gestion permettant de connaître et de piloter leur activité et leurs coûts : description fine de l'activité avec le PMSI, comptabilité analytique par services, voire par séjours, base de données de coûts permettant des comparaisons. Dans la grande majorité des cas, ces outils de gestion suffisent amplement à assurer le pilotage de l'établissement"* (page 18).

Les démarches récentes de mise en place de comptabilités de gestion à l'Université ne vont pas non plus sans difficultés (Ducrocq & Gervais, 2012). Le calcul du coût des diplômes, mis en place dans un nombre grandissant d'universités, soulève de nombreuses interrogations quant à la pertinence du calcul d'un coût complet dans lequel l'élément principal est le coût salarial des enseignants. Selon Ducrocq & Gervais (2012), malgré le fait que certains rapports préconisent la mise en œuvre de coûts

[12] Inspection générale des affaires sociales - Décembre 2010 - "Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé : Examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé" François SCHECHTER Jean Claude DELNATTE.

complets, ceux-ci ne s'avèrent pas toujours pertinents, notamment par rapport à d'autres approches comme celles en coûts directs par exemple.

Certains acteurs des organisations publiques semblent donc développer une représentation sociale de la comptabilité de gestion plutôt conventionnelle, c'est à dire calquée sur les systèmes globaux utilisés en entreprise avec des méthodes telles que l'ABC ou les sections homogènes. Pour les non-spécialistes, ce sont les utilisations les plus connues de la comptabilité de gestion qui sont donc forcément garantes de succès. Des utilisations plus pragmatiques ou plus simples de la comptabilité de gestion (par exemple, coûts directs des activités) ne sont donc pas considérées comme relevant de cet outil !

Les deux groupes d'acteurs ont des contraintes différentes par rapport à leur objectif commun : les élus sont présents de façon plus éphémère dans l'organisation et veulent obtenir des résultats plus rapidement pour des raisons politiques (par exemple pour pouvoir communiquer sur les coûts aux usagers) ; les territoriaux sont "installés" dans la commune, leur horizon temporel pour réaliser leurs projets est moins limité que celui des élus, ils peuvent donc se laisser plus de temps.

Le tableau 1 (ci-dessous) récapitule les représentations observées pour les deux groupes d'acteurs de la commune de X.

Tableau 1

Synthèse des représentations des deux groupes d'acteurs (source : les auteurs)

Types de représentations sociales **Groupes d'acteurs**	Représentation "idéale" de la comptabilité de gestion	Représentation du stade d'avancement du processus d'appropriation de la comptabilité de gestion dans la commune de X	Représentation de l'appropriation de la culture de gestion dans la commune de X
Elus	***Vision sophistiquée*** *Système lourd*	**Embryonnaire** Méthode et résultats non perçus	**Non appropriée** Grande inertie, résistance, processus trop lent
Responsables territoriaux	***Vision pragmatique*** *Système ad hoc*	**A maturité** Résultats probants en termes de préparation budgétaire	**En cours d'appropriation** Résultats obtenus au niveau des arbitrages entre projets

Conclusion

A travers cette étude de cas montrant l'adoption et le développement de la comptabilité de gestion dans une commune de taille moyenne, nous constatons donc qu'il est nécessaire de croiser les représentations des acteurs afin d'avoir une perception plus précise de la situation de cet outil de gestion dans l'organisation. Nous constatons également que ces représentations sociales, qui se construisent par interaction avec d'autres acteurs de l'organisation ou qui s'intègrent plus passivement sous l'influence des traditions, sont aussi la conséquence des intérêts individuels des acteurs, comme on peut également le constater dans d'autres organisations comme les entreprises.

En effet, les élus ont des objectifs qui dépendent de leur agenda politique, donc à horizon temporel limité ; ils impulsent la mise en œuvre d'actions au niveau de leur commune, dont ils souhaitent voir immédiatement les retombées afin de pouvoir communiquer sur les résultats obtenus. Les cadres territoriaux sont au service des élus et mettent en œuvre les actions voulues par ceux-ci, comme par exemple le déploiement du contrôle de gestion, mais les responsables territoriaux sont conscients des changements organisationnels que cela implique, changements organisationnels nécessitant un véritable accompagnement des personnels administratifs sur le long terme afin d'amener ceux-ci à s'imprégner de la culture de gestion. C'est donc le cas du contrôle de gestion et plus particulièrement de la comptabilité de gestion dont la mise en œuvre et le développement peuvent facilement se dérouler sur une période excédant la durée d'une mandature, d'où pour les élus un relatif sentiment d'échec par rapport au manque de résultats apparents de l'outil, et la tentation d'y renoncer. Ce risque est également souligné par Ardoin et al. (1986) qui estiment qu'un nouveau système de contrôle de gestion doit apporter rapidement des contributions nouvelles aux dirigeants pour que ceux-ci maintiennent leur adhésion au projet. Or la mise en place d'une comptabilité de gestion est un projet long, et ce d'autant plus si le système choisi est un système global en coûts complets. Il y a donc une impasse : d'un côté les dirigeants (dans notre étude les élus) méconnaissent les systèmes de comptabilité de gestion "ad hoc" plus rapides à mettre en place, et ne voient donc pas leur existence dans l'organisation, ce qui représente pour eux un échec ; mais d'un autre côté, un système lourd met beaucoup plus de temps avant d'être opérationnel, et les dirigeants, ne voyant pas de résultats immédiats, sont véritablement tentés d'abandonner le projet. Ce phénomène, peu documenté, nous semble être un axe de recherche intéressant concernant notre étude de la comptabilité de gestion dans les communes.

La théorie des représentations sociales semble donc être un cadre théorique adapté et explicatif des questions soulevées par cette étude de cas. En ce qui concerne la théorie de l'acteur-réseau sur laquelle nous pensions nous appuyer pour expliquer le rôle des acteurs dans le processus de mise en place de la comptabilité, cette théorie nous semble peu explicative des phénomènes observés dans notre étude de cas. La théorie de l'acteur-réseau apporte un éclairage intéressant sur les difficultés d'implantation des outils de gestion, mais dans notre étude cette phase a été dépassée, l'outil est implanté. Quant à l'appropriation de la comptabilité de gestion, celle-ci n'est pas vue de la même façon

par les groupes d'acteurs et la théorie de l'acteur-réseau n'apporte pas d'explications contrairement à la théorie des représentations sociales.

Néanmoins, malgré ces divergences de représentations sociales entre les acteurs entravant sa diffusion nous pensons que la comptabilité de gestion a pleinement sa place dans les communes. Depuis quelques années, ces organisations sont confrontées à un resserrement de la contrainte financière dans des proportions sans commune mesure avec ce qu'elles ont pu connaître par le passé. Il est donc devenu crucial pour les communes de se doter d'outils de gestion permettant un meilleur pilotage budgétaire et l'arbitrage entre projets d'investissement. Comme nous l'avons vu la commune de X s'inscrit complètement dans cette démarche, mais pour que la comptabilité de gestion atteigne ses objectifs, il est nécessaire que celle-ci soit bien adaptée au contexte de la commune et correctement appropriée par ses acteurs. Nous pouvons également ajouter qu'un pilotage des représentations des groupes d'acteurs semble également important bien qu'apparemment complexe à mettre en œuvre tant la représentation de la comptabilité de gestion apparaît inexorablement liée à un idéal type.
Cette étude mono-site, avec toutes les limites qu'elle comporte (par exemple son faible nombre d'entretiens), nous donne des pistes de recherche intéressantes pour l'avenir, par exemple l'analyse des représentations sociales d'autres groupes d'acteurs dans la commune de X (comme les opérationnels), ou l'analyse du rôle des représentations sociales dans l'implantation et la construction d'un outil de contrôle de gestion dans d'autres communes.

Bibliographie

Ardoin, J.-L. et al. (1986) *Le contrôle de gestion*. Paris : Publi-Union.

Baranger, P. (1995) Eléments d'une méthodologie pour l'analyse et le calcul des coûts dans les organisations. *Cahiers de Recherche du LARGOR, IGR Rennes*. (67).

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)*', Nantes : XVIe Journées d'Histoire de la comptabilité et du management.

Bargain, A. (2012) '*Retour sur un échec : le cas de la comptabilité analytique à la commune de La Roche-sur-Yon (1988-1992)*', Grenoble : 33e Congrès de l'AFC.

Beaulier, M. & Salery, Y. (2006) 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives. *Revue française de finances publiques*. (95), 69–85.

Boussard, V. & Maugeri, S. (2003) *Du politique dans les organisations - Sociologie des dispositifs de gestion*. L'Harmattan.

Burlaud, A. & Simon, C. (2003) *Comptabilité de gestion : coûts/contrôle*. Paris: Vuibert.

Callon, M. (1986) 'Some elements of a sociology of translation : domestication of the scallops and the fishermen of Saint-Brieuc Bay', in *Power, Action and Belief : A new Sociology of Knowledge*. Routledge & Kegan Paul. pp. 196–223.

Callon, M. & Latour, B. (1981) 'Unscrewing the big Leviathan : How actors macro-structure reality and how sociologists help them to do so', in *Advances in Social Theory and Methodology. Toward an integration of Micro and Macro Sociologies*. London : Routledge & Kegan Paul. pp. 277–303.

Carles J. & De Kerviller I. (1988) *La comptabilité analytique appliquée aux services communaux*. Décentralisation. La Documentation Française.

Chatelain-Ponroy, S. (2010) Une voie de compréhension du contrôle de gestion dans les organisations non marchandes : la métaphore de l'iceberg. *Politiques et management public*. Vol 27/3, 73–103.

Cour des Comptes (2013) *La situation et les perspectives des finances publiques*.

Demeestère, R. (2007) L'analyse des coûts : public et privé. *Politiques et management public*. 25 (3), 101–114.

Demeestère, R. (2000) Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? *Politiques et management public*. 18 (4), 19–46.

Demeestère, R. & Orange, G. (2008) Gestion publique : qu'est-ce qui a changé depuis 25 ans ? Pierre Muller (ed.). *Politiques et management public*. (Vol. 26/3), 127–147.

Dreveton, B. et al. (2012) Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. *Management & Avenir*. (54), 126–144.

Dreveton, B. (2008) Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*. 14 (2), 125–154.

Dreveton, B. & Rocher, S. (2010) «Lost in translation», étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française. *Comptabilité Contrôle Audit*. 16 (1), 83–100.

Ducrocq C. & Gervais M. (2012), *'Les calculs de coûts complets par diplôme à l'Université : quelle signification ?'*, Grenoble : 33e Congrès de l'AFC.

Dupuy, Y. (2009) 'Contrôle de gestion', in *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. 2e éd. ECONOMICA.

Fabre, P. et al. (2012) '*La comptabilité de gestion dans les villes : la nécessaire déconstruction d'un idéal type*', 4 Octobre, Aix-en-Provence : UFPT.

Fabre, P. & 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*', 11 Septembre, Lille : Congrès des IAE.

Gibert, P. (1995) La difficile émergence du contrôle de gestion territorial. *Politiques et management public*. 13 (3), 203–224.

Jodelet, D. (2008) Le mouvement de retour vers le sujet et l'approche des représentations sociales. *Connexions*. 89 (1), 25.

Jodelet, D. (2003) 'Représentations sociales : un domaine en expansion', in *Les représentations sociales*. Sociologie d'aujourd'hui. 7e édition PUF. pp. 47–78.

Lachaume, J.-F. (2007) *La commune*. Paris: Dexia : L.G.D.J.

Merrien (1999) La Nouvelle Gestion publique : un concept mythique. *Lien social et Politiques*. (41), 95–103.

Meyssonnier, F. (1993) *Le contrôle de gestion communal : bilan et perspectives*. Nancy.

Moisdon, J.-C. (1997) *Du mode d'existence des outils de gestion*. Paris : Seli Arslan.

Moscovici, S. (2003) 'Des représentations collectives aux représentations sociales : éléments pour une histoire', in *Les représentations sociales*. Sociologie d'aujourd'hui. 7e édition PUF.

Muzellec, R. & Conan, M. (2011) *Finances locales*. Paris : Dalloz.

Nikitin, M. (1992) *La naissance de la comptabilité industrielle en France*. Paris : Paris-Dauphine.

De Vaujany, F. X. (2006) Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception-usage. *Management & Avenir*. (3), 109–126.

Vital-Durand, E. (2008) *Les collectivités territoriales en France*. Paris: Hachette supérieur.