



HAL
open science

Le développement de pratiques d'accountability dans le secteur des services d'eau : un changement institutionnel inabouti ?

Marine Colon, Laëtitia Guerin Schneider

► To cite this version:

Marine Colon, Laëtitia Guerin Schneider. Le développement de pratiques d'accountability dans le secteur des services d'eau : un changement institutionnel inabouti ?. Accountability, Responsabilités et Comptabilités, May 2016, Poitier, France. pp.cd-rom. hal-01902120

HAL Id: hal-01902120

<https://hal.science/hal-01902120v1>

Submitted on 23 Oct 2018

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.

Le développement de pratiques d'accountability dans le secteur des services d'eau : un changement institutionnel inabouti ?

Lætitia Guérin-Schneider, chercheur en management public, UMR GEAU, Irstea,
laetitia.guerin-schneider@irstea.fr

Marine Colon, chercheur en management public, UMR GEAU, AgroParisTech,
marine.colon@agroparistech.fr

Résumé :

Comment comprendre l'origine et le développement des formes instrumentales de pratiques d'*accountability* ? Ces pratiques sont analysées comme résultant d'un processus de changement institutionnel au sens de Greenwood et al (2002). Ce cadre d'analyse est appliqué au champ des services d'eau en France où les pratiques d'*accountability* visent à mieux connaître le coût des opérateurs privés à l'échelle d'un contrat de délégation de service public. L'analyse longitudinale s'appuie sur des années de recherche-intervention et de conseil dans le secteur. Elle met en évidence un processus de changement institutionnel qui rompt avec la linéarité du modèle théorique de Greenwood et al (2002). Elle suggère que la structure du champ pourrait dans certaines conditions favoriser des processus de changement institutionnel partiel ou en boucle.

Mots clés : *accountability* ; reddition des comptes ; institutionnalisation ; service d'eau ; régulation

Abstract:

How to understand the origin and the development of instrumental forms of accountability practices? These practices are analyzed as resulting from a process of institutional change according to Greenwood et al (2002). This framework has been applied to the field of French water services, in which accountability practices aim at better knowing the cost of private operators at the scale of one individual public service concession contracts. The longitudinal study is based on years of intervention-research and consulting activity in the sector. It highlights a process of institutional change that break with the linearity of Greenwoods et al's theoretical model. It suggests that under certain conditions the field structure foster processes of institutional changes that could be partial or include loops.

Key words: *accountability*; reporting, institutionalization; water services; regulation

Introduction

Le développement de pratiques d'*accountability* peut être compris comme le marqueur d'un changement d'ordre culturel. L'*accountability* s'entend ici comme l'obligation d'une organisation de rendre des comptes. Power (2005) soutient par exemple que la diffusion du contrôle et de l'audit repose fondamentalement sur l'émergence d'une société où règne la méfiance. Cette communication propose d'analyser l'origine et le développement de pratiques d'*accountability* comme le marqueur d'un changement institutionnel. Les institutions

s'entendent ici comme un ensemble de règles, normes et représentations qui structurent le comportement des organisations et des individus (Scott 2005 ; Thornton et al. 2012). Le changement institutionnel, qui s'analyse au niveau d'un champ organisationnel, explique pourquoi et comment de nouvelles pratiques se diffusent entre des organisations qui partagent un cadre institutionnel. Quels sont l'origine, la forme instrumentale et l'impact du développement de pratiques d'*accountability* dans un champ donné ?

La question nous est parue particulièrement intéressante à traiter dans le cas du secteur de l'eau, où la demande sociale pour une plus grande transparence a été particulièrement forte en France dans les années 90. Cette communication vise à décortiquer le processus qui a conduit à instaurer et diffuser de nouvelles pratiques de reddition des comptes pour une plus grande transparence du secteur. Elle propose également d'en démontrer les limites. Nous montrons en effet que les nouvelles pratiques d'*accountability* que le champ a adopté ont bien suivi un processus d'institutionnalisation, mais ne répondent néanmoins que très partiellement à la demande sociale de besoin de transparence sur le coût des services d'eau délégués au privé.

Le travail relaté ici s'appuie notamment sur plusieurs années de recherche-intervention dans le secteur des services d'eau en France.

Cette communication se déroule en quatre parties. La première présente le modèle de changement institutionnel de Greenwood et al (2002) choisi comme cadre d'analyse (1). La deuxième explicite notre approche méthodologique mobilisée par cette recherche (2). La troisième partie expose notre analyse du changement institutionnel qui a touché le secteur des services d'eau en France qui a conduit au développement des pratiques d'*accountability* (3). Ces résultats permettent dans la quatrième partie de discuter et d'enrichir le modèle de changement institutionnel (4).

1 Le développement de pratiques d'*accountability* et le changement institutionnel

Comment comprendre l'origine et le développement de pratiques d'*accountability* ? Comment, dans un secteur donné, l'exigence de rendre des comptes s'impose-t-elle ? Par quels instruments cette reddition se fait-elle ? Nous avons choisi de considérer que le développement de pratiques d'*accountability* peut s'interpréter comme résultant d'un changement institutionnel, c'est-à-dire touchant les normes, règles ou représentations partagées au sein d'un champ. En nous inscrivant dans ce courant de la sociologie néo-institutionnelle, l'institutionnalisation de pratiques d'*accountability* pose un problème théorique : si les acteurs d'un champ agissent sous l'influence des institutions légitimes de leur champ, comment de nouvelles pratiques en rupture avec ces institutions peuvent-elles s'imposer et s'institutionnaliser à leur tour ?

De nombreux travaux sur le changement institutionnel ont ainsi cherché à expliquer pourquoi et comment des pratiques s'institutionnalisent, et/ou comment des pratiques institutionnalisées dans un champ disparaissent ou changent (Strang et Meyer 1993 ; Tolbert et Zucker 1996 ; Greenwood et al. 2002 ; Seo et Creed 2002). Tolbert et Zucker (1996) proposent un premier modèle décomposé en trois étapes : *pré-institutionnalisation*, *semi-institutionnalisation* puis *institutionnalisation complète*. Au cours de la première étape (processus d'habitation), de

nouveaux arrangements structurels émergent dans une organisation ou dans un groupe d'organisations en réponse à un problème identifié. Des processus d'imitation peuvent avoir lieu, mais ne sont pas généralisés et il n'y a pas consensus sur l'innovation. Ensuite, la nouvelle structure se diffuse, commençant à acquérir une légitimité, ce qui correspond à la semi-institutionnalisation (processus d'objectivation). Un consensus sur l'intérêt de l'innovation se met en place, basé sur une légitimité cognitive et normative. Cette étape peut advenir par une théorisation : un acteur va formuler le problème d'une manière généralisable et justifier le recours à cette innovation comme solution au problème. L'institutionnalisation complète repose sur un processus dit de sédimentation, caractérisé par le fait que la nouvelle structure va se pérenniser et survivre au cours du temps à plusieurs générations d'organisations. L'adoption est généralisée et se perpétue. Les facteurs expliquant la sédimentation ne sont pas purement liés à l'efficacité objective de cette nouvelle structure. Ils peuvent être liés à des aspects culturels, à l'absence d'opposition ou simplement à des corrélations (et non les liens de cause à effet) avec des résultats positifs.

Greenwood et al. (2002) reprennent ces idées en les développant plus avant. Pour cela, ils sont partis de l'analyse du rôle d'une association professionnelle dans la formation et la reproduction de croyances et de normes qui influencent les pratiques professionnelles. Du fait d'interactions répétées au sein du champ, des croyances collectives peuvent émerger pour réduire les incertitudes et cadrant les comportements. Le champ se stabilise avant un nouveau changement. Le modèle développé par Greenwood et al. (2002) permet de saisir les principales étapes de ce changement (voir Figure 1, ci-dessous) : les conditions initiales du changement (choc initial (I) et désinstitutionnalisation (II)), la pré-institutionnalisation (III), la théorisation (IV), la diffusion (V) et la ré-institutionnalisation (VI).

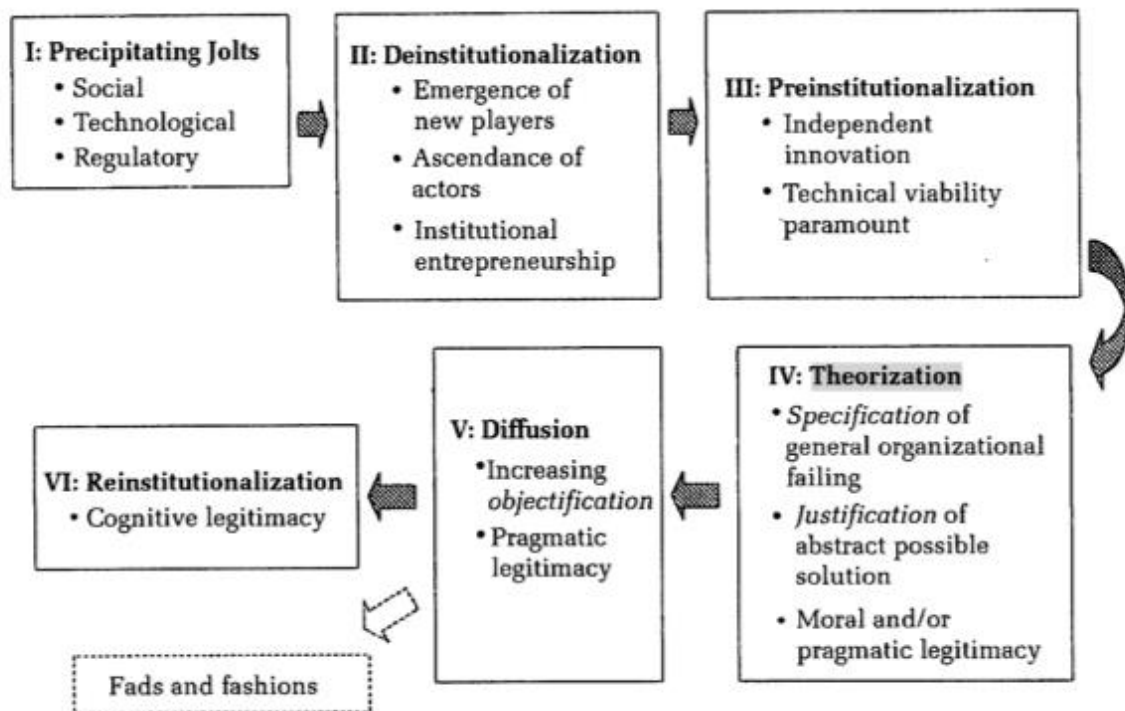


Figure 1: Le modèle de changement institutionnel (Source: Greenwood et al., 2002, p. 60)

1.1 Les conditions initiales du changement (I et II) :

Selon Greenwood et al (2002), c'est un **choc initial** qui initie le changement. Ce choc initial peut être une rupture dans les normes sociales (Zucker 1986), une révolution technologique (Garud et al. 2002), un changement dans la concurrence ou un changement de législation (Powell 1991 ; Lounsbury 1999). Cet événement va conduire à une remise en question de certaines institutions ou pratiques auparavant légitimes, appelée **désinstitutionnalisation**. Cette phase est marquée par l'introduction de nouveaux acteurs, le changement de position d'acteurs existants. Suit un processus d'institutionnalisation qui commence par une étape de pré-institutionnalisation.

1.2 La pré-institutionnalisation (III)

La pré-institutionnalisation est une phase d'innovation de la part d'acteurs du champ visant à résoudre les nouvelles incohérences perçues (2002). Pour Tolbert et Zucker (1996), cette étape se fonde sur un processus de « génération de nouveaux arrangements structurels en réponse à des problèmes organisationnels spécifiques ou à un ensemble de problèmes, et la formalisation de ces arrangements dans les politiques et procédures de l'organisation donnée, ou d'un ensemble d'organisations qui sont confrontées à des problèmes identiques ou similaires. » (Tolbert et Zucker 1996, p.181).

1.3 La semi-institutionnalisation et la théorisation (IV)

La semi-institutionnalisation désigne l'étape par laquelle la valeur d'une innovation institutionnelle va commencer à faire consensus et conduire à son adoption au sein d'un petit nombre d'acteurs (Tolbert et Zucker 1996). Suit l'étape de **théorisation** (Strang et Meyer 1993 ; Tolbert et Zucker 1996 ; Greenwood et al. 2002). C'est par le développement d'un discours légitimant la nouvelle pratique qu'elle peut être standardisée. La théorisation consiste à mettre en avant le problème auquel la nouvelle pratique peut répondre, et démontrer en quoi elle est plus performante que les solutions existantes. Cette étape permet à la nouvelle pratique d'acquiescer une **légitimité pragmatique**.

1.4 De la diffusion à l'institutionnalisation (V et VI)

Une fois légitimée par la théorisation, la nouvelle pratique **se diffuse** au sein du champ selon des mécanismes d'imitation, par notamment les trois isomorphismes définis par DiMaggio et Powell (1983). L'**institutionnalisation** (ou « **ré-institutionnalisation** ») s'achève avec la « sédimentation » (Tolbert et Zucker 1996), c'est-à-dire que la nouvelle pratique doit rester au temps et à la succession de générations d'organisations au sein du champ. Greenwood et al. (2002) parlent eux de « **ré-institutionnalisation** ». Une pratique est institutionnalisée lorsqu'elle devient légitime sur le plan cognitif : elle va de soi, est largement diffusée sans débat (Tolbert et Zucker 1996, p25). Sans cette phase, l'innovation reste une mode passagère et éphémère (Greenwood et al. 2002).

Ce cadre nous permet d'analyser ici l'origine et le développement des pratiques d'*accountability* dans le secteur des services d'eau en France.

2 Le contexte empirique : gouvernance, mode de régulation et règles comptables dans le secteur des services d'eau avant 1995

2.1 Gouvernance des services d'eau

En France, ce sont des collectivités territoriales (communes et intercommunalités) qui ont la charge de fournir aux populations l'eau potable à domicile. En 2013, la France comptait 34 714 services publics d'eau potable, parmi lesquels 31% sont délégués à des opérateurs privés desservant 61% de la population (Onema 2016). Cette délégation est encadrée par la loi, et se fait par la signature d'un contrat de délégation de service public (ou de concession selon la terminologie introduite par la directive européenne concession de 2014¹). Ce contrat permet aux collectivités territoriales de confier pour une durée limitée d'environ 12 ans² (Rieu 2016) à une entité généralement privée, appelé « le délégataire », l'exploitation des infrastructures, depuis la production d'eau potable jusqu'à la distribution au robinet. Le contrat peut également prévoir des investissements dans des infrastructures indispensables à la fourniture du service (renouvellement ou investissement de premier établissement). En contrepartie, le délégataire peut percevoir auprès des bénéficiaires du service, les usagers, consommateurs d'eau du robinet, le paiement d'une redevance (payée *via* la facture d'eau). L'autorité délégante confère ainsi au délégataire le droit exclusif d'exploiter des infrastructures à ses risques et périls. Le principe de risque et périls (risque d'exploitation) est le critère essentiel également retenu dans la réglementation Européenne pour faire la distinction avec les marchés publics.

2.2 Régulation à la française

La régulation du secteur des services d'eau est nécessaire du fait de son caractère de monopole naturel. Contrairement au modèle anglais de régulation qui repose sur l'existence d'une agence nationale en charge de stimuler la transparence, la performance et la compétition, le modèle français est bâti sur un dispositif de régulation diffus. L'Etat encadre l'action des services d'eau en détenant le pouvoir de la définition des institutions d'ordre réglementaires. Au niveau local, dans le cas d'un service délégué, le contrat est le principal outil de régulation. Il peut être renégocié ou dénoncé en cas d'évolution notable des conditions d'exploitation ou en cas de défaillance d'une des deux parties.

¹ Directive 2014/23/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 février 2014 sur l'attribution de contrats de concession ; Ordonnance n° 2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession

² Cette durée de 12 ans s'entend hors contrats de concession selon l'ancienne terminologie impliquant de lourds investissements et une durée plus longue.

La relation entre l'autorité publique et le délégataire peut être analysée comme une relation principal-agent décrite dans la théorie de l'agence (Jensen et Meckling 1976 ; Fama et Jensen 1983). Cette relation est marquée par une asymétrie d'information en faveur de l'agent ce qui engendre des risques de comportement opportuniste de sa part. Ceci représente un obstacle pour notamment évaluer et encadrer la marge du délégataire, puisque son effort ne peut pas être observé directement. De nombreux travaux d'économistes (Posner 1969 ; Stigler 1971 ; Williamson 1971 ; Littlechild 1988 ; Laffont et Tirole 1993 ; Priest 1993 ; Levy et Spiller 1994 ; Ménard 2009) se sont attachés à trouver les solutions à ce problème oscillant entre deux extrêmes : recours à la concurrence initiale ou au contrôle administratif tout au long du contrat (Guérin-Schneider et Nakhla 2012).

Dans tous les cas, la reddition des comptes est un élément indispensable au contrôle de la marge du délégataire. Les recettes d'exploitation pouvant être reconstituées à partir des tarifs, volumes vendus et nombre d'abonnés, l'enjeu est d'accéder aux coûts du service.

Parmi les mécanismes de régulation existants, deux modes dominant : le *cost plus* et le *price cap*. Ils nécessitent un accès aux coûts de manière continue ou périodique (Vogelsang 2002). En mode *cost plus*, la marge est fixée et le prix est ajusté chaque année en fonction des coûts constatés pour assurer cette marge. En mode *price cap*, le prix est fixé pour une certaine durée et l'opérateur voit sa marge évoluer en fonction de sa capacité à maîtriser les coûts.

L'avantage du *cost plus* est que le niveau de marge est fixé par le régulateur, mais cela suppose une connaissance exacte des coûts de l'opérateur. Ce système est peu incitatif à maîtriser les coûts et peut entraîner une augmentation du prix. Il induit aussi des coûts de contrôle des coûts de l'opérateur important.

L'avantage du *price cap* est qu'en fixant le prix pour une période donnée, il est censé inciter à une baisse des coûts. Le coût de la régulation est réduit puisqu'il ne nécessite pas un suivi des coûts pendant la vie du contrat, et se concentre *ex ante* au moment de la négociation du contrat. En revanche, il nécessite d'être capable d'anticiper et de connaître à l'avance les coûts du service de manière à éviter une marge trop importante. Par ailleurs, un tel système entraîne également un risque de focalisation sur le court terme et une négligence dans les investissements de long terme. La gestion patrimoniale au sens d'entretien et renouvellement des équipements et infrastructures, primordiale dans une industrie de réseau où le patrimoine est particulièrement coûteux, peut s'en trouver négligée. Ces travers ont été observés notamment en Angleterre (Shaoul 1997 ; Lobina et Hall 2008).

En France, l'encadrement de la rémunération du délégataire se fait essentiellement par le contrat, qui définit un tarif valable pour la première année d'exploitation du contrat, actualisé chaque année en fonction d'une formule tenant compte de l'inflation sur la durée de vie du contrat. Le tarif initial est négocié au moment de la procédure de passation du marché, sur la base de la simulation des charges et des recettes d'exploitation. Il autorise donc initialement une marge, en général de l'ordre de 5% actuellement. C'est donc *a priori* le modèle du *price cap* qui s'applique. Il est donc primordial d'accéder aux coûts de l'opérateur notamment avant la renégociation de contrat, ou au cours de la vie du contrat, en cas de négociation d'avenant nécessitant de revoir la rémunération de l'opérateur. Or avant 1993, il n'y avait pas d'obligation pour les délégataires de services d'eau de fournir cette information.

2.3 Règles comptables applicables aux concessions

Les règles comptables en vigueur en France applicables aux concessions dans les années 90 ont été instaurées par le Plan Comptable Général de 1982³. Le plan comptable général français prévoit en effet des dispositifs particuliers aux concessions (Lebrun 2009). Les deux particularités concernent les actifs immobilisés. Première particularité : certains biens sont mis à disposition du délégataire par le délégant en début de contrat puis repris en fin de contrat. Ces biens sont par exemple des équipements tels que pompes, compteurs et des infrastructures telles que des canalisations ou du génie civil. Ils rentrent de manière provisoire dans l'actif du délégataire. Deuxième particularité : certains investissements réalisés par le délégataire en cours de contrat sont remis à titre gratuit à l'autorité délégante en fin de contrat, même s'ils ne sont pas totalement amortis.

Les premiers biens, dits « biens de retour » donnent lieu à des renouvellements pour lesquels le délégataire est autorisé à constituer des *provisions pour renouvellement* spécifiques puisqu'il n'a pas constitué d'amortissement sur ces biens. Le montant doit correspondre à la différence entre le coût probable de remplacement et la valeur d'entrée du bien à remplacer.

Les seconds biens, issus d'investissement dits « concessifs », donnent lieu à des immobilisations qui ne seront généralement pas renouvelées, ni totalement amorties avant d'être remises gratuitement en fin de contrat au délégant. Ces investissements donnent lieu à des *amortissements de caducité*. Cet amortissement n'est donc pas destiné à constater une dépréciation. Il permet la récupération par le concessionnaire des investissements réalisés.

On retiendra donc que la comptabilité générale prévoit des dispositions qui permettent de rendre compte, à l'échelle de la société, de l'effort de renouvellement sur les biens de retour et de la récupération des investissements concessifs. Ces dispositifs comptables n'intègrent pas de rémunération des capitaux immobilisés et sont basés sur la valeur des biens.

3 Méthodologie

Le travail présenté ici s'appuie sur une double expérience des auteurs : la pratique de la recherche-intervention (Moisdon 1984 ; Savall et Zardet 2004 ; David 2008) dans le secteur des services d'eau entre 1996 et 2017 et du conseil aux collectivités territoriales en charge de la gestion des services d'eau entre 2002 et 2008.

Les projets de recherche-intervention menés étaient à visée transformatrice, ayant pour objectif d'améliorer la régulation du secteur en faisant notamment évoluer les pratiques d'*accountability* dans le secteur. Ceci a conduit notamment au développement d'outils d'analyse financière des services d'eau, de reconstitution des coûts et aussi d'indicateurs de performance non financiers (Grand d'Esnon et al. 2000 ; Guérin-Schneider 2001 ; Guérin-Schneider et al. 2001).

³ Il faut noter cependant qu'elles ne sont pas identiques à celles qui s'appliqueront désormais avec les IFRS (Schevin 2011).

L'exercice du métier de conseiller a notamment impliqué le suivi et l'appui au renouvellement de contrats de délégation de service public. Ces missions nous ont permis d'acquérir une bonne connaissance des systèmes comptables et de leur limite sur le plan opérationnel par les exercices de reconstitution des coûts d'un service d'eau. Elles ont permis également de voir les pratiques de renégociation des contrats et de fixation du prix entre la collectivité et les candidats, opérateurs privés.

En outre, un des auteurs a travaillé six mois au sein d'un délégataire privé au moment où le premier *reporting* financier aux collectivités territoriales a été rendu obligatoire (1996). Son travail avait alors porté sur la construction des rapports annuels transmis aux collectivités pour rendre compte de l'activité de l'opérateur (Guérin-Schneider et Nakhla 2000).

Ces années d'expérience et d'immersion dans la gestion des services publics d'eau nous ont permis de constituer un riche matériau empirique de trois types : documentation professionnelle non publiée, textes de loi ou réglementation et carnets de prise de note. Parmi la documentation professionnelle figurent notamment des circulaires, notes et outils produits par le syndicat professionnel regroupant les délégataires dominants (Veolia Eau, Suez et Saur), appelé aujourd'hui Fédération Professionnelle des Entreprises de l'Eau (FP2E) (ex-Syndicat Professionnel des Distributeurs d'Eau (SPDE) créé en 1938) à destination de ses adhérents ou des notes méthodologiques transmises par les délégataires lors des contrôles.

Nous assumons dans cet article notre part de subjectivité dans l'analyse en tant que professionnelles du secteur ayant œuvré pour tenter de contribuer à l'instauration de relations équilibrées entre collectivités territoriales et opérateurs d'eau privés. Cette subjectivité est en partie compensée par le fait de travailler en équipe et non pas seul.

Les données rassemblées permettent une analyse de l'évolution des pratiques d'*accountability* dans le secteur de 1990 à 2010. Nous nous sommes concentrées sur la reddition visant à rendre le coût d'un contrat d'eau délégué au secteur privé plus transparent. Nous avons reconstitué une chronologie de faits en lien avec l'origine et le développement des pratiques d'*accountability* (textes légaux, prescriptions professionnelles, évolution de la place des acteurs du secteur, actions de lobbying, rapports de la Cour des Comptes), analysé la forme instrumentale des cadres de reddition et les éventuelles controverses soulevées au cours du processus.

4 Processus de changement institutionnel et développement des pratiques d'*accountability* dans le secteur des services d'eau

4.1 Les conditions initiales du changement : une pression sociétale délégitimant les pratiques institutionnalisées

4.1.1 A l'origine, une limite d'ordre technique : l'incapacité de la comptabilité générale à révéler le coût d'un contrat d'eau

Comme présenté dans la partie 2, les collectivités territoriales qui ont la charge des services d'eau peuvent en déléguer la gestion à des entreprises privées. Ces délégataires privés sont majoritairement trois multinationales (Veolia Eau, Suez et Saur) implantées en France depuis la fin du 19^{ème} siècle. Ces entreprises, y compris celles de taille plus modestes, gèrent

systématiquement un portefeuille de nombreux contrats de délégation de service public. Leur structure organisationnelle repose sur un principe de décentralisation depuis un siège national vers des centres de gestion plus proche des collectivités clientes. Il n'y a cependant pas un centre de gestion par contrat, la structure organisationnelle visant à mutualiser les coûts de gestion sur une zone géographique. Il n'y a donc pas de correspondance entre le périmètre d'un service d'eau dont la gestion serait confiée à l'opérateur par le contrat de délégation et le périmètre de calcul des coûts de l'opérateur, correspondant à plusieurs centres de gestion mutualisant plusieurs contrats de délégation. Par conséquent, la marge d'un seul contrat de délégation ne peut être mesurée par les documents de la comptabilité générale du délégataire. Outre les problèmes classiques de mesure des coûts (Riveline 2005) et d'accès à l'information sur ces coûts, une difficulté supplémentaire se pose dans le cas des contrats d'eau du fait que l'opérateur gère conjointement plusieurs activités ou plusieurs réseaux et que la maille de sa comptabilité ne recouvre pas celle du contrat.

Comment dans ces conditions mesurer la marge d'un contrat ? Rappelons que cette donnée est essentielle pour établir le juste niveau de prix et s'assurer que la rente de monopole prélevée au détriment de l'utilisateur n'est pas excessive. Une mesure classique de la marge est donnée par le résultat avant impôt calculé à partir des données comptables. Il s'agit de la somme du résultat d'exploitation, du résultat financier et du résultat exceptionnel. Il rend compte de la marge avant impôt sur les bénéficiaires à partir de données strictement comptables. Si l'on doit maintenant calculer la marge au niveau non plus des comptes de la société mais d'un contrat, comment affecter des produits et des charges à ce niveau ? Ce sont alors classiquement les outils de la comptabilité analytique qui permettent d'affecter ce qui doit l'être au niveau du contrat. Les produits/charges directes sont affectés entièrement au contrat et les produits/charges mutualisées sont affectés à l'aide de clefs de répartition. Or cette pratique courante de la comptabilité analytique n'a jamais été mise en œuvre *stricto sensu* pour la reddition des comptes à l'échelle des contrats d'eau et d'assainissement en France.

Par ailleurs, jusque dans les années 1990, la reddition des comptes des délégataires n'était pas rendue obligatoire par la réglementation. Certains contrats de délégation imposaient la remise de comptes rendus annuels mais leur contenu tant technique que financier était généralement mal défini et en pratique très limité. L'absence de pratiques encadrées de reddition comptable permettant de rendre compte de la marge des contrats conduisait à une opacité financière importante. Les acteurs du champ semblaient toutefois s'accommoder de ces pratiques existantes depuis l'institutionnalisation du champ datant du début du 20^{ème} siècle, puisque ces pratiques n'ont été remises en question que dans les années 1990.

4.1.2 Le début des années 1990 : une crise de confiance et une pression sociétale pour le changement

Les années 1990 sont marquées par une crise d'image sans précédent des délégations de service public du secteur de l'eau (Guérin-Schneider 2011). A cette époque, l'augmentation du prix de l'eau devient un sujet polémique, même si cette élévation est en partie expliquée par la nécessité d'investir dans les systèmes de traitement pour se conformer aux nouvelles exigences de qualité de l'eau des directives européennes. Mais ce sont des affaires de corruption qui vont jeter la suspicion sur l'augmentation du prix de l'eau. Le cas le plus emblématique est la condamnation à 3 ans de prison ferme en 1995 du Maire de Grenoble, Alain Carignon, pour avoir cédé le marché de l'eau à la Lyonnaise des Eaux et à la SDEI

en contrepartie de 20 millions de Francs⁴. Ces affaires de corruption lancent le discrédit sur le secteur dans l'opinion publique. Les associations de défense des consommateurs et les associations d'usagers des services d'eau s'emparent du sujet et commencent à exiger des comptes et plus de transparence dans la gestion⁵.

4.1.3 De 1993 à 1995 : la réponse législative à la crise de légitimité

C'est dans ce contexte de crise de confiance envers les délégataires que s'ouvre le débat sur le contrôle des délégations au niveau politique. Ce débat va conduire à l'adoption de trois lois entre 1993 et 1995 : la loi Sapin⁶, la loi Barnier⁷ et la loi Mazeaud⁸. La loi Sapin encadre la procédure de passation des DSP. La loi Barnier oblige à limiter la durée des contrats et interdit la pratique des droits d'entrées⁹. Les lois Barnier et Mazeaud visent à introduire un principe de transparence dans la gestion des services publics locaux, par l'obligation faite aux autorités locales de présenter chaque année un rapport sur le prix et la qualité du service (loi Barnier), et par l'obligation faite aux délégataires de remettre un rapport annuel rendant compte de sa gestion (loi Mazeaud).

La loi Mazeaud marque donc un premier pas dans l'obligation imposée aux délégataires privés de rendre des comptes aux collectivités territoriales. L'article 2 de la loi indique que le rapport annuel du délégataire doit comprendre un compte rendu financier (CRF) :

"Le délégataire produit chaque année avant le 1^{er} juin à l'autorité délégante un rapport comportant notamment les comptes retraçant la totalité des opérations afférentes à l'exécution de la délégation de service public et une analyse de la qualité du service". Art. 2 de la loi Mazeaud

La rédaction de cet article est laconique et ne précise pas la manière d'établir ces comptes. Ce flou a laissé une marge d'interprétation importante aux délégataires concernant le développement de la pratique de reddition des comptes.

⁴ Cf. Article de Mireille Debarb dans le journal Libération du 17 novembre 1995, http://www.liberation.fr/france-archiv/1995/11/17/carignon-condamne-a-trois-ans-de-prison-ferme-juge-pour-corruption-l-ancien-maire-rpr-de-grenoble-a-_149454

⁵ Notamment l'UFC-Que Choisir ou l'association de défense des consommateurs CLCV (Consommation, logement et cadre de vie)

⁶ Loi n°93-122 du 29 janvier 1993, relative à la Prévention de la corruption et la transparence de la vie économique et des procédures publiques

⁷ Loi n°95-101 du 2 février 1995 relative au renforcement de la protection de l'environnement

⁸ Loi n°95-127 du 8 février 1995 relative aux marchés publics et délégations de service public

⁹ La pratique des droits d'entrée consistait à demander à l'opérateur du service de verser à la collectivité en début de contrat une somme qui pouvait être utilisée librement par cette dernière pour des investissements publics sans lien avec l'eau. Cette pratique de subvention croisée conduisait à baisser artificiellement les impôts au détriment du prix de l'eau. Elle induisait de plus un coût caché supplémentaire, le délégataire rémunérant le financement des droits d'entrée au même titre qu'un investissement concessif.

4.2 Un premier processus d'institutionnalisation d'un cadre d'*accountability* à l'échelle des contrats d'eau avorté : le CRF proposé par le syndicat professionnel, une innovation contestée

4.2.1 Des phases de désinstitutionnalisation et de pré-institutionnalisation latentes

Nous venons de mettre en évidence que le choc initial a pris deux formes : une pression sociale qui se manifeste par une crise de confiance suivie d'une nouvelle réglementation qui introduit l'obligation de reddition d'information sur les comptes des délégations.

Si la phase de choc initial est clairement identifiée, celle de la désinstitutionnalisation n'est pas réellement visible puisque l'apparition du CRF ne vient pas remplacer une pratique précédente institutionnalisée. Surtout, les pressions des acteurs (notamment celle des usagers et de leurs associations) ont eu lieu en amont, induisant le choc social, puis la loi Mazeaud mais ensuite, peu d'entrepreneurs institutionnels ont eu le temps de proposer des innovations indépendantes. Ainsi, si un consensus s'est formé autour de l'idée d'introduire plus de transparence, matérialisée par la loi Mazeaud, peu d'acteurs se sont ensuite mobilisés sur la définition du contenu du CRF

La phase de pré-institutionnalisation est également difficile à mettre en évidence dans la mesure où, dès la loi Mazeaud publiée en 1995, le syndicat professionnel des entreprises de l'eau (SPDE) propose une théorisation du CRF. Du fait de la position dominante de ses membres qui constituent un oligopole puissante, le modèle théorisé de CFR proposé par le syndicat professionnel va immédiatement diffuser.

4.2.2 Une théorisation sans semi-institutionnalisation

Le cadre de compte rendu financier (CRF) est défini dans la circulaire du SPDE du 30 août 1995, d'application volontaire par les membres du SPDE. Ce modèle standardisé de CRF est défini sans avoir été précédé par une étape de semi-institutionnalisation puisqu'il n'y a pas eu de période de montée en légitimité de ce cadre pour le CRF, en tant qu'innovation indépendante.

Ce CRF se présente comme un compte de résultat simplifié¹⁰. Il comporte un ensemble de produits et de charges sensées être rattachées au contrat. Il vise à rendre compte de la marge, après impôt.

Comme souligné plus haut, deux difficultés se posent pour donner une image de la marge dégagée au niveau d'un contrat : l'affectation analytique des charges à ce niveau, et la comptabilité des investissements.

Pour résoudre la difficulté liée à l'affectation analytique des charges, la circulaire du SPDE préconise d'adopter comme clef de répartition le critère de la valeur ajoutée. La valeur ajoutée est calculée en retranchant aux produits du contrat les charges directes hors personnel : principalement les achats d'eau (le cas échéant), l'énergie, les réactifs et produits de

¹⁰ Les méthodes rapportées ici résultent de la consultation :

- de la circulaire du SPDE du 30 août 2015, diffusée à ses adhérents,
- de notes méthodologiques produites par les opérateurs lors des missions d'audit financier de leur contrats dans la décennie suivante.

traitement, la sous-traitance et les fournitures et le coût des analyses de l'eau. Le SPDE ne préconise donc pas une répartition au *pro rata* de variables traduisant l'activité du service (nombre d'abonnés, longueur de réseau, volumes produits...) mais en fonction de la rentabilité du service. Plus un service dégage de valeur ajoutée, plus il se voit affecté de charges partagées¹¹. La conséquence est claire : l'affectation des charges partagées qui constitue une part significative des charges totales tend à limiter la marge des contrats les plus rentables.

Le sujet de la comptabilité des investissements (neufs et de renouvellement) dans les délégations est un sujet particulièrement sensible. Dans une activité de réseau, et en particulier dans le secteur de l'eau, le poids financier des infrastructures et donc du renouvellement est majeur. Même si la collectivité garde souvent à sa charge la construction et le renouvellement des canalisations et du génie civil, il n'est pas rare que le délégataire se voit confié une partie des investissements neufs et il a presque systématiquement à sa charge le renouvellement de l'électromécanique (pompes, vannes, armoires électriques, télégestion...) des compteurs et des branchements (canalisation entre le réseau principal et l'habitation de l'abonné). La crise de légitimité qui a frappé le secteur dans les années 1990 a notamment dénoncé l'écart entre la rémunération des délégataires comparativement à leur manque d'investissement effectif dans les infrastructures. Les délégataires ont notamment été accusés de laisser vieillir les réseaux et les équipements. Le cadre de reddition proposé se devait donc d'aborder ce sujet.

Concernant la comptabilité du renouvellement des actifs immobilisés, la circulaire du SPDE a préconisé d'introduire la notion de garantie de renouvellement. Le principe de la garantie de renouvellement consiste à présenter non pas une donnée comptable, mais une donnée économique calculée à partir de la valeur à neuf du patrimoine dont le renouvellement est confié à l'opérateur et du risque de renouvellement dans la durée du contrat. Le montant de la garantie correspond en première approximation à la valeur des équipements qui ont une durée de vie résiduelle inférieure à l'échéance du contrat divisée par la durée du contrat. Le calcul est affiné en tenant compte également pour une part du renouvellement du réseau dont la durée de vie dépasse généralement l'échéance du contrat.

Quant aux investissements neufs confiés aux délégataires, leur montant inclut en fait, sans que cela soit explicité dans le CRF, le lissage de la valeur initiale de l'investissement augmenté d'une rémunération des capitaux investis (à taux fixé en début de contrat, de manière unilatérale et généralement non explicitée par le délégataire).

En définitive, sur ce sujet de la comptabilité des investissements, le cadre proposé par le SPDE ne s'appuie pas sur les outils comptables pourtant disponible dans le Plan Comptable Général (cf. 2.3). Il ne présente pas un chiffre comptable résultant de l'affectation des amortissements classiques, des amortissements de caducité et des provisions pour renouvellement générés par les infrastructures du contrat.

Les préconisations du SPDE abordent également la question de la présentation des impôts sur les sociétés. La circulaire préconise que cette ligne soit portée au CRF non pas en affectant sur chaque contrat une partie de l'impôt effectivement payé par le groupe, en appliquant un taux

¹¹ Par exception à la règle, le cas particulier des contrats à valeur ajoutée négative est traité par une méthode qui permet néanmoins de leur affecter un minimum de charges.

standard d'imposition sur les bénéficiaires appliqué au résultat avant impôts calculé dans le CRF lorsqu'il est bénéficiaire.

Si le SPDE présente le CRF comme un outil de nature à résoudre les problèmes soulevés par les limites de la comptabilité générale, l'analyse détaillée de ce cadre proposé en 1995 révèle qu'il ne répond que très partiellement aux exigences de transparence.

4.2.3 La diffusion de pratiques d'accountability incapables d'instaurer une légitimité suffisante

Les principes de calcul et de présentation élaborés par le SPDE dans cette circulaire de 1995 se diffusent immédiatement de manière volontaire parmi les membres du SPDE, c'est à dire les principaux opérateurs privés du secteur (à l'époque Générale des Eaux, Lyonnaise et SAUR-CISE¹²). Cependant ces pratiques définies de manière unilatérale, sans concertation avec les acteurs du champ (collectivités territoriales, Etat et usagers) n'apportent pas de réponse totalement satisfaisante à l'attente de transparence. Le CRF ne présente ni d'une information comptable *stricto sensu*, ni d'une dépense constatée, et encore moins d'un engagement de dépense.

Il présente un équilibre économique du contrat est en partie basé sur une comptabilité analytique et en partie sur des données économiques calculées. Le mode de calcul comporte plusieurs limites vis-à-vis du besoin de transparence sur la marge dégagée :

- la clef de répartition (à la valeur ajoutée) des charges indirectes conduit à lisser les marges et les déficits ;
- les dépenses de renouvellement correspondant à des dépenses théoriques qui sont fonction du risque assumé dans chaque contrat ; elles n'engagent pas l'exploitant à dépenser réellement ces sommes ;
- les investissements concessifs ne résultent pas des amortissements de caducité et intègrent une rémunération des capitaux (marge non explicitée) ;
- le CRF ne mentionne pas les produits financiers générés par les comptes de tiers et le cash-flow du contrat ;
- le mode de calcul des impôts sur les sociétés conduit à majorer le montant présenté sur la totalité des CRF par rapport à l'impôt réellement payé.

La théorisation engagée par le SPDE va être dénoncée, notamment sur la question des dépenses de renouvellement. En effet ce cadre de reddition permet à un délégataire de ne pas réaliser les dépenses prévues (et provisionnées dans sa comptabilité d'entreprise). A la fin du contrat, les dépenses de renouvellement non réalisées (et néanmoins prises en compte dans le prix initialement négocié et dans les charges portées au CRF) ne donnent lieu à aucun reversement. Dans le contrat suivant, le prix devra intégrer à nouveau les charges de renouvellement (dont le risque d'occurrence est toujours présent). Ce système conduit à refacturer plusieurs fois le renouvellement aux usagers. Il génère également un cash-flow au niveau des entreprises du secteur de l'eau.

¹² SAUR et CISE sont deux entreprises indépendantes en 1995 mais elles fusionneront dès 1997.

Pour que le processus d'institutionnalisation soit complet, au sens de Greenwood et al (2002), il faut une montée en légitimité des nouvelles pratiques, légitimité d'abord pragmatique, (reconnaissance de la supériorité de l'innovation sur le plan technique) puis cognitive (la nouvelle pratique va de soi, s'impose aux yeux des acteurs). Force est de constater que le CRF n'a atteint qu'une légitimité pragmatique partielle (qui s'exprime à travers sa diffusion généralisée aux entreprises dominantes du secteur) mais n'a pas atteint de légitimité cognitive au sein du champ. Ainsi, le processus d'institutionnalisation de cette innovation comptable va avorter.

Plusieurs signes en attestent, cristallisés autour de l'enjeu des garanties de renouvellement. Entre la fin des années 90 et le début des années 2000, plusieurs voix s'élèvent pour dénoncer les travers des CRF :

- la Fédération Nationale des Collectivités Concédantes et Régie (FNCCR), association de collectivités spécialisée dans les services d'eau, dénonce publiquement les modalités de calcul du CRF ;
- plusieurs articles de presse et ouvrages dénoncent le montage financier mis en place notamment par Vivendi (ex Générale des Eaux et future Veolia Eau) pour permettre la captation par la maison mère des provisions pour renouvellement non dépensées dans le secteur de l'eau. Ce cash-flow permet alors d'assoir le développement du groupe dans d'autres secteurs (Langlet et al. 2003 ; Orange et Johnson 2003).

Cette nouvelle phase de contestation, bien qu'elle soit moins brutale que la crise de confiance initiale, peu s'interpréter comme un second choc d'origine sociale.

Emergent alors de nouveaux acteurs tels que la FNCCR, déjà citée, qui porte la voix des collectivités auprès des ministères concernés et des parlementaires. Le Laboratoire de Gestion de l'Eau et de l'Assainissement (GEA)¹³ va également jouer un rôle important dans le décryptage des effets du CRF. Ce laboratoire était hébergé au sein de l'Ecole Nationale du Génie Rural des Eaux et Forêts, sous la tutelle du Ministère de l'Agriculture. Il travaillait alors en lien avec un groupe d'experts des services déconcentrés de l'Etat œuvrant sur les outils de régulation des délégations (services d'ingénierie publique). Ce travail s'est fait en lien non seulement avec le Ministère de l'Agriculture et ses services déconcentrés mais aussi avec la Direction de l'Eau du ministère de l'Ecologie. Des contacts sont pris avec les fonctionnaires de la Direction de l'Eau pour les alerter sur les risques liés à la garantie de renouvellement. Ces actions constituent une nouvelle pression sociale conduisant à la production d'un nouveau cadre d'*accountability*.

4.3 Un deuxième processus d'institutionnalisation dans un contexte de légitimité non restaurée : la diffusion du CARE

Dans ce contexte de contestation des CRF, pourtant entrés dans les pratiques, la direction de l'Eau en charge la préparation d'une nouvelle loi sur l'eau s'empare du sujet au tout début des années 2000. Un second processus de pré-institutionnalisation va s'enclencher.

¹³ Dirigé par un des auteurs de cet article.

Certains bureaux d'études spécialisés dans l'appui aux collectivités, commencent à introduire dans les contrats des clauses qui prévoient un suivi beaucoup plus strict des dépenses réelles de renouvellement avec soit des pénalités en cas de renouvellement non réalisé, soit le reversement en fin de contrat des sommes non dépensées.

C'est notamment le cas des services d'ingénierie publique des services déconcentrés du ministère de l'Agriculture (qui proposent leur appui aux collectivités) et de Service Public 2000, association loi 1901, rattachée à la FNCCR¹⁴. Par les innovations introduites au niveau des contrats, ces deux organisations de conseil ont contribué aux réflexions sur le besoin de faire évoluer le cadre d'*accountability*. Le laboratoire GEA a lui travaillé avec les services d'ingénierie publique du ministère de l'Agriculture pour appuyer le changement de pratiques. Des pratiques alternatives de présentation des coûts font ainsi leur apparition avec la diffusion d'une méthode de reconstitution des coûts, à partir des activités jugées nécessaires à la réalisation de service en appliquant des coûts standard par activité. Cette méthode est inspirée de travaux conduits à nouveau au sein du laboratoire GEA (Grand d'Esnon et al. 2000).

Citons enfin la proposition de constituer une commission parlementaire, nommée en préparation de la loi sur l'eau, pour dénoncer le système financier mis en place par Vivendi¹⁵.

Ce processus conduit à la promulgation de nouvelles dispositions réglementaires :

- un décret de 2005¹⁶ est pris en application de la loi Mazeaud. Il définit le rapport du délégataire. Cette fois il détaille de manière beaucoup plus fine le contenu des comptes. Les engagements à incidence financière (notamment les investissements concessifs) doivent notamment être détaillés ;

- la nouvelle loi sur l'eau de décembre 2006¹⁷ pose le principe de reverser les sommes de renouvellement prévues au contrat et non dépensées et interdit la garantie de renouvellement.

La réaction du SPDE est, comme en 1995, immédiate. Il propose dans une circulaire¹⁸ de nouvelles règles pour ce qui devient alors, d'après la nouvelle terminologie du décret de 2005, le Compte Rendu Annuel d'Exploitation (CARE) du service.

Les données relatives au renouvellement et aux investissements sont considérablement détaillées. Cependant, on peut retenir que, nonobstant la nouvelle réglementation, le SPDE essaye de faire passer le principe d'une nouvelle catégorie de renouvellement : le renouvellement "pour garantie de continuité de service", comme l'atteste l'extrait ci-après de la circulaire du SPDE de 2006 :

¹⁴ Les auteurs ont travaillé dans ces deux services de conseil publics aux services d'eau.

¹⁵ Cf. Proposition de résolution n°1294 du 16 décembre 2003, tendant à la création d'une commission d'enquête relative au rôle de l'entreprise Vivendi Environnement sur l'utilisation des provisions versées par les communes en vue de l'entretien et de la rénovation des réseaux de distribution d'eau.

¹⁶ Décret n°2005-236 du 14 mars 2005 relatif au rapport annuel du délégataire de service public local et modifiant le code général des collectivités territoriales.

¹⁷ Loi sur l'Eau et les Milieux Aquatiques n°2006-1772 du 30 décembre 2006.

¹⁸ Circulaire SPDE du 31 janvier 2006 sur le rapport annuel du délégataire de service public de l'eau ou de l'assainissement.

« "Garantie pour continuité du service" : Cette rubrique correspond à la situation (renouvellement dit "fonctionnel") dans laquelle le délégataire est tenu de prendre à sa charge et à ses risques et périls l'ensemble des dépenses d'entretien, de réparation et de renouvellement des ouvrages nécessaires à la continuité du service. Le délégataire se doit de les assumer à ses frais, sans que cela puisse donner lieu à ajustement (en plus ou en moins) de sa rémunération contractuelle. »

Seul le renouvellement programmé (programme ou fonds contractuel) donnera bien lieu à reversement en fin de contrat, mais tout le petit renouvellement qualifié de "fonctionnel" fera l'objet d'une ligne globale, non reversée. Autrement dit, le SPDE cherche malgré tout à conserver en partie le fonctionnement précédent de la garantie de renouvellement, même si le nom a changé et si le périmètre a été restreint.

Pour l'investissement, le SPDE confirme le principe de présenter une donnée économique, résultant d'un calcul actuariel avec un taux de rémunération des capitaux.

Quant aux charges d'exploitation indirectes, elles restent toujours affectées à la valeur ajoutée, et l'impôt calculé sur la base du taux standard et non par affectation de l'impôt réellement payé par la société dans son ensemble.

Du côté des recettes, les produits financiers générés par les comptes de tiers (montants facturés pour les tiers et reversée après un délai de plusieurs semaines voire de plusieurs mois) n'apparaissent toujours pas dans le CARE.

Finalement, le nouveau cadre d'*accountability* que constitue le CARE présente l'avantage d'être le fruit d'une négociation impliquant plusieurs acteurs du champ (Etat, délégataires, collectivités, bureaux d'études et chercheurs). Son contenu étant encadré par la loi et précisé par le SPDE, il est devenu le cadre de référence et s'est diffusé dans le champ. Depuis 2006, il n'a pas été remis en question et a été institutionnalisé. Pourtant, il ne vient que partiellement corriger les défauts dénoncés du CRF et il est à nouveau contesté. Si le CARE est largement diffusé, il n'a pas toujours atteint de légitimité sur le plan cognitif. Le processus d'institutionnalisation n'est pas pleinement achevé.

5 Discussion : retour sur les effets et la nature du processus de changement institutionnel

Nous proposons ici une interprétation de l'origine et du développement de pratiques d'*accountability* dans le secteur des services d'eau en France. En choisissant de recourir au cadre de la sociologie néo-institutionnelle, nous avons émis l'hypothèse que le développement de ces pratiques reposait sur un changement profond de mentalité, d'exigences et de façon de considérer les relations entre services publics et usagers.

Nous avons choisi le modèle de Greenwood et al (2002) qui n'a pas été remis en question dans ce courant. Ce modèle décompose le processus de changement institutionnel en six étapes décrite dans la partie 1 de cette communication : choc initial (I), désinstitutionnalisation (II), pré-institutionnalisation (III), théorisation (IV), diffusion (V) puis ré-institutionnalisation (VI). Les résultats de la mobilisation de cette grille d'analyse au cas des services d'eau en France nous permettent de la discuter en montrant que la linéarité de

modèle n'est pas une constante. Des étapes du modèles peuvent rester latentes et le processus inachevé. A l'inverse on peut observer des processus en boucle avec certaines phases qui se répètent au cours du changement institutionnel. Cela conduit à rechercher dans les caractéristiques propres du champ les conditions qui favorisent ces variations particulières dans le processus de changement.

5.1 Un processus de changement institutionnel partiel

Tout d'abord nous montrons qu'il est parfois possible de suivre partiellement le processus de changement institutionnel. Ainsi dans le cas présent, certaines étapes sont restées latentes sans pour autant bloquer le processus : c'est le cas des étapes II et III du premier processus (4.2). On est quasiment immédiatement passé du choc initial de régulation (loi Mazeaud) consécutif à la crise de légitimité (choc initial social) à la théorisation par le SPDE des principes de reddition des comptes.

L'observation révèle également que tout processus enclenché n'arrive pas forcément à son terme. Dans le cas présent, des voix continuent à se faire entendre pour critiquer la légitimité du CARE. La dernière phase de légitimité cognitive n'est pas survenue. On n'arrive pas à cette situation où la nouvelle structure a diffusé de manière quasi généralisée et devient prise pour acquise, écartant de fait toute autre structure devenue "impensable". Cela évoque le cas que Greenwood et al (20002) qualifient eux-mêmes d'innovation éphémère.

D'autres auteurs ont déjà souligné qu'un processus d'institutionnalisation peut rester inachevé (Tolbert et Zucker 1996). Notre analyse va plus loin en ce qu'elle permettra de proposer une interprétation de ce qui, dans les caractéristiques du champ peut expliquer à la fois le caractère partiel et inachevé du processus d'institutionnalisation (cf. 5.3 et 5.4).

5.2 Un processus de changement institutionnel en boucle ?

Le modèle suggère un processus de changement institutionnel déroulé de façon linéaire. Or, dans le cas étudié, le processus comporte des boucles itératives : I/(II/III)/IV/V puis I/II/III/IV/V. En effet, la première crise de légitimité du début des années 1990 avec un choc social et réglementaire (I) a débouché sur une remise en question profonde des pratiques du secteur qui s'est traduite presque immédiatement par une théorisation (IV) et une diffusion (V). Mais ce début de processus d'institutionnalisation a avorté, du fait de la contestation de l'innovation diffusée. La proposition du CRF par le SPDE a été perçue comme trop insatisfaisante en termes de transparence. Cette innovation n'a jamais atteint le stade de la légitimité cognitive et a même été contesté (I). S'en est suivi à nouveau une dé-légitimation des pratiques (II), avec des pratiques alternatives qui s'inscrivaient contre le CRF (clauses contractuelles prévoyant le reversement des garanties de renouvellement, méthodes de reconstitution des couts) qui induisent en réponse une nouvelle législations (décret de 2005 et loi sur l'eau de 2006) et à nouveau en réponse une théorisation du SPDE et une diffusion de cette pratique chez les opérateurs (IV/V) Ce second processus débouche sur l'institutionnalisation d'une nouvelle pratique de reddition des comptes plus légitime. Ce résultat rejoint les travaux de Zietsma et Lawrence (2010) qui ont proposé de considérer le

changement institutionnel comme la succession de « cycles de vie institutionnelle ». Cette représentation cyclique serait plus en accord avec nos observations.

5.3 Relier le déroulement du processus de changement institutionnel aux caractéristiques du champ

Nous venons de montrer que le processus de changement peut être considéré à la fois comme un processus partiel (avec certaines étapes qui ont été latentes) et comme un exemple d'innovation éphémère (Greenwood et al., 2002), puisque les pratiques d'*accountability* développée n'ont toujours pas acquis de légitimité sur le plan cognitif. Si elles sont largement diffusées et pratiquées, elles le sont surtout parce que la production du CARE est imposée par la loi et qu'aucune alternative au standard proposé par le syndicat professionnel n'existe. En revanche, les experts du secteur (collectivités, bureaux de conseil...) sont conscients des limites et l'incapacité à répondre à la demande sociale pour une plus grande transparence dans le secteur. Il n'est pas exclu qu'une nouvelle crise de légitimité viennent enclencher un nouveau cycle d'innovation pour aboutir à des pratiques plus conformes aux attentes de la société. Nous émettons l'hypothèse que les caractéristiques du champ étudié pourraient favoriser ce type de déroulement partiel et cyclique du processus de changement institutionnel.

Le champ des services d'eau se caractérise en effet par un oligopole puissant et historique. Les acteurs privés sont extrêmement concentrés, puissants, ancrés dans le territoire depuis le développement des services à la fin du 19^{ème} siècle et organisés autour d'un syndicat professionnel influent. Autrement dit, le tissu industriel des opérateurs des services d'eau est en mesure de théoriser rapidement de nouvelles pratiques (via les compétences portées par son syndicat) et également de diffuser rapidement des pratiques sur l'ensemble du territoire. Cela explique le caractère latent des phases II et III.

Cependant, un tel processus est beaucoup moins favorable qu'un processus complet classique à produire une montée en légitimité. En effet, les pratiques diffusent rapidement avant d'avoir acquis une légitimité par les succès qu'elles pourraient être réputées conférer. Elles s'imposent aux autres acteurs du secteur (collectivités, usagers) plus par la force que par la persuasion ou l'enrôlement. Et en conséquence, le processus peut reculer ou s'arrêter faute d'avoir obtenu l'adhésion de tous les acteurs du champ.

Ce cas met en lumière l'importance de cette phase de pré-institutionnalisation. On pourrait émettre l'hypothèse que le processus d'institutionnalisation a avorté parce que la nouvelle pratique candidate potentielle à l'institutionnalisation a été conçue de manière non concertée, par l'acteur du champ dont les pratiques avaient justement été contestées. C'est bien lorsque plusieurs acteurs légitimes du champ (Etat et collectivités notamment) se sont engagés dans l'innovation institutionnelle que l'innovation produite a été mieux acceptée, bien qu'encore contestée.

Ce constat suggère que le développement de pratiques d'*accountability* pourrait être plus ou moins rapide et efficace selon la structure d'un champ.

5.4 L'influence des conditions initiales du changement sur le déroulement du processus de changement institutionnel

L'impact de la nature du choc initial pourrait également expliquer ces tentatives d'innovation laborieuse. L'origine du développement des pratiques d'*accountability* dans le secteur des services d'eau puise très clairement dans des forces exogènes au champ ou tout du moins, périphériques au cœur constitué par les collectivités territoriales et les délégataires privés. L'opacité des pratiques n'a pas été dénoncée par des acteurs du champ (tels que les collectivités par exemple), mais par la société. On pourrait ainsi expliquer la difficulté à déployer des cadres d'*accountability* réellement en capacité de révéler les coûts des contrats d'eau par la résistance des acteurs du champ au principe même de transparence.

Conclusion

Cette communication visait à analyser l'origine, la forme instrumentale et l'adoption de pratique d'*accountability* dans le secteur des services d'eau en France. Ce secteur a connu dans les années 1990 une crise de légitimité dénonçant l'opacité de la gestion des services d'eau et notamment le manque d'information sur les marges réelles générées par les délégations de service public au secteur privé.

Nous avons analysé le processus qui a conduit au développement de pratiques d'*accountability* visant notamment à révéler le coût et la marge des contrats d'eau pour les délégataires privés.

Cette communication s'appuie sur une connaissance approfondie du secteur accumulée à travers plusieurs années de recherche-intervention et d'immersion professionnelle des auteurs. L'analyse longitudinale présentée couvre l'évolution des pratiques de reddition dans le secteur de 1990 à 2016.

A la lumière du modèle de changement institutionnel Greenwood et al. (2002), nous avons montré que la pression sociale a joué un rôle fondamental dans la remise en question des pratiques comptables mais que le processus de changement institutionnel, légitimant des pratiques d'*accountability*, n'a pour l'instant pas totalement abouti. En cause, l'incapacité des formes instrumentales adoptées, que sont le Compte Rendu Financier (CRF) de 1995 à 2006 puis le Compte Annuel de Résultat d'Exploitation (CARE), à répondre de manière efficace au besoin de transparence. Ces documents donnent en effet une vision composite et contestable de l'équilibre économique d'un contrat en intégrant pour partie des données issues de la comptabilité analytique et pour parties des données extra-comptables, issues de calculs économique-financiers qui masquent les dépenses réelles. Ces documents sensés restaurer la confiance en permettant de mieux appréhender la marge des contrats résultent d'un processus hautement stratégique. L'information révélée n'est pas complète. Ce processus d'institutionnalisation qui se déroule sur une période d'une vingtaine d'années n'est toujours pas abouti, puisque le cadre de reddition diffusé est encore sujet à critique.

Ce cas nous permet de discuter le modèle de changement institutionnel de Greenwood et al (2002). Ce modèle présenté comme linéaire se rapproche dans notre cas d'un processus comportant à la fois des phases latentes et des boucles d'itération en début de processus

d'institutionnalisation. Un tel processus, qui ne repose pas sur une véritable désinstitutionnalisation ni sur une véritable pré-institutionnalisation conduirait au rejet d'une forme en voie d'institutionnalisation. La théorisation arrivée trop vite n'est pas propice au processus de légitimation et conduit à une nouvelle crise de légitimité enclenchant un nouveau processus d'innovation institutionnelle.

Nous émettons l'hypothèse que la structure industrielle du champ étudié ainsi que l'origine exogène de l'événement initial induisant le changement institutionnel sont de nature à favoriser ce type de processus de changement institutionnel, lent et fait d'une succession d'innovations éphémères. Dans le secteur de l'eau, l'intégration des opérateurs privés organisés en puissant syndicat professionnel a été source à la fois d'une diffusion rapide mais aussi d'un manque de légitimité des nouveaux outils de reddition d'information.

Cette communication suggère que selon le secteur concerné le développement de pratiques d'*accountability* peut suivre des processus de changement institutionnel probablement assez variés, dépendant des caractéristiques du champ. Le poids, la place dans le champ et le pouvoir de la voix qui porte l'exigence de transparence semblent fondamentale. Dans le secteur des services d'eau, tant que le principe de transparence ne sera revendiqué que par des associations de consommateurs relativement marginalisées, sans portage politique, il est probable que les pratiques d'*accountability* resteront à ce stade de formes instrumentales contestées.

Des études puisant dans d'autres secteurs permettraient de mieux saisir l'impact de la configuration du champ sur le niveau d'institutionnalisation des pratiques d'*accountability*. Une analyse approfondie de l'efficacité de ces pratiques permettrait enfin d'en mesurer la portée en s'appuyant notamment sur les travaux de Pras et Zarlowski (2013).

Bibliographie

- David, A. (2008). La recherche-intervention, cadre général pour la recherche en management ? In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion* (Eds, David, A., Hatchuel, A., Laufer, R.). 193-213.
- DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (1983). The iron-cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48 (2): 147-160.
- Fama, E. F., Jensen, M. C. (1983). Separation of Ownership and Control *Journal of Law and Economics* 26 (juin): 301-326.
- Garud, R., Jain, S., Kumaraswamy, A. (2002). Institutional entrepreneurship in the sponsorship of common technological standards: The case of Sun Microsystems and Java. *Academy of Management Journal* 45: 196-214.
- Grand d'Esnon, A., Galaup, M., Guérin-Schneider, L., Weber, E., Olivier, A. (2000). Diagnostic technico-économique des services d'eau et d'assainissement. *Ingénieries EAT* numéro spécial: 53-57.

- Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal* 45 (1): 58-80.
- Guérin-Schneider, L. (2001). *Introduire la mesure de performance dans la régulation des services d'eau et d'assainissement en France - Instrumentation et organisation*. Thèse en sciences de gestion, Paris: ENGREF.
- Guérin-Schneider, L. (2011). Histoires des services publics d'eau potable et d'assainissement : entre stabilité et reconfiguration. In *Des tuyaux et des hommes. Les réseaux d'eau en France* (Eds, Bouleau, G., Guérin-Schneider, L.). 23-47.
- Guérin-Schneider, L., Nakhla, M. (2000). Le service public d'eau délégué : du contrôle local des moyens au suivi de la performance. *Politiques et Management Public* 18 (1): 105-123.
- Guérin-Schneider, L., Nakhla, M. (2012). Emergence of an Innovative Regulation mode in Water Utilities in France: Between Commission Regulation and Franchise Bidding. *European Journal of Law and Economics* 33 (1): 23-45.
- Guérin-Schneider, L., Prevost, G., Royère, V. (2001). *Principes d'analyse financière des services d'eau et d'assainissement - Comprendre pour gérer*. Edition ENGREF-FNDAE.
- Jensen, M. C., Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4): 305-360.
- Laffont, J.-J., Tirole, J. (1993). *A theory of incentives in procurement and regulation*. The MIT Press, Cambridge, Angleterre.
- Langlet, R., Touly, J.-L., Mitterand, D. (2003). *L'eau de Vivendi : Les vérités inavouables*. Alias.
- Lebrun, B. (2009). Délégation de service public, les règles comptables françaises. *Revue Fiduciaire Comptable* 367: 23-64.
- Levy, B., Spiller, P. T. (1994). The Institutional Foundations of Regulatory Commitment: A Comparative Analysis of Telecommunications Regulation. *Journal of Law, Economics, & Organization* 10 (2): 201-246.
- Littlechild, S. (1988). Economic regulation of privatised water authorities and some further reflections. *Oxford Review of Economic Policy* 4 (2): 40-68.
- Lobina, E., Hall, D. (2008). *The illusions of competition in the water sector – a response to the OFWAT/Cave consultations on introducing competition in the water sector in England and Wales*. PSIRU Reports.
- Lounsbury, M. (1999). *Field transformation and population recomposition: The dynamics of professional and business associations in the U.S. field of finance, 1945-1993*. 59th Annual Meeting of Academy of Management.
- Ménard, C. (2009). From technical integrity to institutional coherence: regulatory challenges in the water sector. In *Regulation, Deregulation, Reregulation. Institutional Perspectives*. (Eds, Ménard, C., Ghertman, M.). 83-108.

- Moisdon, J.-C. (1984). Recherche en gestion et intervention. *Revue Française de Gestion* septembre-octobre: 61-73.
- Onema. (2016). *Observatoire des services publics d'eau et d'assainissement. Panorama des services et leur performance en 2013*.
- Orange, M., Johnson, J. (2003). Une faillite française. 317.
- Posner, R. A. (1969). Natural monopolies and its regulation. *Stanford Law Review* 21: 548-643.
- Powell, W. W. (1991). Expanding the scope of institutional analysis. In *The new institutionalism in organizational analysis* (Eds, Powell, W. W., DiMaggio, P. J.). Chicago, U.S.: University of Chicago Press.
- Power, M. (2005). The theory of the audit explosion. In *The Oxford handbook of public management* (Eds, Ferlie, E., Lynn, L. E., Pollitt, C.). Oxford ; New York: Oxford University Press, 326-344.
- Pras, B., Zarlowski, P. (2013). Obligation de rendre des comptes. Enjeux de légitimité et d'efficacité. *Revue française de gestion* 237 (8): 13-32.
- Priest, G. L. (1993). The Origins of Utility Regulation and the "Theories of Regulation" Debate. *Journal of Law and Economics* 36 (1): 289-323.
- Rieu, T. (2016). *Observatoire des services publics d'eau et d'assainissement. Impact des procédures de mise en concurrence dites "Loi Sapin" sur les services d'eau et d'assainissement en 2013*. ONEMA, AgroParisTech.
- Riveline, C. (2005). *Evaluation des coûts, Eléments d'une théorie de la gestion*. Les Presses Mines Paris Tech.
- Savall, H., Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique - Observer l'objet complexe*. Economica, Paris.
- Schevin, P. (2011). Contrat de concession de service public : la comptabilisation chez le concessionnaire et chez le concédant (I). *Revue Française de Comptabilité* 444: 22-26.
- Scott, W. R. (2005). Institutional theory: Contributing to a theoretical research program. In *Great minds in management: The process of theory development* (Eds, Smith, K. G., Hitt, M. A.). Oxford, UK: Oxford University Press, 460-484.
- Seo, M.-G., Creed, W. E. D. (2002). Institutional contradictions, praxis, and institutional change: a dialectical perspective. *Academy of Management Journal* 27 (2): 222-247.
- Shaoul, J. (1997). A critical financial analysis of the performance of privatised industries: the case of the water industry in England and Wales. *Critical Perspectives on Accounting* 8 (5): 479-505.
- Stigler, G. J. (1971). The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science* 2 (1): 3-21.
- Strang, D., Meyer, J. W. (1993). Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society* 22: 487-512.
- Thornton, P. H., Ocasio, W., Lounsbury, M. (2012). *The institutional logics perspective - A New Approach to Culture, Structure, and Process*. Oxford, UK: Oxford University Press.

- Tolbert, P. S., Zucker, L. G. (1996). The institutionalization of institutional theory. In *Handbook of organization studies* (Eds, Clegg, S., Hardy, C., Nord, W. R.). London: SAGE, 175-190.
- Vogelsang, I. (2002). Incentive regulation and competition in public utility markets: A 20-year perspective. *Journal of Regulatory Economics* 22 (1): 5-27.
- Williamson, O. E. (1971). Administrative Controls and Regulatory Behavior. In *Essays on Public Utility Pricing and Regulation* (Ed, Trebing, H. M.). MSU Public Utilities Studies Institute of Public Utilities, 411-438.
- Zietsma, C., Lawrence, T. B. (2010). Institutional Work in the Transformation of an Organizational Field: The Interplay of Boundary Work and Practice Work. *Administrative Science Quarterly* 55: 189-221.
- Zucker, L. G. (1986). Production of trust: Institutional sources of economic structure, 1840-1920. *Research in organizational behavior* 8: 53-112.