



HAL
open science

L'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans le secteur public local. Etude des conditions organisationnelles et institutionnelles dans le cas d'une communauté urbaine

Sébastien Rocher

► **To cite this version:**

Sébastien Rocher. L'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans le secteur public local. Etude des conditions organisationnelles et institutionnelles dans le cas d'une communauté urbaine. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunis, Tunisie. pp.CD-Rom. halshs-00558250

HAL Id: halshs-00558250

<https://shs.hal.science/halshs-00558250>

Submitted on 21 Jan 2011

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.

L'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans le secteur public local

Etude des conditions organisationnelles et institutionnelles dans le cas d'une communauté urbaine

Sébastien ROCHER

Doctorant en Sciences de Gestion, Université de Limoges ;
41B rue Sainte-Claire, 87 000 LIMOGES ; 06 24 43 01 05 ;
seb.rocher@free.fr

Résumé

L'information financière des collectivités locales ne prend pas en compte les risques financiers. C'est à partir de ce constat que la Direction Générale de la Comptabilité Publique a développé une méthode d'analyse des risques périphériques. Plusieurs collectivités ont choisi de la mettre en place aujourd'hui. Malgré les besoins en matière d'informations sur les risques, cette étude met en évidence, à partir de l'étude d'une communauté urbaine, que l'acceptation de la méthode est motivée par des intérêts organisationnels et des pressions institutionnelles. Ces résultats confirment le faible rôle de l'information financière dans la prise de décision dans le secteur public local.

Mots clés

Rôle de l'information comptable, Communauté urbaine, risque

Abstract

The financial information of French local governments does not include the financial risks. In order to overcome this limit, the French Ministry of Finance has developed a risk analysis method. Several local governments have decided to implement it. However, despite the needs of a better information on financial risks, this study highlights that the acceptance of the method is influenced primarily by organisational interests and institutional pressures. This results confirm the weak role of accounting information in the decision making process in the public sector.

Keywords

Accounting information, Intercities organisms, risk

L'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans le secteur public local

Etude des conditions organisationnelles et institutionnelles dans le cas d'une communauté urbaine

INTRODUCTION

A la suite des difficultés financières que rencontrèrent plusieurs communes françaises à la fin des années 1980, dont l'exemple de la ville d'Angoulême reste le plus marquant, et afin de répondre aux critiques adressées au système comptable alors en vigueur, plusieurs réformes furent engagées. La principale fut la mise en place de l'instruction budgétaire et comptable M14, instaurée par la loi n°94-504 du 22 juin 1994, et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1997¹. Son objectif principal était de rapprocher les pratiques comptables du secteur public de celles du secteur privé, notamment en passant d'un système de comptabilité de caisse modifiée à un système d'engagement patrimonial (Lande, 2003). Néanmoins, la mise en pratique de cette instruction s'est révélée lacunaire (Saïdj, 2004 ; Lande, 2003 ; Wathelet, 2000 ; Demeestère, 1999), notamment sur le plan de la prise en compte des risques, liée à l'imbrication des systèmes comptable et budgétaire, mais également face à l'absence d'une vision globale de la sphère locale, de par l'absence d'informations consolidées (Lande, 2003).

Pour faire face à ces deux limites, depuis juin 2004, la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP) propose aux collectivités locales une méthode d'analyse des risques périphériques². L'objectif est de cerner les risques engendrés par les satellites et partenaires des collectivités locales, susceptibles de se répercuter sur la situation financière de ces dernières, et d'impacter significativement leurs marges de manœuvres. Aujourd'hui, cette méthode est mise en place dans plusieurs collectivités locales françaises, qu'ils s'agissent de départements, de communes, ou d'Etablissements Publics de Coopération Intercommunale³ (EPCI).

Plusieurs arguments militent pour la mise en place de telles méthodes dans les EPCI. Si la logique de regroupement de communes a souvent été empruntée par le passé, les lois du 6 février 1992 et du 12 juillet 1999 lui ont donné un second souffle et une nouvelle orientation, au point d'atteindre une couverture quasi-totale du territoire national⁴. La contrepartie de ce développement géographique s'est traduit par la multiplication des compétences qui leur sont dévolues. Toutefois, si la grande majorité des groupements présentent actuellement une bonne situation financière, à court terme, plusieurs facteurs sont susceptibles de remettre en cause leur équilibre financier. Ainsi, suivant le rapport de la Cour des Comptes sur

l'intercommunalité en France, publié en novembre 2005, la réforme de la taxe professionnelle, la croissance certaine des dépenses liées à l'assainissement, le logement, les déchets, et la sous-estimation des charges transférées sont autant de facteurs susceptibles de grever les marges financières des EPCI. De plus, les ressources financières mobilisables par ces derniers ne croissent pas aussi vite que les dépenses ; un « effet de ciseaux » est donc à craindre, à l'instar de la situation qu'ont connue certaines communes dans les années 1980 et 1990.

Dès lors, une maîtrise des dépenses est nécessaire. Face à ce constat, l'acceptation d'outils de gestion semble inéluctable pour pallier les lacunes de l'information existante. Parmi les pistes envisageables, l'évaluation des risques périphériques permettrait de mieux suivre l'évolution des projets engagés ainsi que leurs incidences sur les marges de manœuvre des collectivités locales concernées.

Il paraît donc intéressant, dans le cas des EPCI, de s'interroger sur les tenants de l'acceptation et de la mise en place de la méthode d'analyse des risques proposée par la DGCP. La nécessité d'un tel outil de gestion est-elle prépondérante dans le choix des élus ? Existe-t-il d'autres raisons ? Comme l'indique J.G. March (1991, p. 237), si l'approche classique de la théorie de la décision prône un lien direct entre collecte d'informations et prise de décisions, « dans la réalité, le comportement des organisations ne correspond pas très bien à cette vision. Il semble que les informations soient collectées et traitées sans considération particulière de pertinence pour des décisions précises ». Ce constat se retrouve dans les recherches portant sur le secteur public (Carpenter et Feroz, 1992 ; Ansari et Euske, 1987), qui montrent d'une part, le faible rôle de l'information financière en tant qu'outil d'aide à la décision, et d'autre part, l'importance des pressions que subit l'organisation et la prépondérance des intérêts des acteurs impliqués.

Ansari et Euske (1987, p. 551) listent les principaux rôles assignés à l'information comptable au regard de la littérature existante : l'aide à la décision ; la motivation des individus ; l'influence et le contrôle ; l'accroissement de la confiance dans des décisions prises dans des environnements incertains ; la légitimation de l'organisation ; et enfin, le fait de servir et favoriser des intérêts personnels au sein de l'organisation. Comme ils le soulignent, une telle diversité et l'absence d'une vision unifiée nécessitent de combiner plusieurs approches afin de proposer un cadre interprétatif plus riche⁵. Ansari et Euske (1987, p. 553) proposent donc trois alternatives théoriques pour appréhender l'utilisation de l'information comptable dans les organisations :

- une approche classique de la décision, autour du rôle d'aide à la décision ;

- une approche « sociopolitique », face aux conflits d'intérêts sous-jacents à l'utilisation de l'information dans les organisations ;
- une approche institutionnelle face aux attentes de l'environnement.

La combinaison de plusieurs angles théoriques pour comprendre les choix comptables s'insère dans la continuité des travaux existants (Carpenter et Feroz, 1990, 1992 ; Covaleski et Dirsmith, 1986 ; Touron, 2004).

Comme le soulignent Carpenter et Feroz (1992, p. 615) concernant l'acceptation des principes comptables américains par l'Etat de New York, « les intérêts personnels et le pouvoir sont des facteurs d'influence importants, que les pressions institutionnelles favorisant le changement jouent un rôle ou non dans l'acceptation. Dès lors, il est donc important d'analyser les intérêts des acteurs et les relations de pouvoirs à un niveau inter organisationnel, mais également intra organisationnel ». **Cette étude s'attachera donc à mettre en évidence les raisons inter et intra organisationnelles de l'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans les EPCI**, tout d'abord, grâce à une approche organisationnelle, centrée sur le rôle d'aide à la décision ainsi que sur l'existence de conflits d'intérêts (1), puis à l'aide d'une approche institutionnelle, en mettant en évidence les pressions institutionnelles qui ont conduit à l'acceptation de la méthode (2). Pour ce faire, une approche interprétative sera adoptée (Ansari et Euske, 1987 ; Hopper et Powell, 1985).

ARCHITECTURE DE LA RECHERCHE : TERRAIN D'ETUDE ET RECUEIL DES DONNEES

Cette recherche porte plus particulièrement sur l'étude d'une communauté urbaine. Ce type de groupement à fiscalité propre a été institué par la loi n°66-1069 du 31 décembre 1966. L'antériorité de ces structures intercommunales dans le secteur public local, « qui se définissent volontiers comme la forme la plus achevée de l'intercommunalité » (Bernard-Gélabert, 2003, p. 47), justifie des problématiques orientées sur leur gestion plutôt que sur leur reconnaissance⁶, les premières communautés urbaines ayant été instituées de manière autoritaire en 1966. De plus, l'étude porte sur le premier EPCI à avoir accepté la méthode proposée par la DGCP, qui est également la première collectivité, tous types confondus, à l'avoir mise en place.

Enfin, le choix d'une étude de cas (Yin, 1984) s'insère dans la continuité des travaux sur la mise en place de procédures ou d'outils comptables (Kaplan, 1983 ; Carpenter et Feroz, 1990, 1992, 2001 ; Touron, 2004).

Le recueil des données a été effectué en plusieurs étapes. Tout d'abord, par observation participante (Arborio et Fournier, 2003) lors de deux phases distinctes :

- la première, d'une durée d'un an (de février 2004 à décembre 2004), lors de la création de l'outil, grâce à la participation au groupe de travail constitué par la DGCP dans cet optique⁷, groupe de travail auquel participait des administratifs de la collectivité étudiée, ainsi que grâce à la participation aux premières présentations de la méthode auprès de différentes collectivités⁸ ;
- la seconde, pendant un an (de novembre 2004 à novembre 2005), en tant que membre du groupe de travail en charge de la mise en place de la méthode au sein de la communauté urbaine étudiée.

Ce procédé de collecte d'informations a permis de rencontrer les parties prenantes à l'acceptation et à la mise en place de la méthode.

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 de par la position d'observateur participant qui a plutôt favorisé des discussions informelles. Au total, dix entretiens ont été menés auprès :

- de quatre membres des services administratifs de la communauté urbaine étudiée, issus des services financiers et des services de contrôle de gestion ;
- de trois membres du réseau du Trésor, respectivement chef du projet, responsable de la signature des conventions de services comptables et financiers (CSCF)⁹, et enfin une personne en charge du soutien de la collectivité lors de la mise en place de la méthode ;
- de trois élus, membres de la commission des finances ou de la commission de suivi des satellites.

Enfin, en marge des observations et des entretiens, un recueil d'informations complémentaires fut réalisé en consultant les dossiers de presse, discours, et documents internes se rattachant à ce sujet. Le recours à des données secondaires a permis d'étayer les propos des interviewés, principalement des élus, avec lesquels les entretiens et discussions ont été les plus courts.

1. LE ROLE DE L'INFORMATION COMPTABLE : UNE APPROCHE ORGANISATIONNELLE

Dépassant l'approche classique de la théorie de la décision, de nombreux travaux attribuent à l'information des rôles détournés de l'aide à la décision (1). A partir de cette vision élargie du

rôle de l'information comptable, il est intéressant de prendre en compte l'influence des intérêts des acteurs dans l'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans un EPCI (2).

1.1. DE L'AIDE A LA DECISION AUX CONFLITS D'INTERETS

Comme le souligne March (1991, p. 232), « les systèmes d'information, tels que la comptabilité, sont considérés comme une partie du système d'aide à la décision pour les cadres, les analystes financiers, les actionnaires et tous ceux qui ont des intérêts dans l'organisation. [...] Dans cette optique, la principale incertitude de la prise de décision est l'ignorance des conséquences futures des actions possibles, y compris l'ignorance des informations détenues par les autres et de leurs actions probables ; et la principale raison d'être de l'information est son rôle dans la diminution de cette incertitude ». Une telle approche se retrouve dans la définition de l'information financière comme instrument de gestion, c'est-à-dire « un ensemble de dispositifs organisationnels construit pour élaborer des informations fiables et pertinentes destinés à aider la prise de décision » (Grenier, Bonnebouche, 2000, p. 21). Cependant, dans la réalité, le comportement des organisations ne correspond pas à cette vision (March, 1991 ; March et Olsen, 1986 ; Feldman et March, 1991).

Hopwood (1990) propose une typologie du rôle de l'information comptable dans une organisation, suivant deux dimensions : le degré d'incertitude du dirigeant concernant les conséquences de l'action organisationnelle, et le degré d'incertitude des objectifs attachés à l'action (tableau 1).

		Incertitude quant aux objectifs de l'action	
		Relative certitude	Relative incertitude
Incertitude liée aux conséquences de l'action	Relative certitude	<i>Aide à la décision</i> (Answer machines)	<i>Arguments</i> (Ammunition machines)
	Relative incertitude	<i>Outil d'apprentissage</i> (Learning machines)	<i>Outil de justification</i> (Rationalisation machines)

Tableau 1 : Incertitude, prise de décision et rôle des systèmes d'information et de contrôle, tiré de A.G. Hopwood, 1990, p. 227.

Dans le cas d'une relative certitude quant aux objectifs attachés à une décision ainsi qu'à ses conséquences attendues, l'information financière joue le rôle d'aide à la décision (*Answer machines*), « en proposant un moyen de comparer les objectifs et les résultats » (Hopwood, 1990, p. 227). Dès lors, lorsque l'objectif est connu mais les conséquences assez floues,

l'information se transforme en un outil d'apprentissage (*Learning machines*). Lorsque les objectifs sont incertains et les décisions heurtées, caractérisées par des débats et des négociations, l'information financière peut se transformer en « munitions » (*Ammunition machines*), c'est à dire en arguments supplémentaires afin de favoriser une position ou des intérêts particuliers. Enfin, dans le cas d'une incertitude forte, tant sur les objectifs que concernant les conséquences espérées, l'information peut se révéler être un moyen de justification et de légitimation *a posteriori* des décisions (*Rationalisation machines*).

Les « conflits d'intérêts » conduisent à appréhender la comptabilité et ses normes comme « le théâtre de luttes de pouvoir » (March, 1991, p. 233). Dans cette logique et concernant le secteur public local, Demeestère (1980, p. 89) met en avant certaines forces pesant dans la décision, parfois aux dépens de la logique financière à court terme, « qui conduisent à mettre en avant la négociation, réelle ou tacite, comme schéma directeur de la décision, plus que d'un schéma rationnel du type : fixation des objectifs, étude des alternatives, choix de la meilleure solution, suivi de la réalisation par rapport aux objectifs, correction en cas d'écart » :

- la multiplicité des acteurs concernés par une décision ;
- les jeux d'acteurs face à l'information ;
- la visibilité des conséquences de tel ou tel projet pour les électeurs, « qui incite à aller jusqu'au bout « quand un coup est parti », quitte à en masquer les conséquences négatives, plutôt que d'avouer l'échec et de risquer d'encourir le reproche de gaspillage en s'arrêtant en cours de route ».

Les EPCI offrent une bonne illustration de ce phénomène. Les dirigeants de ces structures ne sont pas élus au suffrage universel, mais suivant un vote dit « de second degré », parmi les membres des conseillers municipaux des communes participantes¹⁰. De là, découle une mixité politique au sein des instances dirigeantes, et le plus souvent, la recherche d'un consensus politique. En effet, pour certains projets, il peut apparaître une logique municipale individualiste, chaque élu cherchant alors à maximiser les retours de la coopération intercommunale pour sa commune au détriment de l'intérêt intercommunal.

Les explications des motivations à la collecte d'informations proposées par Feldman et March (1991) semblent pertinentes dans le secteur public local, et plus particulièrement concernant les EPCI. S'appuyant sur de nombreuses recherches étudiant le lien entre prise de décision et recherche d'informations dans les organisations, ces auteurs proposent plusieurs explications, dont l'incitation à l'information, et l'information et la désinformation stratégiques :

- « **On demande souvent aux décideurs individuels et aux organisations de rendre compte *a posteriori* de leurs décisions** » (Feldman et March, 1991, p. 261).

Le secteur public local se prête fort bien à cet argument, ou l' élu est confronté à l'échéance politique, dans un contexte actuel marqué par la recherche de la transparence¹¹ et de la participation du citoyen à la décision communale ou intercommunale. Cela est d'autant plus vrai dans les EPCI, où d'une part, se pose la question de la place du citoyen dans le débat démocratique (Kerrouche, 2003), et d'autre part, où les décisions intercommunales se doivent en théorie de respecter l'intérêt communautaire.

De plus, face à la logique croissante de responsabilisation de l' élu, qui se traduit notamment par la multiplication des risques juridiques¹², ce dernier a intérêt à posséder un surplus d'informations dans un objectif préventif, comme autant d'arguments qu'il pourra mobiliser le cas échéant.

- « **Une information est souvent délivrée dans le but de persuader quelqu'un de faire quelque chose** » (Feldman et March, 1991, p. 263).

Là encore, cela s'applique aux EPCI, face à la recherche du consensus politique, tant entre élus de différents courants politiques, que dans la relation entre élus et citoyens. Il faut également prendre en compte la relation entre les administratifs et les élus. En effet, la position dans l'organisation et les connaissances des administratifs leur offrent la possibilité de « manipuler » l'information qu'ils donneront aux élus. De là, on retrouve le troisième argument de 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 informations, et les administratifs, qui se voient déléguer la responsabilité de leur mise en œuvre, voire de leur développement.

La compréhension de l'acceptation d'une méthode d'analyse des risques par une communauté urbaine sera plus particulièrement axée sur ces trois assertions, combinant incitation à l'information, information et désinformation stratégiques. **Une première tentative d'analyse du processus d'acceptation mettra donc en lumière les intérêts intra organisationnels attachés à sa mise en place.**

1.2. L'ACCEPTATION D'UNE METHODE D'ANALYSE DES RISQUES DANS UNE COMMUNAUTE URBAINE

Trois raisons principales ont été mobilisées par les différentes parties prenantes internes pour justifier l'acceptation de la méthode : l'aide à la décision ; l'incitation à l'information ; l'information stratégique¹³.

1^{ère} raison : L'analyse des risques est utile et nécessaire

Le développement d'une méthode d'analyse des risques a tout d'abord donné lieu au recensement des besoins et attentes des élus par le biais d'une enquête électronique menée conjointement par la DGCP et l'Association des Maires de France. Ce travail préliminaire a permis de mettre en évidence un besoin important des élus en matière d'information consolidée ainsi que d'informations sur les risques.

Le premier contact avec les élus de la collectivité étudiée a confirmé ce résultat, le président de la communauté urbaine concernée, dans l'un de ses discours, et également selon les propos des élus interrogés, ayant rappelé l'intérêt de tels outils pour la gestion.

De plus, à la suite de la mise en place de l'outil, l'aspect novateur de la méthode, et surtout le rôle de pionnier de la communauté en ce domaine, toutes collectivités confondues, a été clairement apprécié et mis en avant par les élus.

2^{ème} raison : Les incitations à l'information

Malgré l'affirmation d'un besoin de gestion par les élus, la mise en place d'une telle information relève aussi d'intérêts politiques : « *on demande souvent aux décideurs individuels et aux organisations de rendre compte a posteriori de leurs décisions* ». Dans le cas étudié, si les élus interrogés ont éludé ce point, les administratifs ont pourtant confirmé cette tendance, l'un d'eux s'exprimant en ces termes : « *l'acceptation des outils est aussi un moyen pour les élus de ne pas être attaqués sur leur gestion. En mettant en place des outils novateurs, pour le suivi des relations avec les SEML, ou concernant l'analyse des risques, ils ne veulent pas pouvoir être critiqués à la fin de leur mandat* ». Dans un contexte politique difficile, marqué par des tensions et une faible marge de manœuvre de la majorité, face à la menace de l'opposition lors des prochaines échéances électorales, l'analyse des risques permet « d'afficher » un intérêt de gestion marqué.

Par ailleurs, concernant la relation entre élus et administratifs, lors du développement de la méthode, si ce sont les élus qui ont été invités à participer au groupe de travail, ce sont les administratifs qui les représentèrent. De même, l'intervention des élus lors de la mise en place de la méthode dans la collectivité était autant conduite par le suivi de l'avancée des travaux, que par « l'acceptabilité politique » du sujet abordé.

Cela conforte l'assertion selon laquelle « *les décisions concernant l'information sont souvent prises dans les parties de l'organisation qui peuvent en transférer le coût à d'autres, tout en conservant les bénéfices* ». En effet, tel fut le cas lors du développement et de la mise en place du guide d'analyse et de regroupement des risques, où l' élu intervient :

- en tout début de processus, via le recueil de ses besoins, fondement et garanties nécessaires au développement de cette méthode, au-delà de la simple identification des limites existantes en matière d'information financière ;
- puis lors de l'acceptation de la mise en place de la méthode dans la collectivité, où il se porte garant de l'utilité de l'information ;
- et enfin, à la fin de la mise en place, les résultats lui étant présentés.

Les administratifs ont été les vrais « incitateurs » de la mise en place de cette méthode au sein de la collectivité étudiée.

3^{ème} raison : L'information stratégique

En accord avec le mécanisme d'incitation relevé supra, concernant la séparation entre l'utilisateur et le « développeur » de l'information dans les collectivités locales, l'information délivrée par l'administratif à l' élu peut être empreinte d'un « message subliminal ». L'observation du processus de mise en place du guide de regroupement et d'analyse des risques, et plus particulièrement des motivations des administratifs à participer à ce projet, a permis de mettre en évidence ce phénomène. Les entretiens menés par la suite confirmèrent cet état de fait.

Le groupe de travail était constitué par cinq membres du réseau du Trésor et de la Direction Générale de la Comptabilité Publique, et de cinq membres des services administratifs de la collectivité. Parmi ces derniers, deux appartenaient au service de contrôle de gestion, dont le chef du service, et trois au service des finances, dont le chef du service et un administratif en charge du suivi et des relations de la collectivité avec les SEML.

Aucun membre de services de contrôle de gestion n'a participé au groupe de travail sur l'élaboration de la méthode. Ceci s'explique, selon le chef du projet du guide des risques, par le fait que les interlocuteurs privilégiés du réseau du Trésor sont, outre les élus, les services en charge du budget et de la comptabilité, et d'autre part, par le fait que peu de collectivités locales sont aujourd'hui dotées d'un réel service de contrôle de gestion autonome et efficace. Néanmoins, le chef du service de contrôle de gestion de la communauté étudiée a insisté pour devenir le co-responsable du groupe de travail visant à la mise en place de la méthode dans la communauté urbaine. Interrogé sur ce sujet, il a affirmé trouver dans cette méthode un moyen d'une part, de valoriser le rôle de son service, et d'autre part, de préserver les intérêts et les

missions de son service face à la volonté marquée, depuis plusieurs années, des services financiers de « récupérer » l'analyse des risques des satellites. C'est avec une « approche défensive » qu'il a abordé le groupe de travail. Ceci s'est traduit par une totale maîtrise de l'information divulguée pendant les réunions du groupe de travail, et avec la défense du postulat suivant : « puisqu'on contrôle ce satellite, il n'y a pas de risques », qui a conduit à d'âpres discussions concernant les critères d'évaluation à retenir (afin de se rapprocher le plus souvent d'une analyse financière déjà réalisée par les services de contrôle de gestion).

Le chef du service financier a confirmé l'existence « d'un conflit interne » entre services financiers et services de contrôle de gestion sur le thème du suivi des satellites. Le dynamisme dont il a fait preuve tout au long de la mise en place du guide, dont il a été un rouage essentiel, contraste avec ses propos, puisqu'il a reconnu qu'aucun besoin n'avait été exprimé en matière d'approche prospective par les élus de la communauté, tout au plus avait-il déceler une attente de leur part, à la suite de l'acceptation du guide. Cela a été confirmé lors de la réunion de présentation des résultats ou le TPG et l'élu en charge de la commission des finances se sont surtout félicités de la qualité du partenariat entre les services du Trésor et les services de la collectivité.

L'administratif en charge du suivi des SEML a joué un rôle qui s'est accru au fil des réunions : d'une position quasi superficielle, comme en atteste le peu d'engouement apporté lors des premières réunions pour remplir les documents relatifs aux SEML, il est passé à une position visible, qui s'est traduit par un accès important à l'information. Ceci est d'autant plus important dans le cas des SEML, pour lesquelles les informations transmises à la collectivité sont souvent difficiles, nombreuses, et diffuses¹⁴. Ce revirement a coïncidé avec l'opportunité offerte par la mise en place du guide des risques et son suivi par les élus, de valoriser un projet interne visant au développement d'une méthode annexe concernant l'amélioration du suivi des relations entre une collectivité et les SEML d'aménagement avec lesquelles elle est en relation.

Le caractère stratégique du guide s'est aussi retrouvé dans le choix des entités à étudier. Certaines, connues pour être sensibles politiquement, ont été abandonnées en connaissance de cause. Par exemple, une SEML portant un projet immobilier pour la ville centre et connaissant d'importants dérapages financiers n'a volontairement pas été analysée, de manière à ne pas attiser les discussions politiques et raviver le débat autour d'une opération bénéficiant à une seule ville et financée par l'ensemble des communes membres.

Ce choix a aussi été motivé par l'intérêt de la DGCP de mettre en place la méthode le plus rapidement possible afin de disposer d'une première mise en place réussie. Aujourd'hui,

celle-ci est présentée comme un exemple, telle une preuve de la faisabilité de la tâche. L'objectif est ainsi « de jouer sur la concurrence » entre collectivités.

Trois arguments majeurs en faveur de l'instauration d'une telle méthode furent donc avancés par les administratifs :

- **Le rôle pédagogique de la méthode** : tous les élus ne sont pas sensibles aux aspects financiers et gestionnaires des satellites et partenaires dans lesquels ils représentent la collectivité. Dès lors, dans des cas où l'information proposée aux collectivités est assez pauvre, ou au contraire foisonnante mais incomplète, l'élu paraît être la personne l'a mieux placée pour « glaner » quelques informations supplémentaires¹⁵.
- **Un moyen de mettre en avant un outil de suivi des SEML, créé en parallèle par les services de la communauté** : en effet, au travers de la mise en place du guide des risques, une opportunité est apparue pour certains participants à la mise en place, de valoriser un outil créé en parallèle.
- **Un moyen de valoriser le travail des services** : plusieurs administratifs ont effectivement évoqué l'opportunité, au travers de cet outil, de mettre en évidence des résultats, mais également des méthodes de travail existantes au sein même de la collectivité. Dans le cas étudié, cela fut particulièrement vrai pour les services de contrôle de gestion. Bien que les membres participants se soient défendus de chercher une quelconque légitimité au travers de cet outil, puisque la création du pôle contrôle de gestion découle d'une volonté politique marquée, la place qui leur est dévolue reste assez paradoxale : malgré cet aspect politique, les résultats ne sont pas toujours valorisés¹⁶.

Plusieurs raisons internes à la communauté se combinent pour expliquer l'application de la méthode d'analyse des risques proposée. Si les élus y voient un intérêt fort en termes d'image et de « standing de la communauté » sur le plan national, les administratifs y ont également trouvé un outil susceptible d'influencer le comportement des élus.

2. L'ACCEPTATION D'UN NOUVEL OUTIL COMPTABLE : UNE APPROCHE INSTITUTIONNELLE

Les organisations sont soumises à des pressions de leur environnement qui les incitent à se conformer à ses normes et valeurs (1). Dès lors, une seconde explication de l'acceptation

d'une méthode d'analyse des risques par une communauté urbaine met en lumière les principales pressions institutionnelles existantes (2).

2.1. L'INFORMATION COMPTABLE : UNE SOURCE DE LEGITIMITE INSTITUTIONNELLE

Il est difficile de ne pas tenir compte de l'environnement et des pressions existantes lors de l'acceptation de nouvelles pratiques comptables. Comme le soulignent Carpenter et Feroz (1992, p. 615), se référant à une étude précédente relative à l'acceptation des GAAP par l'Etat du Kentucky (Carpenter et Feroz, 1990), « l'analyse d'un tel choix ne peut être fait hors du contexte social et politique dans lequel les décisions ont été prises. La place dans l'agenda législatif, la question de l'intérêt d'acteurs influents, et finalement l'acceptation ou le rejet dépendent des conditions politiques, sociales, et économiques existantes ».

Prendre en compte les interactions entre l'environnement et l'organisation face à la mise en place de nouvelles procédures ou méthodes comptables revient à s'interroger sur le rôle attaché et attendu de l'information.

Ansari et Euske (1987, p. 553) proposent une classification du rôle de l'information comptable, élargissant la typologie établie par Hopwood (1990) quant au rôle de l'information selon les acteurs externes (tableau 2).

Orientation de l'information	Utilisateurs concernés	
	Interne	Externe
Aide à la décision	<i>Mesure de l'efficience</i>	<i>Accès aux ressources</i>
Influence	<i>Influence des comportements</i>	<i>Légitimité</i>

Tableau 2 : Les rôles de la comptabilité dans les organisations, tiré de Ansari et Euske, 1987, p. 553.

Une organisation est dite légitime lorsque ses objectifs et les moyens pour les atteindre sont conformes aux normes, attentes, et valeurs sociales (Dowling et Pfeffer, 1975). Les informations comptables peuvent constituer des sources de légitimité auxquelles les organisations peuvent faire appel pour justifier leurs actions (Laufer et Burlaud, 1997). Comme l'indiquent Feldman et March (1991, p. 270) : « l'utilisation de l'information symbolise l'attachement au choix rationnel. Afficher ce symbole réaffirme l'importance de cette valeur sociale et signale la compétence de la personne ou de l'organisation concernée ».

Dans une optique externe et une logique d'aide à la décision, l'information comptable peut être un moyen pour l'organisation et ses dirigeants de témoigner de bonnes pratiques, par la diffusion d'informations, dans un objectif d'accès aux ressources (Skinner, 1994 ; Pourtier,

2004). Par ailleurs, l'acceptation et l'utilisation d'informations comptables peuvent également apparaître comme un moyen de légitimer l'organisation face aux attentes et pressions de son environnement (Carpenter et Feroz, 1992 ; Covalski et Dirsmith, 1988).

Ce dernier rôle joué par l'information comptable rejoint l'approche néo-institutionnelle, dont l'une des prémisses repose sur le fait que les organisations répondent aux pressions de leur environnement institutionnel en adoptant des structures ou des procédures qui sont socialement acceptées comme étant la réponse organisationnelle appropriée (Carpenter et Feroz, 2001, p. 569). DiMaggio et Powell (1983) font référence au concept d'isomorphisme institutionnel en référence à la recherche d'une certaine conformité, et au travers elle, de légitimité, qu'il s'agisse d'un isomorphisme normatif, coercitif, ou mimétique.

L'isomorphisme normatif correspond aux pressions exercées par l'environnement professionnel. Pour illustrer ce mécanisme dans le secteur public local français, Lande (2005, p. 95) prend l'exemple de l'adoption de l'instruction comptable M14, et met en évidence l'influence des concepts importés des pratiques du secteur privé (image fidèle, principe de prudence, etc.), alors ignorés dans le secteur public local, marqué par les principes budgétaires.

L'isomorphisme coercitif s'entend « des pressions formelles et informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations dont elles sont dépendantes et par les attentes sociales de leur environnement » (DiMaggio et Powell, 1983, p. 150). Comme le souligne Scott (1995), la coercition implique l'existence de sanctions afin de garantir la conformité des comportements. Les organisations capables d'exercer une répression auront donc une plus grande influence sur la conformité des comportements attendus. Si Touron (2004, p. 175) met en avant l'édiction des lois et des réglementations par l'Etat comme mécanisme de coercition dans le secteur privé, dans le secteur public local, les sanctions en cas de non respect des pratiques comptables sont symboliques. Toute déviance par rapport à la loi est relevée dans le rapport de la Chambre Régionale des Comptes, dont les observations définitives sont présentées aux élus. Si les sanctions ne sont pas pécuniaires, elles n'en restent pas moins politiques, en offrant à l'opposition des armes supplémentaires (Lande, 2005, p. 94).

L'isomorphisme mimétique apparaît lorsque les organisations cherchent à imiter des organisations similaires de leur environnement qu'elles estiment plus légitimes et ayant plus de succès.

Si l'isomorphisme mimétique ne paraît pas pertinent dans cette étude, puisque la collectivité étudiée est la première communauté urbaine à avoir accepté et mis en place

l'outil, il paraît néanmoins intéressant de mettre en évidence les différentes pressions normatives et coercitives qui ont accompagné l'acceptation du guide des risques.

2.2. PRESSIONS NORMATIVES ET COERCITIVES, ET ACCEPTATION D'UNE METHODE D'ANALYSE DES RISQUES

Quelles sont les pressions normatives (1) et coercitives (2) qui ont joué un rôle dans l'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans la collectivité étudiée ?

2.2.1. L'existence de pressions normatives

Si l'intérêt d'une approche prospective n'est plus à démontrer dans le secteur privé, la mise en place d'une méthode d'analyse des risques dans les collectivités locales est un phénomène relativement nouveau. Parmi les élus interrogés, l'un d'eux, chef d'entreprise, a insisté sur l'intérêt gestionnaire d'une méthode déjà appliquée, bien que différemment, dans le secteur privé. Néanmoins, force est de constater que ce seul argument ne peut suffire. En effet, en 1995, l'Ordre des Experts Comptables a proposé une méthode d'analyse des risques des collectivités locales, qui n'a eu qu'un très faible écho dans la pratique.

Par ailleurs, les relations que les collectivités entretiennent avec les marchés financiers et les établissements de crédit laissent supposer l'existence de pressions normatives. Plusieurs grandes collectivités françaises ont recours à des emprunts obligataires, et font donc l'objet d'une notation¹⁷. Quant aux établissements de crédit, la refonte du ratio de solvabilité ou ratio Cooke, en vue d'une meilleure prise en compte des risques que supportent les collectivités locales, témoigne de l'actualité et de la sensibilité de ce sujet. En effet, « d'une évaluation forfaitaire du risque des collectivités locales, les établissements bancaires vont être amenés à déterminer le degré d'exposition au risque réel des collectivités. Or, les établissements bancaires sont relativement inquiets sur la capacité du système d'information actuel des communes à répondre à leurs besoins nouveaux, à savoir la connaissance de l'exposition au risque des collectivités locales » (Lande, 2003). Dès lors, si aucun élu n'a insisté en particulier sur ce point, il reste que ce dernier demeure l'un des arguments les plus mobilisés, tant par les administratifs que par les membres du réseau du Trésor, afin de convaincre les élus de la pertinence de la méthode proposée.

2.2.2. Des pressions coercitives importantes

Le guide d'analyse et de regroupement des risques développé par la DGCP s'insère dans une offre de services de la part du réseau du Trésor aux collectivités locales, au travers des

Conventions de Services Comptables et Financiers (CSCF). Ces dernières comprennent la mise en place de différents outils et procédures comptables et financiers afin de moderniser les pratiques actuelles des collectivités locales en la matière. Ces conventions, qui concernent en priorité les plus grandes collectivités locales françaises, leurs permettent d'adapter l'offre à leurs besoins. Dès lors, l'acceptation de la méthode d'analyse des risques n'est donc pas obligatoire et automatique. D'ailleurs, la DGCP n'a pas, *a priori*, de moyens d'exercer de quelconques pressions coercitives sur les collectivités, puisque d'une part, le guide n'est pas obligatoire au regard de la loi, et que d'autre part, la méthode s'accompagne d'un cahier des charges stipulant que les résultats produits et leur diffusion sont l'entière propriété de la collectivité, cette dernière s'engageant à ne pas détourner les résultats, tandis que le réseau du Trésor s'engage de son côté à ne pas utiliser les résultats sans l'aval de la collectivité, et n'exerce pas de contrôle sur les résultats.

Le caractère non obligatoire de la méthode n'implique pas de contrôle formel. Néanmoins, l'exemple de la ville d'Orléans a montré que, suite à l'acceptation de la méthode, le rapport de la Chambre régionale des comptes faisait état de la mise en place d'une analyse des risques. Dans le cas de la collectivité étudiée, si les élus n'ont pas implicitement fait référence aux CRC comme une pression majeure dans leur choix de mettre en place la méthode, ils gardaient cependant à l'esprit l'image positive de maîtrise que peut apporter une telle méthode.

D'autre part, jusqu'au 31 décembre 2005, aucune obligation légale n'imposait de présenter une information sur les risques, au-delà de la constitution de provisions. Toutefois, la réforme de l'instruction comptable M14, applicable au 1^{er} janvier 2006, modifie le régime des provisions dans les communes ainsi que dans leurs établissements publics.

La M14 prévoyait initialement la constitution obligatoire de provisions réglementées, c'est-à-dire répondant à des obligations légales, et la constitution facultative de provisions de droit commun. La mise en pratique de ce mode de provisionnement a montré toutes ses limites : le caractère obligatoire des provisions réglementées entraîne la comptabilisation de provisions même si le risque n'existe pas, tandis que le caractère facultatif des provisions de droit commun permet aux communes de ne pas provisionner des situations qui le nécessiteraient. L'insuffisance du montant des provisions ainsi comptabilisées remet donc en compte l'application du principe de prudence et la sincérité des comptes.

Par ailleurs, la passation de telles provisions correspond à une opération d'ordre, c'est-à-dire que la dépense de fonctionnement induite a pour contrepartie une recette d'investissement. Cela a pour conséquence d'accroître superficiellement les capacités d'investissement de la

collectivité, donc de retarder le recours à l'emprunt ; mais lorsque le risque se réalise, la collectivité doit alors trouver la ressource correspondante.

La réforme de la M14 prévoit de calquer les pratiques des communes en la matière sur le régime privé, en incorporant aux annexes des documents budgétaires annuels, un état des provisions.

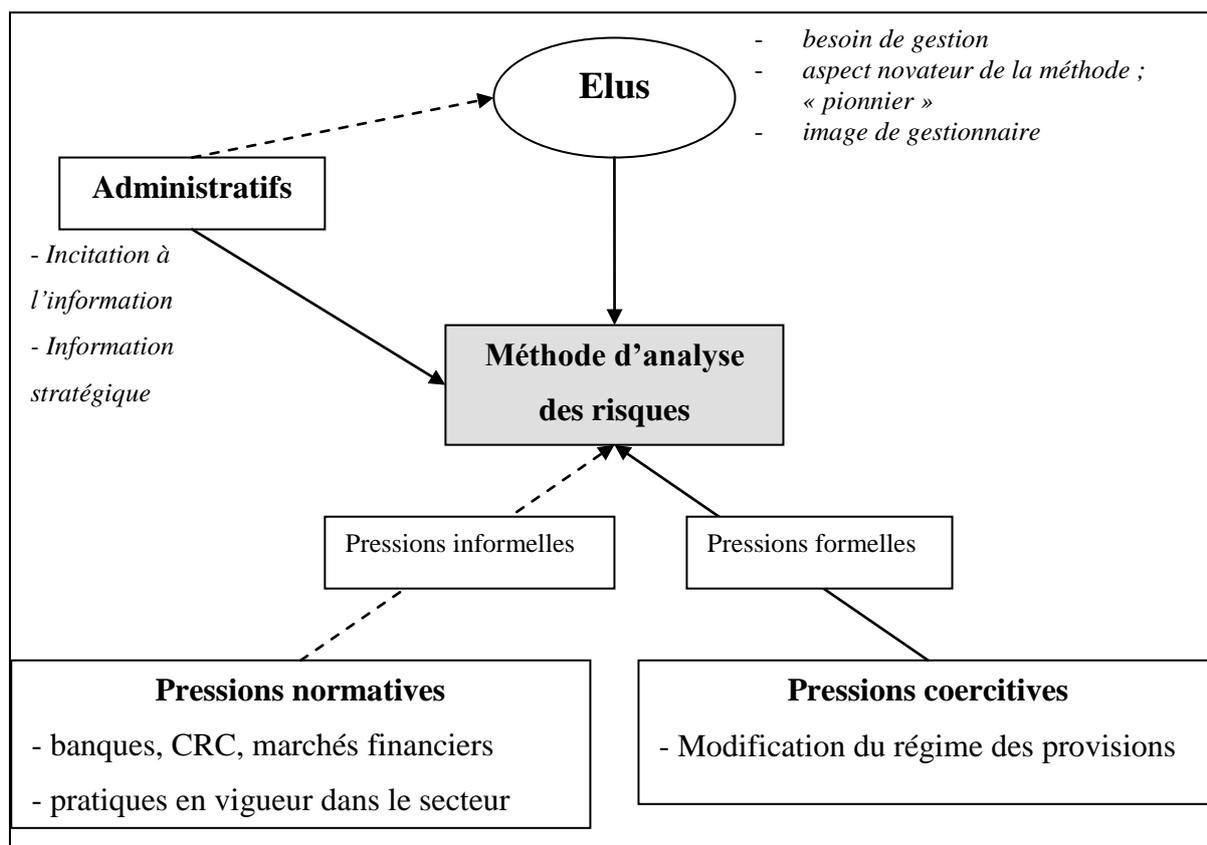
Cette réforme se rattache à une logique gestionnaire issue du secteur privé, via une meilleure application du principe de prudence. Néanmoins, un paradoxe apparaît : l'application de ce nouveau régime de provisionnement réduit de fait les marges de manœuvre de la collectivité, et s'oppose ainsi à la logique politique, fondée en partie sur la satisfaction du plus grand nombre et l'affichage politique (au travers des investissements réalisés, des subventions, des projets, etc.)

Dans la communauté urbaine étudiée, ce nouveau régime législatif contente, mais également contraint les élus : un élu, chef d'entreprise, a vu dans cette nouvelle obligation législative, un moyen de favoriser l'implantation de la méthode et de valoriser les résultats. Néanmoins, le mot d'ordre lors de la première restitution des résultats aux élus, à la demande du Directeur Général des Services, fut « d'être rassurant, et de ne pas insister sur des structures en particuliers ». Dans un contexte politique difficile, marqué par la difficulté du consensus politique (au regard du rejet de plusieurs délibérations lors de conseils communautaires, relaté par quelques articles de la presse locale, et confirmé par les administratifs interrogés), et le possible basculement politique de la collectivité centre lors des prochaines élections municipales, une information sur les risques a paru être un argument supplémentaire en faveur de l'opposition. Dans le cas de la collectivité concernée, plusieurs opérations d'aménagement n'ont pas été abordées dans l'analyse car elles recouvraient des aspects politiques forts. La plus marquante porte sur les dérapages financiers d'une opération d'aménagement bénéficiant à la commune centre, portée par la communauté. Dès lors, la méthode d'analyse des risques est donc apparue « gênante ».

CONCLUSION

Cette recherche met en évidence la pluralité et l'entremêlement des raisons ayant poussé une communauté urbaine à accepter de mettre en œuvre un nouvel outil de gestion comptable.

Si la raison principale affichée par les élus reste la réponse à un besoin de gestion, premier argument attendu à la mise en place de la méthode au regard du contexte des EPCI français, il apparaît cependant que des intérêts personnels, des conflits d'intérêts, ainsi que des pressions normatives et coercitives ont également influencé leur choix (schéma 1).



Les résultats de cette recherche confirment donc, dans le cas du secteur public local français, les conclusions des travaux relatifs à la légitimation des organisations par l'information comptable (Carpenter et Feroz, 1990 ; Covalski et Dirsmith, 1988 ; Ansari et Euske, 1987). De plus, cela confirme en partie les conclusions de Ansari et Euske (1987) pour qui l'information comptable ne revêt qu'un faible rôle d'aide à la décision dans le secteur public local actuellement.

Cette étude témoigne aussi de l'intérêt de combiner plusieurs approches théoriques afin de mieux comprendre le processus dans son ensemble (Carpenter et Feroz, 1992, p. 638). Par ailleurs, la combinaison d'une approche interne et externe, grâce à un éclairage proposé par la théorie néo-institutionnelle, a permis de recueillir des points de vue complémentaires.

De là, cette recherche insiste fait apparaître également l'intérêt d'une étude de cas, d'une approche *in situ*, permettant de contrebalancer le discours politique.

Néanmoins, des limites subsistent : le choix d'une étude de cas portant sur une communauté urbaine a aussi été imposé par le fait qu'il s'agissait du premier EPCI à mettre en place la méthode. Dès lors, il serait intéressant de mener une étude similaire sur d'autres types groupements, voire d'autres types de collectivités locales. De plus, une étude sur des

structures créées par la loi de 1999, offrirait à n'en pas douter des explications supplémentaires.

Concernant les perspectives de recherches futures, si l'isomorphisme mimétique ne paraît pas avoir joué un rôle dans l'acceptation de la méthode dans le cas étudié, il n'en va pas de même pour les collectivités suivantes, puisque l'exemple que fournit la collectivité étudiée offre une « vitrine » pour la promotion de l'outil. De plus, le passé, l'importance géographique et financière, mais également la renommée politique des dirigeants de la collectivité étudiée, offrent autant d'arguments favorisant l'acceptation et la mise en place de l'outil. Dès lors, la prise en compte d'autres approches théoriques, tel le modèle de la contingence de Lüder (2003) paraît pertinent. Enfin, l'utilisation d'une information sur les risques, et l'étude de l'influence du risque au travers de sa perception et du comportement des individus, peut également être une piste à explorer.

BIBLIOGRAPHIE :

- Allison G., Zelikow P. (1999)**, « Essence of Decision. Explaining the Cuban Missile Crisis », Longman, 2nd Edition, 416p.
- Ansari S., Euske K.J. (1987)**, « Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n°6, pp. 549-570.
- Arborio A-M., Fournier P. (2003)**, *L'enquête et ses méthodes: l'observation directe*, Nathan.
- Bernard-Gélabert M-C. (2003)**, *L'intercommunalité*, Editions LGDJ, Paris.
- Carpenter V.L., Feroz E.H. (1990)**, « The decision of the state to adopt GAAP: a case study of the Commonwealth of Kentucky », *Accounting Horizons*, pp. 67-78.
- Carpenter V.L., Feroz E.H. (1992)**, « GAAP as a symbol of legitimacy: New York state's decision to adopt generally accepted accounting principles », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n°7, pp. 613-643.
- Carpenter V.L., Feroz E.H. (2001)**, « Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, pp. 565-596.
- Cour des Comptes (2005)**, « L'intercommunalité en France », www.ccomptes.fr
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1986)**, « The Budgetary Process of Power and Politics », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11 (3), pp. 193-214.
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W. (1988)**, « The Use of Budgetary Symbols in the Political Arena: an historically informed field study », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n°1, pp. 1-24.
- Demeestère R. (1980)**, « Des outils pour la gestion des villes », *Revue Française de Gestion*, n°25, mars-avril, pp. 86-92.
- Demeestère R. (1999)**, « Pour une réforme de la comptabilité publique », *Revue Française de Finances Publiques*, Mars, n°65, pp 137-149.
- DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983)**, « The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, vol. 48, pp. 147-160.

- Direction Générale des Collectivités Locales (2001)**, « L'intercommunalité après la loi du 12 juillet 1999 », version actualisée le 2 juillet 2001.
- Direction Générale des Collectivités Locales (2005)**, « Intercommunalité : une dynamique renforcée dans un cadre juridique rénové. Bilan au 1^{er} janvier 2005 », www.dgcl.interieur.gouv.fr
- Dowling J., Pfeffer J. (1975)**, « Organizational Legitimacy Social Values and Organizational Behavior », *Pacific Sociological Review*, 18, pp. 122-136.
- Dumonteil. J., Montecler (de) M-C. (1999)**, « Les vrais risques juridiques pour les collectivités locales », *La gazette des communes*, n°1520, 11 octobre, pp. 8-13.
- 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.
- Grenier C., Bonnebouche J. (2000)**, *Système d'information comptable, la représentation comptable de l'entreprise*, Foucher, 2^{ème} édition, 320 pages.
- Hopper T., Powell A. (1985)**, « Making sense of research into the organizational and societal aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions », *Journal of Management Studies*, vol. 22, n°5, September, pp. 429-465.
- Hopwood A.G. (1990)**, « The organisational and behavioural aspects of budgeting and control », in *Topics in Management Accounting*, edited by J.Arnold, B.Carsberg, R.Scapens, University of Manchester, Philip Allan, pp. 221-240.
- Jérôme B. (1999)**, « La hantise des maires d'être mis en cause pour des délits involontaires », *Le Monde*, 30 avril, p. 8.
- Kaplan R.S. (1983)**, « Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research », *Accounting Review*, pp. 686-705.
- Kerrouche E. (2003)**, « « Le lien manquant » Quelques réflexions sur les problèmes démocratiques des intercommunalités à la française », Rencontres internationales Démocratie et Management local, Québec, 20-23 Mai 2003.
- Lande E. (2003)**, « Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ? », *La revue du Trésor*, n°2, Février, pp. 106-115.
- Lande E. (2005)**, « La comptabilité d'engagement dans le secteur public : un moyen de légitimité ? », dans Burlaud & Lande (eds), *Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude Scheid*, CSOEC, Paris, 2005, pp. 87-100.
- Lauffer R., Burlaud A. (1997)**, « Légitimité », *Encyclopédie de Gestion*, sous la direction de Yves Simon et Patrick Joffre, tome 2, pp. 1754-1772.
- Lemée G., Giami P. (1997)**, « SEM locales : Les comptes reflètent-ils leur situation financière ? », *Le Moniteur*, 28 novembre, pp. 72-73.
- Lüder K. (2003)**, « Research in comparative accounting over the last decade: achievements and problems », in Montesinos & Vela eds, *Innovations in Governmental Accounting*, Boston: Kluwer.
- March J.G., Olsen J.P. (1986)**, « Garbage can models of decision making in organizations », in James G. March et Roger Wessinger-Baylon (eds), *Ambiguity and command: organizational perspectives on military decision making*, Cambridge, MA: Ballinger, pp. 11-35.

- March J.G. (1991)**, « Systèmes d'information et prise de décision : des liens ambigus », dans *Décisions et Organisations*, Les éditions d'organisation, Paris, pp. 231-254.
- Mauroy P. (2000)**, « Refonder l'action publique locale », commission pour l'avenir de la décentralisation, rapport Mauroy au Premier Ministre.
- Montaigne C. (2004)**, « Les collectivités locales se lancent dans la notation financière », *Les Echos*, 19 avril, p. 8.
- Pourtier F. (2004)**, « La publication d'informations financières volontaires : synthèse et discussions », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome 10, vol. 1, juin, pp. 79-102.
- Saidj L. (2004)**, « L'évolution des finances locales au cours des vingt dernières années, quelles cohérences ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°87, pp 147-156.
- Scott R.W. (1995)**, « Institutions and Organizations », Thousand Oaks, Californie, Sage.
- Skinner D.J. (1994)**, « Why Firms Voluntarily Disclose Bad News », *Journal of Accounting Research*, vol. 32, n°1, pp. 38-60.
- Touron P. (2004)**, « L'adoption des principes comptables généralement reconnus aux Etats-Unis par Saint-Gobain-Pont-à-Mousson : du conflit d'agence à la légitimité institutionnelle », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Juin, pp. 161-191.
- Wathelet J-C. (2000)**, « *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales Essai prospectif* », L'Harmattan, 559p.
- Yin R.K. (1984)**, *Case Study Research: Design and Methods*, Sage.

ANNEXE 1 : PRESENTATION DU GUIDE D'ANALYSE ET DE REGROUPEMENT DES RISQUES

En partenariat avec le réseau du Trésor, des représentants des collectivités locales, des associations les regroupant (AFC, ADCF), et de la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCL), la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP) a proposé en Juin 2004 un guide d'analyse et de regroupement des risques à l'intention des collectivités locales.

Ce guide est une réponse aux besoins d'une meilleure vision d'ensemble du paysage public local, face à la multiplication des relations et coopérations entre collectivités locales et partenaires extérieurs (publics et privés), et face également à la relative faiblesse des documents comptables et financiers actuels à en traduire les conséquences.

La DGCP a donc cherché « à appréhender la notion de risque extérieur à la collectivité, afin d'avoir un aperçu des conséquences financières maximales encourues par une collectivité au titre des divers engagements » (p. 6).

Ce guide propose donc une méthode permettant, pour une collectivité donnée (qu'il s'agisse d'une commune, d'un EPCI, d'une région ou d'un département) : (p. 8)

- de regrouper et d'analyser les risques susceptibles d'être occasionnés par ses satellites et partenaires ;
- d'évaluer leur impact sur la situation financière de la collectivité et les marges de manœuvre dont elle dispose.

Nous présenterons successivement le guide des risques et le cheminement méthodologique suivi par la DGCP afin d'atteindre au mieux cet objectif.

1. Les fondements du guide des risques

Un choix méthodologique de la DGCP : proposer et non imposer

Le but du guide d'analyse et de regroupement est de proposer une aide aux collectivités intéressées. Pour ce faire, la DGCP a privilégié une approche méthodologique comprenant des outils facultatifs à la mise en place d'un outil expert totalement automatisé, afin de permettre son adaptation à chaque type de collectivité (quel que soit le type de structure concerné ou la taille de la collectivité).

La définition du guide

Afin que le guide des risques ne soit pas amalgamé avec d'autres méthodes d'analyse des risques périphériques d'une collectivité aux finalités différentes, la DGCP a privilégié une définition a contrario du guide des risques. En effet, il est notamment précisé que le guide n'est pas « un dispositif d'audit de tous les satellites et partenaires », « un processus systématique d'analyse financière de tous les satellites et partenaires » (p. 9), et qu'il le but du guide n'est pas « un outil de recherche et de recensement de tous les risques » (p. 10) tant dans leur sélection que dans leur analyse.

La définition de la notion de risque

Le risque est défini comme « toute situation ou tout événement relatifs à un satellite ou partenaire, susceptibles d'avoir un effet significatif sur la situation financière de la collectivité ainsi que sur la marge de manœuvre dont elle dispose » (p. 11).

Le guide vise donc l'analyse des risques avérés pour un satellite ou partenaire d'une collectivité, c'est-à-dire un risque qui existe, mais qui ne s'est pas encore réalisé (p. 12).

Concernant la nature des risques, outre les risques de nature financière, les risques juridiques, patrimoniaux, sociaux, politiques... sont également inclus dans l'analyse à la seule condition qu'ils puissent être qualifiés (au niveau de leur éventualité de survenance notamment, ce qui signifie que seront exclus de l'analyse les risques SEVESO par exemple) et quantifier si possible.

Le périmètre du guide

L'une des caractéristiques majeures de ce guide est la définition du périmètre de la méthode. En effet, ce dernier est déterminé en fonction « des engagements de la collectivité vis-à-vis de ses satellites et partenaires » (p. 14) . Cependant, il est intéressant de noter que le périmètre, vaste au début de la mise en place de la méthode, est mouvant. Il diminue au fur et à mesure de l'analyse, pour finalement déboucher sur un périmètre incorporant uniquement les engagements de la collectivité susceptibles d'engendrer des risques pour cette dernière.

La transversalité, fondement de la mise en place du guide

Il est préconisé un partenariat entre le Trésor Public et les services de la collectivité concernée (p. 16) pour la mise en place du guide, afin de mobiliser l'ensemble des informations, ressources, et compétences nécessaires. Il apparaît que dans la pratique, cette collaboration est nécessaire (Trésor, contrôle de gestion, service des finances) afin de regrouper les gens ayant la connaissance des satellites et également d'avoir accès plus facilement à l'information.

Un outil dont l'utilisation est avant tout interne

Il est précisé que les résultats obtenus à la fin de la mise en place du guide des risques sont la propriété de la collectivité. La communication à un tiers des résultats de cette analyse relève de la seule initiative et responsabilité de la collectivité.

2. Les étapes de la méthode

La démarche proposée est divisée en cinq grandes étapes (p. 18) : 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.

Etape 1 : Recenser

L'objectif de cette première étape est d'avoir une vision de l'ensemble des partenaires d'une collectivité par catégories. De plus, cette approche permet également une présentation agrégée des engagements de la collectivité et de l'endettement de l'ensemble local.

Etape 2 : Trier

L'ensemble des partenaires ne peut faire l'objet d'une analyse des risques, pour des contraintes de temps, financières, ainsi que face à l'intérêt limité d'une telle analyse pour la plupart d'entre eux. Il est donc nécessaire de sélectionner uniquement ceux « qui pourraient engendrer un risque significatif pour la collectivité » (p. 24).

Cette deuxième étape s'organise à son tour en trois phases, qui s'apparentent à des « tamis » successifs dans la sélection des satellites.

La première phase cherche à déterminer l'importance des satellites et partenaires sélectionnés dans la première étape afin d'éliminer ceux qui sont négligeables.

La deuxième phase vise à apprécier la situation des satellites et partenaires sélectionnés dans la phase précédente, afin d'éliminer ceux qui ne connaissent pas de difficultés ou alors ceux qui sont capables d'y faire face par eux-mêmes.

La troisième phase a pour objectif d'apprécier l'impact financier potentiel liés aux possibles risques liés aux satellites retenus à la suite de la phase précédente, pour la collectivité. Le but est de ne retenir que les satellites et partenaires susceptibles d'avoir des conséquences significatives pour la collectivité.

De l'étape 2 découle une liste des partenaires (le périmètre définitif) qui feront l'objet de l'analyse. Pour chacune des entités retenues, cette deuxième étape permet aussi de mettre en évidence les principales raisons du choix de les incorporer au périmètre d'analyse, transition nécessaire vers la troisième étape.

Etape 3 : Analyser

La finalité de cette étape est de « d'analyser les risques potentiels pour la collectivité à partir de la mise en évidence des évènements pouvant conduire à la des situations risquées » (p. 37).

Si possible, l'impact sera quantifier et/ou évaluer pour la collectivité.

Pour se faire, une trame est proposée (p. 39) : A partir d'éléments de constat des situations de risques, les raisons sont mises en lumière. Puis, l'analyse comprendra dans un premier temps, un essai de qualification du risque, tant du point de vue du partenaire que de la collectivité, puis dans un deuxième temps, une tentative de quantification du risque éventuel pour cette dernière. Enfin, lorsque cela est possible, des pistes de solution, visant à prévenir la réalisation de ce risque et/ou à limiter ses effets sont proposées.

Etape 4 : Regrouper

Après l'analyse des risques menée dans l'étape précédente, qui a conduit notamment à leur quantification lorsque cela était possible, la quatrième étape vise à évaluer leur impact financier global. Il pourra se traduire d'une part, par des flux financiers que la collectivité devra assumer et qui impacteront la CAF et le Fonds de Roulement (en particulier les réserves) de la collectivité, et d'autre part, par une réduction de la marge de manœuvre de cette dernière (p. 49).

Concernant les flux financiers, il pourra s'agir, d'une part, de 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), et d'autre part, 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).

Enfin, est également envisagé le scénario où les risques sont tels qu'ils impactent les marges de manœuvre de la collectivité. Dans ce cas, les conséquences pour cette dernière pourraient être le recours à la fiscalité, voire sinon, la remise en question des actions entreprises (différé d'une projet par exemple).

Pour finir, il n'est pas exclu qu'une telle analyse puisse se combiner avec une analyse financière via le logiciel SAFRAN (logiciel d'analyse financière utilisé par le Trésor Public).

Etape 5 : Présenter

L'objectif principal est de « présenter un document synthétique donnant une vision globale de l'ensemble des partenaires de la collectivité mais également, par politique conduite, des résultats de l'analyse en mettant en évidence les principaux risques identifiés ainsi que leurs conséquences financières pour la collectivité » (p. 62).

Pour accompagner la méthode présentée, la DGCP propose également des outils pour sa mise en œuvre.

Aujourd'hui, cette méthode fait l'objet de nombreuses présentations auprès de collectivités locales françaises, tant par la DGCP que des collectivités qui la mettent en place (telle une présentation lors d'une réunion plénière de l'Association des Communautés Urbaines de France (ACUF) réalisée par la CU de Lille le 24-mars 2005).

Aujourd'hui, plusieurs collectivités ont commencé à mettre en œuvre une analyse des risques via ce guide.

Enfin, l'analyse des risques est un volet des Conventions de Services Comptables et Financiers (CSCF) proposées actuellement aux collectivités locales françaises.

ANNEXE 2 : LES CONVENTIONS DE SERVICES COMPTABLES ET FINANCIERS

Depuis 2003, le Trésor Public propose aux collectivités locales les plus importantes une Convention de Services Comptable et Financier. Les CSCF constituent un engagement de l'ensemble du réseau du Trésor public à l'égard des grandes collectivités. A ce titre, elles se différencient des chartes de partenariat qui restent circonscrites uniquement à la contractualisation d'engagements réciproques entre le comptable et son ordonnateur. Par ailleurs, les CSCF, à l'inverse des chartes de partenariat, comprennent également « un espace créatif » au travers de d'outils innovants et expérimentaux, dont la mise en œuvre ne s'appuie pas sur le cadre législatif. Comme présenté par le Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie¹⁸, ce dispositif est articulé autour de trois grands objectifs :

- le rapprochement entre les services gestionnaires et comptables ;
- la reconfiguration des chaînes de la dépense et du recouvrement, qui couvre des chantiers de grande ampleur comme le contrôle partenarial de la dépense, la réingénierie des chaînes de traitement de la recette, la dématérialisation des procédures ou la monétique ;
- le renforcement de la qualité comptable et une offre enrichie de prestations de conseil financier, d'expertise et d'aide à la décision.

Ce sujet rejoint des débats de fond engagés dans le secteur public local concernant, d'une part, le rapprochement entre l'ordonnateur et le comptable public, et d'autre part l'amélioration nécessaire de la qualité comptable dans le secteur public local dans un objectif d'aide à la décision aux dirigeants. Concernant ce dernier point, les CSCF comprennent une proposition d'analyse des risques, via la mise en place, en collaboration avec le réseau du Trésor, du guide développé par la DGCP. Il apparaît aujourd'hui que près de la moitié¹⁹ des CSCF signées incluent une action relative à l'analyse prospective des risques (cela doit néanmoins être nuancé car actuellement seules les collectivités aux enjeux financiers les plus importants composent la cible privilégiée par les CSCF. Il est dès lors envisageable, qu'au regard des caractéristiques et apports du guide d'analyse des risques, la problématique de gestion de leurs ressources financières trouve un écho favorable dans l'application de cette méthode, même si l'on peut relever que les collectivités concernées actuellement sont en bonne santé financière). La diffusion du guide passe à l'heure actuelle par ce dispositif, dont l'importance se traduit par les acteurs intéressés à ce projet au sein des collectivités locales. Ainsi, dans le cas du département de la Mayenne, le comité de pilotage est composé de

représentants du Conseil Général dont le directeur général des services, le directeur général adjoint, le directeur des finances, le directeur de l'informatique, ainsi que du payeur départemental et de son adjointe, et enfin le trésorier-payeur général de la Mayenne²⁰. Cela témoigne donc de l'importance des caractéristiques intrinsèques du guide des risques. Elles conditionnent son acceptation ou son rejet lors du choix des actions à mener dans le cadre d'une CSCF par une collectivité locale.

¹ Applicable aux collectivités locales et à leurs établissements publics, remplaçant de fait les instructions M11 et M12, alors respectivement applicables dans les communes de moins de 10 000 habitants et dans les communes de plus de 10 000 habitants.

² Disponible sur www.colloc.minefi.gouv.fr/colo_struct_fina_loca/cons_dans_2/guid_dana.html.

Une synthèse des grandes étapes de cette méthode est présentée en annexe 1.

³ Un EPCI est un groupement de communes. On distingue les EPCI à participation (les syndicats), et les EPCI à fiscalité propre (les villes nouvelles, les communautés de communes, les communautés d'agglomération, les communautés urbaines). Seule cette dernière catégorie sera abordée dans cet article. Pour une présentation plus détaillée, voir notamment M-C. Bernard-Gélabert, « L'intercommunalité », 2003 ; DGCL, « L'intercommunalité après la loi du 12 juillet 1999 », 2001.

⁴ Au 1^{er} janvier 2005, 88% des communes (Métropole + DOM) soit 32 311 sont membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, et 84% de la population française, soit 52,2 millions d'habitants sont concernés. Source : Direction Générale des Collectivités Locales, « Intercommunalité une dynamique renforcée dans un cadre juridique rénové », www.dgcl.interieur.gouv.fr
On se rapproche donc de la généralisation de l'intercommunalité, objectif formulé notamment dans le rapport Mauroy (2000).

⁵ Allison et Zelikow (1999) adoptent une telle approche dans l'explication qu'ils donnent de la crise des missiles cubains, en combinant des approches rationnelle, organisationnelle, et politique.

⁶ A l'inverse des communautés d'agglomération ou des communautés de communes.

⁷ En tant que participant en charge de l'élaboration des outils méthodologiques. La liste des participants est disponible à l'adresse suivante :

www.colloc.minefi.gouv.fr/colo_otherfiles_fina_loca/docs_som/groupe_travail_membres.pdf

⁸ Du simple rôle de spectateur (notamment lors des présentations aux villes de Toulouse ou d'Orléans) au rôle d'animateur de la réunion (lors d'une réunion organisée dans l'optique de sensibiliser les élus et administratifs de la ville et de la communauté d'agglomération de Limoges).

⁹ Voir annexe 2.

¹⁰ Article L.5211-7 du Code général des collectivités territoriales (CGCT).

¹¹ L'un des mots d'ordre lors de la mise en œuvre de la M14 en 1997 fut en effet la recherche d'une plus grande transparence des finances locales.

¹² Sur ce point, voir notamment : B. Jérôme, « La hantise des maires d'être mis en cause pour des délits involontaires », *Le Monde*, 30 Avril 1999, p. 8 ; J. Dumonteil et M-C de Montecler, « Les vrais risques juridiques pour les collectivités locales », *La Gazette des communes*, n°1520 du 11/10/1999, pp. 8-13.

¹³ Une telle classification est faite dans un souci de clarté, car ce découpage n'est pas aussi net dans la réalité, chaque acteur ayant mis sur le même plan plusieurs explications suivant le déroulé des discussions, le moment, etc.

¹⁴ A titre d'exemple, voir notamment : G. Lemée et P. Giami, « *SEM locales Les comptes reflètent-ils leur situation financière ?* », 1997, *Le Moniteur*, 28 novembre, pp. 72-73.

¹⁵ Par informations supplémentaires, les administratifs interrogés ont le plus souvent fait allusion aux comptes des établissements satellites concernés, que l'élu, par exemple en sa qualité de membre du conseil d'administration, pourrait fournir plus rapidement à la collectivité. Comme l'a souligné une personne interrogée sur ce sujet : « le but est de pouvoir faire des analyses sur des documents plus récents que ceux de N-2, et encore, quand on les a ! ».

¹⁶ Nous avons également rencontré ce phénomène au sein d'une autre communauté urbaine française, où les services de contrôle de gestion, qui ont connu et connaissent encore un développement heurté, cherchent à « asseoir leur position » dans l'organigramme au travers notamment de la mise en place de cet outil.

¹⁷ Sur ce sujet, voir notamment C. Montaigne, « Les collectivités locales se lancent dans la notation financière », Les Echos, mardi 19 avril 2004, p. 8.

¹⁸ Lettre d'information MINEFI Collectivités locales n°22 : « La CSCF : nouvelle forme de partenariat entre le Trésor public et les grandes collectivités »

¹⁹ Fin 2005, 16 des 35 CSCF signées comprennent une action se rapportant à l'analyse des risques.

²⁰ Source : Lettre d'information MINEFI Collectivités locales n°22 « Le nouvel esprit des relations ordonnateur/comptable en Mayenne »