



**HAL**  
open science

## Le contrôle de gestion, un levier de la mutation des entreprises publiques de réseau françaises ?

Gilles David

► **To cite this version:**

Gilles David. Le contrôle de gestion, un levier de la mutation des entreprises publiques de réseau françaises ?. REVISTA FINANTE PUBLICE SI CONTABILITATE, 2007, pp.1. halshs-00151258v2

**HAL Id: halshs-00151258**

**<https://shs.hal.science/halshs-00151258v2>**

Submitted on 6 Jun 2007

**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 contrôle de gestion, un levier de la mutation des entreprises publiques de réseau françaises ? *Une étude de cas longitudinale.***

## ***Management control : a Lever of Change in a French Public Enterprise ? A Longitudinal Field Study.***

**Gilles David**

Maître de conférences associé

CNRS (UMR 7088) DRM - Dauphine Recherches en Management - Centre Européen de Recherche en Finance et Gestion (CREFIGE) - Université Paris-Dauphine (France)

### **Résumé**

---

Le contrôle de gestion peut-il être un levier de la mutation des entreprises publiques françaises ? Une étude de cas a été réalisée à la Société Nationale des Chemins de fer Français (SNCF) entre 1996 et 1998. Le contrôle de gestion s'adapte à la mutation stratégique et structurelle de cette entreprise. Les objectifs sont de décentraliser les responsabilités et de gérer plusieurs axes de performances (client, homme, entreprise). Le système « officiel » de la Direction du contrôle de gestion, focalisé sur un contrôle financier des performances, ne semble pas jouer un rôle décisif dans l'évolution des modes de management.

**MOTS CLES.**- Contrôle de gestion. Entreprise publique. Changement stratégique.

### ***Abstract***

---

*Is an implementation of a management control system in a public company a lever of change ? A case study was carried out with the French National Railway Company between 1996 and 1998. The management control adapts to the strategic and structural change. The objectives are to decentralize the responsibilities and to manage several axes of performances (customers, employees, company). The "official" system of the management controllers, focused on a financial dimension of the performances, does not seem to play a decisive part in the evolution of the management control process. Other processes of control, carrying a nonmonetary language, seem to support this change.*

**KEYWORDS.** - *Management control. Public organisation. Strategic Change.*

## Introduction

Aurait-on assisté ces dernières années à l'émergence d'un nouveau secteur public (Hood, 1995 ; Brignall et Modell, 2000) ? En France, les stratégies et les structures des entreprises publiques ont évolué sous la pression de directives européennes, visant à modifier les structures de la concurrence sur les marchés. Ces organisations se sont adaptées pour répondre aux nouvelles demandes des clients. La performance financière se devrait d'être mieux intégrée. Le contrôle de gestion, accoutumé à gérer ce dernier aspect, a pu contribuer à diffuser une nouvelle logique de management par les résultats économiques.

Selon Bouquin (1988), le contrôle de gestion traditionnel (financier) risque de constituer un rituel dans une entreprise publique française, au profit d'une forme plus informelle de contrôle. Sa mise en œuvre effective impliquerait de responsabiliser contractuellement les membres de l'organisation sur l'atteinte de résultats économiques et de s'appuyer sur des processus et des systèmes formels (plans, budgets, tableaux de bord, indicateurs de performances, systèmes d'informations,...). Le contrôle de gestion pourrait alors représenter un véritable levier de la mutation du management, c'est-à-dire conduire à une autre façon d'orienter les comportements vers de nouveaux objectifs. Il pourrait être assimilé à une innovation (Kuszla, 2003).

Une étude de cas longitudinale, réalisée à la Direction du contrôle de gestion de la Société Nationale des Chemins de fer Français (SNCF), est présentée sur une période allant de janvier 1996 à décembre 1998. Dans le cadre d'une observation participante (Pettigrew, 1990 ; Yin, 1993 ; Parker, 2003), nous nous sommes intéressés à l'introduction d'un nouveau dispositif de contrôle de gestion. Trois sources d'information ont été privilégiées : les documents véhiculant de l'information générale sur l'entreprise (presse, journaux internes), les courriers et les notes relatives aux relations entre la direction du contrôle de gestion et les

autres entités de l'entreprise et les courriers et les notes purement internes à la Direction du contrôle de gestion. Quotidiennement, des entretiens à plusieurs niveaux de la structure de la SNCF ont permis de replacer les textes écrits dans leur contexte et de les compléter par des éléments informels et par des attitudes des acteurs. Parallèlement, nous avons tenu un « journal de terrain ».

L'article se compose de deux parties. Partant d'une nouvelle approche théorique de la gestion des réseaux publics, la première partie en déduit des conséquences possibles pour le rôle du contrôle de gestion dans les entreprises publiques françaises. La seconde partie confronte cette analyse avec la réalité de la SNCF. D'une part, il s'agit de restituer dans une perspective fonctionnaliste les relations entre l'environnement, la stratégie, la structure et le contrôle. D'autre part, on décrira, selon une vision plus constructiviste, l'introduction du nouveau système de contrôle de gestion de la SNCF. Le contrôle de la performance et du changement dans les entreprises publiques sera discuté en conclusion.

## **1. Un contexte favorable à l'émergence d'un contrôle de gestion « traditionnel » ?**

L'introduction d'un contrôle de gestion financier peut prolonger les évolutions des environnements externe et interne des entreprises publiques françaises. Face à une littérature prolifique allant du discours idéologique jusqu'à des analyses académiques poussées, dans des champs aussi divers que la politique, l'économie, la gestion ou la sociologie, des auteurs sont mobilisés uniquement pour étayer un raisonnement théorique, qui servira de cadre pour analyser le cas dans la deuxième partie de l'article.

## **1.1. Des entreprises publiques de réseau sous pression**

Les entreprises publiques de réseau pourraient accentuer la pression sur les résultats financiers face à une concurrence encouragée par l'environnement européen. Le client et les institutions publiques se tourneraient vers les entreprises qui offrent les meilleures prestations aux moindres coûts. Les années quatre-vingt-dix ont pu ainsi être celles d'une remise en cause de la gestion des réseaux publics nationaux (télécommunications, électricité, routes, gaz naturel, réseaux ferroviaires et aériens) accompagnée d'une montée de la légitimité de la pensée libérale. La dérégulation repose sur l'idée qu'une plus grande efficacité des entreprises implique la modification des structures du marché. L'action menée consiste à limiter le poids combiné des forces concurrentielles qui déterminent la rentabilité d'un secteur (Porter, 1986) et à rendre un marché contestable.

On peut ainsi dissocier deux grandes activités dans les entreprises de réseau<sup>1</sup> (Stoffaas, 1995 ; Currien, 2000). D'une part des infrastructures qui demandent des investissements et des coûts fixes importants. D'autre part, les services intermédiaires, avec des services de coordination et de contrôle qui optimisent les infrastructures, et des services « finals » d'utilisation, qui répondent aux besoins différenciés de la clientèle. Générant des rendements croissants, l'infrastructure peut être considéré comme un monopole. Pour les activités commerciales, on peut envisager une mise en concurrence. Mais, tous les réseaux ne sont pas strictement similaires et ne font pas face aux mêmes environnements. Par exemple, pour Henry (1997), le transport des marchandises est proche des télécommunications. Il ne répond pas aux mêmes problématiques que le transport des voyageurs qui exige une sécurité maximale et une régulation sectorielle. En même temps, des rentes de monopoles disparaîtraient avec cette distinction entre différentes activités dans les entreprises de réseau.

---

<sup>1</sup> Pour Bouquin (1993), une entreprise de réseau est composée d'entités dispersées géographiquement sur le territoire national. Son fonctionnement induit des flux entre entités, sans que ces flux soient négociés entre les entités.

L'existence d'excédents organisationnels, résultant d'un écart entre une allocation optimale des ressources et une allocation réelle dépendant des comportements humains (Cyert et March, 1963), réels ou non, représente une attaque courante à l'encontre des entreprises publiques. Ces dernières sont accusées de dérives bureaucratiques et de disposer d'un personnel privilégié et protégé, travaillant pour des marchés captifs. Le discours peut acquérir de la légitimité dans un monde angoissé par la montée du chômage et par la mondialisation de l'économie (Linhart, 1991 ; Voisin, 1991). Une plus forte mise sous contrôle, financier en particulier, peut être une réponse à une partie de ces critiques (Hermalin, 1992).

## **1.2. Un nouveau mode de management en opposition avec les modes de contrôle dominants dans les entreprises publiques françaises ?**

Dans une entreprise publique française, le contrôle des comportements ne reposerait pas sur une logique de contrôle de gestion, contractuelle et décentralisatrice des responsabilités (Hussenot, 1983 ; Berry et al, 1985 ; Ackroyd et al, 1989). On serait plutôt en présence de rapports hiérarchiques mettant en présence des individus marqués par leur appartenance à un rang social (Iribarne, 1989 ; Levy-Leboyer, 1991). L'informel l'emporterait sur le formel, d'autant que les acteurs n'aimeraient pas devoir rendre formellement compte de leur travail.

Pendant longtemps, le contrôle de gestion financier a représenté dans les entreprises publiques un rituel (Bouquin, 1988) assez éloigné de la réalité économique. La dimension financière, traditionnellement présente dans les dispositifs budgétaires, peut être également relativisée par les performances techniques et la notion de service public. Ce dernier engage l'intérêt général et permet de faire bénéficier la société d'externalités de consommations positives. Une instance supérieure peut alors décider du prix et du coût de certains services publics industriels et commerciaux, indépendamment d'une pure logique de profit comptable.

Dans cette perspective, la notion de profit comptable peut échapper aux systèmes d'objectifs et de valeurs intériorisés par les membres de l'organisation, c'est-à-dire à leurs préoccupations lors de décisions et d'actions. Une autre culture peut être favorisée dans laquelle les valeurs, le langage et les règles de comportements seraient différents de celles d'organisations où le profit comptable est un objectif explicite. En même temps, on peut considérer qu'une forme de contrôle clanique (Ouchi, 1981) peut générer des comportements stables autour de l'adhésion à des objectifs communs et n'intégrant donc pas forcément la dimension financière.

Par conséquent, si l'environnement externe des entreprises publiques entraînait une plus forte prise en compte de la performance financière, il s'agirait alors de faire évoluer les modes de management et de mettre en place un dispositif cohérent de contrôle de gestion. En même temps, l'utilisation d'un dispositif de gestion ne se résume pas à une simple problématique technique (Neimark et Tinker, 1986 ; Dent, 1991 ; Hopwood et Miller, 1994 ; David, 1996 ; Moisdon, 1997 ; Jacob, 2001 ; Collier, 2001).

### **1.3. Les conséquences en termes de pouvoir et d'apprentissage**

Pour passer d'un mode de contrôle à l'autre, un apprentissage est nécessaire. Selon Koenig (1994), un apprentissage se crée si l'on observe l'acquisition d'une compétence nouvelle pour l'organisation susceptible de modifier la capacité de ses membres à traiter certains problèmes. Dans une entreprise française on pourrait parler d'évolution culturelle avec l'apparition d'une nouvelle micro-culture financière et sa prise en compte par différentes communautés professionnelles.

Selon Amblard et al. (2005), l'analyse d'un changement peut s'effectuer à partir de plusieurs paradigmes interprétatifs. Si l'apprentissage est une clé de compréhension, l'existence de jeux pouvoir traduit également une logique d'action. Les salariés des

entreprises publiques françaises disposent d'un pouvoir important, capable d'agir sur les résultats de l'organisation et de s'opposer au changement. Dans ce contexte, l'un des enjeux serait de ne pas heurter les valeurs partagées des salariés. La légitimité du changement, c'est-à-dire sa reconnaissance par les acteurs, peut être niée : une logique financière extrême ne risque-t-elle pas de remettre en cause le maintien d'activités de service public non rentables ? Ogden (1997) ou Shaoul (1997) se sont par exemple interrogés sur le rôle de la comptabilité dans des opérations de privatisation comme celles de la distribution d'eau en Angleterre. Dans les entreprises publiques, des coalitions peuvent viser une vision plus large que le profit comptable (Cyert et March, 1963). En même temps, une littérature importante évoque le problème de l'inertie face au changement dans les bureaucraties (Crozier et Friedberg, 1977 ; Mintzberg, 1983 ; Freeman, Hannan, 1984 ; Amburgey, Kelly, Barnett, 1993 ; Merton, 1997).

Cette partie théorique ne résume pas l'ensemble des questions relatives au changement dans une entreprise publique de réseau française, elle pose le problème de la rencontre entre deux forces : l'une représentée par l'environnement économique externe et l'autre par l'environnement social interne, en tentant d'aller plus loin que les approches culturelles globalisante. Le contrôle de gestion financier est présenté comme un prolongement de la force externe.

## **2. Le cas SNCF**

Comme annoncé dans la littérature, une pression externe a pu favoriser la construction d'un nouveau système de contrôle de gestion financier à la SNCF. Mais un changement stratégique dans une entreprise publique est avant tout une mutation humaine.



## **2.1. Une adaptation du contrôle de gestion à la structure et à la stratégie de la SNCF**

1996 est une année clé pour la SNCF. Elle marque la fin d'une longue grève. Des évolutions stratégiques et structurelles de la SNCF sont décidées. Le contrôle de gestion évolue simultanément.

### *2.1.1. Les évolutions de la structure de la SNCF*

La directive européenne 91-440 du 29 juillet 1991 imposait de séparer dans les entreprises de réseau les services et les infrastructures afin d'encourager une nouvelle atomicité de l'offre. Courant 1996, les activités de transporteur de la SNCF sont définitivement dissociées de celles liées à l'infrastructure. Une entité juridiquement autonome responsable de l'infrastructure ferroviaire est créée : le Réseau Ferré de France (RFF). Fin septembre 1996, un projet de loi portant sur la réforme du système ferroviaire est adressé aux membres du Conseil d'Etat par le gouvernement. Le texte clarifie les responsabilités entre RFF, la SNCF et l'Etat. La SNCF exploite les services de transport sur le réseau et s'occupe de la gestion de l'infrastructure pour le compte de RFF. Ce dernier acquiert une existence légale le 1<sup>er</sup> janvier 1997.

En contrepartie d'une reprise de 20,5 milliards d'euros de dette de la SNCF, RFF devient propriétaire de terrains, de bâtiments, de voies, etc., de la SNCF. Cette dernière conserve le matériel roulant, les bâtiments voyageurs, les ateliers, les dépôts, etc. Les charges de RFF seront principalement constituées par la rémunération payée à la SNCF (2,6 milliards d'euros) pour la gestion de son infrastructure (entretien par exemple). Les ressources de RFF proviendront essentiellement des péages payés (décret 97-446 du 5 mai 1997) par la SNCF (environ 1 milliard d'euros), des concours de l'Etat et d'une dotation en capital. En 1998, les activités commerciales de la SNCF versent à RFF « une tarification transitoire ». Le mode de répartition du droit d'accès est fonction de la section ferroviaire utilisée. A terme, cela autoriserait l'arrivée de nouveaux exploitants ferroviaires.

### 2.1.2. Les stratégies de la SNCF : du contrat de plan au projet industriel

En janvier 1996, après une longue grève, le contrat de plan de la SNCF avec l'Etat est « gelé » et « remis à plat ». Cette grève a entraîné la démission du Président Jean Bergougnoux. Son successeur, nommé au Conseil des Ministres le 20 décembre 1995 conformément à la proposition du Conseil d'Administration, est Loïk Le Flock-Prigent. Son remplaçant sera six mois plus tard Louis Gallois. Les styles de direction sont différents entre les deux Président mais la ligne stratégique à suivre pour les cinq années à venir est tracée début 1996. Un projet industriel formalise les objectifs de la SNCF pour les années 1997-2002. Trois axes sont privilégiés : le client, l'entreprise et les hommes (tableau 1). Au terme de cette période, la SNCF souhaite devenir « l'entreprise de service public de référence en France et en Europe ».

**Tableau 1 : les objectifs stratégiques de la SNCF**

<b>Le client</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Jouer l'effet de réseau et élargir les services apportés aux voyageurs</li><li>- Conquérir la clientèle nouvelle et réussir la régionalisation</li><li>- En Ile-de-France : construire la confiance des voyageurs</li><li>- Revenir dans le marché fret à des conditions économiques acceptables</li><li>- Une politique du Matériel et de la Traction centrée sur la conquête des clients</li><li>- Développer notre intervention à l'international</li><li>- Une politique de groupe qui joue le jeu de la complémentarité et du partenariat</li></ul>
<b>L'entreprise</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Conforter la SNCF comme un gestionnaire efficace de l'infrastructure</li><li>- Les achats : un poste d'économies prioritaires</li><li>- Alléger les structures et « débureaucratiser »</li><li>- Un pilotage par activités nécessitant de vrais indicateurs</li></ul>
<b>Les hommes</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Un encadrement conforté et responsabilisé</li><li>- Construire ensemble un dialogue social productif</li><li>- La sécurité des personnels</li><li>- Rechercher un équilibre dynamique pour les personnels de l'entreprise</li></ul>

Les objectifs stratégiques de la SNCF montre l'importance attribuée à la gestion de son personnel et la nécessité de faire évoluer ses modes de management. Il s'agit de :

- Rendre chacun responsable de sa gestion,
- Poursuivre la démarche de décentralisation entreprise par la création de régions multifonctionnelles et de directions commerciales,
- Renforcer le rôle de la Direction Générale.

Des économies sur les achats et une gestion optimale de l'infrastructure pour le compte de RFF sont également importantes ; RFF pouvant demander des comptes à la SNCF sur ses activités de sous-traitance. Les évolutions du contrôle de gestion correspondent à l'axe stratégique « un pilotage par activités nécessitant de vrais indicateurs ».

### *2.1.3. Les objectifs du contrôle de gestion*

Début 1996, le Président de la SNCF estime qu'il n'est plus question « d'avoir des systèmes complexes dans lesquels on ne peut pas trouver de responsable parce que les responsabilités sont croisées dans tous les sens. Il m'est arrivé plusieurs fois de ne pas avoir de réponse quand je demandais qui est responsable de telle situation. Une entreprise ne peut pas fonctionner comme ça. Elle fonctionne avec des responsables qui connaissent leurs coûts et leurs recettes, et qui savent où ils en sont. Nous devons retrouver cette clarté sur les responsabilités de chacun d'entre nous »<sup>2</sup>.

Abandonnant l'ancienne procédure d'enveloppes budgétaires, le contrôle de gestion va s'inscrire dans cette optique. En 1996, les trois missions du directeur du contrôle de gestion sont de « rechercher la simplicité des outils de pilotage et de gestion », d'« enrichir l'éventail de ces outils », tant comptables que qualitatifs, et de « consolider le contrôle interne dans l'entreprise »<sup>3</sup>. Pour cet acteur, « deux composantes du pilotage sont étroitement combinées à chaque niveau de délégation » : ce sont le contrôle de gestion et le contrôle interne. « Le

---

<sup>2</sup> *Les infos. Journal bimensuel d'information interne de la SNCF. Du 18 avril au 2 mai 1996.*

<sup>3</sup> Lettre de mission datée du 15 mars 1996.

contrôle de gestion mesure l'usage fait des instruments de bord et des gouvernes (analyse et interprétation de la décision, puis décision d'optimisation) ». « On ne gère plus sur du sable ». « Le pouvoir sera aux comptables ou aux financiers ».

Le premier travail des équipes de contrôle de gestion consiste à mettre en place une comptabilité répondant, selon leurs mots, « à l'orthodoxie comptable »<sup>4</sup>. Il se double d'une refonte complète des systèmes d'information de la SNCF. L'entreprise se voit alors découpée en unités comptables qui seront les briques de base d'une nouvelle architecture comptable. Selon le Directeur du Contrôle de Gestion, « chaque entité devient une petite entreprise responsable de son fond de commerce. On peut agencer les briques comptables comme on veut ». Conjointement, elles forment neuf domaines d'activités :

- Sept domaines relevant d'une activité de transporteur :
  - Trois activités voyageurs : Grandes Lignes, Ile de France, Activité régionale,
  - Deux activités fret : Fret et SERNAM,
  - Deux directions techniques : le Matériel et la Traction.
- Un domaine en charge de la gestion de l'infrastructure pour le compte de RFF,
- Un domaine « éléments communs » non directement affectables. Il comprend essentiellement les différents services centraux et les sièges régionaux.

Les domaines doivent être dotés d'un compte de résultat, d'un tableau de flux de trésorerie et d'un bilan. La consolidation des comptes des domaines conduit aux comptes de la SNCF. Il est prévu également de mettre en place un bilan et un compte de résultat pour chaque entité locale (gares, établissements du matériel,...). Les données physiques, les effectifs et les investissements continuent d'être traditionnellement suivis.

---

<sup>4</sup> Précisons qu'il ne s'agit pas du passage d'une comptabilité publique à une comptabilité privée, mais de construire une comptabilité analytique à partir d'une comptabilité générale et non l'inverse, comme c'était le cas.

## **2.2. La prise en compte d'une réalité sociale**

Les évolutions des stratégies, des structures et du contrôle de gestion impliquent de piloter la recomposition d'un champ social (Crozier et Friedberg, 1977). Selon notre hypothèse, le contrôle de gestion serait le levier de cette reconstruction et entraînerait simultanément une mutation du management dans l'entreprise.

### *2.2.1. Un apprentissage circonscrit*

De 1996 à 1998, le système de contrôle de gestion se met progressivement en place. On assiste à un apprentissage de niveau I (Koenig, 1994) avec des acteurs au contact direct du dispositif qui apprennent à faire fonctionner le système. L'apprentissage s'effectue essentiellement autour de la production des résultats comptables. Dans le cas présenté, quatre sources d'apprentissage peuvent être distinguées :

- Des professionnels de la comptabilité sont progressivement embauchés à la Direction du contrôle de gestion. Néanmoins, la capacité de diffusion de leurs connaissances est limitée. On entend de manière récurrente des phrases comme : « Moi, je sais faire de la gestion, pas de la comptabilité ». « Il peut exister plusieurs manières de présenter un bilan ? ! ». « Je connais les postes du compte de résultat, mais ceux du bilan... ».
- De nombreuses formations sont engagées. En décembre 1997, dans une lettre d'information, le directeur financier de la SNCF précise que « l'année 1998 sera la première année complète de pilotage de l'entreprise par domaines, après l'expérimentation menée en 1997. Plus de 55 sessions de formation sont organisées sur ce sujet capital pour le fonctionnement et l'avenir de l'entreprise, à destination des 1 200 participants de tous niveaux ».
- La nécessité de publier des comptes audités est un argument en faveur de l'utilisation des nouveaux systèmes. L'apprentissage est en quelque sorte imposé aux intervenants directs dans le processus. L'aspect comptable est privilégié.
- La place attribuée aux systèmes d'information dans la refonte du pilotage de l'entreprise est importante. Les outils informatiques solidifient la démarche.

En 1997 et 1998, le suivi des performances des domaines est assez limité. Le dispositif de contrôle de gestion ne modifie pas radicalement les processus de management : les managers et les dirigeants ne semblent pas se reposer dessus pour finaliser et piloter les processus de l'entreprise. Des objectifs, en particulier de trafics, de sécurité, de satisfaction du client (temps d'attente au guichet, propreté des gares, régularité des trains,...) ou encore de taux d'immobilisation du matériel dominant dans les discussions entre les dirigeants et les managers du siège et ceux des domaines d'activités. L'atteinte de résultats économiques, dimension sur laquelle repose essentiellement le nouveau système de contrôle de gestion, semble représenter un axe relatif de responsabilisation des neuf domaines d'activités. Les acteurs, les dirigeants en particulier, ont la possibilité de modifier radicalement leur champ de contrôle, mais un apprentissage de niveau II (Koenig, 1994) ne semble pas souhaité au moment de l'étude de cas. Un apprentissage de niveau III consisterait à utiliser l'ensemble des leviers de contrôle, y compris financiers.

### *2.2.2. Des freins au changement*

Pour certains, en contribuant à la verticalisation de l'entreprise, le dispositif de contrôle de gestion pourrait aller à l'encontre du maintien d'une entreprise intégrée voire du service public. On lit par exemple dans le compte rendu d'un groupe de travail chargé d'étudier le découpage comptable par domaine : « celui-ci paraît inutile et inapplicable socialement... La seule nécessité semble être de séparer l'infrastructure de l'exploitation sous la pression de l'Etat... Les syndicats auront connaissance de cette affectation nominative aux domaines ». De plus, en octroyant des moyens propres à l'activité fret, on encourage son externalisation et sa mise en concurrence. Déjà en 1995, on pouvait lire dans *le journal des cheminots* que « le nouveau mode de gestion basé sur des critères exclusivement financiers va alimenter et exacerber des conflits internes. En introduisant ce fonctionnement segmenté dans l'Entreprise la SNCF prépare un éclatement à terme ».

Par ailleurs, des arguments à l'encontre d'un contrôle financier fort s'articulent autour de risques de dysfonctionnements au quotidien, pouvant mettre en péril la sécurité des personnels et des voyageurs. L'exemple de British Rail est souvent cité par les cheminots. Ces déclarations légitiment le maintien, d'une part, d'une structure des pouvoirs où les ingénieurs et les techniciens jouent un rôle important et, d'autre part, des sureffectifs permettant de gérer des situations perturbées. Ces dernières peuvent avoir trois origines : un incident « mouvement » pouvant être dû à une avarie, à un acte de vandalisme, etc., un incident « sécurité », risquant de provoquer un déraillement ou une collision, ou un incident au niveau des voies (une grève, une chute de caténaire, etc.).

Enfin, on retrouve un problème classique dans les grandes organisations. Les enjeux pour les salariés ne sont pas dans les reporting destinés à la Direction Générale. Un rapport d'audit montre en 1998 que la sécurité des voyageurs et du personnel, la productivité et le dialogue social sont jugés plus fondamentaux.

La prise en considération des freins aux changements est incontournable pour les dirigeants de la SNCF surtout lorsque les griefs viennent de la « base » de la SNCF (conducteurs, agents en charge de l'entretien du matériel roulant, des infrastructures, de l'accompagnement des voyageurs,...) et sont ensuite relayés par les syndicats. Les « cheminots du terrain » peuvent bloquer toute initiative de la part de la Direction Générale voire faire pression sur leur environnement, même pour l'application des directives européennes (Pfeffer et Salancik, 1978). Schématiquement on peut opposer :

- La possibilité d'introduire une logique de management par les résultats économiques, véhiculée par une nouvelle instrumentation de contrôle, permettant d'enrichir les leviers de contrôle des dirigeants, voire les finalités d'une entreprise publique.
- La crainte de générer une crise sociale, avec une coalition d'acteurs solidaires autour de la préservation du service public voire du maintien d'un slack organisationnel

(Cyert et March, 1963). Sachant qu'une partie de ce slack collectif peut être illusoire car elle peut être justifiée en particulier par la gestion par exception des incidents ferroviaires et correspondre à un coût d'opportunité (afin d'éviter une crise systémique inhérente à une situation perturbée, les cheminots peuvent avoir à réagir rapidement de manière ponctuelle).

## **Conclusion**

En conclusion, nous proposons de revenir sur la question suivante : pourquoi et comment actionner un levier de contrôle de gestion financier dans une entreprise publique de réseau française ?

L'utilisation du contrôle de gestion comme un levier de la mutation dans une entreprise publique française est essentiellement un problème contextuel, c'est-à-dire de rationalité limitée (Simon, 1983). Autrement dit, ce serait en modifiant les paramètres du contexte que l'on peut voir actionner ce levier de changement. Une réelle concurrence entre plusieurs utilisateurs d'un même réseau peut permettre l'émergence d'un contrôle de gestion traditionnel. Un changement des buts de l'organisation et des individus qui la composent conduirait à l'appropriation du contrôle de gestion par les réseaux d'acteurs. En même temps, une remise en cause de la structure des pouvoirs serait nécessaire, afin de limiter les oppositions au changement. Au vu des expériences d'autres entreprises publiques, au moins deux directions seraient possibles : une suppression du statut de fonctionnaire ou d'assimilé (avec en contrepartie une revalorisation des salaires) et le recrutement de compétences externes à tous les niveaux hiérarchiques.



Se pose ensuite le problème de l'utilisation d'un dispositif de contrôle de gestion « financier ». D'une part, Simons (1995) montre qu'un levier de contrôle peut être utilisé de différentes manières. Une instrumentation de contrôle ne vaut que par l'usage que l'on en fait et un contrôle de gestion financier peut jouer un « simple » rôle de garde fou pour canaliser des comportements déviants. De plus, même dans les organisations « typiques », le contrôle de gestion financier est un levier de management parmi d'autres (Anthony, 1988), qui ne supprime pas d'ailleurs toute forme de slack organisationnel. Autrement dit, l'existence d'un contrôle de gestion traditionnel ne signifie pas nécessairement une domination de la logique du profit comptable. De la même façon, les contrôleurs de gestion concentrés sur ce seul aspect de la performance, risquent de ne pas remplir totalement leur rôle de conseiller du management, surtout dans une entreprise publique. C'est d'ailleurs probablement dans la capacité des contrôleurs de gestion à mettre en relation les informations économiques et techniques que réside la diffusion du modèle financier. Ensuite, le contrôle d'entreprise, a fortiori dans une entreprise publique, ne se réduit pas à un contrôle budgétaire traditionnel sur lequel nous nous sommes focalisés dans cette recherche.

Enfin, Minzberg et al. (1999, p. 336) pose la question suivante : changer mais à quelle vitesse et dans quel ordre ? On pourrait, en terme de prospective, évoquer une priorisation dans les changements. Faire circuler les trains en toute sécurité n'est-elle pas la première mission historique de la SNCF ? Pour cela les compétences clés sont celles des ingénieurs et des techniciens. Les routines permettent de mettre sous contrôle le fonctionnement récurrent du système ferroviaire. Ensuite, il s'est agit d'offrir une prestation de qualité à des usagers devenus des clients. La satisfaction des clients et la performance technique ont semblé les premières priorités de la SNCF. Enfin, la maîtrise des résultats financiers pourrait être recherchée. Avec le temps, les processus de contrôle de gestion sont également des sources

d'apprentissage (Kloot, 1997). Le contrôle de gestion peut-il permettre une gestion optimale des priorités managériales ?

Une analyse comparative pourrait être effectuée avec d'autres entreprises publiques françaises et étrangères. Le sujet est d'actualité. En France, La Poste, par exemple, fait évoluer ses structures en créant une Banque Postale, en décentralisant les responsabilités dans ses métiers et en renforçant un management des performances par la marge. D'autres entreprises françaises comme France Telecom ou Renault ont évolué ces dernières années. Quels ont été et quels sont les rôles du contrôle de gestion dans ces entreprises ? Ont-ils évolué ? Quelles similitudes et différences peut-on voir apparaître ? Qu'en est-il dans d'autres pays ? En Roumanie ?

## **Bibliographie**

---

ACKROYD S., HUGHES S., SOOTHILL K. (1989), Public Sector Services and their Management, *Journal of Management Studies*, Vol. 26, n°6, November.

AMBLARD H, BERNOUX P., HERREROS G., LIVIAN Y.-V. (2005), *Les nouvelles approches sociologiques des organisations*, Paris, Ed. du Seuil.

AMBURGEY T. L., KELLY D., BARNETT W. P. (1993), Resetting the clock : the dynamics of organizational change and failure, *Administrative Science Quarterly*, 38.

ANTHONY R.N. (1988), *The management Control Function*, Boston, Harvard Business School Press.

BERRY A., CAPPS T., COOPER D, FERGUSON P., HOOPER T., LOWE R. A. (1985), Management Control in an Area of the N.C.B. : Rationales of Accounting Practices in a Public Enterprise, *Accounting Organization and Society*.

BOUQUIN H. (2004), *Le contrôle de gestion*, Paris, Gestion PUF.

- BOUQUIN H. (1993), Pour les entreprises de réseau : un nouveau modèle de contrôle de gestion ?, *Le Manager des Entreprises de Réseau*, n°3, Juillet-Août-Septembre.
- BOUQUIN H. (1988), Les Perspectives de Recherche en Contrôle de Gestion I. Les cadres Conceptuels, *Les Cahiers de la Recherche, IAE de Lille*.
- BRIGNALL S., MODELL S. (2000), An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector, *Management Accounting Research*, vol. 11, September.
- COLLIER P. (2001), The Power of Accounting : a Field Study of Local Financial Management in a Police Force, *Management Accounting Research*, 6.
- CROZIER M., FRIEDBERG F. (1977), *L'acteur et le Système*, Paris, Ed. du Seuil.
- CURIEN N. (2000), *Économie des réseaux*, Paris, La Découverte.
- DAVID A. (1996), Structure et dynamique des innovations manageriales, *5<sup>e</sup> Conférence Internationale de Management Stratégique*, AIMS, Lille, 13-14-15 mai.
- DENT J. F. (1991), Accounting and Organizational Cultures : a Field Study of the Emergence of a New Organizational Reality, *Accounting, Organization and Society*, Vol. 16, n°8.
- FREEMAN J., HANNAN M. T. (1984), Structural inertia and organizationnal change, *American Sociological Review*, Vol. 49, April.
- HENRY C. (1997), *Concurrence et services publics dans l'Union Européenne*, Paris, PUF.
- HERMELON B. E. (1992), The effects of competition on executive behavior, *Rand Journal of Economics*, Vol. 23, n°3, Automne.
- HOOD C., The « New Public Management » in the 1980s : variations on a theme, *Accounting Organization and Society*, vol. 20, n°2/3.
- HOPWOOD A.G., MILLER P. (ed.) (1994), *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge, Cambridge University Press.

- HUSSENOT P. (1983), *La gestion publique par objectifs : des ambitions à la pratique*, Paris, Les Editions d'Organisation.
- IRIBARNE (d') Ph. (1989), *La logique de l'honneur, gestion des entreprises et traditions nationales*, Paris, Le Seuil.
- JACOB R. (2001), La transformation d'une grande organisation de services publics selon la perspective de la gestion des connaissances, *Gestion*, Volume 26, n°1, Printemps.
- KLOOT L. (1997), Organizational Learning and Management Control Systems : Responding to Environmental Change, *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, march.
- KOENING G. (1994), Apprentissage organisationnel. Repérage des lieux, *Revue Française de Gestion*, n°97.
- KUSZLA C. (2003), De fausses innovations pour de vrais changements ? Le cas de trois démarches innovantes en contrôle de gestion dans des entreprises publiques de réseau. *Comptabilité – contrôle – audit*, numéro spécial, mai.
- LEVY-LEBOYER M. (1991), La grande entreprise : un modèle français ? dans *Entre l'entreprise et le marché, l'économie française des années 1880 à nos jours*, sous la direction de M. Lévy-Leboyer et J.-C. Casanova, Paris, Gallimard, p. 365-410.
- LINHART D (1991), *Le torticolis de l'autruche. L'éternelle modernisation des entreprises françaises*, Paris, Le Seuil.
- MINTZBERG H. (1983), *Power in and around organizations*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New York.
- MINTZBERG H., AHLSTRAND B., LAMPEL J. (1998), *Strategy safari*, NewYork, The Free Press.
- MOISDON et al. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Editions Seli Arsan, Paris.

- NEIMARK M., TINKER T. (1986), The Social Construction of Management Accounting Systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, n° 4-5, p. 369-395.
- OGDEN S.G. (1997), Accounting for Organizational Performance : the Construction of the Customer in the Privatized Water Industry, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n°6.
- OUCHI W. G. (1981), *Theory Z*, Reading, Addison Wesley, Trad fr. : *Théorie Z*, Paris, InterEditions, 1981.
- PARKER L. D. (2003), Financial Management Strategy in a Community Welfare Organization : A Boardroom Perspective, *Financial Accountability and Management*, Vol. 19, 4, November.
- PETTIGREW A.M. (1990), Longitudinal Field Research on Change : Theory and Practice, *Organization Science*, Vol.1, N°3.
- PFEFFER J., SALANCIK G. R. (1978), *The External Control of Organizations : A resource Dependence Perspective*, New York, Harper & Row.
- PORTER M. (1986), *L'avantage Concurrentiel*, Paris, InterEditions
- SHAOUL J. (1997), The power of Accounting : Reflecting on Water Privatization ? , *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10, N°3.
- SIMON H. A. (1983), *Administration et processus de décision*, Paris, Economica.
- SIMONS R. (1995), *Levers of Control*, Boston, Harvard Business School Press.
- STOFFAËS C. (1995), *Services publics, questions d'avenir*, Commissariat général du Plan, Edition Odile Jacob/La documentation française, Septembre.
- VOISIN C. (1991), Nature et légitimité des entreprises publiques : vers un renouvellement du débat, *Revue Française d'Economie*, Vol. VI, 4, Automne.
- YIN R. K. (1993), *Applications of case study research*, Applied Social Research Methods Series, Vol. 34, SAGE publications.