



**HAL**  
open science

# LES APPORTS DE LA CONSTRUCTIVE RESEARCH APPROACH A LA PERTINENCE DES OUTILS DE GESTION EN COMPTABILITE PUBLIQUE

Sébastien Rocher

► **To cite this version:**

Sébastien Rocher. LES APPORTS DE LA CONSTRUCTIVE RESEARCH APPROACH A LA PERTINENCE DES OUTILS DE GESTION EN COMPTABILITE PUBLIQUE. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, Cergy-Pontoise, France. pp.CD Rom. halshs-00525963

**HAL Id: halshs-00525963**

**<https://shs.hal.science/halshs-00525963v1>**

Submitted on 13 Oct 2010

**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.

**LES APPORTS DE LA CONSTRUCTIVE RESEARCH APPROACH A LA PERTINENCE DES OUTILS DE GESTION EN COMPTABILITE PUBLIQUE**

**Sébastien ROCHER**

RESUME	ABSTRACT
<p>Les réflexions apparues à la fin des années 1980 sur la pertinence des recherches en comptabilité menée dans le secteur privé se retrouvent aujourd’hui dans le secteur public. A partir de ce constat, cet article s’appuie sur les apports de la Constructive Research Approach, une approche méthodologique développée par Kasanen et al. (1993) et centrée sur l’étude de la construction d’outils de gestion, de l’émergence de l’idée originelle à leur implantation effective. Au travers de l’application de la CRA à l’étude du développement d’une méthode de consolidation des risques dans le secteur public local français, il apparaît que cette approche contribue à une meilleure prise en compte des acteurs du secteur public local et permet d’appréhender de manière plus détaillée la pertinence des outils de gestion créés.</p>	<p><i>The implication of the Constructive Research Approach in the relevance of public accounting systems</i></p> <p>The reflections on the relevance of researches in accounting in the private sector at the end of the 80’s are found today in the public sector. This article is based on the contributions of the Constructive Research Approach, a methodological approach developed by Kasanen and al. (1993) which is based on the study of the construction of management devices from the emergence of the original idea to their implementation. The CRA is applied to the study of the development of a method of consolidation of the risks in the French local public sector. It appears that this approach contributes to a better understanding of the actors of the local public sector and makes it possible to apprehend in a more detailed way the relevance of the management devices created.</p>
<p>Mots clés : Pertinence, Constructive Research Approach, Consolidation</p>	<p>Keywords : Relevance, Constructive Research Approach, Consolidation</p>

**Correspondance :**

**Sébastien ROCHER**

Maître de conférences, IAE de POITIERS

CEREGE, Centre de Recherche en Gestion

20 Rue Guillaume VII Le Troubadour - BP639 - 86020 Poitiers Cedex – France

Courriel : [srocher@iae.univ-poitiers.fr](mailto:srocher@iae.univ-poitiers.fr)

## **Les apports de la *Constructive Research Approach* à la pertinence des outils de gestion en comptabilité publique**

Au début des années 1990, à partir de l'étude d'articles de recherche publiés dans des revues académiques internationales<sup>1</sup> entre 1985 et 1991, Kasanen et al. (1993) constatent le manque d'orientation pratique des recherches en contrôle de gestion. Ce constat rejoint alors les débats engagés sur la pertinence des recherches dans ce domaine (Kaplan et Johnson, 1987 ; Johnson, 1992 ; Choudhury, 1986 ; Mévellec, 1990 ; Bouquin, 1993).

Kasanen et al. (1993) observent plus particulièrement que peu de recherches s'intéressent simultanément au développement de nouveaux outils de gestion et à leur implantation pratique. Dès lors, partant du postulat que la comptabilité est une science appliquée (Mattessich, 1995), ils ont proposé un processus de recherche intitulé *Constructive Research Approach* (CRA)<sup>2</sup>, centrée sur le rôle du chercheur comme force de proposition et de réalisation de nouveaux outils de gestion (modèles, diagrammes, plans, méthodes...) en réponse aux besoins des managers.

Actuellement, Van Helden et Northcott (2007) dressent le même constat concernant les recherches en comptabilité de gestion dans le secteur public. Au travers de l'étude de 123 recherches sur la comptabilité de gestion dans le secteur public publiées dans cinq revues académiques internationales<sup>3</sup> entre 1999 et 2005, ils montrent qu'une grande majorité de ces articles concernent la compréhension de l'utilisation des outils de gestion dans le secteur public, tandis que le développement de nouveaux outils, l'évaluation de leur efficacité et de leur pertinence et les conditions du succès de leur implantation sont peu développés, alors même que ces thèmes semblent plus proches des attentes des praticiens. De plus, à l'instar de Kasanen et al. (1993) ou Guthrie et al. (1999), ces auteurs mettent en évidence que les

recherches relatives au développement de nouveaux outils manquent souvent de validations pratiques pour appuyer leurs conclusions.

Il semble donc intéressant d'appliquer la CRA au secteur public d'une part et aux recherches en comptabilité publique d'autre part, les innovations comptables n'étant pas exclusivement issues de la comptabilité de gestion. Cet article s'insère donc dans la continuité des travaux de Kasanen et al. (1993), Lukka (2000) et Labro et Tuomela (2003) et vise à contribuer à la diffusion de cette approche. Il semble en effet possible d'étendre l'usage de cette méthode aux organisations publiques, au sein desquelles une logique gestionnaire tend à se faire de plus en plus présente et qui sont confrontées, à l'instar de leurs homologues du secteur privé, à la multiplication des outils de gestion (Lapsley et Pallot, 2000 ; Pollitt et Bouckaert, 2004 ; Modell, 2004), mouvement auquel le secteur public local français ne déroge pas.

La Constructive Research Approach est fondée sur la construction d'innovations (Labro et Tuomela, 2003, p. 438). De plus, l'une de ses particularités est d'intégrer une phase d'étude de l'applicabilité de l'outil créé. Comme l'écrit Kasanen et al. (1993, p. 244), « une caractéristique importante des constructions (à la base de la CRA) est la possibilité de démontrer leur utilité au travers de leur implantation ». En cela, l'application de la CRA répond à deux des limites des recherches actuelles en comptabilité publique évoquée par Van Helden et Northcott (2007), à savoir la nécessité de développer de nouveaux outils qui feront l'objet d'une validation pratique<sup>4</sup>.

L'objectif de cet article est de montrer comment la Constructive Research Approach apporte des éléments de réponse aux limites supplémentaires des recherches en comptabilité publique mises en lumière par Van Helden et Northcott (2007). Dans une première partie, après une description de la CRA, cet article présente les apports de cette approche à l'amélioration de la

compréhension des conditions du succès de l'acceptation et de l'implantation des outils de gestion dans le secteur public local, notamment en permettant une meilleure prise en compte de l'influence des élus et des administratifs.

Dans une deuxième partie, les apports de cette approche dans l'évaluation de la pertinence des outils de gestion sont abordés. Il apparaît ainsi que l'application de la CRA conduit à remettre en question la définition « classique » de la pertinence fondée sur l'utilité perçue à un moment donné, pour favoriser la construction de la pertinence par les acteurs.

L'objectif est de développer des recherches aux implications managériales et pratiques fortes et d'apporter des éléments de réponses au manque de pertinence des recherches en comptabilité publique.

## **1 – Comprendre les conditions du succès de l'implantation d'un outil de gestion dans le secteur public local : les apports de la Constructive Research Approach**

La CRA est présentée dans une première partie. Puis, ses apports à compréhension des conditions du succès de l'acceptation et de l'implantation d'un outil de gestion sont abordés dans une deuxième partie.

### **1.1 – La Constructive Research Approach**

Les fondements méthodologiques et la validité scientifique de la CRA ont déjà fait l'objet de nombreux articles (Kasanen et al., 1993 ; Lukka, 2000 ; Labro et Tuomela, 2003) et ne seront pas repris dans ce développement. Une description de la méthode est tout d'abord proposée, puis un rapprochement avec la recherche-intervention est opéré dans une deuxième sous-partie. Dans un troisième temps, les raisons de sa faible application sont discutées.

### 1.1.1 – Les fondements de la CRA

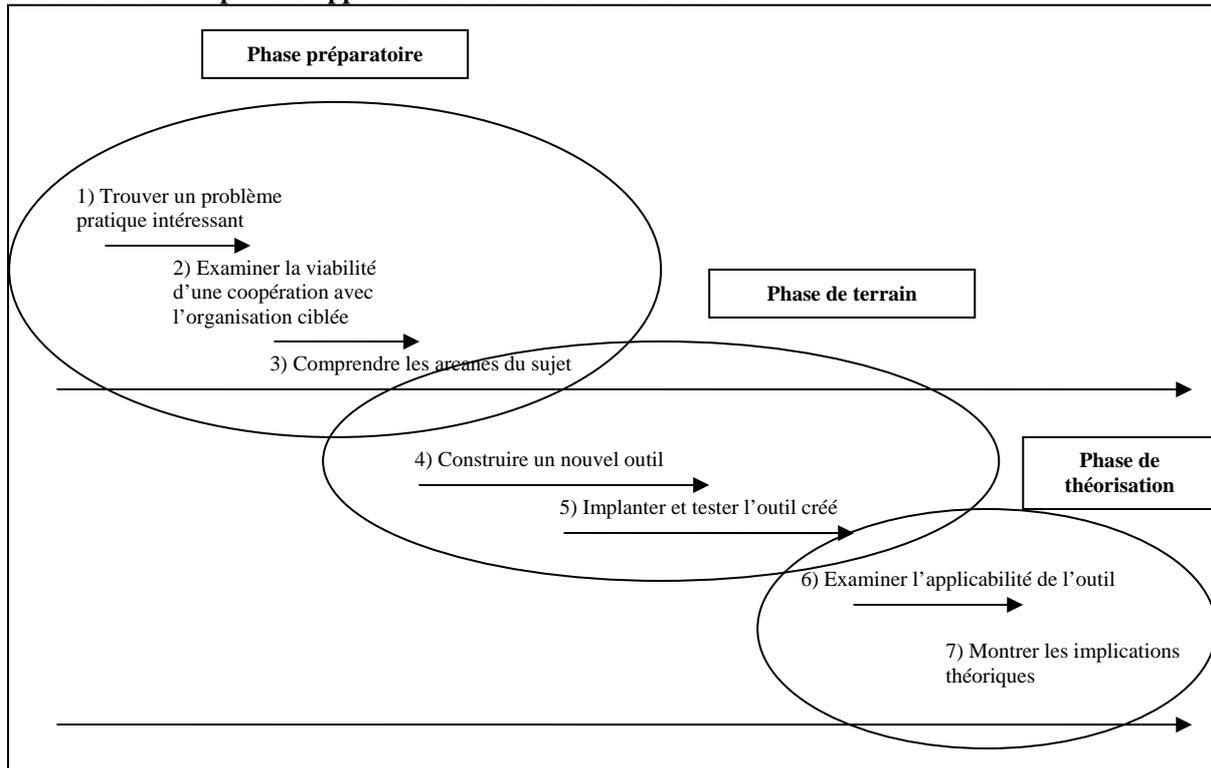
Kasanen et al. (1993, p. 252) définissent la CRA comme un cadre pour la recherche appliquée. Ils distinguent ainsi ce processus de recherche, d'une part, des études dénuées de propositions normatives uniquement centrées sur la production de connaissances ou animées par une logique compréhensive et, d'autre part, des études techniques normatives et des travaux axés sur la construction de modèles dont l'objectif est de proposer des innovations théoriquement viables mais qui ne comportent pas de phase de validation pratique.

Le modèle développé par Kasanen et al. (1993, p. 246) se décompose en sept étapes consécutives :

- 1) trouver un problème pratique intéressant avec des implications théoriques possibles ;
- 2) examiner la viabilité dans le temps d'une coopération avec l'organisation ciblée pour mener la recherche ;
- 3) comprendre les arcanes du sujet ;
- 4) innover et construire une solution adéquate ;
- 5) implanter cette solution et tester sa viabilité en pratique ;
- 6) étudier le degré d'applicabilité de la solution ;
- 7) montrer les connexions théoriques du sujet et les apports de la recherche.

Labro et Tuomela (2003, p. 416) schématisent l'enchaînement de ces sept étapes en mettant notamment en évidence leurs interconnexions et leur degré de dépendance, en les regroupant en trois grandes phases distinctes : la phase préparatoire, la phase de terrain, la phase « de théorisation » (schéma 1).

**Schéma 1 : Les étapes de l'approche de la recherche constructive.**



Source : Labro et Tuomela, 2003, p. 416.

Kasanen et al. (1993), Lukka (2000) et Labro et Tuomela (2003) décrivent les caractéristiques de chacune des sept étapes qui composent cette approche méthodologique. Concernant la phase préparatoire et plus particulièrement l'étape 1, le problème à la base de l'étude doit trouver sa source dans les attentes et besoins des managers. Le chercheur doit également être capable de faire émerger le pendant théorique de ce problème technique et vérifier qu'aucune solution n'existe.

L'étape 2, relative à la possibilité d'une coopération dans le temps avec une organisation se heurtant au problème identifié, est importante car l'aboutissement de la recherche en dépend. Cette étape fait référence aux modalités d'entrée sur le terrain et au maintien du chercheur sur le terrain d'étude.

Se familiariser avec les considérations techniques et théoriques du sujet constitue la troisième étape de cette approche qui nécessite de la part du chercheur un premier travail d'apprentissage, à l'aide de recherches bibliographiques, d'observations préalables, etc.

L'étape 4 marque le début de la phase de terrain et se caractérise par la production d'une solution innovante en réponse au problème étudié. Le chercheur est donc partie prenante d'un groupe qui va construire l'innovation en réponse aux besoins pratiques exprimés par les managers (Lukka, 2000).

L'étape 5 concerne l'implantation et le test de la viabilité de l'outil construit lors de l'étape précédente et comporte deux objectifs complémentaires. Comme le notent Labro et Tuomela (2003), cette phase est primordiale dans le cas des recherches suivant cette approche méthodologique, car quel que soit le résultat de cette étape, l'implantation est un gage de crédibilité. Partant de l'idée qu'il est difficile, voire impossible, de juger de l'applicabilité d'une nouvelle construction avant son implantation, Kasanen et al. (1993, p. 244) adoptent une position stricte : pour eux, seule l'application réelle d'une innovation permet d'en démontrer son utilité et offre un élément de réponse à la valeur scientifique des recherches engagées.

La dernière phase, dite « de théorisation », conduit le chercheur à mettre en évidence les implications académiques et théoriques de sa recherche. Pour Kasanen et al. (1993) et Lukka (2000), deux types de contributions peuvent être retirées des recherches qui s'appuient sur la CRA :

- l'étude du succès ou de l'échec du processus d'innovation et la mise en lumière des facteurs explicatifs. Ainsi, à partir d'une implantation réussie, le chercheur pourra par exemple s'interroger sur les conditions de transfert de l'outil créé à d'autres organisations, ou au contraire, dans le cas de l'échec de l'implantation, il pourra faire émerger les facteurs explicatifs susceptibles de survenir à nouveau dans d'autres organisations ;
- des enseignements sur la pertinence de l'innovation managériale étudiée.

### **1.1.2 – La recherche-intervention comme positionnement méthodologique sous-jacent**

Le modèle de la CRA s'appuie sur une intervention forte du chercheur dans le processus de construction puis de mise en place de l'outil. En cela, la CRA répond à une nouvelle orientation des recherches en comptabilité, axées sur la participation active du chercheur au développement de nouveaux outils (Lukka et Schields, 1999).

J-M. Plane (2000, p. 23) définit une recherche-intervention en management comme « un processus d'interactions complexe et cognitif entre les acteurs d'une organisation et des intervenants-chercheurs en management, chargés de l'implantation, de l'acclimatation de méthodes et d'outils ainsi que de la stimulation de transformations durables sur le mode de management et de fonctionnement d'une organisation ». Hatchuel et Molet (1986) définissent cinq étapes d'une recherche-intervention avec conception et implantation d'un outil de gestion (encadré 1).

**Encadré 1 : Les cinq étapes d'une recherche-intervention avec conception et implantation d'outil de gestion**

**Phase 1 : La perception d'un problème**

(Dysfonctionnements supposés, nécessités d'amélioration)

**Phase 2 : Construction d'un mythe rationnel**

(Double formulation du problème : transformation des perceptions en concepts et en données, constitution d'une théorie de l'organisation associée au problème (problématique outil / organisation)).

**Phase 3 : La phase expérimentale**

(Le nouveau stimulus constitué par le projet génère des réactions parmi les acteurs concernés. Le mythe étant rationnel, l'outil est techniquement cohérent : les réactions sont centrées sur la modélisation théorique de l'organisation sous-jacente à l'outil).

**Phase 4 : Définition d'un ensemble simplifié de logique d'action**

(Cette phase permet, à partir des éléments tirés de la phase 3, de définir les différentes logiques à l'œuvre dans l'organisation, donc d'élaborer une construction mentale, une description de certains aspects du fonctionnement du système. Le stimulus déclenche un processus d'apprentissage au cours duquel chacun sera incité à donner sa vision du processus dans lequel il est impliqué et à utiliser les opportunités données par sa propre situation pour encourager ou, au contraire, lutter contre l'outil et le mythe rationnel qu'il porte).

**Phase 5 : Le processus de changement**

(Transformation croisée plus ou moins forte de l'outil par l'organisation et de l'organisation par l'outil)

Source : Hatchuel et Molet, 1986, p. 181 et suivantes, tiré de David, 2002, p. 106.

En repartant du modèle de la CRA, des similitudes apparaissent, les trois premières étapes de l'enchaînement proposé par Hatchuel et Molet (1986) correspondant aux cinq premiers points de ce modèle, tandis que les phases 4 et 5 correspondent au point 6 relatif à l'étude de l'application du construit.

### **1.1.3 – Une méthode peu appliquée**

Actuellement, la CRA fait l'objet d'une faible mise en pratique (Kasanen et al., 1993). De nombreuses raisons justifient ce constat.

(a) La prédominance d'une réflexion positiviste sur les recherches menées dans une discipline encore jeune conduit à l'influence d'une vision positive de la comptabilité et le rejet d'une

approche normative apparentant la comptabilité à une science appliquée. Comme le note Mattessich (1995, p. 260), « tout comme les opposants de Galilée refusaient de regarder dans son télescope pour voir l'évidence de la théorie héliocentrique, certains universitaires semblent réticents à admettre que la comptabilité est une science appliquée ».

(b) La frontière floue entre l'approche constructive (et l'objectif scientifique qui la sous-tend) et le consulting est également une limite importante. Comme le notent Van Helden et Northcott (2007), une trop forte implication pratique peut mettre en danger les fondements des études scientifiques fondées sur l'impartialité du chercheur.

(c) La difficulté de publier des articles sur des innovations managériales (des systèmes de coût par exemple) que les entreprises qui les implantent ne souhaitent pas voir diffuser.

(d) Les revues académiques ne sont pas toujours accessibles aux praticiens (matériellement mais également intellectuellement, les apports méthodologiques et théoriques étant souvent mis en avant au dépend des apports managériaux) et, dès lors, les recherches normatives font l'objet le plus souvent de publication dans des revues professionnelles. Bien qu'il soit nécessaire de rapprocher théorie et pratique (Mitchell, 2002), il n'en reste pas moins que ce mécanisme « s'auto-entretient » puisque, comme l'écrit Choudhury (1986, p. 28), « la reconnaissance académique est liée à la publication dans des revues académiques où s'imposent la rigueur, la validité interne et l'élégance. Les publications dans des revues professionnelles sont considérées comme « populaire » et manquent de mérite ».

(e) Enfin, Labro et Tuomela (2003) soulignent également la nécessité d'une période de temps propice à ce type de recherche, à l'instar de ceux dont disposent les doctorants (Tuomela, 2000), et d'un investissement du chercheur suffisamment important. A cela, il faut également ajouter les connaissances techniques préalables à l'étude que le chercheur se doit de posséder et la difficulté de trouver un terrain de recherche qui se prête à ce type de recherche. En outre,

il subsiste tout au long de l'étude le risque « d'échec » si le terrain se dérobe ou si la construction ou l'implantation ne se déroule pas aussi vite que prévue<sup>5</sup>.

Malgré sa faible mise en pratique, l'application de la CRA offre une réponse à l'amélioration souhaitée de la compréhension des conditions du succès de l'acceptation et de l'implantation d'un outil de gestion dans le secteur public local.

## **1.2 – Les apports de la CRA à l'étude d'implantation d'un outil de gestion dans le secteur public local**

Engager une recherche englobant les sept phases proposées par la CRA, de la conception à l'application effective d'une construction, permet d'éviter deux formes de réductionnisme présentes dans les recherches en gestion portant sur les collectivités locales :

- une prise en compte lacunaire du rôle des élus dans l'innovation : il semble en effet nécessaire de tenir compte des attentes de l'élu lors de l'acceptation de la méthode, mais également lors de sa phase d'implantation. Le but est de dépasser une approche fondée sur un recueil à un instant  $t$  par questionnaire ou entretien, pour favoriser une prise de contact plus longue, fondée sur la confiance ;
- une vision réductrice du rôle des administratifs dans l'innovation : il est nécessaire de prendre en compte les besoins et le rôle des administratifs dans le processus d'implantation et d'acceptation en général.

L'application de la CRA permet de combiner une perspective « séquencée », constituée par l'étude de la décision d'acceptation à un moment donné, et une perspective « dynamique » liée à la compréhension des arcanes du projet et à la participation à sa construction et à son implantation.

### **1.2.1 – L’acceptation d’une innovation dans le secteur public local : nécessité et limites d’une perspective « séquencée »**

Considérer l’acceptation d’une innovation comme une décision à un moment donné revient à étudier le choix des acteurs et les motivations qui ont animé leur décision. Si de nombreuses études concernant le secteur public local se focalisent principalement sur l’acceptation de l’innovation par les techniciens, il est toutefois nécessaire de prendre en considération l’influence des « non techniciens » (Jackson et Lapsley, 2003 ; Lapsley et Wright, 2004). Dès lors, en marge du comportement des administratifs, il est également important de tenir compte de celui des élus. En effet, comme le note Alter (2005), les dirigeants sont à la base du choix d’intégrer une innovation au sein des pratiques de l’organisation, en l’acceptant tout d’abord, puis au regard de l’utilisation qu’ils en font et de la forme qu’ils lui donnent. Bien que les dirigeants ne peuvent à eux seuls implanter une innovation, il n’en reste pas moins que leur implication est une condition nécessaire car ils disposent du pouvoir d’imposer l’usage de l’innovation (Argyris et Kaplan, 1994 ; Shields et Young, 1994 ; Shields, 1995 ; Briers et Chua, 2001).

Cependant, étudier l’acceptation d’une innovation du point de vue des élus soulève une difficulté majeure : la logique politique qui anime le dirigeant local est susceptible de biaiser la compréhension des facteurs influençant sa décision d’accepter ou non une innovation. Or, comme le note Rogers (1995, p. 214), les répondants sont réticents à avouer l’acceptation d’une innovation pour le statut social qu’elle confère ou auquel elle contribue.

Sans pour autant laisser sous-entendre l’existence d’un choix obligatoirement orienté de la part d’un dirigeant local animé par une logique calculatrice, il est pourtant difficile de faire abstraction du poids du critère politique lorsque le choix est pris ou validé par un élu. En

reprenant le caractère androgyne qu'accorde notamment Baudoin (1996) à la notion de politique, le critère politique ne doit pas être rattaché à *la* politique vue comme « la scène où s'affrontent les individus et les groupements en compétition pour la conquête et l'exercice du pouvoir », c'est-à-dire l'adhésion à une idéologie politique, mais plutôt comme l'influence *du* politique, c'est-à-dire « l'ensemble des régulations qui assurent l'unité et la pérennité d'un espace social hétérogène et conflictuel ». Cela signifie qu'il est difficile d'envisager qu'un élu local, à la question des raisons du choix d'accepter une innovation, réponde autrement qu'en mobilisant l'intérêt social, voire la bonne gestion des deniers publics s'il s'agit d'une innovation comptable permettant en théorie d'aider sa prise de décision. En d'autres termes, en accord avec Fabre (2005), l'importance et la sensibilité politique des sujets traités laissent à penser que les élus sont des interlocuteurs moins objectifs car plus impliqués.

Par ailleurs, la proximité d'une échéance électorale peut biaiser le regard des élus sur l'intérêt d'une innovation, soit parce que l'élection de nouveaux dirigeants ne permet pas d'être confronté à des interlocuteurs ayant suffisamment de recul sur le sujet traité (Fabre, 2005), soit parce qu'une échéance électorale prochaine peut, à l'inverse, biaiser le regard des élus locaux sur une innovation vue comme une évolution positive et donc, comme un argument supplémentaire de sa crédibilité.

Une deuxième difficulté relative à la représentativité des élus existe. Comme le souligne un administratif interrogé dans le cadre de la recherche présentée<sup>6</sup>, « *Il y a une extrêmement faible sensibilité à la gestion de la part des élus, qui ont tendance, dans les grandes administrations (je ne parle pas des mairies de moins de 80 000 habitants), à considérer que tout ça est une très grosse machine, une boîte noire, dont on a confié les clés au directeur général des services et que son boulot est de faire que ça « crache » de la politique publique. Quand vous êtes à la tête dans un conseil régional, d'un conseil général, d'une communauté urbaine ou d'une grande ville, vous avez un niveau de pression, de sollicitation, vous avez des*

*enjeux des politiques publiques qui sont tels que, quelque part, vous êtes quand même assez peu disponible pour vous intéresser aux méthodes d'arbitrage entre, par exemple, les critères de choix pour apprécier la sincérité des comptes ou la sécurité financière. Un élu qui va s'impliquer dans le fonctionnement des services va plutôt s'impliquer dans le fonctionnement des services opérationnels. Il y a peu d'élus qui sont des grands financiers. Ca existe, et à l'intérieur de cette catégorie, vous trouverez plutôt des stratèges de la gestion financière et de l'arbitrage entre impôts et dépenses, que des spécialistes du contrôle de gestion ou de l'analyse financière, donc effectivement vous allez trouver un demi pour cent d'élus que ça intéresse, qui sont de la catégorie des experts-comptables vice-président aux finances ».*

Dès lors, une troisième difficulté émerge, concernant le recueil des données : comment doit s'opérer le recueil des motivations des élus afin de ne pas obtenir uniquement un point de vue idéalisé et superficiel, les entretiens directifs conduisant à sous-estimer le phénomène social (Rogers, 1995) ? Dans ce cas, la CRA offre de premiers éléments de réponse du fait de l'implication continue du chercheur.

### **1.2.2 – L'analyse du processus d'implantation : la nécessité d'une perspective dynamique**

Une étude fondée uniquement sur l'acceptation par les dirigeants locaux d'une innovation à un moment donné conduit à ne considérer implicitement les administratifs uniquement comme des agents de changement et des vecteurs de l'information, tels que définis dans le paradigme diffusionniste (Rogers, 1995).

L'étude du processus de construction et d'implantation d'une innovation offre la possibilité de dépasser cette limite et d'articuler le rôle des administratifs et des élus. Ce dernier point est

nécessaire et important car, comme le proposent Feldman et March (1991, p. 261), les décisions concernant l'information sont souvent prises dans les parties de l'organisation qui peuvent en transférer le coût. Ce phénomène se retrouve dans les collectivités locales, face à la frontière qui existe entre les élus, utilisateurs visés des outils de gestion et les administratifs qui se voient déléguer la responsabilité de leur mise en œuvre, voire de leur développement.

Dès lors, concernant les difficultés méthodologiques, l'étude de la construction puis de l'implantation d'une innovation permet un recueil de données en deux temps :

- d'une part, « par ricochet », en prenant en compte le point de vue des administratifs. En accord avec Fabre (2005), les administratifs composent la catégorie d'acteurs la plus stable disponible au sein d'une collectivité et également la plus à même de renseigner sur la motivation de la décision des élus. Cependant, comme il souligne (2005, p. 109), « il s'agit bien entendu d'une approche indirecte qui présente un certain nombre de risques, les cadres territoriaux pouvant être amenés à surestimer leur rôle ou à donner une vision biaisée du comportement des élus ». Néanmoins, la confrontation des avis des administratifs permet d'affaiblir cette critique ;
- d'autre part, la possibilité de suivre le déroulement du processus par l'intermédiaire de méthodologies telles que la recherche-intervention et l'observation participante permet des interactions multiples avec les élus et peut être un moyen d'accroître la confiance de ces derniers envers le chercheur et, le temps aidant, de les voir se confier un peu plus ouvertement.

Au-delà de la recherche de l'amélioration des conditions du succès de l'implantation d'une innovation dans le secteur public local au travers de la prise en compte de la multiplicité des

acteurs qui caractérise ce secteur, l'application des étapes de la CRA offre également une nouvelle approche de la pertinence des outils de gestion.

## **2 – De la Constructive Research Approach à la pertinence des outils de gestion**

Les incidences de l'application de la CRA à l'étude de la pertinence des outils de gestion sont présentées dans une première sous-partie. A une vision « classique » de la pertinence des outils de gestion fondée sur leur utilité à un moment donné, est substituée une compréhension de la pertinence comme une construction sociale. La présentation dans une deuxième partie de l'application de la CRA au développement d'une méthode de consolidation des risques dans le secteur public local en offre une illustration.

### **2.1 – Un prolongement de l'approche « classique » de la pertinence**

L'application de la CRA et la volonté qui la sous-tend d'étudier dans une même recherche les arcanes du projet, la construction de l'innovation, son implantation et son applicabilité conduit à ne plus considérer uniquement la pertinence comme la capacité de celle-ci à être utile à la prise de décision à un moment donné (Morton, 1974 ; Francis and Schipper, 1999). Cette vision « classique » de la pertinence signifie en effet que l'information (grâce à l'outil de gestion au travers duquel elle prend corps) est développée en réponse aux besoins de ses utilisateurs, à partir d'un schéma itératif : reconnaissance des besoins d'information, production de l'information, prise de décision, ajustement des besoins d'information...

Cependant, Choudhury (1986, p. 24) avance qu'une telle approche ne permet pas de prendre en compte les jeux de pouvoir inhérents à l'apparition de nouvelles connaissances. En étendant cet argument à la construction de nouveaux outils de gestion, il semble nécessaire de

dépasser une vision de la pertinence comme la simple utilité de l'information à un moment donné, pour considérer que la pertinence d'un outil de gestion est dépendante de la temporalité et des acteurs. L'acceptation, l'implantation ou l'institutionnalisation d'un outil de gestion sont trois phases de son cycle de vie au cours desquelles sa pertinence s'affirme ou au contraire s'étiolé. Du fait de son ancrage temporel, la pertinence est amenée à être remise en question à plus ou moins long terme (Ball, 2001). L'évolution des méthodes de calcul de coûts en contrôle de gestion ou la réflexion sur la consolidation des comptes sont des exemples concrets de ce phénomène.

L'étude des différentes étapes du développement d'un outil, en adéquation avec le découpage proposé par la CRA, ont conduit à distinguer trois acceptions de la pertinence : une pertinence construite, une pertinence attendue, une pertinence trouvée.

(a) la construction d'un outil de gestion ou la pertinence construite : quelle est la pertinence pour les acteurs en prise avec la méthode (c'est-à-dire *la pertinence construite* par les utilisateurs) ? En d'autres termes, comment un nombre croissant d'acteurs se rallie progressivement autour d'un même projet, ou comment la méthode devient-elle pertinente ? La pertinence construite peut donc se définir comme l'intéressement progressif d'un nombre croissant d'acteurs aux intérêts divergents autour du même projet.

(b) La formalisation d'un outil de gestion ou la pertinence attendue : la méthode est-elle pertinente au regard du contexte dans lequel elle s'insère ainsi que les résultats qu'elle vise (c'est-à-dire *la pertinence attendue* par les utilisateurs) ? Dans ce cas, le but est d'avoir un regard « objectif », à un moment donné, en rupture avec la perspective précédente, de la complémentarité de la méthode et de l'adéquation de ses fondements techniques aux caractéristiques souhaitées d'une telle démarche pour les utilisateurs visés. On rejoint ici la définition « classique » de la pertinence animée par l'adéquation aux besoins des utilisateurs.

(c) L'implantation d'un outil de gestion ou la pertinence trouvée : l'innovation est-elle pertinente pour ses utilisateurs, qu'ils s'agissent de ceux en charge de son implantation ou de ceux pour qui l'information est produite ? En d'autres termes, comment les utilisateurs s'approprient-ils l'innovation ?

Ces trois acceptions de la pertinence conduisent donc à combiner dans une même étude une perspective dynamique et une vision séquencée. La perspective dynamique correspond à une approche « dans l'action », basée sur l'ensemble des « boîtes noires »<sup>7</sup> assemblées puis mobilisées pour intéresser un nombre croissant d'acteurs, puis sur l'ensemble des transformations, résistances et controverses qui ont jalonné son implantation et son appropriation (ou son rejet). Quant à la vision séquencée, c'est une coupe transversale, un arrêt sur image, au moment où la version 1 de l'innovation est officiellement présentée.

## **2.2 – La consolidation des risques dans le secteur public local : quelle pertinence ?**

La CRA a été appliquée dans le cas d'un travail doctoral axé sur l'étude du développement d'une méthode de consolidation des risques par la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP) puis sur la recherche des déterminants de l'acceptation et de l'implantation de cette méthode dans la communauté urbaine de Lille (Rocher, 2006). Cette recherche, qui s'est étalée sur trois ans, d'octobre 2003 à septembre 2006, a donc été menée en deux temps :

- tout d'abord avec la participation au groupe de travail créé à l'initiative de la DGCP ayant pour but l'élaboration d'une méthode de consolidation des risques, avec un triple objectif :
  - o acquérir les connaissances et techniques nécessaires et avoir une connaissance approfondie du sujet ;

- comprendre et observer la construction de la méthode ;
- suivre les évolutions de la méthode et avoir un premier retour sur sa diffusion et sa pertinence ;
- puis la participation au groupe de travail chargé de la mise en place de cette méthode pour comprendre et observer son processus d'appropriation (ou de rejet).

La première étape de la partie terrain de cette recherche, concrétisée par un partenariat avec la DGCP, correspond aux quatre premières phases proposées par Kasanen et al. (1993), tandis que le partenariat avec la communauté urbaine de Lille rejoint la cinquième phase. Enfin, les deux dernières phases du modèle proposé par ces auteurs correspondent à l'analyse et à la rédaction des résultats.

Le recueil des données a été facilité par la participation aux différents groupes de travail, position qui a donné lieu à une observation participante (Jorgensen, 1989). Cette immersion a permis de multiples rencontres avec les élus et les administratifs impliqués dans ce projet. Une deuxième étape de recueil d'informations consista en entretiens afin, lorsque cela fut possible, de valider les conclusions issues des observations faites. Ces entretiens furent le plus souvent libres, peu structurés, de par le public interrogé, et également du fait de la position d'observateur participant qui a plutôt favorisé des discussions informelles.

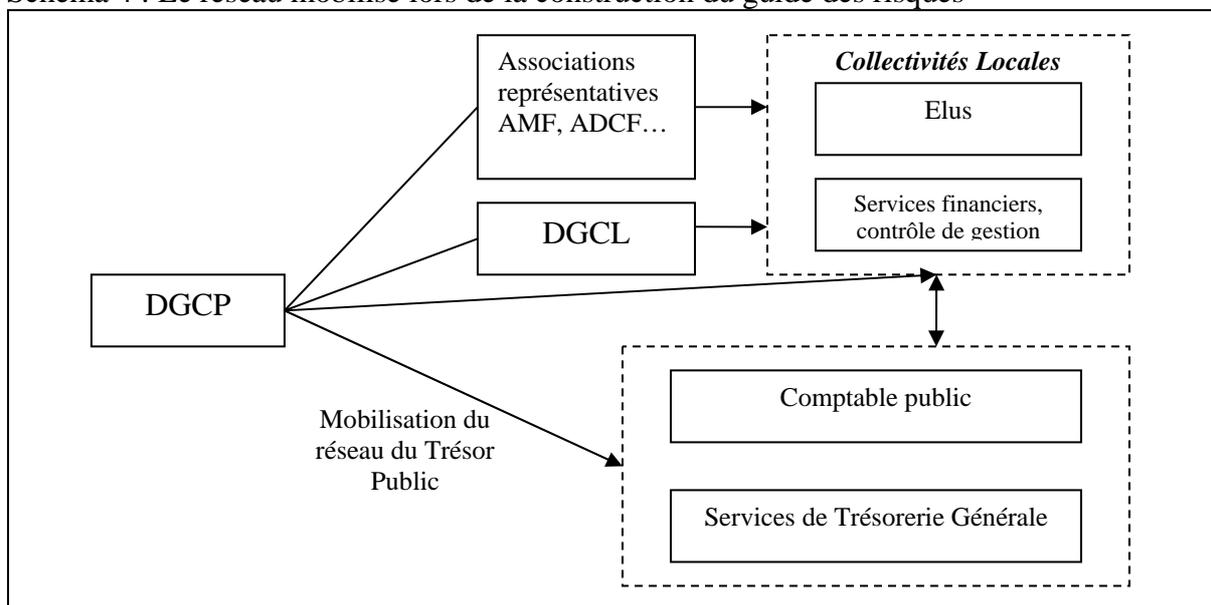
Enfin, en marge des observations et des entretiens, le recours à des données secondaires (dossiers de presse, discours et documents internes se rattachant à ce sujet) a permis d'étayer les propos des interviewés, principalement des élus, avec lesquels les entretiens et discussions ont été les plus courts.

### **2.2.1 – La consolidation des risques dans le secteur public local français**

Face aux difficultés liées au transfert des méthodes de consolidation des comptes adaptées des pratiques du secteur privé du fait de la difficile applicabilité du concept de contrôle, la DGCP propose aux collectivités locales françaises une méthode de consolidation des risques<sup>8</sup>.

Pour ce faire, la DGCP a mis en place un groupe de travail dédié à la production d'une méthode adaptée et pragmatique, à l'aide de la connaissance du terrain « au jour le jour » d'acteurs impliqués dans les collectivités locales (schéma 4).

Schéma 4 : Le réseau mobilisé lors de la construction du guide des risques



L'objectif de cette méthode est d'avoir une meilleure vision de la situation financière globale d'une collectivité locale en prenant en compte les conséquences induites par ses choix de déléguer à des partenaires extérieurs certains des services publics dont elle est en charge. Il s'agit donc d'un outil d'évaluation *a posteriori* des incidences financières que la collectivité est susceptible de supporter du fait de ses satellites et partenaires, dans un contexte réglementaire qui n'impose pas aux collectivités une évaluation préalable des conséquences attendues du choix de gérer directement un service public, ou au contraire de le déléguer.

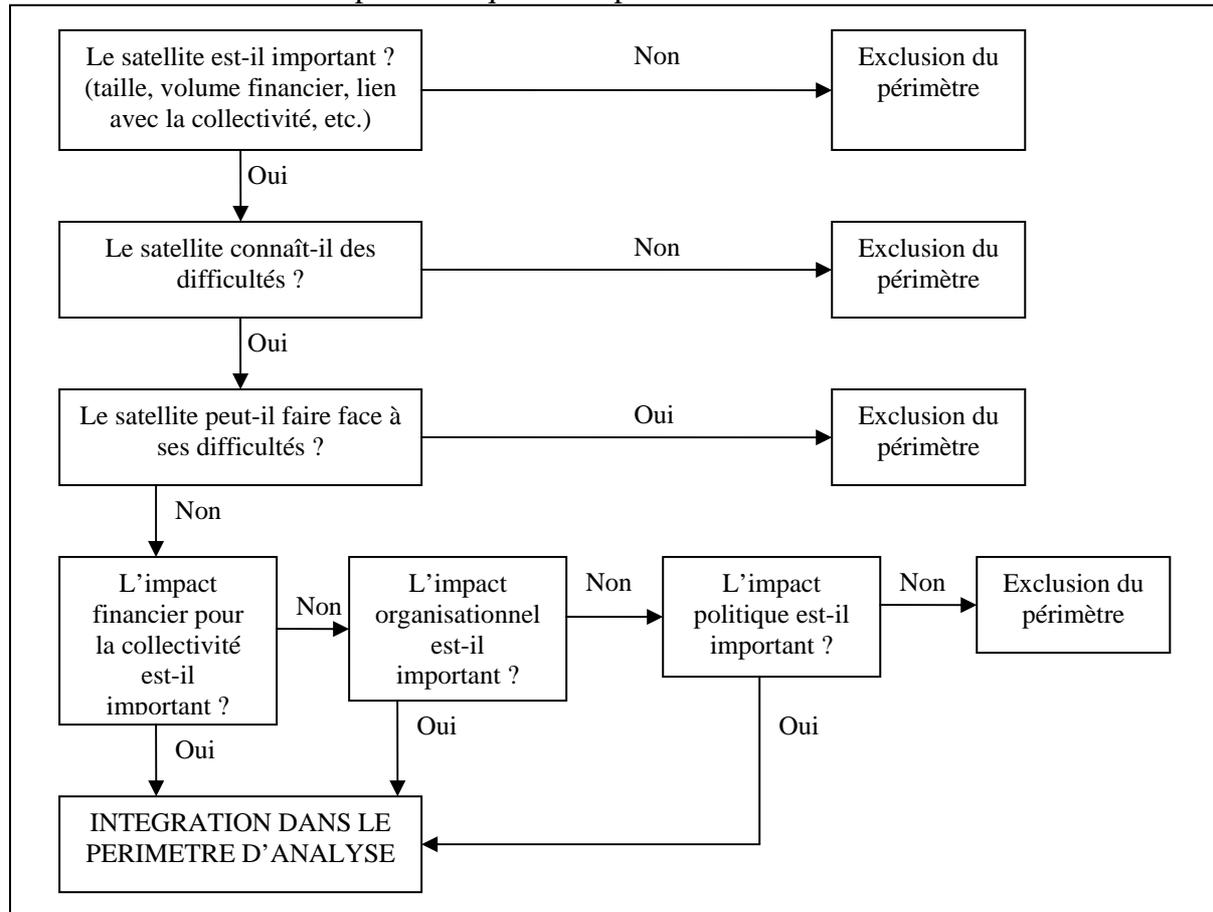
Cette méthode permet donc, dans un premier temps, de regrouper et d'analyser les risques susceptibles d'être occasionnés par ses satellites et partenaires ; puis d'évaluer leur impact sur la situation financière de la collectivité et les marges de manœuvre dont elle dispose.

La démarche proposée est divisée en cinq grandes étapes : le recensement des satellites et partenaires de la collectivité, le tri des satellites et partenaires pour lesquels une analyse des risques paraît nécessaire, l'analyse des risques potentiels pour la collectivité du fait des satellites sélectionnés, le regroupement des risques et leur impact sur la collectivité et enfin, la présentation des résultats à l'ordonnateur.

L'impact financier global des risques identifiés pourra se traduire, d'une part, par des flux financiers<sup>9</sup> que la collectivité devra assumer et qui influenceront sur sa capacité d'autofinancement et ses fonds de roulement (en particulier les réserves) et, d'autre part, par une réduction de ses marges de manœuvre. Dans ce cas, les conséquences pour cette dernière pourraient être le recours à la fiscalité voire la remise en question d'actions entreprises (différé d'un projet par exemple).

La définition du périmètre d'analyse nécessite de sélectionner uniquement les satellites qui pourraient engendrer un risque significatif pour la collectivité (schéma 3).

Schéma 3 : Une définition par les risques d'un périmètre de consolidation



Du fait du caractère obligatoirement subjectif des risques (dont la reconnaissance est liée à la propension et à la perception des individus, Sitkin et Pablo, 1992 ; Sitkin et Weingart, 1995), la méthodologie choisie lors de l'élaboration du guide privilégie une approche subjective pour tenir compte des connaissances des acteurs impliqués dans la collectivité.

La finalité de cette méthode est de proposer aux élus une information leur permettant d'éclairer leurs décisions et d'avoir une vision globale de l'ensemble des partenaires de la collectivité et des résultats de l'analyse par politique conduite, en mettant en évidence les principaux risques identifiés ainsi que leurs conséquences financières pour la collectivité.

La méthode de consolidation des risques développée par la DGCP est actuellement implantée dans plusieurs collectivités locales françaises (ville d'Orléans, communauté urbaine de Lyon, communauté urbaine de Lille, ville de Nancy...).

## **2.2.2 – L'étude de la pertinence de la consolidation des risques**

L'étude de la pertinence de la consolidation des risques a permis de mettre en lumière une pertinence construite, une pertinence attendue et une pertinence trouvée, trois catégories constitutives du renforcement de la pertinence générale de l'outil.

### **2.2.2.1 – Une pertinence construite**

Le développement de la méthode de consolidation des risques par la DGCP a nécessité l'intéressement des élus et des collectivités locales qu'ils représentent. Au travers d'un questionnaire (envoyé conjointement avec l'Association des Maires de France), la DGCP a rappelé les limites de l'instruction budgétaire et comptable M14, les lacunes des pratiques de consolidation et la nécessité grandissante de gérer les risques périphériques pour les élus. Les réponses collectées se sont révélées être un argument phare dans l'intéressement, dans un deuxième temps, des instances décisionnelles de la DGCP et des Trésoriers Payeurs Généraux. L'engouement des élus pour cet outil qu'ils appréhendent comme un outil de décision mais aussi comme un outil de communication et de prévention, a conduit la DGCP à s'engager pleinement dans le projet, avec comme leitmotiv la maîtrise de l'endettement des collectivités locales (qui contribue par ailleurs au calcul de l'endettement national). La DGCP va également avoir au travers de cet outil la possibilité, d'une part, de développer sa mission de conseil aux collectivités locales et de transformer son image (du rôle de contrôleur au rôle

de partenaire) et, d'autre part, de témoigner « quantitativement » de ses apports, la réalisation d'analyses financières centrées sur les risques étant un objectif du contrat annuel de performance du Trésor public. Enfin, le guide des risques est également appréhendé comme un outil permettant « d'occuper le marché », face aux méthodes alternatives existantes.

Cette phase d'intéressement va se poursuivre auprès des entités déconcentrées du réseau du Trésor, garantes de la bonne réalisation et de l'attente des objectifs fixés.

Une quatrième phase d'intéressement est également apparue au travers de la mobilisation d'un acteur non humain : le risque. En effet, le développement de la méthode a nécessité son « apprivoisement » et a conduit (et contraint) à modifier l'outil au travers de :

- sa reconnaissance et son homogénéisation (quels que soit les risques, les conséquences pour la collectivité doivent être exprimées sous une forme similaire facilitant l'agrégation) ;
- son acceptation par les acteurs qui, s'ils sont intéressés, sont aussi frileux car plus que le risque, ils redoutent « le risque du risque », c'est-à-dire les retombées négatives de l'évaluation des choix publics.

Ce dernier point a conduit à préciser la finalité de la méthode. Ainsi, le guide des risques ne doit pas être un outil de jugement politique, de la qualité du contrôle des satellites mis en place par les collectivités, un outil de communication externe non maîtrisée, ou encore un outil d'évaluation des choix publics.

Progressivement, une vision partagée de ce quoi doit être (et ne pas être) une méthode de consolidation des risques a été définie par les acteurs associés au projet de la DGCP. Cette vision a orienté la représentation technique de cette méthode et les conditions de sa réalisation et de la construction de sa pertinence.

### 2.2.2.2 – Une pertinence attendue

Une fois la méthode formalisée, c'est-à-dire au moment où la DGCP officialise la version 1, il est apparu nécessaire d'étudier la pertinence de la méthode au regard des attentes des utilisateurs visés.

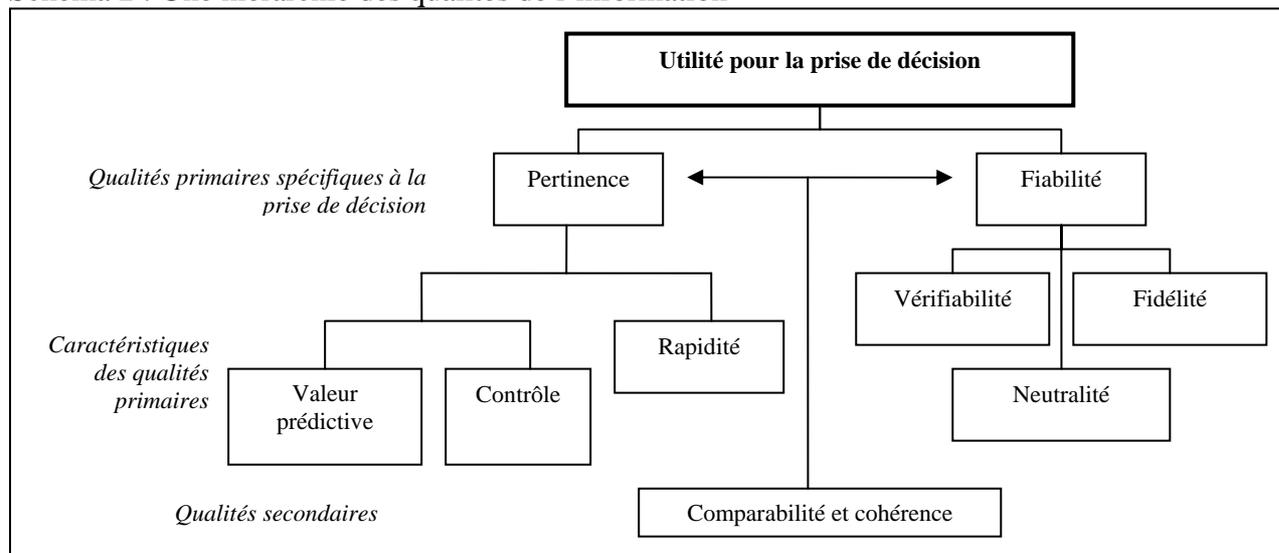
L'étude de la pertinence attendue de la consolidation des risques s'appuie sur une approche théorique de ses qualités et limites<sup>10</sup>. Elle s'exprime sur deux plans distincts :

- **Les résultats de la méthode** : sont-ils utiles pour la prise de décision ? Face aux critères intrinsèques d'une information financière utile établis par le *Financial Accounting Standards Board* (FASB), le guide des risques est-il pertinent ?
- **La singularité de la méthode** : celle-ci présente-t-elle un caractère novateur ? Au travers de ce dernier point, est abordée la question de l'articulation des informations financières diffusées par cette méthode avec les outils existants. Une comparaison est donc opérée avec les méthodes de consolidation des comptes appliquées actuellement dans le secteur public local français.

#### 2.2.2.2.1 – Les fondements du FASB en matière d'information financière

Le FASB est un organisme de normalisation comptable américain créé en 1973, dont l'une des missions principales est la création et l'amélioration des normes sur l'information financière des entreprises privées et des organisations à but non lucratif. Entre 1978 et 2000, le FASB a édité sept rapports conceptuels (*Concepts Statements*) orientés sur les aspects qualitatifs de l'information financière et comptable. Parmi ceux-ci, le rapport n°2<sup>11</sup> porte sur les caractéristiques que doit comporter une information comptable afin d'être jugées utiles pour le décideur<sup>12</sup> (schéma 3).

Schéma 2 : Une hiérarchie des qualités de l'information



Source : FASB, 1980, p. 20.

Les deux qualités primaires qu'une information se doit de comporter pour être utile aux décideurs sont la fiabilité et la pertinence (Johnson, 2005 ; FASB, 1980).

Comme évoqué supra, dans une acception « classique », la pertinence d'une information peut se définir comme sa capacité à améliorer la décision en aidant l'utilisateur dans son jugement des actions passées, présentes et futures, et en confirmant ou en corrigeant ses attentes (FASB, 1980, p. 10). En d'autres termes, l'information doit être une source de réduction de l'incertitude inhérente à une situation. Pour être pertinente, l'information doit être disponible à temps, c'est-à-dire avant qu'elle soit dénuée d'intérêt pour la décision et avoir une certaine valeur prédictive et/ou constituer un moyen de contrôle sur les attentes des utilisateurs.

Pour être fiable, une information doit être vérifiable et refléter fidèlement et complètement la réalité qu'elle retranscrit. La fiabilité est donc la qualité d'une information juste (c'est-à-dire sans erreurs ni biais) et qui représente fidèlement ce qu'elle est supposée représenter (FASB, 1980, p. 10). Une information vérifiable se caractérise par la possibilité, pour des analystes indépendants, de retrouver les mêmes résultats en appliquant la même méthode. Néanmoins,

cette hypothèse ne fait que confirmer la bonne mise en place des méthodes existantes, sans toutefois remettre en cause la validité de la méthode utilisée.

La neutralité d'une information correspond à la mise en place de méthodes afin d'obtenir une information pertinente et fiable, hors de toute prise en compte des intérêts propres aux utilisateurs (FASB, 1980, p. 37). Elle se distingue ainsi de la fiabilité de l'information et des erreurs et biais techniques qui peuvent exister lors de sa conception.

Enfin, la comparabilité de l'information avec d'autres informations disponibles ou dans le temps (la cohérence de l'information) est une qualité secondaire qui rejoint la pertinence et la fiabilité de l'information.

Le tableau 1 synthétise les avantages et limites de la méthode de consolidation des risques proposée par la DGCP au regard de ces critères<sup>13</sup>.

Tableau 1 : Avantages et limites du guide des risques au regard des critères du FASB

Caractéristiques		Avantages du guide	Limites du guide
<b>Pertinence</b>	<i>Valeur prédictive</i>	Information prospective qui permet d'anticiper les principaux risques et d'adapter si besoin la stratégie à moyen terme de la collectivité	Les limites des mandats politiques nécessitent une mise en place rapide pour une utilisation à moyen terme  Méthode assez lourde à mettre en place.
	<i>Rapidité</i>	L'information permet une anticipation de l'évolution des marges de manœuvre à moyen terme	
	<i>Contrôle</i>	La connaissance des risques permet un contrôle des choix ainsi que des satellites	

<b>Fiabilité</b>	<i>Vérifiabilité</i>	La multitude de parties prenantes à sa mise en place assure <i>de facto</i> un contrôle de la bonne utilisation de la méthode	Difficilement vérifiable par des analystes extérieurs à la collectivité qui n'ont pas une connaissance suffisante du mode de fonctionnement de cette dernière
	<i>Fidélité</i>	La connaissance des principaux « dysfonctionnements » et situations risquées laisse présumer de sa fidélité à la réalité.	Par définition, aucune méthode prospective ne peut être fidèle à 100%.
	<i>Neutralité</i>		Le rôle prépondérant des analystes ne garantit pas une neutralité absolue.
<b>Comparabilité et cohérence</b>		Comparabilité dans le temps pour une collectivité	Quasi-impossibilité de comparaison entre collectivités <sup>14</sup>

Il ressort ainsi que la consolidation des risques est une méthode d'analyse pertinente au regard de l'adéquation entre ses apports et les besoins d'informations de ses utilisateurs. Cependant, il est nécessaire de montrer en quoi cette méthode est novatrice, complémentaire et non redondante face aux informations financières existantes.

#### 2.2.2.2.2 – La complémentarité avec la consolidation des comptes

L'originalité de la consolidation des risques réside dans la rupture de la vision de ce qu'est la consolidation dans le secteur public local : tandis que les méthodes traditionnelles de consolidation, inspirées du secteur privé conduisent à privilégier une approche ascendante, c'est-à-dire en recherchant de possibles liens de contrôle (Lande, 1998), la DGCP a opté pour une approche descendante, fondée sur les obligations réglementaires, politiques ou morales, se traduisant par des flux financiers des collectivités vis-à-vis de leurs partenaires extérieurs.

Le tableau 2 synthétise les éléments de convergence et les points de divergence entre la consolidation comptable prévue par les textes, la consolidation comptable inspirée des pratiques du secteur privé et la consolidation des risques. Pour ce faire, les fondements de cette dernière sont tout d'abord comparés à ceux de la norme international IPSAS<sup>15</sup> 6 intitulée

« *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities* », application de la norme IAS 27 (*Consolidated Financial Statements and Accounting for Investment and Subsidiaries*) au secteur public local, dans laquelle il est fait référence aux notions de contrôle, de méthode de mise en équivalence, ou encore d'intérêts minoritaires.

La consolidation des risques est également comparée avec les règles françaises. L'article 2313-1 du Code Général des Collectivités Territoriales (CGCT) prévoit notamment pour les communes de plus de 3 500 habitants « la présentation consolidée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal et des budgets annexes de la commune » (bien que dans la pratique, cette information ressemble plus à une agrégation qu'à une réelle consolidation, ne comprenant ni l'élimination des opérations réciproques, ni une logique comparative).

Tableau 2 : Complémentarité et divergence des méthodes de consolidation dans le secteur public local français

	<b>Eléments de consolidation des comptes prévue par le législateur</b>	<b>Consolidation des comptes issue des pratiques du secteur privé</b>	<b>« Consolidation » des risques</b>
<b>Base de la méthode</b>	Budget principal et budgets annexes	Comptabilité des entités	Les risques périphériques
<b>Définition du périmètre</b>	Uniquement la collectivité et ses démembrements comptables (les comptes des satellites ne sont donc pas inclus)	% de contrôle entre la collectivité et l'ensemble de ses satellites ou situation de contrôle effectif	Existence de risques engendrés par les satellites de la collectivité (variation du périmètre selon les risques identifiés)
<b>Entité « consolidante »</b>	La collectivité concernée	La collectivité concernée (mais difficultés d'application dans le cas des EPCI notamment)	La collectivité, qu'il s'agisse d'une ville, d'un EPCI, d'une région ou d'un département
<b>Cadre législatif</b>	Loi d'orientation n°92-125 du 6 février 1992 relative à l'Administration Territoriale de la République ; art. 2313-1 du CGCT	Aucun (l'IFAC, au travers de la norme Ipsas 6, propose uniquement un cadre de référence)	Aucun. Méthode simple qui s'appuie sur la connaissance des analystes <i>in situ</i> et sur la volonté de mise en place de la collectivité
<b>Opérations réciproques</b>	Pas d'élimination	A éliminer. Cependant, dans la pratique, des difficultés subsistent, liées à leur difficile recensement et à la multitude de référentiels comptables différents	Ne s'applique pas
<b>« Sens » de l'information</b>	Approche « ascendante » : remontée de l'information comptable des budgets	Approche « ascendante » : remontée de l'information des satellites vers la	Approche « descendante » : évaluation des aides financières supplémentaires

	annexes vers la collectivité centre	collectivité centre	de la collectivité à ses satellites et partenaires
<i>Partie prenante à la mise en place de la méthode</i>	Services financiers de la collectivité	Services financiers de la collectivité, intervenants externes (cabinets comptables...)	Services financiers, services de contrôle de gestion et de suivi des satellites, réseau du Trésor public
<i>Type d'informations</i>	Quantitatives	Quantitatives	Quantitatives et qualitatives
<i>Finalité</i>	Externe : information obligatoire à fournir en annexe des documents budgétaires annuels des collectivités	Externe : en théorie, l'objectif de communication externe et possibilité de comparaison	Interne : information stratégique à destination des élus, aide à la décision
<i>Objectifs</i>	Meilleure appréciation de la dette de la collectivité  Evaluation des marges de manœuvre de la collectivité	Meilleure vision du périmètre d'influence de la collectivité  Meilleure appréciation du niveau d'endettement de l'ensemble local	Meilleure vision du périmètre d'influence de la collectivité  Meilleure appréciation du niveau d'endettement de l'ensemble local  Evaluation des marges de manœuvre de la collectivité
<i>Orientation de l'information</i>	Information complémentaire aux budgets d'une collectivité visant à une meilleure transparence	Information offrant une « photo » de la situation de l'ensemble local ; vision rétrospective	Information préventive sur la base d'une « projection » des conséquences induites ; vision prospective

Il ressort de cette comparaison que la consolidation des risques apporte une réponse à deux limites d'une consolidation des comptes d'une collectivité et de ses satellites que sont la prise en compte de l'intercommunalité à fiscalité propre puisque aucun lien de contrôle n'existe entre un établissement public de coopération intercommunal et ses communes membres, et l'existence de nombreuses nomenclatures comptables.

Il apparaît ainsi que la méthode est pertinente face aux attentes placées en elles.

### 2.2.2.3 – Une pertinence trouvée

L'une des caractéristiques de cette méthode est la nécessité, lors de sa mise en place, d'une coopération d'acteurs complémentaires afin de combiner leur connaissance respective des risques (membres des services administratifs de la collectivité (contrôle de gestion, services financiers, audit...), membres du réseau du Trésor public (Trésorier Payeur Général,

comptable public, trésorerie régionale, membres de la DGCP), élus... Cependant, les acteurs mobilisés sont animés par des intérêts et des attentes divergentes.

L'étude de l'implantation a donc permis de comprendre la nature des résistances opposées à l'innovation que constitue la consolidation des risques (au travers notamment des controverses qui ont jalonné son implantation), puis les déterminants de la réussite (ou de l'échec) de sa mise en place. L'objectif est donc de savoir si l'innovation va être acceptée : un consensus est-il possible ou, en d'autres termes, une pertinence de la méthode est-elle trouvée par l'ensemble des acteurs ?

Dans le cas de la mise en place de la méthode de consolidation des risques dans la communauté urbaine de Lille, plusieurs controverses ont émergé. D'une part, les services de contrôle de gestion en charge du suivi des satellites se sont sentis menacés par cette méthode, dont l'utilisation remettait en cause leur légitimité dans le suivi des partenaires et dont les résultats étaient susceptibles de décrédibiliser leur travail. D'autre part, si la méthode a pour objectif de fournir aux élus une aide à la décision, un objectif détourné a du être éviter : évaluer les politiques publiques et les choix politiques (telle la délégation de services pouvant également être gérés en régie directe).

Les conséquences de ces controverses ont été directes pour la méthode : la non mobilisation des services de contrôle de gestion peut être rédhibitoire du fait de leur connaissance des satellites et des partenaires de la collectivité. Le temps nécessaire pour pallier ce manque d'information (notamment par l'apprentissage par les autres membres du groupe de travail) peut remettre en cause la pertinence de la méthode. En outre, si les inconvénients perçus par les élus sont supérieurs aux avantages perçus, le projet risque d'être abandonné.

Dès lors, l'adaptation de la méthode est apparue incontournable. Ainsi, les différents membres du groupe de travail ont tout d'abord adapté le périmètre d'analyse de la méthode aux travaux effectués par les services de contrôle de gestion afin de ne pas remettre en cause leur légitimité. Puis, ils se sont inspirés des critères d'évaluation des risques qu'ils utilisent afin de ne pas avoir de résultats trop divergents.

Une deuxième transformation a également eu lieu concernant la finalité de l'information. Face au faible écho des travaux des services de contrôle de gestion auprès des élus, il est apparu nécessaire de faire évoluer la méthode de consolidation des risques, initialement imaginée comme un outil d'aide à la décision à destination des élus, en un outil de sensibilisation des élus aux conséquences de la délégation des services publics et à la nécessité d'un suivi et d'une implication forte dans la gestion des partenaires.

Afin de maintenir intéresser les élus de la collectivité, il a été décidé d'atténuer les résultats afin que la gestion de la collectivité ne puisse pas être remise en cause, et d'insister sur la capacité de la collectivité à faire face aux risques périphériques mis en évidence. De surcroît, seule une vision globale des conséquences des risques mis en lumière a été donnée afin de ne pas pointer un partenaire ou une politique en particulier, et ce, afin d'éviter tout conflit politique et toute évaluation des choix publics.

C'est au travers de ces transformations successives qu'ont été maintenus intéressés l'ensemble des acteurs impliqués dans le projet et que la pertinence de l'outil a pu être trouvée.

## **Conclusion**

La Constructive Research Approach contribue à l'amélioration de la compréhension des déterminants du succès de l'acceptation et de l'implantation d'une innovation dans le secteur

public local. Son application permet de combiner une approche « statique », centrée sur la décision d'acceptation, et une approche « dynamique » axée sur le processus d'implantation. Ce faisant, elle offre la possibilité de prendre en compte plus finement le rôle des élus et des administratifs.

L'application de la CRA à l'étude de la consolidation des risques a également permis de mettre en évidence la construction progressive de la pertinence de cet outil, de la pertinence construite par les acteurs impliqués à la pertinence attendue et à la pertinence trouvée par les utilisateurs qui se l'ont appropriée lors de son implantation. Cette approche de la pertinence est en rupture avec une vision plus classique de la pertinence exprimée en fonction du succès ou de l'échec de l'implantation d'un outil de gestion.

Enfin, le recours à la CRA et à la volonté qui la caractérise d'étudier le processus de construction dans son ensemble, a permis de mettre en évidence plusieurs apports managériaux. Tout d'abord, la mise en lumière de la pertinence pratique, de la viabilité et de l'accessibilité de la méthode de consolidation des risques, en fournissant aux collectivités locales les plus sceptiques l'exemple d'une implantation réussie ainsi qu'un aperçu du cheminement de sa mise en place et du rôle des acteurs. En outre, cette étude offre une vitrine supplémentaire permettant de valoriser la méthode et des voies à suivre pour aider les collectivités qui connaissent le plus de difficultés dans la mise en place de la méthode, voire les collectivités qui souhaiteraient s'engager dans une telle démarche.

En cela, l'application de la CRA est une méthode permettant de répondre aux besoins attachés aux recherches en comptabilité (Choudhury, 1986) : d'une part, comprendre l'organisation et améliorer les pratiques et, d'autre part, contribuer à une lecture théorique de l'organisation.

Il faut également noter que l'étude doctorale à partir de laquelle est tiré cet article, menée en trois ans avec la volonté d'étudier dans une même recherche l'acceptation d'une innovation

comptable de son développement originel à son implantation effective et à son utilisation dans une organisation publique, confirme la viabilité de cette approche pour les recherches doctorales et se pose autant comme une réponse aux limites évoquées de la CRA que comme un argument pour la généralisation de l'ambition qui l'anime.

Enfin, l'application de ce modèle de recherche dans le cadre d'une recherche-intervention contribue aux débats engagés sur le rôle du chercheur en comptabilité publique (sur la finalité de son intervention) et sur le lien entre recherche et pratique.

## Bibliographie

- ALTER N. (2005), *L'innovation ordinaire*, Presses Universitaires de France, Paris.
- ARGYRIS C., KAPLAN R.S. (1994), « Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing », *Accounting Horizons*, September, Vol. 8, Issue 3, pp. 83-105.
- ASHILL N. J., JOBBER D. (1999), « The Impact of Environmental Uncertainty Perceptions, Decision-Maker Characteristics and Work Environment Characteristics on the Perceived Usefulness of Marketing Information Systems: A conceptual framework », *Journal of Marketing Management*, 15, pp. 519-540.
- BALL A. (2001), « Discovering its own relevance? Reflections on the 'new' management accounting in the public sector », *Accounting Forum*, Vol. 25, No 3, September, pp. 283-299.
- BAUDOIN J. (1996), *Introduction à la science politique*, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris.
- BOUQUIN H. (1993), « Pertinence, le retour », *Revue Française de Comptabilité*, 244, avril, pp. 46-51.
- BRIERS M., CHUA W.F. (2001), « The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing », *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 237-269.
- CALLON M., LATOUR B. (1981), « Unscrewing the Big Leviathan: How Actors Macrostructure Reality, and How Sociologists Help Them To Do So? », in Karin D. Knorr and Aron Cicourel (dir.), *Advances in Social Theory and Methodology. Toward an Integration of Micro and Macro Sociologies*, London: Routledge & Kegan Paul, pp. 277-303.
- CHENHALL R.H., MORRIS D. (1986), « The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems », *The Accounting Review*, vol. LXI, n°1, January, pp. 16-35.
- CHOUDHURY N. (1986), « In Search of Relevance in Management Accounting Research », *Accounting and Business Research*, Winter, pp. 21-32.
- DAVID A. (2002), « Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion : trois hypothèses revisitées », *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, coordonné par A. David, A. Hatchuel et R. Laufer, Vuibert, pp. 83-109.
- FABRE P. (2005), *Le contrôle des associations par les mairies françaises. Etude comparative portant sur les secteurs sport, culture et prévention de la délinquance*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université d'Orléans.
- FELDMANN M.S., MARCH J.G. (1991), « L'information dans les organisations : un signal et un symbole », dans *Décisions et Organisations*, Les éditions d'organisation, Paris, pp. 255-275.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1980), *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Statement of Financial Accounting Concepts n°2.

FRANCIS J., SCHIPPER K. (1999), « Have Financial Statements Lost Their Relevance? », *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, No 2, pp. 319-352.

GROSSI G., ROCHER S. (2005), « The role of accounting in public private partnership: A comparative study between Italy and France », in E. Lande & J-C. Scheid (ed.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity*, Expert Comptable Media, France.

GUTHRIE J., OLSON O, HUMPHREY C. (1999), « Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global Theorizing and Some New Ways Forward », *Financial Accountability and Management*, vol. 15, No 3-4, pp. 209-228.

HATCHUEL A., MOLET H. (1986), « Rational Modelling in Understanding Human Decision Making: About Two Case Studies », *European Journal of Operations Research*, n°24, pp. 178-186.

JACKSON A., LAPSLEY I. (2003), « The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector », *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, No.5, pp. 359-372.

JOHNSON H.T. (1992), *Relevance regained*, New York, The Free press.

JOHNSON L.T. (2005), « Relevance and Reliability », *The FASB report*, February.

JORGENSEN D.L. (1989), *Participant observation. A Methodology for Human Studies*, London, Sage.

KAPLAN R.S., JOHNSON H.T. (1987), *Relevance lost*, Harvard Business School Press

KASANEN E., LUKKA K, SIITONEN A. (1993), « The constructive Approach in Management Accounting Research », *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 243-264.

LABRO E., TUOMELA T-S. (2003), « On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies », *European Accounting Review*, vol. 12, No 3, pp. 409-442.

LANDE E. (1998), « Le périmètre de consolidation dans le secteur public local: identification et validation », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 4, Vol. 1, mars, pp. 107-127.

LAPSLEY I., PALLOT J. (2000), « Accounting, management and organisational change: A comparative study of local government », *Management Accounting Research*, Vol. 11, issue 2, June, pp. 213-229.

LAPSLEY I., WRIGHT E., (2004), « The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda », *Management Accounting Research*, 15, pp. 355-374.

LUKKA K. (2000), « The key issues of applying the constructive approach to field research », in Reponen T., *Management Expertise for the New Millennium*, Publications of Turku School of Economics and Business Administration, Series A-1:2000, pp. 113-128.

LUKKA K., SCHIELDS M. (1999), « Innovations in management accounting focus. A report from the EIASM workshop in Brussels », *Management accounting*, March, pp. 33-34.

MATTESSICH R. (1995), « Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgements and Means-Ends Relations of an Applied Science », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, 4, pp. 259-284.

MEVELLEC P. (1990), *Outils de gestion : la pertinence retrouvée*, Paris, Ed. Comptable Malesherbes.

MITCHELL F. (2002), « Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication », *European Accounting Review*, vol. 11, No 2, pp. 277-289.

MODELL S. (2004), « Performance Measurement Myths in the Public Sector: A Research Note », *Financial Accountability & Management*, 20 (1), pp. 39-55.

MORTON J.R. (1974), « Qualitative Objectives of Financial Accounting: A Comment on Relevance and Understandability », *Journal of Accounting Research*, Autumn, Vol. 12, Issue 2, pp. 288-298.

PLANE J-M. (2000), *Méthodes de recherche-intervention en management*, L'Harmattan.

POLLITT C., BOUCKAERT G. (2004), *Public Management Reform A Comparative Analysis*, Oxford University Press, 2<sup>nd</sup> edition, 368 p.

ROCHER S. (2006), *La consolidation des risques dans le secteur public local*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Limoges.

ROGERS E.M. (1995), *Diffusion of Innovations*, fourth edition, The Free Press.

ROUSSEAU D. (2003), « Une approche consolidée des données financières des collectivités locales est souhaitable et possible », *Revue Française de Finances Publiques*, mars, pp. 199-221.

SCHIELDS M.D. (1995), « An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing », *Journal of Management Accounting Research*, Fall, vol. 7, pp. 148-166.

SCHIELDS M.D., YOUNG S.M. (1994), « Managing innovation costs: a case study of cost conscious behavior by R&D professionals », *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 6, No. 1, pp. 175-196.

SITKIN S.B., PABLO A.L. (1992), « Reconceptualizing the determinants of risk behavior », *Academy of Management Review*, vol. 17, n°1, pp. 9-38.

SITKIN S.B., WEINGART L.R. (1995), « Determinants of risky decision-making behavior: a test of the mediating role of risk perceptions and propensity », *Academy of Management Journal*, vol. 38, No. 6, pp. 1573-1592.

TUOMELA T-S. (2000), *Customer Focus and Strategic Control: A Constructive Case Study of Developing a Strategic Performance Measurement System at FinABB*, publications of the Turku School of Economics and Business Administration, Series D-2: 2000.

VAN HELDEN G.J., NORTHCOTT D. (2007), « How practically oriented is public sector management accounting research? », 11<sup>th</sup> Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Coimbra, Portugal, 14-15 June 2007.

---

<sup>1</sup> The Accounting Review, the Journal of Accounting Research ; the Journal of Accounting and Economics ; Accounting, Organizations and Society ; the Journal of Management Accounting Research ; Management Accounting Research.

<sup>2</sup> Dont une traduction pourrait être Approche de la Recherche Constructive, Kasanen et al. (1993, p. 244) mobilisant explicitement la notion de « construction ». Dans le cadre de cet article, les termes Constructive Research Approach ou le sigle CRA sont privilégiés.

<sup>3</sup> Accounting, Auditing and Accountability Journal ; Accounting, Organizations and Society ; European Accounting Review ; Financial Accountability and Management ; Management Accounting Research. Le choix de ces revues et les critères de sélection et de classement des articles, longuement présentés et justifiés par Van Helden et Northcott (2007) ne sont pas rediscutés dans cet article.

<sup>4</sup> La question de la validité des outils de gestion a déjà donné lieu à plusieurs développements, telle la proposition de validation par le marché proposée par Labro et Tuomela (2003, p. 430-431), et ne sera pas reprise dans cet article.

<sup>5</sup> Risque minimisé toutefois par la possibilité d'étudier les conditions de l'échec.

<sup>6</sup> Entretien avec le chef du service de contrôle de gestion de la communauté urbaine étudiée, le 25/07/2005.

<sup>7</sup> Selon Callon et Latour (2006, p. 19), « une boîte noire renferme ce sur quoi on n'a plus à revenir ; ce dont le contenu est devenu indifférent. Plus l'on met d'éléments en boîtes noires (raisonnements, habitudes, forces, objets), plus l'on peut édifier de constructions larges ». Ces auteurs livrent un exemple de construction de boîtes noires au travers de l'émergence de controverses entre EDF et Renault autour du véhicule électrique.

<sup>8</sup> La pertinence de cette appellation, au regard notamment de la connotation comptable du terme de consolidation, face à des notions telles que « cartographie des risques » ou « méthode d'analyse des risques » n'est pas rediscutée dans cet article. Il faut cependant noter que la DGCP ne fait pas explicitement référence à la notion de consolidation des risques pour qualifier le « guide d'analyse et de regroupement des risques ». Cependant, dans la pratique, le terme de consolidation des risques est présent (Rousseau, 2003).

<sup>9</sup> Soit des flux de fonctionnement (telles des dépenses supplémentaires liées au financement d'un déficit ou encore le paiement de charges d'intérêt lorsque la collectivité se substitue à son satellite), soit de flux d'investissement (notamment dans le cas d'une recapitalisation d'un satellite ou encore le versement d'une nouvelle avance par la collectivité).

<sup>10</sup> L'évaluation de la méthode est fondée uniquement sur l'analyse de ses caractéristiques propres face aux attributs attendus d'une telle information. Dès lors, la capacité de cette méthode a remplir les multiples rôles que ses divers utilisateurs (élus, citoyens, Etat, etc.) sont susceptibles de placer en elle, n'est pas abordée.

<sup>11</sup> Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts n°2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, May 1980. Ce cadre est cependant rediscuté depuis juillet 2006 par l'International Accounting Standards Board (IASB), *Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information*, Discussion paper, July 2006.

<sup>12</sup> Ce qui ne signifie pas que le décideur jugera ces informations utiles dans la réalité. L'influence du contexte, les capacités cognitives limitées, la compréhensibilité de l'information ou la possibilité d'obtenir ces informations par un autre moyen peuvent ainsi réduire l'utilité perçue ; voir notamment Chenhall et Morris, 1986 ; Ashill et Jobber, 1999.

Néanmoins, la réduction de l'utilité perçue ne remet pas en cause la pertinence de l'information. Ainsi, une information peut être pertinente dans une situation donnée même si le décideur ne la comprend pas. De même, si un décideur obtient une information qu'il juge utile et pertinente, puis reçoit d'une autre source cette même information, celle-ci n'en sera pas moins pertinente, mais la valeur informationnelle que le décideur lui attribuera sera moindre, voire nulle (FASB, 1980, p. 22).

<sup>13</sup> Une étude comparative du suivi des partenariats publics privés institutionnels, et plus particulièrement des sociétés d'économie mixte locales dans le cas français, confirme les principaux avantages et limites de cette méthode (Grossi et Rocher, 2005).

---

<sup>14</sup> En effet, les spécificités de chaque territoire, tels le contexte économique propre à chaque région ou la présence d'activités particulières (remontées mécaniques, etc.), les différences de choix de gestion des services publics et surtout la sensibilité aux risques des analystes ne permettent pas d'envisager une comparaison des résultats de l'analyse menée par deux collectivités.

<sup>15</sup> International Public Sector Accounting Standard.