



HAL
open science

Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion

Benjamin Drevetton

► **To cite this version:**

Benjamin Drevetton. Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit / Accounting Auditing Control*, 2008, 14, pp.125-153. 10.3917/cca.142.0125 . halshs-00466461

HAL Id: halshs-00466461

<https://shs.hal.science/halshs-00466461>

Submitted on 23 Mar 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.

Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion

The Role of Actors' Representations Inside a Construction Process of a Cost Management Device

Résumé :

Cette recherche s'intéresse au rôle des représentations sociales des acteurs au cours de la construction d'un outil de gestion dans l'organisation publique. A l'aide d'une étude de cas, les résultats de cette recherche soulignent que l'interaction entre l'outil de contrôle de gestion et les représentations des acteurs est un facteur de succès des processus d'instrumentation. Afin de gérer cette dialectique, l'organisation doit d'une part inventer un mode d'action qui favorise l'échange et, d'autre part, ouvrir le processus de construction à des personnes extérieures à l'organisation.

Mots clés : Outil de contrôle de gestion, processus de construction, représentations sociales, acteurs, organisations publiques.

This research deals with the role of the actors representations inside the process of making a cost management device within public organisations. An intervention research, conducted with ADEME, highlights that the interaction between the cost management system and the actors representations helps making more reliable the construction process. In order to reach this aim, the organisation must, on the one hand, create a mode of action that encourages exchange and, on the other hand, open the process to external people.

Key-words : Cost Management Systems, social representation, public organizations.

Introduction

Sous l'impulsion de la loi organique relative aux lois de finances du premier août 2001, la modernisation du secteur public passe de plus en plus par le développement d'outils de contrôle de gestion. Parmi ses implications, l'application de ce texte vise à évaluer le coût des actions publiques. Si ce besoin d'instrumentation des organisations publiques n'est pas nouveau (Burlaud 2000), il semble aujourd'hui réactivé : les gestionnaires désirent développer des outils pour « organiser » la performance de l'action publique (Knoepfel et Varone 1999, Dafflon 1999, Fouchet 1999). Ainsi, le déploiement de systèmes de contrôle permettrait, par exemple, de rétablir une vérité des prix ou encore de juger de la validité d'un partenariat public-privé. Pourtant, un constat s'impose : alors que les concepts de vérité, d'exactitude, de conformité infusent les discours, les pratiques révèlent l'embarras inavoué des acteurs des organisations publiques. En effet, celles-ci s'approprient difficilement les outils de contrôle (Fixari et Kletz, 1996).

Pour les recherches menées en contrôle de gestion, ces situations de gestion ont un intérêt essentiel : elles permettent de porter un éclairage nouveau sur la rencontre entre une organisation publique et un outil de contrôle de gestion (Lorino, 1999). En effet, l'introduction d'un outil de contrôle de gestion déstabilise les organisations et leurs acteurs. L'importance particulière du facteur humain au cours du fonctionnement de l'outil (Besson et al. 1998) mais aussi de sa construction (Agro et al. 1996, Voyer 1997) est souvent relevée. Il devient donc nécessaire de remettre l'acteur « au centre du dispositif » (Naro 1998, p.53-54). Au sein des organisations publiques, les recherches réalisées sur le processus d'instrumentation confirment ce constat : elles mettent à jour les effets des acteurs sur le processus d'instrumentation de l'action publique (Degot, 1992, Demeestère, 2002).

La recherche présentée s'est déroulée sur une période de deux ans en partenariat avec une organisation publique : l'Agence De l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie (ADEME). A l'origine de la collaboration, cet établissement s'engageait dans la construction d'un outil de contrôle des activités du service public d'élimination des déchets. En effet, depuis le début des années 90, le développement des installations de traitement et de recyclage des déchets (création de centres de tri, de déchetteries, de plateformes de compostage, etc.) a eu comme conséquence une forte augmentation des dépenses publiques sur ce secteur. La création d'un outil de calcul de coûts est donc perçue comme un moyen de maîtrise de ces dépenses.

Cette recherche propose d'éclairer la rencontre entre une organisation publique et un outil de contrôle de gestion en analysant les rôles joués par les représentations sociales des acteurs au cours du processus de création de l'outil. La problématique de cette recherche peut s'énoncer ainsi : Comment les représentations sociales des acteurs agissent sur le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion au sein des organisations publiques ?

La première partie analyse les origines de ce questionnement de recherche. La deuxième partie décrit d'une part, les caractéristiques du projet engagé par l'ADEME et, d'autre part, la méthodologie de recherche mobilisée. Enfin, la troisième partie interprète le rôle joué par les représentations sociales des acteurs au cours du processus de construction de l'outil.

1 Les représentations sociales : un enjeu du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion dans l'organisation publique

Au sein des organisations publiques, l'introduction d'outils de contrôle est souvent justifiée par une volonté de « rationaliser » une situation de gestion. Toutefois, cette cohérence « instrumentale » peut être complétée par une cohérence « psychologique » (Bourguignon et Jenkins, 2004). Ainsi, construire un nouvel outil de contrôle de gestion va venir changer les perceptions des acteurs, mettre en doute des valeurs, des normes sociales, des routines acquises au fil du temps.

1.1 L'outil de gestion dans l'organisation publique

De manière générale, Hatchuel (1994, p.72) associe les outils de gestion à « *un espace diversifié de savoirs soutenant les représentations et les décisions qui peuvent concerner ces objets* ». Pour dépasser une vision relative à sa forme, l'outil de gestion est alors envisagé comme « *une formalisation de l'activité* » (Moisdon 1997, p.7) qui guide l'entreprise dans ses actions, dans son évolution et permet à ses membres d'agir selon des orientations prédéterminées. Ainsi, malgré leur diversité, les instruments de gestion peuvent être résumés sous une description unique : ce sont « *des dispositifs formalisés permettant l'action organisée* » (David 1996, p.10). Dans le même sens, Berry (1983) les définit comme des outils conceptuels ou matériels, visant à réduire la complexité et à simplifier le réel des organisations. A l'origine, les outils de gestion sont inventés par l'organisation privée pour répondre aux besoins de leurs acteurs (Levant et De La Villarmois 2001). L'essor des comptabilités industrielles cherchant à établir un système d'information comptable et à déterminer les coûts de revient peut être situé au début du XIXème siècle. Selon Nikitin (1992), le souci de calcul des coûts s'est développé afin d'améliorer le suivi de la gestion des

activités (l'objectif étant d'améliorer la prise de décision). Toutefois, la normalisation de ces outils intervient un siècle plus tard. Ainsi, la méthode des sections homogènes fait l'objet d'une première publication en 1937 (Levant et De La Villarmois 2001). Ce processus d'institutionnalisation (création, développement et normalisation de l'outil) semble avoir comme objectif la création d'outils transposables à toutes les organisations quelque soit leur contexte d'évolution.

A la suite de ce constat, il devient commun de vouloir comparer les outils de gestion utilisés par les organisations publiques et ceux mobilisés par les organisations privées. Les recherches récentes autour du New Public Management reflètent cette orientation. Comme le rappellent les travaux de M-L Djelic, « *le management avait initialement été porté et transporté en France par des acteurs publics* » (2004, p.13). Les outils de gestion employés par les organisations du secteur public ne sont donc pas diamétralement opposés à ceux développés dans l'organisation privée. Toutefois, leur rôle est différent. Historiquement, ils sont utilisés avec comme objectif la reddition des comptes. Il s'agit de « rendre » les comptes de ces organisations par l'intermédiaire d'un outil : la comptabilité publique. Puis, progressivement un nouvel objectif s'ajoute au contrôle de régularité : pouvoir apprécier l'efficacité des actions publiques. Or, pour remplir cette mission, la comptabilité publique souffre de limites importantes : Demeestère (2002) signale le faible contenu informatif de cet outil et les imperfections de son suivi budgétaire. L'organisation publique ressent donc le besoin d'utiliser des outils de gestion plus « perfectionnés » pour gérer ses activités.

Malgré ce besoin, les processus d'instrumentation mis en œuvre atteignent difficilement leurs objectifs (par exemple, la Rationalisation des Choix Budgétaires initiée dans les années 70). Certaines caractéristiques propres à l'organisation publique semblent

freiner ces changements. Quatre facteurs de blocage sont identifiés (Bartoli 2005) : stratégique, structurel, culturel et comportemental. Au niveau stratégique, les outils de gestion peuvent heurter la logique institutionnelle en vigueur ou encore faire l'objet de polémiques sur leur légitimité. L'aspect institutionnel est lié aux déterminants organisationnels d'une bureaucratie : les contraintes juridiques, la lourdeur des structures et des procédures, le manque d'autonomie et d'initiative des acteurs engendré par le système d'autorité fragilisent l'implantation d'un outil de contrôle. Le troisième facteur fait référence aux valeurs portées par ces organisations telles que la peur du risque, ou encore la présence de routines, qui pourraient contrarier la mise en œuvre de l'instrumentation. Enfin, parmi ces possibles obstacles, le comportement des acteurs semble revêtir une importance particulière. L'attentisme, la démotivation, l'absence de stimulation individuelle amènent les acteurs à rejeter, à freiner voire à ne pas utiliser les outils de contrôle de gestion. Les recherches sur la « vie des outils de gestion » dans un environnement public confirment ce constat. Elles mettent à jour la nécessité de « gérer » diverses catégories d'acteurs pour retrouver la pertinence des techniques managériales (Chavel 2000). Plus généralement, Crozier (1977) reconnaît le rôle central des acteurs dans l'organisation publique. Pour cet auteur, malgré les apparences de pouvoir, les actions engagées par le « sommet » de l'organisation publique sont confrontées à la résistance générale des catégories subordonnées. Des lors, il semble essentiel de remettre l'acteur « au centre du dispositif » d'instrumentation (Naro 1998, p.53-54).

1.2 L'intervention des représentations des acteurs au cours des processus d'instrumentation de l'organisation publique

Afin de saisir les enjeux humains du processus d'instrumentation de l'organisation publique, la théorie des représentations sociales est mobilisée. La mobilisation de cette construction théorique permet d'une part, de souligner ses apports pour les recherches menées

en contrôle de gestion et d'autre part, de mettre en exergue son intérêt dans l'étude du processus de construction des outils de contrôle de gestion au sein des organisations publiques.

Le concept de représentations sociales trouve son origine dans la notion de représentations collectives de Durkheim. L'objectif de ces dernières est d'assurer une liaison entre les membres de l'organisation, de les préparer à agir et à travailler ensemble de manière uniforme (Mihaylova, 1999). Un premier lien est établi entre les « représentations » et l'action collective des membres d'une organisation. Plus tard, à la suite des travaux de Moscovici (1961), les représentations deviennent « sociales » (Allard-Poesi, 1997¹). Le concept de « représentations sociales » se substitue progressivement à celui de « *représentations collectives* ». Cette évolution est engendrée par la nécessité de prendre en compte la diversité des origines des individus et des groupes formant l'organisation. Les représentations sont donc produites, élaborées et transmises par de nombreux lieux dont l'entreprise. Petit à petit, une nouvelle vision du concept se dessine et, en 1997, Jodelet lui donne une nouvelle définition : les représentations sociales sont des « *formes de connaissances socialement élaborées et partagées ayant une visée pratique et concourant à la construction d'une réalité commune à un ensemble social* » (Jodelet 1997, p.53). Avec cette perspective, les représentations sont construites et manifestées dans et par les interactions. La représentation est, par essence, relationnelle, elle est mobilisée dans la communication, dans l'échange : « *Ce qui permet de qualifier de sociales les représentations, ce sont moins leurs supports individuels ou groupaux que le fait qu'elles soient élaborées au cours de processus d'échanges ou d'interactions* » (Moscovici 1997, p.99). Cette vision rejoint celle de Weick (1979) pour qui la réalité est créée par les individus, par les significations qu'ils lui attribuent. Toutefois, il n'est pas nécessaire que tous les acteurs possèdent une représentation identique : la représentation individuelle existe mais elle est aussi sociale (dans la mesure où chacun fait

appel à sa culture, à son langage acquis par des expériences passées et désire que sa vérité rejoigne celle des autres) et doit permettre une action collective (Vergnaud, 1991). Les représentations communes sont donc envisagées comme des points d'accords temporaires, négociés par les membres d'une organisation lors des interactions (Allard-Poesi, 1997).

Les recherches réalisées sur l'interaction outil / acteurs témoignent de l'importance des représentations sociales. En 1999, Halgand propose même de dessiner un champ de recherche sur les méthodes de construction des représentations pour les outils du contrôle de gestion. Ces derniers construisent la réalité vécue par les acteurs de l'organisation et donc leurs représentations. Dès lors, le succès d'un outil de pilotage réside dans son adaptation aux représentations des acteurs de l'organisation (Arthus, 1996). Chabin (1998) appréhende le pilotage des représentations comme un moyen de rendre aux activités formelles de contrôle leur pertinence. De manière générale, Lorino (1997) signale que la réussite des outils du contrôle de gestion est directement reliée à une représentation de l'organisation qui permet une action plus pertinente. Récemment, cet auteur insiste sur la vision « narrative » des outils de contrôle : l'objectif des outils est de donner du sens aux acteurs de l'organisation (2005). Le renouveau des outils de gestion passe par l'intermédiaire des représentations et donc par leur connaissance et leur maîtrise (Pedon, 1996). En effet, l'utilisation des outils du contrôle va permettre aux acteurs d'initier une nouvelle vision du monde (nouvelles représentations) et donc d'engager des actions conformes aux orientations désirées par l'organisation.

Dans l'étude de l'organisation publique, cette construction théorique s'avère particulièrement opportune. Elle permet d'appréhender la complexité humaine de ces organisations. En effet, au sein d'un environnement public, le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion risque d'intéresser, directement ou indirectement, de multiples acteurs. Bartoli (2005) donne une idée plus précise de cette complexité en décrivant les

acteurs clés d'un tel processus. Pour l'organisation portant le projet d'implantation d'un outil de contrôle, l'encadrement et les agents publics, en tant que futurs utilisateurs, constituent une cible probable du nouvel outil. Toutefois, les élus, les syndicats et les hauts responsables administratifs devront, eux aussi, être impliqués sur ce projet. De plus, à l'extérieur de l'organisation, des usagers, des entreprises, des fédérations de métiers pourraient indirectement subir les conséquences de l'utilisation de l'outil et donc se sentir concernés par son processus de construction. Cette situation engendre une probable diversité des représentations sur l'outil de contrôle de gestion. En effet, un élu ne possédera pas une vision identique à celle développée par un cadre administratif ou par une personne appartenant à un syndicat. De la même façon, la situation d'extériorité à l'organisation peut générer une perception spécifique de l'outil de contrôle. Aussi, une étude des représentations sociales permettra de mettre à jour ces divergences mais surtout d'explorer comment ce collectif hétérogène, propre aux organisations publiques, se met en mouvement, se transforme pour, *in fine*, adopter ou rejeter l'outil.

L'étude des représentations sociales des acteurs participant à un processus d'instrumentation peut donc devenir un moyen de compréhension des points de tension « humains » autorisant ou contrariant le développement d'un outil de contrôle de gestion au sein de l'organisation publique.

1.3 Un enjeu de la construction d'un outil de gestion dans l'organisation publique : la dialectique acteurs - outil de gestion

L'interaction entre les représentations des acteurs et l'outil de gestion a fait l'objet de nombreuses recherches. Récemment, des chercheurs indiquent comment les perceptions des acteurs des outils du contrôle de gestion d'une part, influencent leur participation à la gestion

de l'organisation (Godener et Fornerino, 2005) et, d'autre part, définissent la forme des outils de contrôle employés par l'organisation publique (Gervais et Moreau, 2004). Toutefois, ces recherches s'intéressent essentiellement à l'utilisation de l'outil de gestion dans un environnement public. Or, l'enjeu de l'interaction acteurs / outil n'est-il pas à rechercher en amont du fonctionnement de l'outil ?

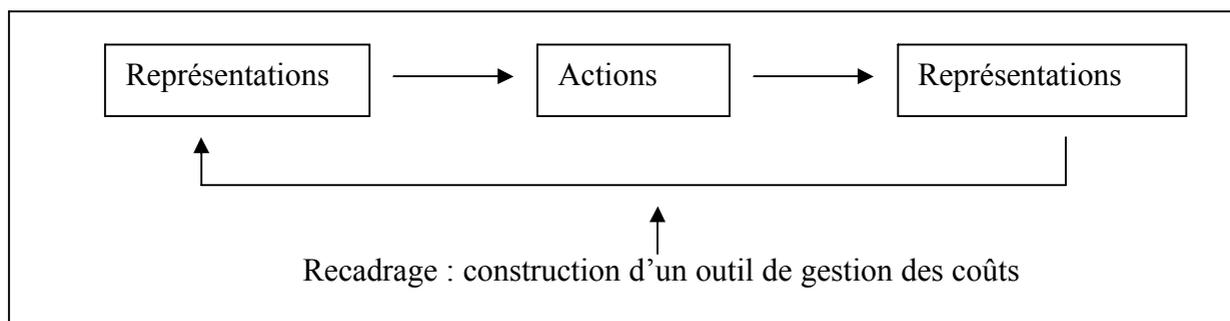
Dans l'analyse du processus d'instrumentation, de nombreux auteurs insistent sur l'importance de la construction dans la future vie de l'outil de gestion. Hatchuel et al. (1997, p. 215) indiquent que : « *cette phase de construction de la « technologie gestionnaire », que l'on pouvait avant considérer comme transitoire, peut devenir alors assez longue pour être considérée comme quasi permanente* ». Ainsi, la phase de création de l'outil peut s'envisager comme un véritable processus. Charue et Midler (1993) confirment ce constat en précisant que cette phase doit être progressive et qu'elle nécessite l'organisation d'un pilotage des actions menées durant la construction. Dans l'organisation publique, ce processus joue aussi un rôle primordial : au cours de cette période les choix concernant les objectifs du système, son organisation, le rôle des participants vont être scellés (Demeestere, 2000). Or, comme nous l'avons décrit, la conception de l'outil peut rassembler des acteurs aux motivations différentes. Dès la phase de construction, leurs intérêts risquent donc de se confronter. Finalement, la diversité des attentes attribuées au projet se répercute sur l'outil créé : « *tous les acteurs de l'organisation sont en mesure d'influencer la dynamique du changement* » (Vandangeon-Derumez, 1999). Le processus de contextualisation de l'outil peut donc s'avérer problématique². Ce débat renvoie à la délicate question de la méthodologie mobilisée pour construire l'outil de contrôle de gestion : Comment mettre en mouvement un ensemble d'organisations et d'acteurs aux attentes divergentes voire opposées ? L'outil peut être imposé par une organisation, par exemple une autorité de tutelle, au risque de provoquer des blocages

importants. L'introduction des calculs de coûts préconisés par la LOLF, ou encore le déploiement de la tarification à l'activité dans les hôpitaux, constituent deux exemples de réformes qui s'imposent difficilement. A l'opposé de cette situation, les acteurs peuvent être impliqués dès la phase de création de l'outil de contrôle de gestion. Si cette orientation est fondée sur un management plus participatif, elle est confrontée à la complexité humaine de ces organisations (quels acteurs impliquer ? comment ? etc.). Pourtant, comme le constate Demeestère (2002), un scénario d'introduction progressif de l'outil de gestion, qui s'attache à montrer rapidement des résultats, devient un facteur clé de succès de l'instrumentation des activités publiques en conditionnant la future utilisation de l'outil. Face à cet enjeu, l'intérêt de la construction théorique mobilisée est double.

Dans un premier temps, elle permet de questionner le rôle joué par les représentations sociales au cours de la construction de l'outil. Les représentations se forment et se transforment dans le temps et, dans le cas où elles sont partagées par tous les acteurs d'une organisation, elles deviennent le moteur principal de l'action collective et individuelle (Mihaylova, 1999). Pour atteindre cet « idéal », nous rejoignons l'analyse de Wittorski (1997) : si toute action doit être collectivement construite et individuellement reproduite, il en est de même pour une représentation qui doit être collectivement produite et individuellement mobilisée³. Ainsi, dans le cadre d'un processus de construction, une nouvelle représentation n'est possible qu'à l'aide d'un processus collectif de résolution de problèmes qui engage de nouveaux schémas comportementaux et rationnels. En effet, si les représentations guident l'action des individus, seule leur actualisation peut engendrer un changement efficace : le succès du projet doit être un moyen de réorganiser les représentations (Chabin 1998, Chanal 2000, Emery 2000). Or, de nouvelles représentations peuvent apparaître, en amont de l'utilisation de l'outil, lorsque les acteurs s'engagent dans un processus collectif de résolution

de problèmes (Wittorski, 1997). L'élaboration « d'une nouvelle pensée » est un processus itératif entre l'action et la représentation (schéma n°1). Dès lors, la création de l'outil devient une construction sociale : dès sa conception, l'outil évolue dans un milieu social (Chua, 1995⁴).

Schéma 1 - L'intervention du processus de construction



Dans un second temps, si le succès de la construction d'un outil de gestion est défini comme l'émergence de représentations communes, la théorie des représentations sociales va permettre d'analyser le rôle des acteurs dans leur apparition. Ainsi, si certains membres de l'organisation tentent de freiner, d'autres essayeront de favoriser l'implantation de l'outil. De nombreux auteurs ont étudié le rôle de ces acteurs vecteurs du changement. Pour Perret (1998), ces derniers sont capables d'anticiper les étapes du projet tout en laissant l'opportunité aux acteurs de participer à la construction. De la même façon, Pelletier et ali. (2001) caractérisent « les Zélotes » comme des acteurs stimulant le déploiement d'idées novatrices. Ces derniers ressemblent aux « facilitateurs institutionnels » préconisés par Laban (1997) pour inciter la construction et la diffusion d'une innovation. Plus généralement, ces recherches attestent des capacités des acteurs à initier et à soutenir des changements. Les travaux de Callon et Latour (1991, 2001) reprennent ce constat en insistant sur la nécessité d'inclure dans ces processus des « porte parole ». L'action de ces acteurs aura comme objectif de mobiliser et de créer des points de convergence afin de favoriser les mutations. Au sein des

organisations publiques, le rôle de ces porte parole dans la mise en œuvre de ce processus d'intéressement semble crucial : la diversité des acteurs impliqués dans la construction de l'outil fragilise leur recherche de consensus.

La théorie des représentations sociales permet donc d'une part, d'analyser l'évolution des représentations et ses conséquences pour l'action et, d'autre part, de comprendre le rôle du facteur humain dans la progression du processus de construction de l'outil. A la suite de ces deux constats, cette recherche tente d'expliquer comment, dans un environnement public, les représentations sociales se structurent et agissent sur l'outil de contrôle au cours de son processus de construction. En synthèse, la mobilisation de la théorie des représentations sociales permet de dépasser une simple analyse des zones de pouvoir des acteurs, en décrivant comment les acteurs intéressés par la construction d'un outil vont influencer, détourner, remodeler la construction et donc sa matérialisation.

2 Construire un outil de calcul de coût : un projet de l'ADEME pour les collectivités locales

Depuis le décret du 7 février 1977, les collectivités locales sont responsables de la collecte et du traitement des déchets. Ces dernières années, le coût du service public d'élimination des déchets a fortement augmenté. Face à ce constat et conformément à ses missions, l'ADEME décide de s'engager dans la construction d'un outil de gestion des coûts de ce service. Après avoir présenté les caractéristiques de cette étude de cas, l'intervention du projet de recherche dans le processus de construction de l'outil est décrite.

2.1 Un problème de gestion : comment piloter les coûts de gestion des déchets ?

Afin de décrire les particularités du projet, nous exposerons les raisons qui amènent l'ADEME à développer un outil de calcul de coût puis, nous reviendrons sur les acteurs engagés dans le processus de construction de l'outil et enfin sur ses étapes.

2.1.1 Une question : combien coûte la gestion des déchets ?

L'ADEME est une organisation publique constituée en 1992. Cette création répond à la volonté des pouvoirs publics de relever un défi essentiel pour le XXI^{ème} siècle : celui d'un développement économique et technologique respectueux de l'environnement. Pour atteindre cet objectif, différentes missions sont confiées à l'Agence : « *Cet établissement public [l'ADEME] exerce des actions [...] dans chacun des domaines suivants : la prévention et la lutte contre la pollution de l'air, la limitation de la production de déchets, leur élimination, leur récupération et leur valorisation et la prévention de la pollution des sols ; la réalisation d'économies d'énergie et de matières premières et le développement des énergies renouvelables, notamment d'origine végétale ; le développement des techniques propres et économes ; la lutte contre les nuisances sonores* » (loi n°90-1130 du 19 décembre 1990, article 1^{er}). En 2006, l'Agence emploie 820 salariés. Son organisation regroupe trois services centraux et 26 délégations régionales. Au niveau financier, le budget de l'ADEME s'élève, pour cette même année, à 309 millions d'euros : 232 millions pour le budget d'intervention et 77 millions pour le budget de fonctionnement. Environ 30% du budget d'intervention est affecté à la direction « déchets » de l'ADEME.

Même si l'Agence ne gère pas directement les activités liées aux déchets, l'importance du budget dédié à ce secteur signale qu'il constitue un de ses axes privilégiés de développement. L'aide que l'ADEME apporte aux collectivités locales est évidemment

technique : « *Les pouvoirs publics se sont fortement engagés dans le sens d'une réduction de la mise en décharge des déchets, au profit du recyclage et de la valorisation des déchets. L'ADEME doit donc promouvoir le développement des capacités de collecte sélective et de traitement* »⁵. Pour autant, la gestion financière des déchets n'est pas délaissée. Elle s'inscrit comme un objectif majeur : « *Pour faciliter les débouchés des matières à recycler et ainsi alléger la facture « déchets » des contribuables / usagers, [l'ADEME] recherche la réduction des coûts à tous les stades* »⁶. Toutefois, depuis quelques années, les membres des collectivités locales observent une détérioration de la gestion financière des déchets. Cette situation fait suite aux difficultés rencontrées par ces organisations dans la mise en œuvre de processus de gestion capables de fournir des informations chiffrées fiables sur les activités du service public d'élimination des déchets. En effet, au cours des années 1990, « *le développement de la gestion des déchets s'est traduite par une complexification organisationnelle et technique du service public d'élimination des déchets et une forte augmentation des coûts* »⁷. Or, cette « *évolution des coûts est peu lisible* »⁸. Néanmoins, dans l'avenir, la « modernisation » technique et organisationnelle du service déchets des collectivités locales repose sur la consolidation de leurs capacités de gestion. Aussi, l'introduction d'un outil de gestion des activités du service déchets devient une priorité pour ces organisations.

Face à ce double constat, et conformément à son rôle d'expertise et de conseil, l'ADEME, par l'intermédiaire de sa direction « déchets », s'engage dans un projet ayant pour objectif d'aider les collectivités locales à maîtriser les coûts de développement des activités du service public d'élimination des déchets. Concrètement, il s'agit de « *dégager une méthode de suivi analytique des coûts du service déchets à partir des cadres comptables M 4 et M 14* »⁹. A l'origine, le projet peut donc être défini ainsi : construire un outil de contrôle des coûts des activités du service déchets des collectivités locales.

2.1.2 Un projet complexe à mener

Pour mener ce projet, l'Agence a deux possibilités : élaborer et imposer aux collectivités un outil de gestion des coûts ou construire l'outil en collaboration étroite avec ces organisations. L'ADEME s'engage dans cette seconde voie. Ce choix a un impact direct sur la gestion du projet : de multiples organisations et acteurs vont être amenés à participer, plus ou moins activement suivant les étapes du processus, à la construction de l'outil. Afin de décrire cette caractéristique majeure du projet, les quatre principales organisations du projet et leurs acteurs sont identifiés :

- L'ADEME : l'Agence est une des organisations pilotes du projet. Au sein de cette structure, un acteur est spécialement chargé de ce dossier : l'animateur de la cellule observatoire des coûts. Ce dernier est rattaché à la Direction Générale de l'Agence et, plus précisément, à la Direction Déchets. Il a en charge la conduite opérationnelle du processus de construction de l'outil de calcul des coûts.
- L'APCEDE (l'Association Poitou-Charentes Energie Déchets Eau) : l'ADEME décide de réaliser les premiers développements du projet au niveau local. Aussi, elle contacte cette association (dont l'objectif est de relayer l'action de l'ADEME dans la région Poitou-Charentes) pour ancrer le projet dans cette région. Cette seconde organisation, par l'intermédiaire d'une chargée de mission et de 6 stagiaires, co-pilote le projet au niveau régional.
- Les collectivités locales : l'ADEME et l'APCEDE animent un projet à destination des collectivités locales. Cependant, l'ensemble des collectivités locales de la région ne sera pas impliqué dans le processus de construction, seules sept prendront une part active sur des étapes clairement définies. Plus précisément, l'outil de calcul des coûts s'adresse aux membres du service déchets de ces organisations (responsables

techniques), même si, sur certaines étapes, d'autres acteurs des collectivités seront associés : les directeurs, les responsables financiers, les comptables et les élus.

- Un laboratoire de recherche : à l'origine du projet, l'animateur de la cellule observatoire des coûts de l'ADEME et la chargée de mission de l'APCEDE décident d'impliquer un laboratoire de recherche qui mobilise un chercheur sur l'ensemble du processus de construction.

Comme l'indique la description des organisations et des acteurs associés au projet, il ne s'agit pas simplement de transplanter un outil dans une organisation publique mais davantage de co-construire un outil de calcul de coûts avec l'ensemble des organisations présentes sur le secteur des déchets. Comme nous l'avons présentée précédemment, cette description confirme la complexité humaine et organisationnelle du processus de construction d'un outil au sein d'un environnement public.

2.1.3 Les étapes du projet

Le nombre d'organisations et d'acteurs impliqués au projet amènent les organisations pilotes (ADEME et APCEDE) à définir un processus de construction où l'implication des participants va varier avec le temps :

- Etape 1 : Etude des caractéristiques du service public d'élimination des déchets. Au cours de cette première étape, l'animateur de la cellule observatoire des coûts de l'Agence, la chargée de mission de l'APCEDE et le chercheur tentent d'appréhender la situation de gestion des collectivités locales par des visites de sites.
- Etape 2 : Analyse des outils de gestion existants. Cette étude se matérialise par une enquête sur la gestion du service déchets auprès des responsables techniques de ce

service. Au cours de cette étape une collectivité est plus fortement associée afin de tester la possibilité de créer un outil de calcul des coûts par l'intermédiaire d'une étude de faisabilité. Cette dernière aboutit à une première version de l'outil.

- Etape 3 : Etude des besoins de gestion. Six collectivités sont sélectionnées pour participer à une étude sur leurs attentes en matière de gestion du service déchets. Les directeurs, les responsables techniques, financiers et des élus sont interviewés.
- Etape 4 : Expérimentation de l'outil de calcul des coûts. Parmi les collectivités ayant participé à l'étude sur les besoins de gestion du service déchets, cinq décident de s'impliquer davantage sur le projet. La première version de l'outil évolue afin d'être implantée au sein de leurs services déchets. Les responsables du service déchets et du service financier sont associés à la mise en place de l'outil.

Le projet initié par l'Agence s'est retrouvé confronté à une difficulté essentielle : comment associer les organisations (et leurs acteurs) intéressées par la gestion des déchets à la construction d'un outil de calcul de coûts ? Comme l'indique la description de ces quatre étapes, l'intégration de cette caractéristique centrale passe par une solution organisationnelle : le développement d'un réseau. Dans le cadre de notre étude, ce dernier est envisagé comme une réponse à la complexité du secteur des déchets (Miles et Snow 1992). Il offre la possibilité de regrouper des acteurs et leur organisation pour échanger, confronter des visions différentes sur l'outil de contrôle. En reprenant l'analyse de Dyer et Singh (1999), le réseau créé par l'Agence conditionne la réussite du projet. En effet, l'ADEME prend conscience de la nécessité de mettre en relation des ressources et des compétences qu'elle ne possède pas et qui sont essentielles au déploiement du projet et donc à la construction de l'outil.

2.2 L'approche méthodologique de la construction d'un outil de contrôle de gestion

Si, pour l'Agence, ce projet doit engendrer une meilleure gestion des activités du service déchets des collectivités locales, il est aussi un moyen, pour la recherche, de progresser dans le développement de connaissances (Chanal et ali., 1997). Nous reviendrons, d'une part, sur les caractéristiques de l'insertion du chercheur au cours des différentes étapes du projet et, d'autre part, sur la création de structures encadrant l'évolution de la recherche.

2.2.1 L'insertion de la recherche dans le projet

Afin de comprendre comment les représentations sociales agissent sur le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion, différentes techniques de recherche ont été utilisées. Le tableau n°1 reprend les quatre étapes du processus de construction de l'outil et résume, pour chacune, les objectifs ainsi que les techniques de recherche mobilisées.

Tableau 1 – Etapes du processus de construction et implication du chercheur

<i>Périodes</i>	<i>Processus de construction</i>	<i>Implication du chercheur</i>	<i>Techniques de recherches utilisées</i>
Etape n°1	Immersion du chercheur	Entretiens et visites de sites dans deux collectivités	6 entretiens semi-directifs (1h30 chacun). Visite des installations dédiées à la gestion des déchets dans 2 collectivités
Etape n°2	Etat des lieux de la gestion du service déchets	Construction, administration et traitement d'un questionnaire Etude de faisabilité technique (création d'une première version de l'outil)	Enquête réalisée par l'administration de 233 questionnaires Etude technique réalisée sur 1 collectivité locale
		Réunions collectives autour du thème de la gestion des coûts dans le service déchets	3 réunions collectives d'une demi-journée chacune regroupant 20 collectivités locales
Etape n°3	Audit des collectivités locales	Préparation, réalisation et traitement des entretiens	21 entretiens semi-directifs menés dans six collectivités locales (soit 30 heures d'entretiens)
Etapes n°4	Expérimentations	Participation au paramétrage de l'outil dans cinq collectivités (seconde version de l'outil)	4 réunions collectives d'une demi-journée pour le suivi des expérimentations

Les propos suivants détaillent les quatre principales étapes du projet de recherche en insistant sur la participation du chercheur.

① La première étape contribue à la socialisation du chercheur. Ce dernier s'attache à comprendre le contexte de gestion des organisations (l'ADEME, l'APCEDE et les collectivités locales) : pour chacune, les données sont collectées sur différents supports afin d'opérer une triangulation des informations (réunions, entretiens, sites internet, plaquettes de présentation).

② La deuxième étape permet d'effectuer un état des lieux de la gestion actuelle des activités du service public d'élimination des déchets des collectivités locales des régions Poitou-Charentes et d'Aquitaine. Ce diagnostic est réalisé par l'intermédiaire d'un questionnaire adressé aux responsables techniques du service déchets des 233 collectivités locales des deux régions. Si les analyses statistiques précisent la situation de gestion des activités du service déchets, elles confirment surtout l'intérêt du projet pour les membres des collectivités locales de ces deux régions. Cette enquête est complétée par une étude de faisabilité technique : menée en collaboration avec une collectivité locale, cette étude permet de dessiner les contours de l'outil et de développer sa méthodologie de construction.

③ Pour réaliser l'audit des collectivités locales, une étude des expériences et des besoins de gestion des services déchets est menée par l'intermédiaire : d'entretiens individuels approfondis réalisés dans six collectivités (auprès de directeurs, de responsables techniques et financiers mais aussi d'élus et de comptables) et, de réunions collectives regroupant des collectivités sensibilisées à cette thématique. Au total, cette étape représente 10 heures de réunions collectives et 30 heures d'entretiens individuels. La grille d'analyse de ces entretiens a été construite pour étudier les représentations des acteurs selon quatre axes : les caractéristiques du service déchets, les outils de gestion utilisés par la collectivité, ses besoins en matière d'instrumentation et enfin, les probables conséquences de la création d'un nouvel outil de gestion. Chaque entretien a été retranscrit et soumis aux interviewés pour contrôler la validité des propos retranscrits.

④ Afin de perfectionner l'outil, cette dernière étape du projet se traduit par une série d'expérimentations réalisées dans cinq collectivités locales de la région Poitou-Charentes dont le suivi est réalisé par l'intermédiaire de réunions collectives. Au cours de cette dernière étape, ce sont principalement les responsables du service déchets et les responsables financiers qui sont impliqués sur la construction de l'outil.

2.2.2 Retour sur la validité des résultats de la recherche-intervention

Afin d'intégrer les difficultés liées à la méthodologie de la recherche (Wirtz 2000¹⁰), cette recherche-intervention¹¹ a été encadrée par un comité de pilotage. Constitué de membres de l'ADEME, de l'APCEDE et de chercheurs, ce comité s'est réuni pour discuter de l'avancement du projet (une fois tous les deux mois). Ce dispositif se rapproche de « l'instance de contrôle » conseillée par Girin (1990). Dans un premier temps, il faut voir dans cette pratique un moyen pour le chercheur de revenir sur des aspects plus théoriques et ainsi d'éviter une emprise trop forte de l'organisation dans laquelle il évolue : *« le rôle de l'instance de contrôle est en tout cas de rappeler les schémas conceptuels globaux, d'aider à l'analyse de l'interaction des chercheurs sur le terrain, d'ouvrir des pistes de recherches, de produire des comparaisons avec d'autres situations »* (Girin 1990, p.170). Dans un second temps, il met directement en œuvre le principe général d'une recherche-intervention : l'interaction chercheurs / praticiens (Moisdon, 1984). De plus, un journal de recherche a été tenu tout au long du projet (Wacheux, 1996). Défini comme un moyen d'enregistrement des activités du chercheur, il permet de garder un témoignage des différentes évolutions du projet et de nourrir la réflexion en confrontant les récits à la théorie mobilisée.

Ce dispositif a permis d'encadrer la recherche dans son évolution mais aussi de discuter de la validité de ses résultats. La démarche adoptée donne une importance essentielle à l'ensemble des données recueillies et à leur validité scientifique. En synthèse, à partir des observations recueillies, des entretiens réalisés, l'objectif de cette recherche est de caractériser les représentations sociales en présence et de reconstruire l'histoire de leurs interactions avec l'outil au cours de son processus de construction.

3 Organiser la confrontation des représentations sociales : un vecteur de réussite du processus de construction de l'outil de gestion ?

Au cours du projet, les représentations des acteurs sur l'outil de contrôle évoluent. Cette dynamique se répercute sur l'outil : ce dernier se transforme au cours des différentes étapes du projet. Dans un environnement public, ce mécanisme de co-construction des représentations et de l'outil semble devenir un facteur clé de la réussite du processus de création d'un outil de contrôle de gestion. Aussi, nous tenterons de comprendre comment les organisations évoluant dans cet environnement peuvent initier, au cours de la construction de l'outil, la confrontation entre les représentations des acteurs et l'outil.

3.1 Construire un outil de contrôle de gestion au sein d'organisations publiques : rôle des représentations sociales

L'étude du projet indique le rôle central des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de calcul des coûts. Après avoir souligné la nécessaire évolution des représentations des acteurs, l'intérêt de la dialectique représentations des acteurs / outil de gestion pour les organisations publiques est mis en exergue.

3.1.1 La diversité des représentations sociales : un obstacle à la progression du processus de construction de l'outil ?

La confrontation des représentations sociales des acteurs, organisée au cours des étapes du processus de construction de l'outil, permet de faire évoluer ces représentations et évite ainsi une paralysie prématurée du projet en favorisant le développement de consensus autour des principales orientations prises par l'outil de calcul des coûts.

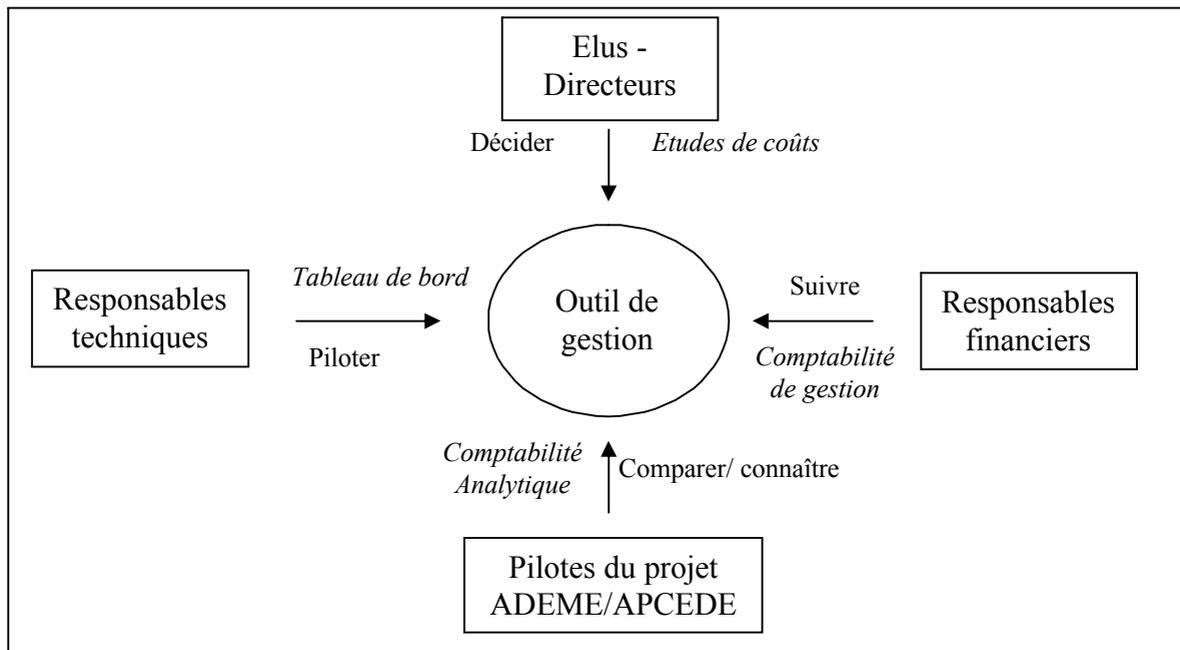
➤ *Première phase : une représentation unique de l'outil*

Au cours de la première étape, seuls l'animateur de la cellule observatoire des coûts de l'ADEME et la chargée de mission de l'APCEDE (acteurs pilotes du projet) sont activement engagés. Ces acteurs développent une représentation identique sur le futur outil : ce dernier doit avoir comme objectif de connaître les coûts : « *dégager une méthode de suivi analytique des coûts du service déchets* ». Notons que derrière cet objectif affiché se cache la volonté d'une organisation, l'ADEME, de vouloir connaître mais aussi comparer l'activité du service déchets des collectivités. En effet, si l'ADEME apporte une aide technique aux collectivités locales, cette aide peut aussi devenir financière. Dès lors, il est important pour les membres de l'Agence d'avoir une vision financière plus claire du service public d'élimination des déchets. Au cours de cette première phase, les acteurs des collectivités ne sont pas associés à ce temps de réflexion. Leurs représentations sur l'outil ne sont donc pas prises en compte.

➤ *Deuxième phase : la présence de représentations sociales divergentes*

L'intervention des membres des collectivités locales, lors de la mise en place des réunions collectives (étape 2), révèle la diversité des représentations individuelles des acteurs du projet. L'outil de contrôle de gestion doit répondre à des attentes divergentes. Aussi, au cours de ces réunions, les représentations individuelles se confrontent. Toutefois, l'étude de ces représentations fait apparaître des convergences par catégorie d'acteurs : par exemple, les pilotes du projet n'ont pas la même représentation de l'outil que les responsables techniques des collectivités locales. Ce constat signale l'existence de représentations sociales de l'outil. On observe des phénomènes d'adhésion à la forme de pensée dominante d'un groupe : la position que les acteurs occupent dans l'organisation guide leurs représentations. Une situation complexe apparaît : chaque catégorie d'acteurs (pilotes du projet, responsables techniques, responsables financiers, élus et directeurs) développe une vision spécifique de l'outil de gestion. Le schéma n°2 résume, pour chaque catégorie d'acteurs impliquée au cours de cette phase, sa représentation sociale de l'outil (forme et objectif) :

Schéma 2 : Les participants au processus et leurs représentations de l’outil de gestion



Malgré la diversité des représentations sociales, ces premières réunions sont l’occasion de diffuser un premier outil (réalisé au cours de l’étude de faisabilité technique) et d’engager les membres des collectivités participant à cette phase dans la démarche. Aussi, même si différentes visions de l’outil coexistent, une démarche collective est initiée.

➤ *Troisième phase : la transformation des représentations sociales*

A ce stade, et malgré leur intention de voir le projet se développer, les membres des collectivités affirment leur volonté de voir évoluer cette première esquisse de l’outil : « *La démarche m’intéresse [...] à condition effectivement de bien définir le contenu de l’outil* », « *Pour moi, ce ne sera pas un outil de comparaison [...] mais davantage un outil de suivi des objectifs du service* »¹². Cette confrontation pourrait laisser croire à une augmentation des résistances et donc à un ralentissement de la démarche. Pourtant, ces échanges vont venir soutenir la progression du projet en permettant aux représentations sociales d’évoluer :

- Pour les acteurs pilotes : durant les premiers mois de collaboration, ces derniers s'opposent à l'utilisation du terme « outil de gestion ». Pourtant, un an et demi après le début du projet, ils l'emploient couramment : « *Cette réunion intermédiaire a comme but de confronter les premières avancées des expérimentations et de consolider la base méthodologique de l'outil de gestion* »¹³. Une évolution identique est identifiée sur le support de l'outil : à l'origine, l'outil informatique est refusé. Or, la matrice des coûts est développée sur le logiciel Excel. Cette évolution du langage commun révèle la transformation des représentations de ces acteurs (Girin, 1992).
- Pour les membres des collectivités : les principaux retournements de représentations concernent la forme de l'outil. Les membres des collectivités, engagés dans le projet, identifient de plus en plus l'outil et ses caractéristiques. Au cours de la première étape, un responsable technique avoue ne pas matérialiser l'outil : « *Je ne saisis pas très bien quelle forme pourrait prendre cet outil. Il est vrai que je connais peu de chose en matière de contrôle de gestion* ». Durant la troisième étape, la même personne s'exprimait ainsi : « *Face à certaines difficultés, nous avons décidé de créer un service spécifique qui regroupe l'ensemble des charges fixes pour obtenir deux coûts : un sans ces charges et l'autre avec. Nous pouvons ainsi observer si l'évolution du coût est liée au service ou au structurel* »¹⁴.

L'apprentissage génère une transformation des représentations des acteurs du projet. Cependant, ces observations ne suffisent pas à comprendre comment le projet a pu progresser. En effet, à ce stade, ces évolutions n'engendrent pas directement un consensus. Pourtant, seules les représentations sociales communes, points d'accords ponctuels entre les participants, permettent au processus d'avancer sereinement.

➤ *Quatrième phase : le développement de représentations sociales communes*

Les premières représentations communes apparaissent dès les premières réunions collectives (étape n°2) mais elles restent très générales. Au cours de ces réunions, les membres du projet s'accordent sur les objectifs d'un processus de construction : développer un langage commun, former les membres des collectivités, accepter l'implantation d'un nouvel outil de gestion des coûts et éviter l'ambiguïté¹⁵. De la même façon, ils définissent les caractéristiques générales du futur outil : s'extraire des référentiels comptables M 4 et M 14, être évolutif, compléter les informations chiffrées par des informations qualitatives et être simple et réaliste¹⁶. Ces représentations deviennent communes car elles sont identifiées pour l'ensemble des acteurs puis confirmées dans le temps par des échanges informels (discussions, contacts téléphoniques). Cependant, ces accords restent généraux et permettent surtout d'affirmer l'importance de la démarche.

Aussi, au cours de l'étape 4, les expérimentations de l'outil jouent un rôle décisif. La concrétisation de l'outil dans les collectivités locales et les réunions de suivi contribuent à l'émergence de représentations partagées fondamentales pour le projet car beaucoup plus précises. Elles concernent :

- Le contenu du coût : par exemple, le cas des décalages des subventions versés par Eco-Emballage est débattu. Après discussion, une règle générale est adoptée : seront comptabilisés dans l'outil, le montant perçu pendant l'année et le liquidatif de l'année antérieure¹⁷.
- Les modalités de fonctionnement de l'outil : après avoir identifié les changements organisationnels vécus par les collectivités expérimentant l'outil de gestion, les membres du projet s'accordent sur la nécessité de définir une organisation type sur laquelle s'appuierait le fonctionnement de l'outil de gestion¹⁸.

Les représentations communes développées au cours de cette quatrième étape portent sur des aspects plus nombreux. Elles concernent la démarche mais surtout le contenu de l'outil et son fonctionnement. Finalement, la phase d'expérimentation va permettre aux acteurs de multiplier des rencontres qui vont générer des consensus autour des évolutions techniques et organisationnelles de l'outil. Cette évolution des représentations sociales au cours du processus de création de l'outil n'est pas propre aux acteurs de l'organisation publique. En effet, un tel cheminement pourrait être constaté au sein d'autres organisations. La spécificité réside davantage dans la réunion d'organisations aux intérêts distincts. Aussi, nous pouvons nous demander comment des logiques différentes, intégrées dans les représentations des acteurs, vont agir sur la matérialisation de l'outil.

3.1.2 L'intégration des représentations sociales : intérêt de la dialectique acteurs / outil

Cette évolution des représentations sociales rejaille sur l'outil de gestion. Ainsi, si les représentations sociales évoluent, l'outil de contrôle de gestion se transforme aussi dès son processus de construction.

➤ *Première phase : un outil de gestion difficile à définir*

A l'origine, l'outil n'est pas clairement défini par les acteurs pilotes du projet (étape n°1). Différents documents révèlent un certain flou sur l'outil qu'ils désirent construire. Les termes de « comptabilité analytique », « comptabilité de gestion » et « étude de coûts » sont utilisés. L'animateur de la cellule coûts de l'ADEME et la chargée de mission de l'APCEDE discutent de l'outil en fonction de leurs besoins et de ceux qu'ils pensent déceler pour les collectivités. Toutefois, sans matérialisation de l'outil, il est difficile d'observer des relations directes entre les représentations et l'outil de gestion.

➤ *Deuxième phase : l'imposition d'un outil de calcul des coûts*

La première confrontation au terrain (étude de faisabilité, étape n°2) donne naissance à l'outil. Il s'apparente à un outil de comptabilité analytique (cf. schéma n°3). L'objectif est, en prenant appui sur la comptabilité publique de la collectivité locale, de concevoir une matrice de coûts du service déchets en suivant la structure classique de la comptabilité analytique : les charges directes et indirectes sont inscrites par rapport à l'objet de coûts, des unités d'œuvre sont utilisées pour répartir les charges indirectes et le classement des coûts s'effectue en fonction de centres opérationnels (identifiables aux centres de responsabilité).

Schéma 3 : Première version de l'outil de calcul de coût

	Services supports			Services principaux				
	Communication	Atelier de maintenance	Observatoire des coûts	Centre de tri	Décharges	Déchetteries	Collecte Ordures Ménagères	etc.
Charges directes (par exemple, fournitures, entretiens des bâtiments etc.)								
Charges indirectes (charges de personnels, prime d'assurance etc.)								
<i>Sous total</i>								
Total								

A ce stade du projet, le rôle de la collectivité locale se limite à la transmission d'informations. Un indicateur intéressant est l'absence de réunions de coordination regroupant les pilotes du projet et les membres de cette collectivité. Plus largement, la mobilisation des collectivités s'est réduite à une réunion de présentation de la matrice des coûts pour évaluer la crédibilité des résultats. Ainsi, l'outil de calcul des coûts reste l'œuvre de l'ADEME et de l'APCEDE. Cette attitude est justifiée par l'animateur de la cellule coûts de l'Agence : il ne s'agit que d'une étape technique où l'implication des collectivités locales et de leurs membres

n'est pas nécessaire. Néanmoins, ce comportement conduit à un outil répondant essentiellement aux attentes des acteurs pilotes du projet et donc à leurs propres représentations sociales de l'outil.

➤ *Troisième phase : confrontation des représentations sociales et transformation de l'outil de gestion*

Pour autant, l'outil construit au cours de l'étape 2 n'est pas celui utilisé *in fine* par les collectivités. En effet, l'élaboration de l'outil rencontre plusieurs difficultés « techniques ». Aussi, lors d'une réunion du groupe de travail (étape n°3), la matrice des coûts subit quelques modifications : *«Le développement de l'outil s'est confronté à une difficulté technique essentielle : la distinction charges directes / indirectes. Pour construire l'outil de calcul des coûts, il faut se fonder sur les activités des collectivités et non sur leurs services »¹⁹*.

Ces changements engendrent une modification essentielle : l'outil de calcul des coûts évolue vers un outil de gestion des coûts (Evraert et Mevellec, 1990). Un nouveau stade de transformation est atteint : le passage d'une comptabilité analytique à une comptabilité de gestion. La comptabilité de gestion est définie par le Conseil National de la Comptabilité comme *« un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et l'aide à la prise de décision... (elle) fournit une modélisation économique afin de satisfaire des objectifs de mesures des performances et d'aide à la décision »* (Demeestère, 2000). La nouvelle forme de l'outil développe cette logique : outil interne, à caractère comptable, il est organisé selon les besoins des gestionnaires. Concrètement, la distinction charges directes et indirectes s'efface et la notion d'activité se substitue à celle de service (Lebas, 1991). Il ressort que la logique de comparaison des activités du service déchets des collectivités s'atténue devant celle de suivi des activités (cf. schéma n° 4).

Schéma 4 : Seconde version de l'outil de calcul de coût

		OM résiduelles	Propres & secs	Biodéchets	Déchets des déchetteries	Déchets des professionnels	Boues	TOTAL	
C H A R G E S	Fonctionnel	Charges de structure							
		Intercommunalité							
		Communication							
		Observation							
		Maintenance							
		TOTAL							
	Technique	Collecte							
		Précollecte							
		Collecte							
		Transit/transport							
		Traitement							
		Tri/Conditionnement							
		Compostage							
		Incinération							
Stockage									
		TOTAL							
Charges									
R E C E T T E S	Recettes industrielles	Ventes							
		Produits							
		Compost							
		Energie							
		Chaleur							
		Electricité							
	Autres Recettes								
	Soutien								
	Autres								
		TOTAL							
	Subventions	Investissement							
		Fonctionnement							
		Aides à l'emploi							
			TOTAL						
Recettes									
C O U T S	Coût complet								
	Coût technique								
	Coût aidé								
	Coût fiscal								
	Coût résiduel								
	Coût imputé								

Même si le passage d'une comptabilité analytique à une comptabilité de gestion se réalise essentiellement pour des raisons techniques, nos observations indiquent que les réunions collectives et les résultats de l'étude sur les besoins des collectivités (étape n°3) influencent directement l'évolution de l'outil. En effet, la forme que prend l'outil au cours de cette troisième phase est davantage en adéquation avec les représentations sociales des membres des collectivités locales. A ce stade, les pilotes du projet prennent conscience des véritables attentes des membres des collectivités : ils découvrent que l'outil de calcul des coûts (la comptabilité analytique) pourrait devenir un outil de « non-gestion » du service déchets. Dès lors, l'ensemble des opérations réalisées au cours de cette étape semble nécessaire à la création d'un outil d'aide à la décision qui convienne à une majorité des membres du projet.

➤ *Quatrième phase : l'adaptation de l'outil aux représentations sociales communes*

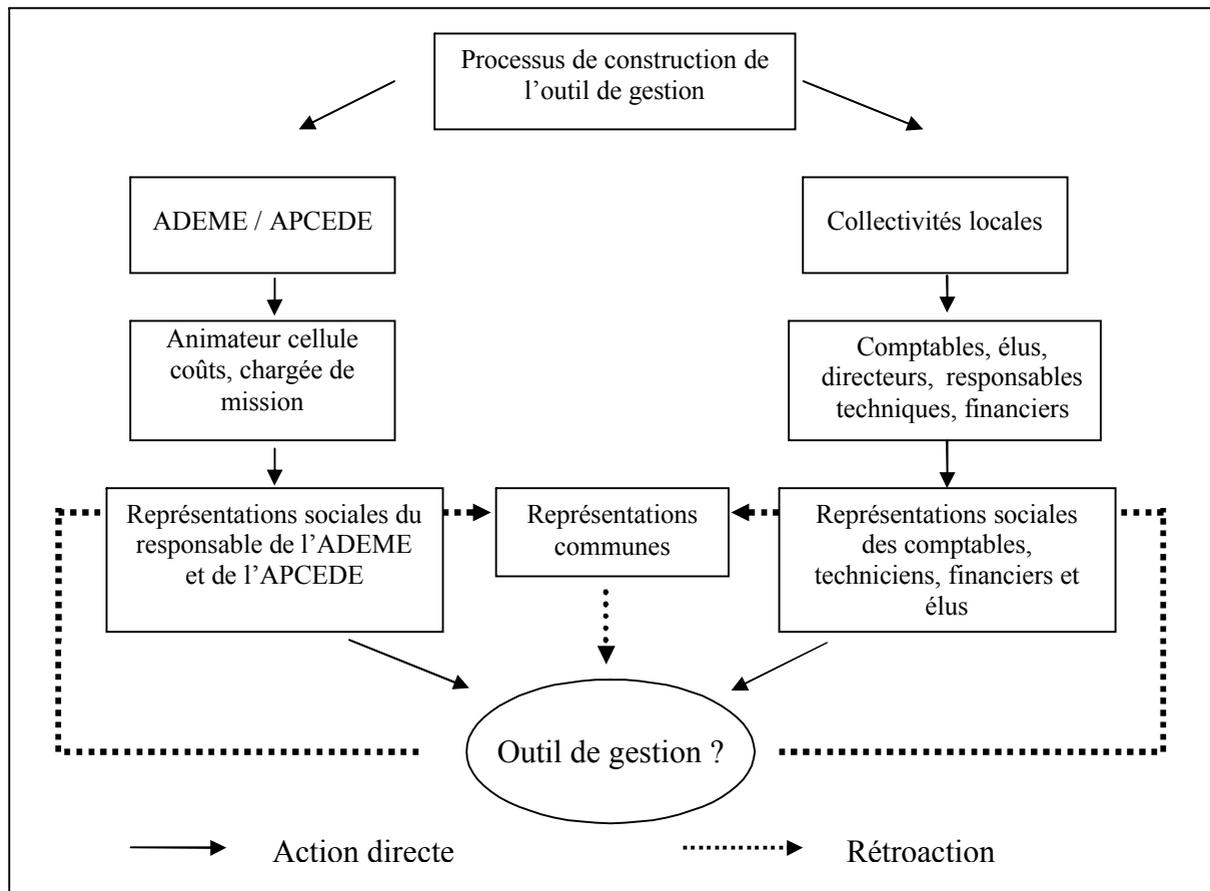
Commence alors une série d'expérimentations visant à développer l'outil de gestion créé. A ce stade, des conventions sont arrêtées entre les pilotes du projet et les membres des collectivités locales impliqués dans l'expérimentation (responsables techniques et financiers). A titre d'exemple, l'activité transport va être définie précisément, en confrontant les avis de chacun et en tentant de dégager un consensus : « *les charges de l'activité « transport » interviennent à chaque fois qu'il y a une rupture de charge (par exemple lorsque les déchets sont amenés sur une plateforme), sinon elles restent dans l'activité « collecte »* »²⁰. Les évolutions du contenu de l'outil laissent apparaître clairement l'influence des acteurs et de leurs représentations sur l'outil. Les consensus trouvés au sein des réunions de suivi des expérimentations, et donc le développement de représentations sociales partagées, sont nécessaires au processus de construction : progressivement l'outil se dessine. Toutefois, si les représentations influencent l'outil, l'inverse est aussi constaté. Si, au démarrage du projet, les membres des collectivités ne décrivent pas clairement les caractéristiques de l'outil, la phase d'expérimentation leur permet de perfectionner leur vision de l'outil jusqu'à décider des orientations techniques de ce dernier : « *L'option testée par la collectivité X, d'une répartition a posteriori des charges de structure, semble intéressante. Les communautés de communes de Y et de W décident de l'adopter afin de juger des résultats de cette méthode* »²¹. La matérialisation de l'outil sert donc de base à des échanges qui vont faire émerger des représentations communes. L'outil de contrôle de gestion cristallise les représentations des acteurs.

Lors de cette phase, des zones de résistances apparaissent. Certaines représentations individuelles continuent de s'opposer aux évolutions prises par l'outil. Ainsi, par exemple, certains techniciens des collectivités désiraient un outil plus réactif comme un tableau de bord. Toutefois, ces oppositions ne freinent pas le processus. En effet, nous assistons à un détournement du projet : ces techniciens participent à la création de la matrice de coûts et se

servent de cette dernière pour développer un second outil plus proche de leurs préoccupations. Ainsi, pour répondre à leur propre besoin, les techniciens de ces collectivités s'engagent sur le projet. Finalement, le projet n'est pas bloqué. Il devient l'occasion pour ces acteurs de déployer leurs propres tableaux de bord. Si l'appropriation humaine de l'outil passe par une régulation conjointe visant à normaliser l'outil et son utilisation, elle est aussi sujette à une régulation autonome où les acteurs détournent l'outil pour l'adapter à leurs préoccupations (De Vaunjany, 2006). Ce double mouvement n'est toutefois pas paralysant, au contraire, il génère des accords temporaires qui favorisent la construction d'un outil adapté aux représentations des acteurs.

Ce retour sur les quatre étapes du projet permet de constater que l'Agence n'impose pas son outil de contrôle aux membres des collectivités : l'outil de calcul des coûts est progressivement remplacé par une comptabilité de gestion du service public d'élimination des déchets. Dès le processus de construction, la forme de l'outil de gestion évolue. Dans notre cas, ces transformations indiquent un déplacement des objectifs de l'outil : le suivi se substitue à la comparaison des activités. En synthèse, les représentations sociales se confrontent, influencent l'outil de gestion qui, en retour, va à son tour transformer les représentations sociales des acteurs. Le schéma n°5 reprend cette co-structuration :

Schéma 5- Dialectique représentations des acteurs / outil de gestion



Nous retrouvons ici, la double pertinence, instrumentale et psychologique, développés dans les travaux de Bourguignon et Jenkins (2004). Dans le cadre de l'organisation publique, celle-ci s'avère primordiale : comme nous l'avons souligné, la construction de l'outil regroupe de nombreux acteurs et leurs organisations. La co-évolution est essentielle pour les pilotes du projet : les transformations successives des représentations sociales et de l'outil de gestion permettent d'améliorer le processus de construction de l'outil car elles contribuent à une appropriation de l'outil par les acteurs et leur organisation d'une part, et à une assimilation des représentations des acteurs dans l'outil d'autre part. La diversité des représentations ne constitue donc pas un obstacle à la construction de l'outil à condition que celle-ci soit intégrée dans le processus de construction de l'outil. Comme l'indique cette étude de cas, l'organisation d'échanges fait émerger des représentations sociales partagées et engendre ainsi

le développement d'un outil auquel adhèrent une majorité des acteurs du projet car il répond à leurs représentations et donc à leurs attentes.

3.2 L'organisation publique peut-elle favoriser l'émergence de représentations sociales communes ?

L'adhésion des acteurs au projet est une condition *sine qua none* à la construction de l'outil. Or, la présence de représentations communes détermine cette adhésion. A partir de ce constat, les conditions qui ont favorisé l'émergence de représentations sociales communes, et donc l'approbation des acteurs participant au projet, sont discutées.

3.2.1 Un projet à géométrie variable favorisant l'intégration progressive des représentations sociales

Pour construire l'outil, les acteurs pilotes du projet mettent en place un mode de coordination capable de laisser aux membres des collectivités un espace de liberté dans lequel ils peuvent s'exprimer. L'animateur de la cellule coûts de l'Agence et la chargée de mission de l'APCEDE vont organiser des échanges entre les acteurs impliqués sur la construction de l'outil de calcul de coût. La création de ce réseau devient un moyen de faire émerger des représentations communes si sa composition est adaptée aux besoins évolutifs du projet.

Dans un premier temps, au cours de l'étape n°2, les pilotes du projet ne peuvent créer l'outil en impliquant activement l'ensemble des acteurs des collectivités locales (233 collectivités sur les deux régions). Aussi, ils vont développer un réseau en menant le projet en collaboration avec quelques collectivités. Ce réseau est dit émergent (Froehlicher, 1994), car si les liens restent encore inter-individuels, ils deviennent aussi inter-organisationnels. Des acteurs se mobilisent dans un projet commun et engagent indirectement leur organisation. En effet, l'animateur de la cellule coûts et la chargée de mission de l'APCEDE mobilisent

quelques organisations intéressées par la problématique du projet. Ils ne sélectionnent pas les collectivités. Elles sont toutes invitées à se joindre au projet de construction d'un outil de calcul des coûts (Allard-Poesi, Meier, 2000²²). Cependant, des liens privilégiés existent entre les acteurs des collectivités s'impliquant dans le réseau émergent et les pilotes du projet. Au final, les membres de 20 collectivités locales forment ce réseau émergent²³.

Dans un second temps, au cours de l'étape n°4, l'aspect relationnel du réseau est renforcé. Comme le préconisent Dyer et Singh (1999), le succès d'une organisation repose sur son système de relations. Aussi, pour expérimenter l'outil, l'Agence et l'APCEDE sélectionnent cinq collectivités dont elles connaissent la volonté de leurs membres de s'engager activement dans la construction de l'outil. Elles font évoluer le réseau initial pour créer une seconde structure, fondée sur les relations entretenues entre les acteurs de ces collectivités et les acteurs pilotes du projet. Ce groupe, comme le réseau émergent, repose principalement sur des relations entre les membres de l'Agence et des collectivités. Toutefois, il ne mobilise qu'une seule catégorie d'acteurs des collectivités : les responsables techniques du service déchets. Comme l'indique le tableau 2, l'étude des caractéristiques de cette nouvelle structure révèle la création d'une communauté de pratique (Snyder et Wenger 2000).

Tableau 2 : Description de la communauté de pratique

<i>Caractéristiques</i>	<i>Définition</i>	<i>Application au projet</i>
Finalité	Développer les aptitudes, renforcer et échanger la connaissance	Améliorer la gestion du service public d'élimination des déchets
Participants	Les membres qui le souhaitent	Les acteurs sélectionnés par l'Agence et qui désirent résoudre ce problème
Liants	La passion, l'implication et l'identification à l'expertise de groupe	Les acteurs impliqués gèrent les problèmes quotidiens de la gestion des déchets
Durée	Aussi longtemps qu'il existe un intérêt à maintenir le groupe	Ce groupe a été formé pour accompagner la création de l'outil et sa diffusion.

En fonction des besoins du projet, les lieux d'échanges ont su se transformer. Si, le réseau émergent autorise une implication active des collectivités locales et de leurs membres, la communauté de pratique favorise les expérimentations en limitant à un petit nombre de collectivités et d'acteurs la phase de développement de l'outil. En plaçant les acteurs du projet en dehors de leur structure d'origine, ce nouveau mode d'actions améliore la coordination entre les participants au projet en initiant un espace de discussions « libre » dans lequel les représentations sociales des acteurs se confrontent et peuvent évoluer vers des représentations sociales communes.

3.2.2 La présence d'acteurs promoteurs et traducteurs du projet : des vecteurs humains du succès ?

Les débats initiés par les acteurs pilotes n'aboutissent pas forcément à des accords : comme nous l'avons indiqué, les représentations sociales des élus peuvent être différentes de celles des pilotes du projet voire même de celles des techniciens évoluant dans leur propre organisation. Face à cette situation, certains acteurs du projet doivent endosser de nouveaux rôles capables de générer des consensus.

Les pilotes du projet désirent construire l'outil de gestion, mais ils veulent surtout que ce dernier soit adopté par les membres des collectivités locales. Or, ils comprennent le danger que constitue l'imposition d'un outil qu'ils auraient construit a priori. Aussi, progressivement ils intègrent les acteurs des collectivités dans le processus. Cette participation n'est pas « fictive ». L'évolution des représentations de l'animateur de l'observatoire des coûts de l'ADEME et de la chargée de mission de l'APCEDE sur l'outil de gestion reflète cette attitude de dialogue. La promotion du projet n'est donc pas seulement un acte de communication, c'est aussi un échange constructif sur l'outil. Les actions menées sont reliées à cet objectif. Dès lors, les deux personnes pilotes du projet deviennent des acteurs

« promoteurs ». Ils s'engagent dans le projet en utilisant de nouveaux modes de coordination pour mobiliser des collectivités. La décision de créer un réseau émergent en est une illustration : il s'agit d'un moyen de construire un outil en étroite relation avec les membres des collectivités locales et donc de développer une attitude d'ouverture tout en engageant fermement le projet. Toutefois, si les promoteurs investissent le processus en organisant la confrontation des représentations sociales, ce nouvel élément n'explique pas comment les participants au projet s'accordent sur l'outil de gestion. La promotion n'engendre pas automatiquement l'adhésion.

Pour envisager la construction d'un outil de gestion cohérent avec l'ensemble des participants au projet, des acteurs « traducteurs » apparaissent. Dans le projet, la recherche de consensus s'est réalisée par l'intermédiaire des actions engagées par : les stagiaires et le chercheur. Comme le signalent ces extraits d'entretiens réalisés avec des stagiaires au cours de la phase d'expérimentation de l'outil, cette situation d'intermédiaire leur a permis d'effectuer des traductions pour sceller des accords entre les membres du réseau : *« Il y a une bonne coopération entre la collectivité et l'ADEME. Mais il a fallu que j'explique la mission de l'Agence et comment la collectivité pouvait trouver des intérêts à la développer »* ; *« Il faut être capable de répondre aux attentes de l'ADEME et de la collectivité. Donc j'ai dû bien interpréter les deux démarches, les joindre pour qu'elles se complètent »*. De la même façon, les travaux du chercheur (les formalisations comme les notes de lecture ou les synthèses d'actions) participent à l'apprentissage des acteurs du projet et permettent à ces derniers de s'accorder sur les évolutions de l'outil. Par exemple, les formalisations créées participent à la construction de représentations communes : le processus d'élimination des déchets, présentant un processus « type » d'élimination des déchets, permet aux membres des collectivités de définir les activités de ce service et de travailler à l'affectation des charges sur chaque activité.

Le rassemblement d'acteurs au sein d'un réseau n'est donc pas suffisant. Cette recherche reprend la notion de « porte parole », développée par Callon et Latour (1991), et apporte l'idée d'un découplage de ce rôle. Les acteurs ne peuvent pas être associés au réseau uniquement pour représenter leurs intérêts ou ceux de leur organisation. Pour qu'un nouvel espace social émerge, certains doivent endosser des rôles plus globalisants. Dans ce cadre, les porteurs de projet doivent devenir des promoteurs en intéressant les organisations concernées par l'outil de gestion. Toutefois, leur engagement, leur parti pris, limitent leur rôle, notamment dans la recherche de consensus. Aussi, une nouvelle catégorie d'acteurs doit intégrer le réseau afin d'opérer les traductions nécessaires au bon fonctionnement de ce collectif. Pour atteindre cet objectif, la caractéristique première de ces acteurs « traducteurs » est l'extériorité au secteur.

En synthèse, deux vecteurs, l'un organisationnel et l'autre humain, permettent d'initier des représentations communes : d'une part, une organisation évolutive adaptée aux particularités d'un projet « public » et, d'autre part, la présence d'acteurs promoteurs et traducteurs favorisant l'engagement et la recherche de convergences entre les membres du projet. Si ces deux conditions soutiennent le développement d'un outil de gestion adapté aux attentes des acteurs, il n'en reste pas moins délicat de juger le succès ou la pertinence du processus d'instrumentation présenté. En effet, les données recueillies concernent l'unique processus de construction de l'outil. Or, le succès de l'instrumentation se mesurera aussi dans l'utilisation de l'outil par les acteurs et dans ses conséquences pour les collectivités locales. De plus, seuls les freins comportementaux ont été étudiés. En reprenant la classification proposée par Bartoli, les facteurs stratégiques, structurels et culturels ont été ignorés au cours de l'analyse (même si ces derniers influencent les représentations des acteurs et donc leurs actions). Aussi, tout au plus, le processus développé par l'Agence s'avère productif dans la

construction de représentations communes et donc dans l'adhésion des acteurs au projet. C'est donc à ce titre que la réussite du processus de construction de l'outil de gestion peut être évoquée.

Conclusion

Cette recherche analyse la rencontre entre un outil de contrôle de gestion et une organisation publique. Elle se propose d'apporter un nouvel éclairage en explorant l'action des représentations des acteurs participant au processus de construction sur l'outil de contrôle de gestion. Pour atteindre cet objectif, une recherche-intervention, réalisée en partenariat avec l'ADEME, est menée. Or, ce terrain d'étude possède une caractéristique essentielle venant nourrir notre problématique : l'ADEME désire créer un outil de calcul de coût pour les membres des collectivités locales. Le projet centralise donc de multiples organisations et leurs acteurs. Il devient ainsi un cadre approprié pour comprendre d'une part, comment se structurent diverses représentations et d'autre part, comment celles-ci agissent sur le processus de construction et donc sur l'outil.

A l'origine du projet, le processus de construction pourrait paraître voué à l'échec. En effet, de nombreux auteurs soulignent les obstacles inhérents à l'instrumentation de l'organisation publique. Or, dans un contexte regroupant différentes organisations publiques, ces difficultés semblent décuplées. Pourtant, l'outil de calcul des coûts va être construit et même implanté et utilisé par les acteurs des collectivités locales. Une analyse de l'évolution du projet fait émerger le rôle central des représentations. Plus précisément, la dialectique représentations / outil semble être une des conditions favorisant l'avancée du processus de construction. En effet, nous assistons à une co-construction des représentations et de l'outil : progressivement, des représentations sociales émergent et deviennent collectives. Cette

trajectoire permet à l'outil de se transformer pour qu'une majorité d'acteurs y adhère. Comme le rappelle Moisdon (2005), l'idéal est de renforcer le processus de conception instrumentale et celui de fixation des modalités d'usages pour profiter des expérimentations afin d'affiner les outils de gestion. A la suite de cette analyse, il semble important, au niveau managérial, de comprendre comment un manager public peut favoriser l'émergence de représentations sociales collectives. L'étude de ce cas fait apparaître deux vecteurs essentiels pour l'organisation publique. D'une part, le processus de construction doit autoriser la participation des acteurs concernés par le projet en créant des lieux d'échanges à forme variable. D'autre part, il est nécessaire de joindre au projet des acteurs extérieurs afin de réaliser des « traductions » nécessaires à l'émergence des représentations sociales collectives. Face à l'échec annoncé, ces observations permettent-elles de constater le succès du processus de construction ? Comme nous l'avons indiqué, il semble délicat de juger de la réussite du projet. Les résultats de cette étude insistent davantage sur la nécessité de dégager des consensus au cours de la construction afin de développer des outils plus pertinents car répondant aux attentes d'une majorité d'acteurs.

Cette exploration du processus de construction de l'outil de gestion au sein de la sphère publique affine l'étude de la dialectique acteurs/outil. Cependant, une limite essentielle peut être relevée. En effet, au cours des phases d'expérimentation, la complexité humaine des collectivités locales est réduite à deux catégories d'acteurs (responsable technique et financier). Or, nous pourrions nous interroger sur le rôle des élus dans le cadre du fonctionnement de l'outil de contrôle de gestion. Pour reprendre la perspective proposée par les tenants de l'Actor Network Theory (Callon, 1986) : les traductions réalisées seront-elles suffisamment résistantes ou au contraire faudra-t-il en réaliser d'autres (via de nouveaux porte-parole) pour que ces acteurs adhèrent au projet ? Ces questionnements constituent une piste de recherche sur la future généralisation de l'outil au sein des collectivités locales.

Bibliographie

- AGRO L., CORNET A., PICHAULT F. (1996), « Système d'information : quelle implication pour les utilisateurs ? », *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p. 46-55.
- ALLARD-POESI F. (1997), « Fondements épistémologiques des notions de représentations collectives en sciences de gestion », Actes du congrès de recherche « Constructivisme et sciences de gestion », p. 180-194.
- ALLARD-POESI F., MEIER O. (2000), « Une analyse Moscovicienne des processus d'innovation et de changement : apport et illustration », *Revue Française de Gestion des Ressources Humaines*, n°36, juin, p. 48-68.
- ARTHUS A. (1996), « Proposition d'une méthodologie de détermination des indicateurs de tableau de bord à l'aide des cartes cognitives », XIII^{èmes} Journées Nationales des IAE.
- BARTOLI A., HERMEL P. (1986), *Piloter l'entreprise en mutation. Une approche stratégique du changement*, Éditions d'Organisation.
- BARTOLI A. (2005), *Le management dans les organisations publiques*, Deuxième Edition, Dunod.
- BESSON P., ESCOFFIER B., LORINO P., PESQUEUX Y. et H. BOUQUIN (1998), « Contrôle de gestion et responsabilité : le contrôle rend-il irresponsable ? », *Entreprise et Histoire*, n°20, p. 117-127.
- BERRY M. (1983), « Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains », Publication du Centre de Recherche en Gestion de l'Ecole Polytechnique.
- BOURGUIGNON A., JENKINS A., (2004), « Changer d'outils de contrôle de gestion? De la cohérence instrumentale a la cohérence psychologique », *Finance Contrôle et Stratégie*, volume 7, n°3, septembre, p. 31-61.
- BURLAUD A. (2000), « Contrôle de gestion », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion, Audit*, coordonné par B. COLASSE, Éditions Économica, article n°39.
- CALLON M. (1986), « Éléments pour une sociologie de la traduction », *L'année Sociologique*.
- CALLON M., LATOUR B. (1991), *La science telle qu'elle se fait*, Éditions La Découverte.
- CHABIN Y. (1998), « Partages des représentations des outils du contrôle de gestion et de la performance », Actes du XIX^{èmes} congrès de l'Association Française de Comptabilité, 14, 15 et 16 mai 1998, p. 585-597.
- CHANAL V. (2000), « Langage, changement organisationnel et gestion de l'innovation », *Management International*, p. 30-45.
- CHANAL V., LESCA H., MARTINET A-C. (1997), « Vers une ingénierie de la recherche en sciences de gestion », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre, p. 41-51.
- CHAVEL T. (2000), *La conduite humaine du changement*, DEMOS.
- CHARUE F., MIDLER C (1993)., « Conduite du changement et apprentissage », *Gestion 2000*, Volume 2, p. 149-166.
- CROZIER M. et E. FRIEDBERG (1977), *L'acteur et le système*, Éditions du Seuil.
- DAFFLON B. (1999), « Comment organiser la performance des politiques publiques : présentation d'un concept nouveau », *Politiques et Management Public*, Volume 17, n° 2, juin, p. 105-121.
- DAVID A. (2000), « La recherche-intervention, un cadre général pour les sciences de gestion ? », IX^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, mai.
- DAVID A. (1996), « L'aide à la décision entre outil et organisation », *Entreprise et Histoire*, n°3.

- DEGOT V. (1992), « Les entreprises publiques peuvent-elles être des entreprises comme les autres ? », *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août, p. 55-68.
- DEMEESTÈRE R. (2002), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, LGDJ, Coll. Systèmes Finances Publiques.
- DEMEESTÈRE R. (2000), « Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? », *Politiques et Management Public*, Volume 18, n°4, décembre, p. 19-46.
- DE VAUJANY F-X. (2006), « Pour une théorie de l'appropriation des outils de gestion : vers un dépassement de l'opposition conception-usage », *Revue Management et Avenir*, n°9, juin.
- DJELIC M-L. (2004), « L'arrivée du management en France. Un retour historique sur les liens entre managérialisme et état », *Politiques et Management Public*, Volume 22, n°2, juin.
- DYER J. H., SINGH H. (1999), « The Relational View : Cooperative Strategy and Sources of Interorganizational Competitive Advantage », *Academy of Management Review*, Volume 23, p. 660-779.
- EMERY J-L. (2000), « Le rôle des émotions », *Sciences humaines*, Hors-série n° 28, mars-avril-mai, p. 14-16.
- EVRAERT S. MEVELLEC P. (1990), « Calcul des coûts : dépasser les méthodes traditionnelles », *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai, p. 12-24.
- FIXARI D., KLETZ F. (1996), « Pilotage des établissements scolaires : auto-évaluation et évaluation », *Politiques et Management Public*, Volume 14, juin, p.71-103.
- FOUCHET R. (1999), « Performance, service public et nouvelles approches managériales », *Politiques et Management Public*, Volume 17, n° 2, juin, p. 35-49.
- FROELICHER T. (1994), « L'émergence des réseaux d'entreprises, du réseau social des dirigeants à la coopération interfirmes », *Cahier de Recherche du CESAG*, n°4.
- GERVAIS M., MOREAU A. (2004), « Le vécu de l'introduction du contrôle de gestion dans les organisations de sécurité et de défense. Une analyse au travers de la perception des contrôleurs », *Revue Sciences de Gestion*, n°43, p. 17-50.
- GIRIN J. (1990), « Analyse empirique des situations de gestion : éléments de théorie et de méthode », in *Epistémologie de Gestion*, coordonné par A-C MARTINET, Éditions Économica, Coll. Gestion.
- GIRIN J. (1992), « Problèmes du langage dans les organisations », in *L'individu dans l'organisation. Les dimensions oubliées*, coordonné par J-F. CHANLAT, Eska, p. 37-67.
- GODENER A., FORNERINO M. (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 11, Volume 1, mai, p 121-140.
- HALGAND N. (1999), « Au cœur du contrôle : les représentations », in *Faire de la recherche en contrôle de gestion*, coordonné par Y. DUPUY.
- HATCHUEL A. (1994), « Les savoirs de l'intervention en entreprise », *Entreprises et Histoire*, n°7.
- HATCHUEL A., NOBRE DE MORAIS A-P. et F. PALLEZ (1997), « Des autobus bien tempérés », in *Du mode d'existence des outils de gestion*, coordonné par J-C. MOISDON, p. 192-215.
- JOSSERAND E. (2001), *L'entreprise réseau*, Vuibert.
- JODELET D. (1997), « Représentations sociales : un domaine en expansion », in *Les représentations sociales*, coordonné par D. JODELET.
- KNOEPFEL P., VARONE F. (1999), « Mesurer la performance publique : méfions-nous des terribles simplificateurs », *Politiques et Management Public*, Volume 17, n° 2, juin, p. 123-146.
- LABAN J., GIOVANELLI D., LE HUCHET A-S. (1997), « Le réseau dynamique d'innovation », *Cahier de Recherche du CEROG*, n°442.

- LEBAS M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°226, septembre, p. 47-63.
- LEVANT Y. et O. DE LA VILLARMOIS (2001), « Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) », *Comptabilité Contrôle Audit*, novembre.
- LORINO P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Éditions d'Organisation.
- LORINO P. (1999), « A la recherche de la valeur perdue : construire les processus créateurs de valeur dans le secteur public », *Politiques et Management Public*, Volume 17, n° 2, juin, p. 21-34.
- LORINO P. (2005), « Contrôle de gestion est mise en intrigue de l'action collective », *Revue Française de gestion*, n°159, novembre-décembre, p. 189-211.
- MIHAYLOVA S. (1999), « La dynamique des représentations collectives de l'autonomie de l'entreprise pendant la période de transition », *Revue Française de Gestion des Ressources Humaines*, n°31, mai-juin, p. 44-61.
- MILES R, SNOW C. (1992), "Causes of failure in network organization", *California Management Review*, vol. 34, n°4, pp. 53-72.
- MOISDON J-C. (2005), « Comment apprend-t-on par les outils de gestion ? retour sur une doctrine d'usage », in Lorino et Teulier, *Entre connaissance et organisation : l'activité collective*, La Découverte.
- MOISDON J-C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Seli Arslan.
- MOISDON J-C. (1984), « Recherche en gestion et intervention », *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre, p. 61-74.
- MOSCOVICI S. (1961), *La psychanalyse, son image, son public*, P.U.F.
- MOSCOVICI S. (1997), « Des représentations collectives aux représentations sociales », in *Les représentations sociales*, coordonné par D. JODELET, P.U.F.
- NIKITIN M. (1992), « La naissance de la comptabilité industrielle en France », Thèse en Sciences de Gestion, Université Paris IX-Dauphine
- NARO G. (1998), « Dimension humaine du contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, p. 45-69.
- PEDON A. (1996), « Changement technologique et apprentissage organisationnel : une synthèse de la littérature », Cahier de Recherche du ERESTRATE, n°6.
- PELLETIER E., RODOCANACHI P., BRANSTAD P., LUCIER C. (2001), « Les Zélotes, créatifs et acteurs du progrès », *L'Expansion Management Review*, juin p. 17-22.
- PERRET V (1998)., « La gestion ambivalente du changement », *Revue Française de Gestion*, septembre-octobre
- SNYDER W., WENGER E. (2000), « Cultivez vos réseaux invisibles », *L'Expansion Management Review*, n°96, mars, p. 6-12.
- VANDANGEON-DERUMEZ I. (1999), « Changement prescrit et changement construit : la conduite des processus et des logiques d'actions sous-jacentes », VII^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Ecole Centrale Paris, 26, 27 et 28 mai.
- VERGNAUD G. (1991), *Les sciences cognitives en débat*, Éditions La Dispute.
- VOYER P. (1997), « Un regard critique sur l'utilisation d'indicateurs pour mesurer la performance et la proposition d'une approche instrumentale des tableaux de bord », in *Performance et secteur public. Réalité, enjeux et paradoxes*, coordonné par M-M. GUAY, Presses de l'Université de Québec, p. 237-254.

WACHEUX F. (1996), *Méthode qualitative et recherche en gestion*, Éditions Économica.

WEICK K. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Random House, New-York.

WIRTZ P. (2000), « L'étude de cas : réflexions méthodologiques pour une meilleure compréhension du rôle de la comptabilité financière dans le gouvernement d'entreprise », *Comptabilité Contrôle Audit*, décembre, p. 125-135.

WITORSKI R. (1997), *Analyse du travail et production de compétences collectives*, Paris, L'Harmattan.

¹ Allard-Poesi, sans refuser la distinction entre représentations individuelles et représentations collectives, conteste les attributs donnés à ces deux réalités. Elle insiste sur le fait que les représentations collectives ne sont pas forcément stables dans le temps et que les représentations collectives se forment et se transforment au gré de l'évolution de l'organisation.

² « Si les substrats techniques semblent se comporter comme des invariants et circuler d'un lieu à l'autre comme des « boîtes noires », en fait, les modélisations dont ils sont les supports doivent être réinventées à chaque fois tout autant que la philosophie gestionnaire ou la vision organisationnelle. Une technique manageriale se met en oeuvre par un intense processus de contextualisation, sa réussite prouve bien plus la présence d'un « terrain » favorable capable de mener à bien cette contextualisation, que l'efficacité de cette technique » (HATCHUEL., WEIL 1992, p. 126)

³ L'auteur propose une démarche de résolution de problème capable de faire émerger ces représentations : caractériser la situation organisationnelle et l'engagement du promoteur, constituer un groupe d'opérateurs et un processus collectif, observer les résultats et les effets individuels et collectifs, envisager les effets organisationnels et sociaux (WITORSKI 1997).

⁴ Pour Chua, l'implantation de nouveaux modèles comptables dans des hôpitaux publics confronte des réseaux d'intérêts et, de ce fait, transforme la structure institutionnelle en instituant de nouvelles formes de surveillance.

⁵ Plaquette de présentation de l'ADEME, « Promouvoir un développement durable », septembre 1999, p. 6.

⁶ Ibid

⁷ Extrait d'un document interne de travail intitulé : « Vers une comptabilité de gestion. Projet de recherche ».

⁸ Conclusion d'une étude réalisée en 1998 par l'ADEME et l'AMF (Association des Maires de France).

⁹ Extrait d'un document interne de travail intitulé : « Vers une comptabilité de gestion. Projet de recherche ».

¹⁰ Pour Wirtz, cette méthodologie peut engendrer une malversation des données. Pour éviter cette dérive, trois vérifications doivent être effectuées : le maintien de la chaîne de preuves, l'incertitude des indices, les exigences liées à l'analyse de données qualitatives.

¹¹ Pour Hatchuel et Moisson, « la recherche-intervention consiste « à aider, sur le terrain, à concevoir et à mettre en place des modèles, outils et procédures de gestion adéquats, à partir d'un projet de transformation plus ou moins complètement définis » (David 2000).

¹² Synthèse des réunions collectives.

¹³ Compte-rendu de la réunion du groupe de travail.

¹⁴ Réunion du groupe de travail.

¹⁵ Compte-rendu des réunions collectives.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Compte-rendu de la réunion du groupe de travail.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Compte rendu du comité de pilotage.

²⁰ Compte-rendu de la réunion du groupe de travail.

²¹ Ibid.

²² Allard-Poesi et Meier indiquent qu'un mode de participation consensuel spontané est préférable à un mode de participation formel et normalisé. Dans notre cas cette liberté engendre l'implication de différents membres des collectivités : des élus, des responsables techniques, financiers et des techniciens.

²³ Notons que, ponctuellement, ce réseau pourra accueillir d'autres types d'organisations : des Conseils Généraux ou encore la Trésorerie Générale.