HAL
open science

Retour sur un échec : le cas de la comptabilité analytique à la commune de La Roche-sur-Yon (1988-1992)

Aurélien Bargain

To cite this version:

Aurélien Bargain. Retour sur un échec : le cas de la comptabilité analytique à la commune de La Roche-sur-Yon (1988-1992). Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00690959

HAL Id: hal-00690959

https://hal.science/hal-00690959v1

Submitted on 24 Apr 2012

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

RETOUR SUR UN ÉCHEC : LE CAS DE LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE À LA COMMUNE DE LA ROCHE-SUR-YON (1988-1992)

Aurélien Bargain, doctorant, IEMN-IAE Nantes, aurelien.bargain@univ-nantes.fr

Résumé : Janvier 1989, la mairie de la Roche-sur-Yon entreprend la mise en place d'une comptabilité analytique en collaboration avec le cabinet de conseil Touche Ross, au lendemain d'une réorganisation des services. Or le projet s'avère un échec : la ville cesse définitivement sa collaboration avec la société de conseil en mai 1992. Le contrat du contrôleur de gestion n'est d'ailleurs pas reconduit en août de la même année, l'objectif de la recherche est d'interroger les causes de l'abandon du projet. L'intérêt de la recherche tient à l'analyse longitudinale exploratoire d'une forme d'organisation publique peu étudiée. Les résultats de l'étude associent des explications endogènes au changement institutionnel, par le comportement intentionnel des acteurs, au poids technique de l'outil

Mots-clés : comptabilité analytique, collectivité territoriale, entrepreneur institutionnel

Abstract: In January 1989 shortly after a reorganization of its departments the town hall of La Roche-sur-Yon undertook the implementation of cost accounting in collaboration with the consulting firm Touche Ross. The project appeared to be a failure: the town put an end to the collaboration with the consulting firm in May 1992. In August the same year, the contract with the controlling manager was not renewed.

The objective of the case study is to interrogate the reasons why the project failed. The interest of this research is the longitudinal exploratory analysis of a public organization structure which is not studied much in the case of French towns. The results of the study combine endogenous explanations and institutional reforms triggered both by intentional actors' behaviour and by the technical strength of the tool

Keywords: cost accounting, local government, institutional entrepreneurship

Introduction

L'article est issu d'une thèse sur l'analyse historique du statut controversé de la comptabilité analytique au sein des communes françaises, tentant ainsi de répondre à l'instar de Dreveton et Rocher (2010) au constat établi par Burns et Scapens (2000) du manque de travaux traitant de la trajectoire des outils comptables. En effet, déjà objet de critiques (Savall, 1985), la comptabilité analytique semble actuellement ne plus bénéficier de l'intérêt qu'elle suscitait au cours des décennies quatre-vingts et quatre-vingt-dix, à tel point que sa diffusion régresse au sein des collectivités territoriales (Beaulier et Saléry, 2006). Or la thèse explique le recours à l'outil au début des années quatre-vingts avant tout par l'instrumentalisation par les acteurs locaux du discours sur les nouveaux moyens de la gestion publique, démarche stratégique renforcée par la situation financière des communes.

Cette pression institutionnelle qui explique les logiques d'actions d'entrepreneurs organisationnels dans leur recherche conjuguée de la maîtrise de l'organisation à celle des coûts de gestion remet ainsi partiellement en cause la logique traditionnelle de l'acceptation des outils de gestion.

D'ailleurs, si un tel outil demeure l'objet de vives critiques, c'est principalement en raison de plusieurs échecs de mise en œuvre, surtout dans le cas de réseaux analytiques généralisés à l'instar de l'expérience menée à la ville de la Roche-sur-Yon de février 1988 à août 1992. En outre, le choix de la commune vendéenne se justifie également par une situation apparemment paradoxale. La mise en place de l'outil analytique dans les services de la municipalité semble donner lieu à un consensus des élus, de la direction générale et des services.

La ville organise le colloque « Le contrôle de gestion dans les villes moyennes » le 11 et 12 juin 1992 à l'occasion duquel des échanges d'expériences initiées alors au sein de collectivités se croisent aux regards de spécialistes universitaires comme praticiens. Malgré des débuts qualifiés de « *difficiles* » (L.M, 1992), le bilan du projet à la municipalité est décrit en voie de finalisation. Des évolutions techniques comme managériales sont en outre prévues « *dès que possible* » *(ibid.)* pour maintenir l'effet dynamique du projet global de rationalisation du fonctionnement de la collectivité voulu alors par le maire. D'ailleurs, la comptabilité est présentée comme répondant à « *une forte demande de la part de l'ensemble des services* » (*ibid.*). Pourtant les opérations prennent fin de manière relativement vite. En

effet, en août, l'outil cesse d'être utilisé, le contrat du contrôleur de gestion n'est pas renouvelé par le maire et ce dernier met un terme aux relations contractuelles avec le cabinet de conseil en charge de la conception et de la mise en œuvre. Dès lors, comment expliquer un tel échec du projet ?

Pour tenter de répondre à ce questionnement, l'article se structure en trois parties. La première d'entre elles expose la méthodologie de recherche. La deuxième partie retrace le projet des premières réflexions jusqu'au constat de son échec. Enfin, ce dernier est analysé au travers de la troisième partie au travers d'une double lecture : technique et politique.

Si la justification théorique est double, complémentaire et interdépendante, c'est que la question de l'échec de la comptabilité analytique à partir du cas de la ville de la Roche-sur-Yon est complexe. Elle conjugue le positionnement (en termes de ressources, profils et de positionnement) différent d'entrepreneurs institutionnels à la rigidité technique de l'outil. Or les deux facteurs d'échec de changement s'expliquent de la même manière, avec les pressions normatives exercées par le discours de la nouvelle gestion publique.

1 Méthodologie de recherche

La thématique de la thèse dont l'article est la synthèse d'un de ses cas contribue directement à déterminer notre approche méthodologique, tant sur le choix du mode d'analyse que dans la perspective de recherche adoptée. L'émergence récente de la comptabilité analytique dans les communes permet la conduite d'une étude historique en associant à une perspective longitudinale une perspective transversale. En effet, puisque les premières expériences menées au sein de communes ne datent que du début des années quatre-vingts, s'appuyer sur cette faible distanciation temporelle avec le présent par des études de cas multiples sert notre démarche exploratoire.

Or les processus d'actions stratégiques menés par les différents participants aux projets de contrôle de gestion sont de première importance dans l'explication de leurs échecs. Cette dernière s'impose avec d'autant plus d'acuité au sein d'organisations comme les communes où la séparation légale des statuts entre élu et fonctionnaire n'évite pas une certaine porosité dans la définition de leurs champs d'influence et de responsabilité.

Ainsi, une importance prépondérante est attachée au travail mené à l'analyse « *du vécu des acteurs pour reconstruire non pas la structure sociale générale, mais la logique et les propriétés particulières d'un ordre local* » (Friedberg, 1997). L'étude de ce phénomène contextuel s'inscrit par conséquent dans le cadre d'une méthodologie qualitative, sur la base d'une étude de complémentarité en associant l'analyse des entretiens à celle des archives et de la documentation.

Mais si l'approche historique conditionne les modalités de notre investigation, elle en complique également sa conduite. En effet, la question du contrôle de gestion dans les collectivités territoriales demeure sensible en ce sens où elle s'interroge sur la double notion de légitimité et de responsabilité dans l'action de gestion des élus. Elle renvoie directement à leur capacité à s'engager dans le changement du fonctionnement organisationnel, soit en y étant à l'origine, soit en l'accompagnant soit en associant les deux démarches. De plus, si le questionnement du rôle des élus explique des prises de précaution dans l'accès au terrain, c'est aussi parce que la majeure partie des acteurs au projet sont encore en activité et occupent pour certains d'entre eux (fonctionnaires et élus) respectivement des postes et mandats à plus forte responsabilité. Cerner les explications du constat actuel de la place et du rôle du contrôle de gestion passe alors par un effort rétrospectif puisque « *l'histoire du contrôle de gestion dans les services publics n'est pas le lieu de succès éclatants* » (Guyon, 1996). C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la plupart des acteurs interviewés, aussi bien des élus, des fonctionnaires et des consultants ont requis l'anonymat en cas de citation de leurs propos. D'ailleurs, pour les besoins de cette synthèse, six entretiens d'une durée moyenne de deux heures avec quatre acteurs financiers parmi les principaux ont été utilisés. Ainsi, ces entretiens semi-directifs ont concerné deux anciens membres de la Direction Générale qui ont été au centre de la conception et du pilotage du projet, avec M.V, Directeur Général Adjoint aux finances (DGA) et V.J, Secrétaire Général Adjoint (SGA).

Parmi les acteurs ayant participé à la démarche gestionnaire qui exercent toujours au sein de la commune, les interviews de deux d'entre eux ont servi spécifiquement à nourrir la rédaction de l'article. Il s'agit de B.D, actuelle responsable aux services des marchés publics et des procédures de délégation du service public qui a surtout été ancienne agent d'exécution et formatrice à la comptabilité analytique. Enfin, l'apport de l'expérience de B.N s'est révélé riche au regard de son statut d'acteur de mémoire au sein de la commune. Il est en effet l'ancien assistant auprès du contrôleur de gestion et actuel responsable de la mission contrôle-conseil de gestion.

Mais si obtenir de la part de ces responsables locaux des moments d'échanges à travers les interviews téléphoniques ainsi qu'en vis-à-vis n'a globalement pas tenu lieu à une grande difficulté, l'accès aux dossiers du projet a été plus problématique. En effet, durant les premiers temps de la période d'accès au terrain, il a été indiqué par B.D que l'intégralité des documents d'archives n'avait pas été conservée par la Direction Générale. Ce n'est que quelques jours après le premier entretien avec l'ancien Secrétaire Général Adjoint que son ex-collègue B.D nous informe que l'ensemble du dossier relatif au projet de comptabilité analytique a été retrouvé. Accéder aux sources primaires du terrain nécessite ainsi la tenue d'une réelle conduite stratégique de la part du chercheur notamment par le développement de ses qualités relationnelles dans les phases de négociation. Sans en être l'élément primordial, la forme, principalement à travers sa tonalité, et le contenu du discours du chercheur participent de sa légitimité vis-à-vis des acteurs de terrain. Or cette certaine proximité avec les répondants par « *une observation des gens dans leur propre territoire, en interagissant avec eux dans leur propre langage, avec leurs propres mots* » (Evered et Louis, 1981) participe à servir la compréhension idiographique d'un phénomène complexe que caractérise la finalité de l'étude de cas. C'est pour cela que des investigations sur le profil et le parcours des acteurs à interviewer ont été réalisées. Ces dernières ont été menées au préalable des entretiens puis complétées lors de ces derniers au cours desquels on a amené les répondants à évoquer et à confirmer avant tout leur place dans le projet au regard de leur trajectoire professionnelle. Ce n'est qu'à la suite de cette étape qu'il a été possible de lier leurs actions avec le profil et le parcours des autres acteurs avec qui le répondant a collaboré de près ou de loin.

Au-delà de l'objectif de préciser l'identité socio-professionnelle de l'acteur, ces premiers temps d'échange s'avèrent cruciaux pour la suite de l'éventuelle collaboration que peut espérer le chercheur. C'est en effet à l'occasion de ces premiers entretiens que les qualités relationnelles du chercheur sont sanctionnées de manière quasi-définitive.

Néanmoins, en l'espèce, si les archives écrites ont été rendues disponibles, c'est semble-t-il surtout par leur valorisation universitaire, de nature à rassurer le responsable local sur la finalité de leur exploitation.

2 Des premières réflexions à l'échec du projet

2.1 Un projet aux racines profondes et multiples

Le projet de mettre en œuvre une comptabilité analytique à la commune de la Roche-sur-Yon ne consiste pas uniquement en une réponse apportée à une problématique de maîtrise financière. En effet, le recours à l'instrument comptable s'explique aussi par des mesures organisationnelles ainsi que par des expériences préalables menées aux ateliers municipaux depuis 1983. Cette année-là, les ateliers municipaux se dotent d'une comptabilité rudimentaire des stocks. Ils développent également entièrement une application « suivi de chantier » avec laquelle il leur est désormais possible d'établir le niveau de consommation de leurs principales ressources[1], soit par opération[2] soit par destination[3]. L'application est complétée l'année suivante par l'acquisition d'un logiciel de gestion de production permettant la ventilation des charges directes (main d'œuvre et fournitures) sur les prestations effectuées par l'ensemble des directions techniques : bâtiment, voirie, réseaux, espaces verts et atelier mécanique. À ces mesures instrumentales, les ateliers municipaux l'associent à partir de 1984 à des mesures organisationnelles avec l'action du nouveau directeur général aux finances M.V. Ce dernier fait en effet accepter au maire leur regroupement en Centre Technique Municipal[4]. Selon l'administrateur territorial, l'objectif ne réside pas alors dans le dégagement de marges de manœuvres financières *stricto sensu* mais plutôt de « *donner de la cohérence, de mieux répartir la charge de travail et de favoriser la mobilité interne* » […] si bien *« qu'on n'utilisait pas à l'époque le terme de mutualisation mais on en était pas très loin* » (M.V). C'est semble-t-il pour cette raison que ces actions ne durent que deux mois, en raison de « *l'absence de résistances particulières* » (*ibid.*). En effet, « *cela avait déjà été évoqué avant, ça n'a pas bouleversé les esprits* » (*ibid.*).

L'expérience menée au CTM incite alors le maire à poursuivre la conduite des actions de rationalisation qu'il confie à M.V même si son recrutement en 1984 ne répond pas expressément en une commande sur l'outillage mais sur l'évolution de la procédure budgétaire, en termes de fonctionnement et d'endettement. Ensuite la conduite de plusieurs

[1] Quantité de carburants par véhicule…
[2] Selon le chantier.
[3] Selon le corps d'état.
[4] Dorénavant CTM.

dossiers économiques notamment liés à des restructurations et à des dépôts de bilan, ainsi que la conduite de plans prospectifs[5] lui sont également confiés.

Le volet instrumental dans la démarche de rationalisation du fonctionnement de l'organisation intervient alors quatre mois après la tenue de la réorganisation des services techniques étant donné que « *naturellement, derrière, c'est l'occasion aussi d'assurer des outils de suivi, et donc des outils analytiques* » (*ibid*.).

Surtout, la comptabilité analytique se révèle une réponse selon M.V à l'objectif de maîtrise des coûts à laquelle se trouve confrontée la collectivité. En effet, si « *nous allions doucement mais tranquillement dans le mur* » *(ibid.)*, c'est parce que la part des charges de personnel dans le budget de fonctionnement augmente alors légèrement mais progressivement. Cette alerte de la direction des finances aux élus sur ce risque financier trouve un écho favorable chez ces derniers dans la mesure où M.V entreprend rapidement la conception du modèle analytique par le maquettage d'une grande direction-test avec l'éducation. Ce choix se justifie principalement par le caractère représentatif de ses charges de personnel. Enfin, sans en être le facteur primordial, la contrainte fiscale rajoute à l'impératif d'un contrôle financier puisque « *nous savions, en décidant de bloquer les taux d'imposition que nous nous lancions à nous-mêmes un défi, celui de faire plus, et si possible mieux à moyens constants. C'est donc au sein même de l'organisation municipale qu'il faut chercher des ressources nouvelles, pour améliorer notre gestion* » (C.P[6], 1989).

Néanmoins, le projet initié par M.V n'est pas mené à son terme avec son départ au milieu d'année 1988 pour un important cabinet d'audit et d'expertise. Il semble en effet que le directeur aux finances cherche à s'extraire d'un jeu organisationnel dans lequel les divergences de vue entre ses deux responsables hiérarchiques le maire G.A et l'adjoint aux finances C.P s'accroissent. Mais la volonté du maire de poursuivre le développement de l'outil reste entier, d'autant plus que « *parmi les recommandations formulées figure la modernisation des outils de gestion et notamment l'introduction de la comptabilité analytique*[7] » mené par le cabinet de conseil Michelet rappelle ainsi V.J. D'ailleurs cette étude commandée par le maire (dont les critères de sélection ont-semble t-il plus relevé de « *connections extra-communales* » aux dires de l'ancien secrétaire général adjoint que du

[5] Correspond à un Plan Pluriannuel d'Investissement.
[6] Pour C.P : adjoint aux finances ; M.V : chargé aux finances ; V.J : secrétaire général adjoint ; G.A : maire ; G.N : directeur des systèmes d'information et de la communication, L.M : contrôleur de gestion ; B.N : actuel contrôleur de gestion et B.D : ex-formatrice à la comptabilité analytique.
[7] Archives la Roche-sur-Yon, 37W15, *dossier de consultation des entreprises, 24 août 1988*.

strict respect de la réglementation relative à la commande publique) préconise également une réorganisation des services au côté d'une meilleure formation du personnel.

Décidant de suivre ces recommandations, le maire fait réorganiser les services de mai à octobre 1987 avant de charger V.J de la reprise du pilotage de la mission de comptabilité analytique. Décision est alors prise par ce dernier, en accord avec le maire de confier à un cabinet spécialisé « *la réalisation de l'étude et la mise en œuvre pour tout ou partie des services* » (*ibid.*), tout en exerçant « *un suivi permanent de toutes les phases d'étude et de mise en œuvre des travaux de la société retenue par un groupe de pilotage* » (*ibid.*). Le secrétaire général adjoint estime alors important « *de se faire aider* » […] « *tout en maîtrisant le processus* » […] « *considérant que la disponibilité et la compétence technique dans ce domaine risquaient de faire défaut* » (*ibid.*). D'ailleurs, la question du choix des acteurs apparaît primordiale : leurs places et leurs fonctions sont confirmées comme un élément de « *la réussite de l'introduction de la comptabilité analytique* » […] « *ceux-ci devront être très motivés quant à leur rôle »* (*ibid.).* En témoigne ainsi dès les premières réflexions du projet en février 1988 de volonté de V.J de limiter le groupe de travail à un effectif réduit « *tout en étant représentatif de l'ensemble des activités de la Ville* » (*ibid.*) de cinq personnes, choisies par le maire sur sa proposition[8]. « *Chargé de définir les objectifs recherchés, de réaliser le dossier de consultation des entreprises ainsi que la création d'un comité de pilotage, chargé du suivi de l'étude et de sa mise en œuvre[9] »,* le groupe de travail se réunit à quatre reprises au cours du 1er semestre 1988. Examiné par la commission des Finances le 12 septembre, le document est ensuite adopté par le conseil municipal du 21 septembre qui retient le mode de l'appel d'offre restreint. La sélection des candidatures est effectuée le 20 octobre, l'ouverture des plis le 1er décembre pour un choix du cabinet conseil le 9. Le cabinet Touche Ross est alors retenu, semblant satisfaire aux conditions requises : « *importance du cabinet, nombre d'agents, type d'études déjà effectué notamment dans les secteurs publics et parapublics »* (*ibid.*). Les élus veulent en effet collaborer avec des « *cabinets qui aient une expérience des collectivités locales et notamment des communes (liste de références), une taille suffisante pour disposer de l'ensemble des compétences nécessaires à la mise en œuvre et des moyens nécessaires à une étude relativement courte dans le temps*. » (*ibid.*), d'autant plus que « *le groupe de travail a souhaité dans sa réflexion préalable que le cabinet de conseil retenu soit*

[8] La présence du directeur des systèmes d'information et de la communication et du directeur des services financiers étant obligatoirement requise dans la composition du groupe de pilotage.
[9] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général adjoint du 13 février 1988*.

suffisamment important et structuré pour permettre de conduire l'étude dans des délais relativement rapides » (*ibid.*).

2.2 La mise en œuvre

La comptabilité analytique « *devra permettre de connaître le coût des prestations mais aussi des coûts globaux par centre de responsabilité, par service et par direction* » (op.cit.). En tant que pilote et coordinateur du projet, le secrétaire général adjoint V.J est à l'initiative des deux principes fondamentaux de la démarche : « *regroupement des unités de base ayant des missions de même nature au sein d'une même direction pour obtenir une meilleure efficacité […]clarification dans l'organisation des services municipaux pour responsabiliser le personnel municipal à tous les niveaux (agents, maîtrise, cadres)*[10] ».

Les dix-sept pages du projet de dossier de consultation des entreprises du 24 août 1988 (validé par la suite par le maire et l'adjoint aux finances) détaillent la marche à suivre en termes d'actions à mener et de délais à respecter. Trois réunions en exposent ainsi les étapes clés comme l'indique le tableau 1. Celles du 3 et du 4 janvier 1989 concernent à la fois le groupe d'information, le groupe de direction et le comité de pilotage tandis que celle du 5 est à destination « *de l'ensemble de l'encadrement, soit 120 cadres A et B*[11] *réunis à l'Hôtel de ville* ». (*op.cit.*)

Tableau 1 : Étapes clés de la mise en place de la comptabilité analytique

1er Janvier-31 mars 1989	**Étude *stricto sensu* d'une comptabilité analytique** -Construction du réseau -Fixation des centres de coût et des unités d'œuvre -Identification des prestations -Codification -Liaison comptabilité générale, comptabilité analytique -Facturation des prestations internes -Information et sensibilisation des personnels
1er avril-30 juin 1989	**Introduction de la comptabilité analytique dans les trois directions tests :** direction du Centre Technique Municipal, du Secrétariat Général-Animation Urbaine et des Affaires Scolaires. -Mise en œuvre suivant l'étude réalisée -Rédaction des fiches de saisie des informations -Mise en forme des tableaux de bord

[10] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général adjoint du 5 avril 1988*.

[11] Il s'agit des catégories hiérarchiques d'emplois au sein de la fonction publique territoriale, fonction du niveau hiérarchique et du diplôme. La catégorie A renvoie à des postes d'encadrement, de direction, d'expertise et de conception tandis que la catégorie B correspond à des postes d'application et de maîtrise (encadrement intermédiaire). Enfin la catégorie C concerne les fonctions d'exécution.

	-Ajustement avec l'étude initiale
1er septembre-30 mars 1990	**Mise en œuvre de la comptabilité analytique dans l'ensemble des services** -Mise en œuvre en suivant l'étude initiale et les enseignements puisés dans trois directions test -Ajustement -Élaboration des fiches de saisie des informations -Élaboration des tableaux de bord
1er avril-30 juin 1990	**Mesures de suivi et d'accompagnement** -Faire proposer au titulaire du marché des mesures rectifiant les perturbations à venir pour maîtriser l'outil (réunions, formation, adaptation des formulaires, apprentissage de l'utilisation des tableaux de bord..).
(Adaptée : Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, note du 24 août 1988)	

Le contrat conclu avec le cabinet Touche Ross porte sur le « *paiement du marché, le paiement des matériels supplémentaires nécessaires, le paiement des coûts de programmation (adaptation des logiciels et création de nouveaux logiciels) […], coût de personnels supplémentaires* » (*ibid.*). Dès le départ, il est également envisagé d'aller au-delà de la mise en place d'une comptabilité analytique qui « *sera accompagnée de la mise en place progressive de tableaux de bord. La mission définie dans le marché prévoit la création de ceci pour les informations fournies par la comptabilité analytique. Il appartiendra aux Directeurs de les affiner et les compléter dans l'optique du contrôle de gestion* » (*op.cit.*).

2.3 Constatation d'un échec

Dès les phases de maquettage menée au sein des directions-tests (Affaires scolaires, Animation urbaine et Centre Technique Municipal), le projet prend du retard. Alors que ces travaux auraient respectivement dû débutés le 3, 16 et 17 mars 1989, le secrétaire général adjoint estime nécessaire « *de passer par une phase intermédiaire de maquettage pour les 3 trois directions tests*[12] » alors que son objectif ne semble faire que reprendre celui défini initialement, à savoir « *vérifier si la conceptualisation qui a été faite au niveau de la phase d'étude est correcte* » (*op.cit.*).

Mais il faut finalement attendre le 26 septembre 1990 pour que le secrétaire général adjoint formalise les premières difficultés rencontrées avec son compte rendu de la réunion du comité de pilotage intervenue le 20 du même mois. Le constat général est alors celui du caractère partiel des travaux menés, retards auxquels s'accompagnent des erreurs techniques. Or « *le Comité de Pilotage constate toujours les anomalies suivantes*[13] », alors qu'aucun document

[12] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général adjoint aux élus du 24 avril 1989*.

[13] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général adjoint de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre 199*0.

antérieur n'en mentionne l'existence, preuve d'un projet au démarrage difficile. Par exemple, il s'avère que près de 50 % des coûts standards qui devaient être revus pour la facturation interne ne l'ont pas été. Surtout, les règles de gestion du modèle, élaborées par le cabinet Deloitte et Touche ne sont pas toujours respectées.

3 Comprendre l'échec

3.1 Le frein de l'ambition technique

Dès les premières réflexions du projet, la définition de ses principes généraux montre clairement sa portée ambitieuse, à travers notamment son volet technique. Le développement de la comptabilité analytique doit ainsi répondre à quatre approches « *qui nous semblent complémentaires et cohérentes avec les orientations prises dans le cadre de la réorganisation de 1987*[14] ». Il s'agit en effet d'articuler la comptabilité analytique aux thématiques « *d'organisation, d'outil de gestion, de contrôle de gestion et de communication* » (*op.cit.*). Or concernant la dimension technique du projet, le cahier des charges fixe l'objectif « *de calculer le coût des prestations offertes aux usagers qu'elles soient payantes ou gratuites, que l'usager soit un individu, une association ou un satellite de la Ville (SAEM*[15]*, CCAS, régie avec autonomie financière)* » *(op.cit.)* mais également le coût des centres de responsabilités.

De plus, en parallèle d'une comptabilité analytique *« reflet de l'organisation* » (*op.cit.),* l'objectif est d'également d'« *assurer à court terme avec succès l'introduction d'un contrôle de gestion* » (*ibid.*) en respectant la structure[16] des services suite à leur réorganisation, tout en développant une capacité à « *permettre les évolutions inhérentes à toute organisation à sa structuration et à ses modalités de fonctionnement* » (*ibid.*). Enfin, cette démarche d'instrumentation est considérée comme une étape puisque « *l'ensemble des informations financières fournies par la comptabilité analytique doit s'intégrer dans un*

[14] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de compte-rendu du secrétaire général adjoint du 19 février 1988 relative à la réunion du 9 février des membres du groupe de travail*.

[15] Société Anonyme d'Économie Mixte. Forme juridique d'exploitation d'une mission de service public à travers une organisation contractuelle de droit privé.

[16] Que ce soit à la fois en termes de directions, de services et de centres de responsabilité; il s'agit « *de ne pas perturber à nouveau la structure. Ceci devra être donné comme une contrainte majeure dans le cahier des charges* » (*ibid.*).

ensemble plus vaste de gestion dynamique de la Ville (analyse et rétroaction[17] *sur l'existant par décision correctrice)* » (*ibid*.).

Pour cela, il s'agit à la fois de « *fournir aux responsables des centres de responsabilité les informations financières et les tableaux de bord*[18] *(synthèse des informations de la comptabilité analytique et de la gestion de production) qui permettent de mieux gérer leur activité (ibid.).* Est alors prévu de la « *planification, programmation, budget, fixation d'objectifs par service, par centres de responsabilité, mesure d'évaluation des politiques* » (*ibid.*).

Or l'ambition technique de l'outil est d'autant plus forte qu'elle doit appuyer la dimension politique de cette « *gestion dynamique de la ville* ». Il est en effet prévu de faire du projet « *un des points forts de la stratégie de communication de la Ville […]* « *en intégrant l'ensemble des coûts non seulement pour faire apparaître le « véritable coût de revient » des prestations, mais aussi l'ensemble des interventions concourant à la réalisation et ainsi faire apparaître et valoriser les activités des services qui ne sont pas directement en contact avec l'usager* » […] dans une logique de « *souci de transparence* » (*ibid.*) par *« des éléments objectifs et quantifiés admis par tous* » (*ibid.*).

Ainsi, la complexité du modèle qui se caractérise à travers l'architecture de son réseau et de sa procédure de traitement, couplée à une maîtrise partielle des principes comptables du personnel impose l'échec de la comptabilité analytique avant tout comme un échec technique.

Cette question de la résistance technique des fonctionnaires est pointée dès l'issue de la phase de formation en octobre 1989. Cette mission confiée en fait au cabinet Deloitte et Touche pour le compte du CNFPT[19] (les 65 personnes concernées ne sont pas toutes issues de la municipalité vendéenne) prend la forme de trois journées de formation pour chacun des trois groupes constitués. Des formateurs volontaires bénéficient également d'une formation complémentaire à l'issue de la session principale, en juin puis en octobre 1989. Mais le compte-rendu du prestataire-conseil en novembre y souligne « *les difficultés rencontrées, notamment du fait que certaines personnes découvraient la comptabilité pour la première fois à cette occasion* » (*op.cit*.). Or la situation ne semble pas évoluer favorablement, si bien que le

[17] Il s'agit alors du début de l'évaluation des politiques publiques, soulignant le caractère pionnier du discours de gestion du maire de la Roche-sur-Yon.

[18] *« C'est pourquoi il a été décidé que chaque responsable d'un centre de responsabilité de la mairie de la Roche-sur-Yon aurait un tableau de bord* » (*ibid.*).

[19] Le Centre National de la Fonction Publique Territoriale est un établissement public paritaire et déconcentré en charge de la formation et de la professionnalisation de l'ensemble du personnel des collectivités territoriales.

constat perdure pour être rappelé un an après. En effet, si « *une réelle culture comptable ne sera acquise qu'après une pratique suffisamment longue*[20] », c'est parce que « *la méconnaissance de la comptabilité budgétaire (M12) et des principes de la comptabilité analytique par les responsables des centres de responsabilité a été sous-évaluée* » (*ibid.*). Pour ces derniers, « *cette première confrontation avec la comptabilité analytique* » (*ibid.*) a pointé « *leurs difficultés à définir clairement quelles sont les prestations qu'ils rendent en interne ou à la population, ainsi que les indicateurs qui caractérisent leur activité*[21] ». Or cette compréhension approximative de la part des chefs de service entraîne retards et erreurs dans leur saisie des données d'activité, ce qui aboutit souvent à plusieurs incohérences. Ainsi, « *le montant négatif des frais de structure pour certains centres de coût pourrait être expliqué par une erreur de manipulation au service financier*[22]*»*.

Mais les responsables de centre de responsabilité ne semblent pas être les seuls acteurs de la collectivité à éprouver des difficultés à maîtriser le fonctionnement de l'outil. Preuve en est, « *les connaissances insuffisantes par les membres du Comité de Pilotage et de l'encadrement de la Comptabilité Analytique et même parfois de la Comptabilité Générale. Ce qui n'a pas toujours permis de mesurer les conséquences des décisions prises*[23] ». On notera ici la subtilité de l'emploi du terme apparemment neutre « *conséquences* » pour qualifier l'action du Comité de Pilotage. Ainsi on comprend mieux pourquoi « *les états de gestion ont été regardés rapidement par M. C. et Mme V.* (directeurs de service) *avant la réunion mais aucune analyse n'a pu être faite* » (*ibid.*).

Or la certaine carence comptable des acteurs communaux que les phases de formation ne parviennent pas à réduire de manière significative ne constitue pas la seule explication dans l'échec technique du projet. En effet, la problématique des compétences techniques se révèle d'autant plus saillante que la longue procédure de traitement anime un réseau analytique complexe comme en témoigne le schéma 2. Pour preuve, rien que pour l'édition des états de gestion cinq jours sont nécessaires. De plus, le réseau concerne l'intégralité des services municipaux.

---

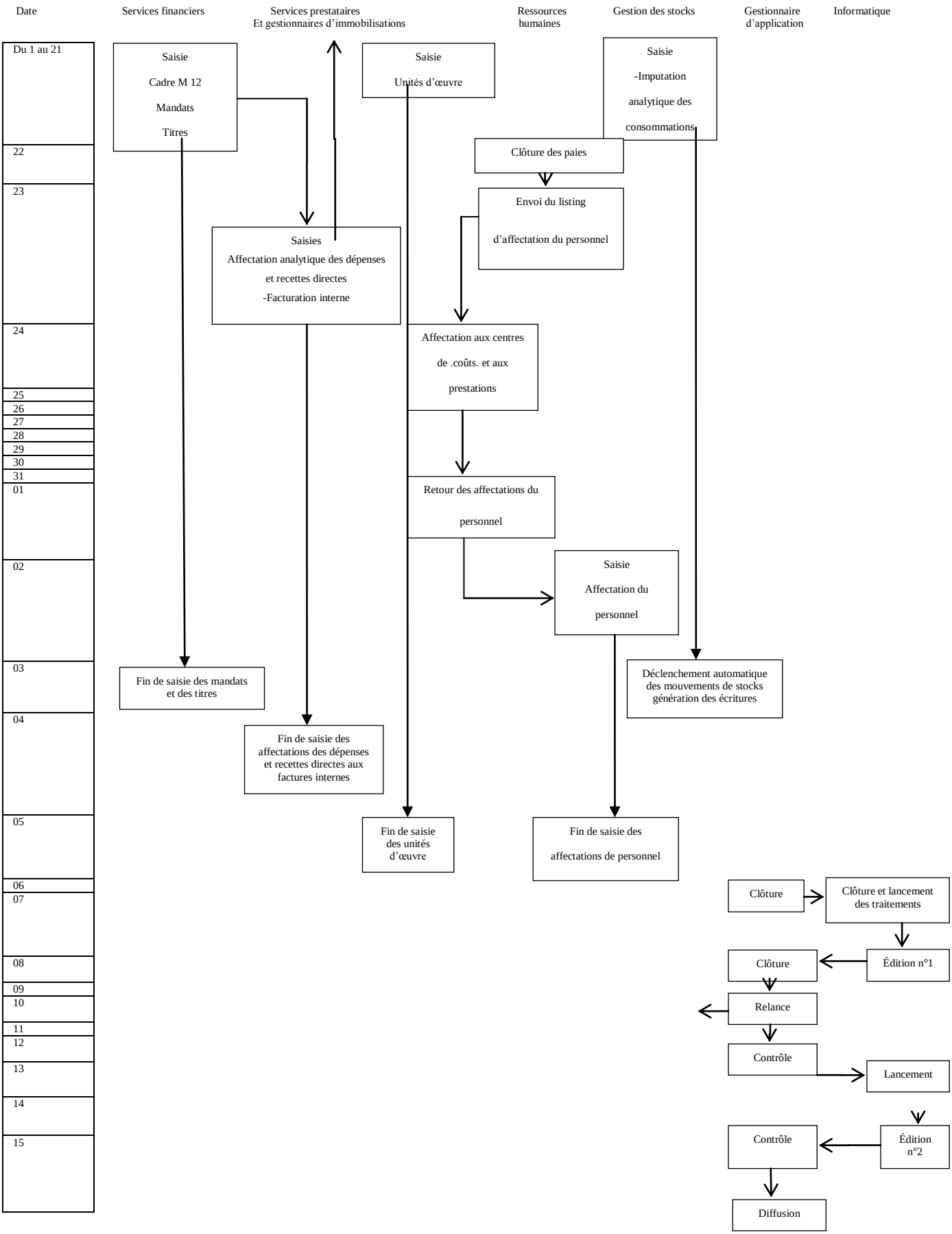
[20] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *rapport de Deloitte et Touche au maire du 10 octobre 1990*.

[21] Archives de la Roche-sur-Yon, 37 W15, *rapport de fin de mission de Deloitte et Touche au maire du 28 février 1991.*

[22] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte rendu du secrétaire général adjoint de la réunion du 4 septembre 1990*.

[23] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *compte rendu du secrétaire général adjoint de la réunion du comité de pilotage du 20 septembre 1990.*

Schéma 2 : Procédure de traitement de la comptabilité analytique (Touche Ross, mai 1989)



Quant au réseau analytique, sa construction *« devra impérativement s'appuyer sur les centres de responsabilité pour déterminer les centres de coût »* (*op.cit.*), sachant que les deux sous-objectifs établissent qu' « *à chaque centre de responsabilité correspond un ou plusieurs centres de coût* » (*ibid.*) et qu' « *à chaque centre de coût correspond un seul centre de responsabilité* » (*ibid.*). Or le réseau analytique intègre l'ensemble des services municipaux, sachant par exemple qu'« *on ne dénombre pas moins de soixante-dix centres de coûts rien que pour le Centre Technique Municipal* » (N.B) tandis que chaque centre de coûts donne lieu en moyenne à près de trente prestations.

Or la complexité du dispositif instrumental se comprend mieux lorsque que l'on sait que ce dernier est celui mis en place quelques années auparavant au sein du groupe Lafarge. En effet, un des membres du groupe missionné par le cabinet Deloitte et Touche sur la mission de la Roche-sur-Yon travaillait auparavant comme consultant interne dans le groupe de cimenterie.

Mais la dimension technique dans l'explication de l'échec du projet dépasse celle inhérente à l'outil comptabilité analytique en concernant également les supports informatiques traitant ses données. Ce poids accordé par ce segment du système d'information passe aussi bien par sa composante équipements que logiciels. Par exemple, concernant la première dimension de cette contrainte technologique, c'est principalement la question de la coordination des supports de communication qui se pose à travers l'architecture du réseau de transmission de données. Ainsi, « *les difficultés de liaison actuelles entre l'hôtel de Ville et la rue Thiers devront être réglées rapidement grâce à 3 nouvelles liaisons spécialisées*[24] », tandis que le parc informatique n'est pas prioritairement affecté aux tâches de saisie des données d'activité puisque « *le temps d'utilisation possible des ordinateurs étant limité* » (*ibid.*).

Enfin la gestion des applicatifs de traitement semble aussi poser quelques difficultés, notamment « *du fait de l'absence d'un outil informatique permettant la facturation des prestations du CTM sur les centres ou prestation adéquats* » (*op. cit.*).

[24] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note de compte-rendu du secrétaire général adjoint du 13 décembre relative à la réunion du 30 novembre 1990*.

3.2 Trois entrepreneurs institutionnels à la recherche d'une double légitimité

Si l'ambition du projet constitue un frein à la mise en place effective de la comptabilité analytique, sa complexité technique s'inscrit de manière plus globale au sein de trois logiques d'acteurs dont la démarche s'apparente à celle d'entrepreneurs institutionnels.

S'éloignant quelque peu de l'analyse néo-institutionnelle, qui cherche plutôt à expliquer la « *saisissante homogénéité des pratiques et des dispositifs que l'on trouve sur le marché du travail, dans les écoles, les États et les firmes* » (Di Maggio et Powell, 1991), l'approche conceptuelle de l'entrepreneur institutionnel se focalise davantage sur la question du rôle des acteurs dans le processus de changement institutionnel. Elle s'en éloigne d'autant plus qu'elle tente de répondre à la principale critique formulée à l'égard de la théorie néo-institutionnelle, celle de son incapacité à comprendre le changement endogène (Dacin *et al*., 2002, Strang et Sine, 2002, Munir, 2005). Ainsi, afin que les pratiques de l'entrepreneur institutionnel apparaissent à la fois comme justes, désirables et appropriées par rapport au discours de l'instrumentation de la gestion de l'action publique, celui-ci manipule son environnement. Il se trouve néanmoins relativement limité dans ses marges de manœuvre par le cadre culturel, social et économique dans lequel ses actions sont encastrées (Suchman, 1995).

Le concept d'entrepreneur institutionnel apparaît pour la première fois dans les travaux sociologiques d'Eisenstadt (1980), dans lesquels ce dernier analyse l'impact des orientations culturelles sur les modèles de changement des principaux systèmes sociaux et politiques traditionnels. L'auteur montre que les entrepreneurs institutionnels constituent « *les liens fondamentaux, d'abord entre les orientations culturelles et l'articulation symbolique des principales sphères institutionnelles, mais également entre ces dernières et les processus de changement qui émergent à travers les sociétés historiques* » (Eisenstadt, 1980). Di Maggio (1991) participe à la clarification de l'analyse en réintroduisant de l'intentionnalité dans le processus de changement institutionnel grâce au concept d'agence (Chabault, 2011), prenant dès lors quelque distance avec sa visée de départ essentiellement déterministe.

Si la figure de l'entrepreneur institutionnel s'impose comme celle d'un acteur intéressé mobilisant des ressources et des supports pour transformer une institution ou en créer une nouvelle (Di Maggio, 1988 ; Maguire *et al*.), c'est parce que ce dernier s'appuie sur des *institutional works.* Ces pratiques définies comme *« purposive action of individuals and*

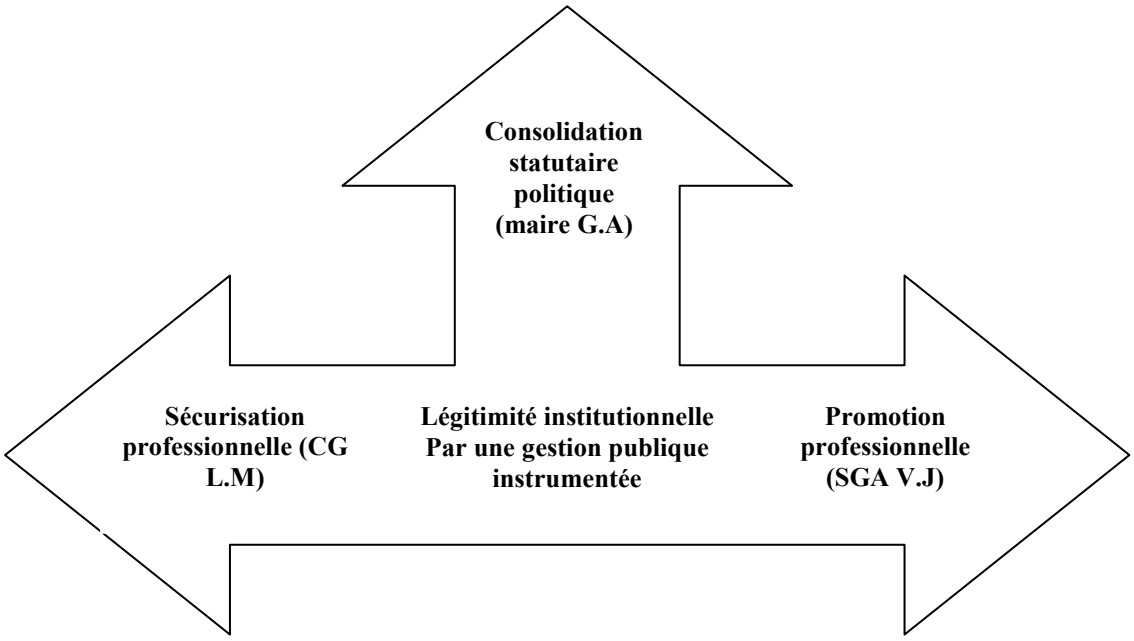
organizations aimed at creating, maintaining and disrupting institutions » (Lawrence et Suddaby, 2006) s'expliqueraient par la recherche organisationnelle de légitimité. Cette notion nourrit d'ailleurs plusieurs définitions au sein de l'analyse institutionnelle : traditionnellement considérée comme la conformité aux valeurs et aux constructions sociales (Oliver, 1991), elle renvoie surtout dans notre étude à une ressource stratégique que les organisations importent de leur environnement pour l'instrumentaliser dans l'atteinte de leurs objectifs (Suchman, 1995).

Ainsi, en déployant ces stratégies de légitimité, les institutions participent à leur propre développement (Bourcieu, 2001). Par ailleurs, si la théorie de l'entrepreneur institutionnel diffère de l'analyse néo-institutionnelle, c'est parce qu'elle tolère une compatibilité de la légitimité institutionnelle avec la légitimité stratégique (Suchman, 1995). Autrement dit, bien que le contexte[25] participe à la caractérisation de l'entité institutionnelle, soit par une construction sociale (Berger et Luckmann, 1996 ; Hasselbladh et Kallinikos, 2000), un encastrement (Granovetter, 1985; Suchman, 1995) ou par une interconnexion (Powell et Dimaggio, 1991), Suchman reconnaît à l'acteur un rôle stratégique dans une mobilisation intéressée de ressources institutionnelles. C'est pourquoi la légitimité se définit comme « *l'impression partagée que les actions de l'organisation sont désirables, convenables ou appropriées par rapport au système socialement construit de normes, de valeurs ou de croyances sociales* » (Suchman, 1995).

Finalement, cette conception du fonctionnement de l'organisation renvoie directement à l'analyse institutionnelle telle que Selznick (1948) l'a formulée, en associant à l'impact des pressions environnementales les caractéristiques sociales des acteurs organisationnels.

[25] A travers ses modèles organisationnels, croyances, valeurs et coutumes.

Schéma 3 : Articulation légitimité institutionnelle-légitimité stratégique par l'instrumentation de gestion à la commune de la Roche-sur-Yon



Ainsi que le figure le schéma n° 3, trois entrepreneurs institutionnels émergent à l'analyse de leurs actions: le maire G.A, le secrétaire général adjoint V.J et le contrôleur de gestion L.M. Ces derniers partagent la promotion d'une gestion publique instrumentée (« *Nous étions d'accord sur les méthodes de gestion. On était plusieurs à avoir fait Fontainebleau*[26] (en 1988) » (V.J)). Néanmoins, ce discours général partagé des trois acteurs stratégiques n'exclue en rien leurs recherches intéressées. Ce sont d'ailleurs ces dernières qui expliquent l'adhésion des trois acteurs pour une conception largement instrumentale de la gestion publique.

Ainsi, en raison du contexte historico-politique dans lequel s'inscrit son engagement, le maire s'implique personnellement dans le portage du projet de « *modernisation des outils de gestion des services municipaux. L'introduction de la comptabilité analytique et du contrôle de gestion dans le court terme doit accompagner la restructuration de 1987 et 1988, tout comme le développement de la communication interne et la réalisation du plan de*

[26] Depuis 1984, le Centre supérieur de gestion de Fontainebleau, dépendant du Centre National de la Fonction Publique Territoriale « *offre un programme de formation professionnelle continue aux cadres dirigeants des collectivités territoriales destiné principalement à l'origine aux secrétaires généraux des services et secrétaires généraux adjoints en poste dans des villes de plus de 20 000 habitants* » (Thoenig, 1994).

formation[27] ». L'analyse de la correspondance est en effet révélatrice de l'implication de l'élu, à l'image de la note qu'il envoie aux principaux chefs de services: « *compte tenu de l'importance toute particulière que représente pour moi le succès de cette entreprise, je souhaite m'informer directement auprès de vous et m'assurer personnellement que les objectifs prévus sont bien atteints* » *(ibid.*). En témoignent également ses échanges avec l'ex-cabinet Touche Ross[28] : « *ma volonté est toujours aussi forte de voir se mettre en place un système performant de Comptabilité Analytique dans les services municipaux de la Ville de La Roche-sur-Yon* » (*ibid.*).

Or l'action du maire dans la conduite du projet de gestion de sa collectivité se comprend notamment par la forte identité politique du département vendéen. En effet, si l'utilisation d'outils de gestion du secteur privé est préconisée dans la maîtrise financière de la commune, c'est aussi en raison de l'importance historique d'un électorat conservateur, traditionnellement enclin aux principes de fonctionnement de l'entreprise. Cet alignement du mode de gestion de la collectivité vendéenne par le maire se révèle d'autant plus lisible à travers la dimension de communication externe que ce dernier préconise au projet de comptabilité analytique. Or, l'identité politique du maire G.A conforte cette pré-disposition à conférer à la gestion de la municipalité une dimension instrumentale. Ce dernier, qui remporte les élections du 13 et 20 mars 1977 sur une liste d'Union de Gauche est en effet issu de cette génération des *quadras,* qui permet à la majorité des villes moyennes de faire accéder à ses plus hautes responsabilités des jeunes élus fortement sensibilisés aux pratiques d'organisation et de gestion de l'entreprise.

Recourir à des pratiques de l'entreprise constitue alors pour ces élus une condition nécessaire pour « *changer tout à la fois la vie et la ville »* (De Fournières et Worms, 1977) *par « un cadre de vie où chacun pourra satisfaire ses besoins individuels ou collectifs* » *(ibid.).* En atteste la position du maire :

> « *Il est impensable aujourd'hui que la notion de coût n'intervienne pas dans l'information du public sur le service public. Selon une vieille notion transpolitique, le service public est gratuit. Mais il a cependant un coût et la logique doit être une logique de moindre coût, travailler au moindre coût, ce n'est pas forcément dénaturer la qualité du service, c'est avoir le souci de faire aussi bien au moindre coût. Notre logique est de penser qu'il faut toujours plus pour faire mieux. L'analyse passe par le fait de savoir si les moyens mis en œuvre l'ont été au moindre coût*[29]. ».

[27] Archives de la Roche-sur-Yon, 37W15, *note du secrétaire général adjoint du 16 mai 1991.*

[28] Le cabinet Touche Ross (International) & Co et Deloitte Haskins & Sells Samson Bélair ont en effet approuvé leur fusion le 13 août 1989.

[29] Archives de la Roche-sur-Yon, 40W22, *note du maire du 3 février 1992.*

Or en tant qu'ordonnateur, le maire engage les dépenses nécessaires au financement de ces moyens[30]. À ce titre son portage est fort : « *une somme de 500.000 F*[31] *me paraît être un minimum pour l'exercice 1989* » (*op.cit.*) même si « *le montant est difficilement chiffrable aujourd'hui* » (*ibid.*), puisque le montant total facturé de la commande « *sera en fonction du nombre de jours d'intervention réalisé pour l'introduction de la comptabilité analytique dans les Services Municipaux* » (*ibid.*).

Quant au secrétaire général adjoint V.J, il assure la coordination et le pilotage du projet. C'est d'ailleurs en s'appuyant sur le maire et l'adjoint aux finances qu'il cherche à asseoir sa légitimité vis-à-vis des services, n'hésitant pas à leur demander des signes forts de leur engagement : « *il conviendrait également que vous-mêmes montriez à l'ensemble du personnel et principalement à l'encadrement et à la maîtrise, l'importance que vous attachez à sa mise en place et que vous l'inscrivez dans un processus de modernisation et d'efficience de la gestion communale* » (*ibid.*). De même : *« il me semble donc nécessaire au cours de l'exercice 1989 qu'une réflexion soit menée avec vous-même, la Direction des Services Municipaux, et le Cabinet Conseil pour examiner d'une façon précise la mise en œuvre de ce contrôle de gestion afin de le rendre opérationnel en 1990 »* (*ibid.*). Or la logique d'action du cadre semble se comprendre également par un objectif de promotion professionnelle, en se faisant nommer secrétaire général des services.

Or l'échec du projet dont il assure le suivi rend difficile cet avancement. V.J restera d'ailleurs secrétaire général adjoint jusqu'à son départ à la retraite en 2007. Enfin, malgré l'analyse des témoignages recueillis semblant attester d'un consensus sur les choix de gestion, il s'avère que la démarche ne soit pas allée de soi. On sait en effet que le groupe de travail piloté par V.J au pré-projet de la comptabilité analytique souhaitait en parallèle la mise en place du contrôle de gestion. Cette position est principalement défendue par G.N., directeur des systèmes d'information et de la communication : « *j'ai émis le souhait qu'un contrôle de gestion soit mis en place de manière concomitante à la comptabilité analytique* » (*ibid.*) puisque qu' « *il serait toutefois assez vain de mettre en œuvre une comptabilité analytique sans avoir pour objectif de la faire suivre d'un contrôle de gestion » (ibid.).*Il s'agit selon lui d'éviter de faire de la comptabilité analytique *« un outil-alibi si aucune suite n'est donnée à*

[30] Personne ayant qualité pour prescrire l'exécution des recettes et des dépenses publiques. Il constate les droits des organisations publiques, liquident leurs recettes, engagent et liquident les dépenses.
[31] Soit 0,00146% du budget exécuté de 34 169 000 francs en 1986 (compte principal et budgets annexes).

cet outil » (*ibid.*). En effet, « *la mise en œuvre d'un tel outil ne se justifie pas en soi. Ceci n'a d'intérêt que si les résultats en sont pris en compte* » (*ibid.).*

D'ailleurs, même si V.J reconnaît que « *la question est pertinente et le risque réel* », il se montre cependant réservé : « *une simultanéité parfaite ne me paraît pas très adéquate en ce sens que le contrôle de gestion se nourrit en partie des éléments tirés de la comptabilité analytique* » (*ibid.*).

En outre « *les Services Municipaux ne fonctionnant pas actuellement par objectif, le contrôle de gestion risque de ne devenir très rapidement qu'un simple contrôle financier* » (*ibid.*), rompant ainsi avec la portée politique de l'instrument, voulu par le maire. Par ailleurs, la responsabilité de V.J dans la coordination du projet devient moins importante lors de la redéfinition des rôles qui le voit partager ses attributions avec deux autres secrétaires généraux adjoints.

D'ailleurs, ce repositionnement des responsabilités des acteurs qui modifie la répartition de leurs fonctions, démarche que tente le nouveau secrétaire général des services avec la relance du groupe de pilotage, à l'initiative du maire au début de l'année 1992, entretient une certaine instabilité managériale.

Concernant le contrôleur de gestion L.M, c'est davantage une stratégie de sécurisation professionnelle qui guide ses actions. Ce dernier n'est recruté qu'en août 1990 alors « *qu'un contrôleur de gestion devra être embauché au cours du 2ème semestre 89* ». Il intègre la collectivité sur une base contractuelle d'autant que dès le départ, il n'est pas envisagé « *une évolution prévisible du poste lui-même*[32] ». Or son éventuelle titularisation passe avant tout par la réussite du projet de comptabilité analytique puisque sa mission consiste à « *aider à la mise en place de la Comptabilité Analytique dans sa phase de généralisation à tous les services*[33] » (*ibid.*). L'intégration de l'outil s'impose ainsi comme le principal déterminant au maintien du contrôleur de gestion au sein de l'organisation. D'ailleurs, à l'instar de V.J, le contrôleur de gestion cherche à accroître sa légitimité en impliquant la direction dans la poursuite du projet. En effet, ce dernier « *souhaite que la Direction Générale réfléchisse et se positionne sur ce sujet »* (*op.cit.*).

---

[32] Archives de la Roche-sur-Yon, 40W22, *annexe n° 5 à la fiche de définition du poste de contrôleur de gestion*.
[33] Ainsi que d'« *assurer les missions, d'études et de conseils dans le domaine de la gestion, pour l'ensemble des Services Municipaux et une mission de contrôle sous un double aspect : évaluation des performances et animation du système de contrôle et de régulation* » (*ibid.).*

On comprend également mieux la logique d'action d'L.M lorsque l'on sait que le colloque « *le contrôle de gestion dans les villes moyennes* » qu'organise la municipalité le 11 et 12 juin 1992 associe le Centre national de la Fonction publique territoriale, la *Gazette des communes, départements et régions* et la Fédération des maires des villes moyennes. En effet cette démonstration de légitimité des pratiques de gestion par cette visibilité consacre le rôle joué par les acteurs locaux, si bien qu'L.M en tire argument pour soumettre au maire l'idée de faire de la municipalité de la Roche-sur-Yon un site pilote pour le Ministère du Budget « *dans la mesure où il n'existe actuellement aucune expérience significative de mise en place, et surtout d'exploitation d'un système complet de comptabilité analytique dans une ville* » (*op.cit*.). En effet, le 5 juin 1990, Michel Charasse, ministre délégué au Budget, crée avec le secrétariat d'État aux collectivités locales un Comité consultatif pour la réforme des comptabilités locales. Or ce dernier vise à intégrer de nouvelles pratiques à la comptabilité publique[34] (comptabilité des stocks, amortissements des immobilisations, provisions, consolidation des comptes de la ville et de ses satellites…).

Mais cette recherche de légitimité auprès de l'élu semble d'autant plus mal vécue par une grande majorité de services que le contrôleur de gestion n'est pas rattaché hiérarchiquement à la structure administrative, mais directement au maire. Cette situation conduit d'ailleurs les chefs de service à refuser de le rencontrer en recourant à différents prétextes lors des derniers mois du projet.

Or la légitimité des actions de l'entrepreneur institutionnel ne s'exonère pas de ses qualités intrinsèques. Elle s'en nourrit même dans son aptitude à mobiliser les ressources organisationnelles. Cette propriété semble-t-il a pleinement joué avec le contrôleur de gestion. En effet, si *« cela ne s'est pas très bien passé* » (N.B), c'est semble-t-il notamment en raison de son profil professionnel. En effet L.M évolue jusqu'alors dans le secteur privé, même si au début des années quatre-vingt-dix, les profils expérimentés de contrôleur de gestion sont très rares dans les collectivités territoriales. En outre, la réglementation en matière de recrutement de contractuels empêche l'arrivée de profils seniors expérimentés du secteur privé, d'autant plus que les conditions salariales au sein de l'administration territoriale constituent un frein à leur embauche.

L'arrivée d'un tel profil suscite d'ailleurs une certaine incompréhension de la part des services et renforce une résistance présente depuis le projet initial de réforme gestionnaire de

[34] Ce travail servira à l'élaboration de la nouvelle nomenclature comptable et budgétaire M 14 qui sera généralisée le 1er janvier 1997 à l'ensemble des communes et des établissements publics.

la municipalité. Or à l'identité professionnelle du contrôleur de gestion semble s'ajouter un style de management reposant largement sur la référence à une culture organisationnelle différente de celle de son nouvel environnement professionnel. La mission de conseil reste en effet moins présente que celle de contrôle *stricto sensu*. Surtout, il s'avère que L.M remet largement en cause la méthode de l'outil qu'il est pourtant chargé d'animer en plaidant majoritairement pour un suivi des coûts directs en lieu et place de l'utilisation du coût complet: « *certaines options techniques retenues par le Comité de pilotage ne correspondent pas à sa vision de la comptabilité analytique et il se refuse à utiliser l'outil existant en l'état* » (*op.cit.*).

Conclusion

L'article tente de comprendre les raisons de l'échec de la mise en place de la comptabilité analytique au sein de la municipalité de la Roche-sur-Yon malgré une forte intention politique. De cette problématisation de la capacité de l'organisation communale au changement, il en ressort que la vision « classique », développée en théorie des organisations, sur la primauté des propriétés techniques de l'outil dans l'explication de son acceptation ou de son refus n'en est que le point de départ. Si la complexité technique de la mise en œuvre de la comptabilité analytique est primordiale dans l'explication de l'échec du projet en questionnant la culture comptable partielle des acteurs, l'échec est également politique. En effet, l'outil de gestion ne s'applique et ne s'anime pas par lui-même. Outre son appropriation technique, son appropriation politique par la convergence des intérêts de ses acteurs s'impose comme la condition de sa légitimité, et donc de son succès.

Le cas traité est représentatif de l'échec d'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. L'étude souffre néanmoins de limites méthodologiques. En effet, l'expérience de la comptabilité analytique ayant « *laissé beaucoup de traces au niveau des collègues […] a été vécue comme une remise en cause de notre travail »* (B.D), la question de la fiabilité des témoignages se pose avec acuité, surtout dans l'analyse des relations entre acteurs. Or ses dernières auraient pu renforcer ou atténuer certains facteurs d'échec

Ainsi de manière générale, les sources orales ne compensant pas souvent les sources écrites dans l'analyse des relations entre les acteurs, il s'est révélé parfois difficile d'explorer en profondeur certains faits à l'instar de l'impact de la réorganisation de services sur le projet de comptabilité analytique (: *compte tenu des interventions déjà effectuées par les cabinets Michelet et l'I.S.L. et les perturbations qu'elles ont entraînées* » (*op. cit*.)). À ce titre, les conclusions de cette recherche gagneraient à être confrontées à la question de l'expérience de l'organisation au changement.

4 Bibliographie

4.1 Références bibliographiques

Alawattage, C., Wickramasinghe. (2009). Institutionalization of control and accounting for bonded labour in colonial plantations : a historical analysis. *Critical Perspectives on Accounting.* 20 (6): 710–715.

Allard-Poési, F., Drucker-Godard C., et Ehlinger S. (2003). Analyses de représentation et de discours. In *Méthodes de recherche en management*. Paris 449–475.

Battilana, J., B. Leca, et E. Boxenbaum. (2008). Agency and Institutions: a review of institutional entrepreneurship. *Academy of Management Meeting*.

Becker, J-J. (1998). *Crises et alternances 1974-1995*. Paris: Seuil.

Bourcieu, S. (2001). PMI exportatrices et transformations de la stratégie dans les pays en transition. *Revue internationale PME* 14 (1): 69–92.

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

Eisenstadt, S. N. (1980). Cultural orientations entrepreneurs and social change : comparative analyses of traditional civilizations. *American Journal of Sociology* 85 (4): 840–860.

Evered, R., M.R. L. (1981). Alternative Perspective in the Organizational Sciences: "Inquiry from Inside" and "Inquiry from Outside". *Academy of Management Journal* 6 (3): 347–362.

De la Fournière, J.P et Worms M. (1977). *Citoyen dans sa commune. Propositions municipales socialistes*. Flammarion.

Friedberg, E. (1993). *Le Pouvoir et la Règle, Dynamiques de l'action organisée*. Paris: Éditions du Seuil.

Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure : the problem of embeddedness. *American Journal of Sociology* (91): 481–510.

Guyon, C. (1996). Le contrôle de gestion est-il soluble dans les services publics ? *Ville-Management*.

Hardy, C., Maguire S. (2008). Institutional Entrepreneurship. In *The Sage Handbook of Organizational*. Los Angeles: London: Sage.

Jarvis, O., Philips N., et P. Tracey. (2011). Bridging institutional entrepreneurship and the creation of news organizational forms : a multilevel model. *Organization Science* 22: 60–80.

L.M. (1993). La Roche-sur-Yon : une démarche et des outils actualisés. In Le contrôle de gestion dans les villes moyennes. La Roche-sur-Yon: Les éditions du CNFPT, 1993.

Lynn, L.Re. *Public Management as Art, Science and Profession*. Chatham House Publishers, Chatham New Jersey.

Di Maggio, P. J. (1988). Interest of agency in institutional theory. 3–21 In *Institutional Patterns and culture*. Cambridge.

Maguire, S., Lawrence T.B (2004). Institutional Entrepreneurship in emerging fields HIV/AIDS Treatment advocacy in Canada. *Academy of Management Journal* 47(5): 657–679.

Oliver, Ch. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review* 16 (1): 145–179.

Powell, W., Di Maggio J. (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*. The University of Chicago Press.

Selznick, P. (1948). Foundations of the Theory of Organization. *American Sociological Review* 13 (1): 25–35.

Sorbets, C. (1983). Les nouvelles municipalités à mi-chemin de leur mandat. In Annuaire des Collectivités Locales.

Suchman, M.C. (1995). Managing Legitimacy : Strategic and Institutional Approaches *Academy of Management Review* 20 (3): 571–610.

Thoenig, Jean-Claude. (1994). Savoir savant et gestion locale. *Politix* 7(28): 64–75.