



HAL
open science

L'instrumentation des activités publiques. Le cas d'une université

Benjamin Drevetton, Evelyne Lande, Marine Portal

► **To cite this version:**

Benjamin Drevetton, Evelyne Lande, Marine Portal. L'instrumentation des activités publiques. Le cas d'une université. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650424

HAL Id: hal-00650424

<https://hal.science/hal-00650424>

Submitted on 10 Dec 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'instrumentation des activités publiques.

Le cas d'une université

DREVETON Benjamin, Maître de conférences

LANDE Evelyne, Professeur des Universités

PORTAL Marine, Maître de conférences

IAE, Université de Poitiers

Laboratoire CEREGE

20 rue Guillaume VII le Troubadour

86000 Poitiers

Résumé

Les universités françaises doivent faire face à de nouvelles contraintes budgétaires et financières qui induisent l'introduction de nouveaux outils de management.

L'objectif de la recherche est d'explorer le rôle joué par les représentations sociales des acteurs dans l'émergence d'un outil de gestion en sollicitant une grille de lecture institutionnelle de l'environnement.

La méthodologie est fondée sur une recherche action d'un an au sein d'une université ayant permis d'étudier les attentes des acteurs face à l'émergence d'un outil de comptabilité de gestion.

Il en ressort une multiplicité des représentations qui bloque l'émergence d'un outil adapté et amplifie la distance entre les acteurs et l'institution soulignant ainsi la force de pression de l'environnement institutionnel sur les représentations sociales.

Mots clés : représentations sociales, environnement institutionnel, new public management, émergence d'un outil de gestion

Abstract

French universities are faced with new budgetary and financial constraints that induce the introduction of new management tools.

The aim of the research is to explore the role played by the social representations of actors in the emergence of a management tool with an institutional interpretative framework.

The research is based on a one-year action research within a university. This methodology allow to study players' expectations regarding the emergence of an accounting tool management.

This study shows a multiplicity of representations that blocks the emergence of a suitable tool and magnifies the distance between the players and the institution, thus underlining the pressing force of the institutional environment on social representations.

Key words: social representations, institutional environment, new public management, emergence of management tool

Faut-il instrumentaliser les activités de l'organisation publique afin de la rendre plus performante ? Si cette interrogation n'est pas nouvelle (Djelic, 2004), elle se pose aujourd'hui avec acuité aux acteurs de ces organisations. Confrontés au déploiement de nouvelles lois, de nouveaux règlements (comme la LOLF¹ en 2001 ou plus récemment la RGPP²) la réponse à cette question semble s'imposer : de plus en plus d'organisations publiques initient des démarches visant à introduire de nouveaux outils de management.

Cette trajectoire, dont l'importance est constatée par de nombreux chercheurs en sciences de gestion, a donné naissance à un courant de pensée : le New Public Management (Hood 1991, Mathiasen 1996). Ce mouvement de managérialisation des organisations publiques repose sur une finalité commune : introduire le concept de performance via l'implantation d'outils de contrôle de gestion (Lapley and Wright, 2003). A partir de ce constat, la question fondamentale à laquelle se confronte le NPM est celle de l'applicabilité des mesures de performance utilisées par les organisations du secteur privé au sein des organisations publiques (Ittner and Larcker 1998). En édifiant en référence les pratiques du secteur privé, le NPM met en avant des valeurs qui sont traditionnellement celles identifiées dans ces organisations afin d'initier l'efficience et l'efficacité des actions publiques. Si les résultats des recherches menées sur les outils de contrôle de gestion adoptés par les organisations publiques soulignent les apports de ces démarches, ils mettent aussi en exergue les difficultés de ces réformes (Lande et Dreveton 2010, Naro et Travailled 2010). L'étude du NPM génère donc des attitudes très contrastées (Greiling, 2006 ; Talbot, 2005 ; Bouckaert et Halligan, 2008) allant des commentaires les plus enthousiastes faisant du pilotage de la performance la seule chance de salut pour le secteur public, aux critiques dénonçant non seulement les effets pervers de l'obsession du chiffre que ces systèmes véhiculent.

Face aux difficultés de ces réformes, cette recherche propose d'analyser l'émergence d'une instrumentation de gestion. Pour de nombreux auteurs, le processus de construction joue un rôle central dans le déploiement de l'outil (Hatchuel 1997, Moisdon 1997, Demeestere 2002, Dreveton 2008). Aussi, l'étude du processus d'élaboration d'un outil de contrôle de gestion peut permettre d'explorer les facteurs de réussite ou, a contrario, les zones de blocage auxquels pourrait se confronter l'instrumentation. Plus précisément, au cours de cette étude, nous nous intéresserons au rôle joué par les acteurs dans le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. En

¹ La LOLF (Loi Organique Relative aux Lois de Finances) de 2001 détermine le cadre juridique des lois de finances. Ses principaux objectifs sont les suivants : mieux décider des crédits affectés à chaque politique (en présentant un budget par politiques publiques désormais appelées missions) ; la recherche de performance (l'action de l'État est suivie et évaluée, grâce à des indicateurs concrets et un rapport annuel de performance) ; l'apport de plus de clarté et de transparence au débat parlementaire et enfin une meilleure responsabilisation des gestionnaires publics.

² La RGPP (Révision Générale des Politiques Publiques) a été lancée en 2007 et représente un programme de modernisation de l'Etat touchant tous les ministères et politiques publiques.

effet, ces derniers sont souvent identifiés dans la littérature comme un des éléments centraux des processus d'instrumentation (Naro 1998, Bourguignon et Jenkins, 2004, Bartoli 2009). Notre question de recherche peut s'énoncer ainsi : Quel est le rôle joué par les acteurs de l'organisation publique dans le processus d'émergence d'un outil de contrôle de gestion ? Afin de répondre à cette interrogation, cette étude s'appuie sur une recherche-action menée pendant un an au sein d'une université. A l'origine du partenariat, cette organisation s'engage dans la création d'un nouvel outil de contrôle (une comptabilité de gestion) qui prend appui sur l'implantation récente d'un outil de production de l'information comptable : SIFAC (Système d'Information Financier Analytique et Comptable).

Afin d'étudier le processus de construction de ce nouvel outil de gestion, cette recherche développe, dans une première partie, une lecture institutionnelle de l'environnement afin de mettre en avant les facteurs permettant d'expliquer l'émergence d'un nouvel outil de contrôle de gestion. Dans une seconde partie, le rôle des mécanismes organisationnels et sociaux dans la création de l'outil est explicité en mobilisant la théorie des représentations sociales. Enfin, dans une troisième partie, une discussion est engagée sur les enjeux humains du processus de construction d'un outil de gestion.

1. Le développement d'un nouvel outil de pilotage de la performance : une volonté institutionnelle ?

Au cours de cette première partie, la théorie néo-institutionnelle est mobilisée pour décrire l'environnement des universités. Plus particulièrement, au sein du cas étudié, l'application de cette construction théorique permet d'expliquer les conditions de l'émergence d'une nouvelle instrumentation de gestion.

1.1. La théorie néo-institutionnelle : une grille de lecture des transformations de la sphère publique ?

A l'instar des travaux de Dent *et al.* (2007) la théorie néo-institutionnelle est mobilisée au sein de cette étude comme un cadre de référence permettant d'examiner les évolutions actuelles du secteur public, en focalisant l'analyse sur l'environnement et les acteurs (qu'ils soient internes ou externes). Au sein de l'approche néo-institutionnelle, l'organisation est appréhendée comme (Carpenter *et al.*, 2006) :

- un processus de création de valeur ;
- un lieu de création d'une réalité sociale indépendante de la vue des acteurs ;

- une institution pouvant faire référence à plusieurs modèles dans le cadre d'une recherche de légitimité, de ressources ou de la capacité de survivre ;
- un mélange de systèmes normatifs et cognitifs.

Plus précisément, Lowndes (1996) propose une lecture de l'organisation autour de « vignettes ». Une vignette est une illustration qui ne représente pas une frontière nette mais plutôt un caractère, une description, une vision de la théorie néo-institutionnelle (Lowndes 1996, p. 184). Il s'agit donc d'une « boîte à outils » permettant d'étudier l'organisation. Au cours de cette étude, la vignette retenue est celle de l'institution mythique³. Cette dernière permet de décrire : l'environnement institutionnel, l'impact de la légitimité/rationalité et le pouvoir des mythes institutionnels par le biais des isomorphismes. Le choix de cette vignette s'explique par le fort pouvoir accordé à l'environnement institutionnel et caractérisé comme sa capacité à conférer de la légitimité. Dans cette représentation d'une organisation, Lowndes montre de plus que les organisations publiques sont particulièrement sujettes à ce type de « contagion » qu'est le mythe institutionnel, notamment en ce qui concerne le jugement de leur performance (1996).

1.1.1. L'environnement institutionnel

Selon Scott (1987), il existe deux niveaux d'environnements institutionnels : un environnement immédiat et un environnement large. Dans l'environnement large, la compréhension des pratiques et des normes est générale alors que dans l'environnement immédiat cette compréhension est plus spécifique aux secteurs ou activités étudiés (Dacin 1997).

Les relations contextuelles entre constituants d'un environnement sont définies par Kostova et Roth (2002) par trois caractéristiques : la dépendance, l'identité et la confiance. La dépendance est une conviction détenue par un constituant de l'environnement et provient souvent d'une relation de fournisseurs entre deux constituants (les ressources pouvant être en capital, en technologie ou en expertise par exemple). La confiance est une croyance commune que les deux parties ont fait des efforts réels pour atteindre leurs objectifs en accord avec les engagements implicites et explicites (Kostova et Roth 2002, p. 219). L'identité est définie comme l'attachement d'un constituant de

³ Les cinq autres vignettes détaillées par Lowndes (1996) sont celles de :

- l'institution efficace (faisant référence à l'approche de Williamson) ;
- l'institution stable (incorporant à la fois les éléments de l'institution mythique et de l'institution efficace) ;
- l'institution manipulée (importance de l'intérêt individuel, du pouvoir des politiciens et bureaucrates et aucune notion de l'intérêt public) ;
- l'institution désagrégée (faisant référence à la relation entre les acteurs Gouvernementaux et non-Gouvernementaux et dressant une image de l'institution informelle et relativement stable dans le temps) ;
- l'institution appropriée (l'institution produit de l'ordre pour la vie politique et accroît sa capacité en réduisant la compréhension des acteurs et privilégiant la logique de l'*appropriateness*).

l'environnement à l'environnement institutionnel général.

1.1.2. Les acteurs de l'environnement institutionnel

Brignall et Modell (2000) reprennent une classification classique des acteurs de l'environnement d'une organisation (notamment présentée par Covalski et Dirsmith (1988)) et qui distingue les avocats (représentants de groupes professionnels) et les gardiens (élus politiques, officiels et hauts représentants). A cette typologie, Brignall et Modell ajoutent une nouvelle catégorie, les « acheteurs » ou client du service public. Même s'ils ne sont pas des acteurs institutionnels au sens classique, ils exercent néanmoins une influence réelle car ils sont les destinataires de l'objet étudié, la performance publique.

Au-delà de cette typologie, les acteurs de la politique qualité peuvent être distingués et classifiés en fonction de leur caractère primaire (contrat explicite liant les différentes parties prenantes) ou secondaire (contrat implicite, de nature morale) ou encore en fonction d'une distinction entre les parties prenantes volontaires et involontaires (Buisson 2005).

1.1.3. Les mécanismes institutionnels au sein de l'environnement

Les mécanismes institutionnels retenus sont reliés tout d'abord aux concepts de rationalité et de légitimité puis sont décrits via la notion d'isomorphisme.

Depuis Scott (1995), il y a une reconnaissance du lien entre le processus institutionnel et le rôle de la rationalité. La rationalité, vue comme un processus universel historique impliquant l'émancipation de la tradition (Townley 2002) permet de défendre un ensemble de valeurs et d'actions. On distingue :

- la rationalité substantielle (rationalité donnée à l'objet étudié avec la volonté de toujours faire référence aux valeurs du passé) ;
- la rationalité pratique (rationalité donnée à l'objet étudié permettant de gérer au quotidien et épisodiquement les problèmes rencontrés lors de la diffusion d'un système de contrôle, l'objectif étant de guider l'action vers une routine quotidienne permettant une gestion des difficultés pratiques immédiates). ;
- la rationalité théorique (rationalité permettant de définir clairement l'ensemble des connaissances théoriques liées à l'objet).

L'approche néo-institutionnelle par la légitimité permet également de comprendre les mécanismes régissant l'environnement institutionnel. La légitimité est comprise dans ce cadre comme une perception généralisée que l'action est désirée, propre ou appropriée dans un système construit socialement de normes, valeurs, croyances et définitions (Suchman 1995, p. 574).

La légitimité dispose d'un fort pouvoir explicatif. Elle peut d'abord être approchée d'un point de vue global en considérant la légitimité institutionnelle qui concerne la validité et l'autorité d'un système public de règles qui définissent les différentes structures et positions, les droits, les devoirs, les pouvoirs et les immunités qui les accompagnent (Rawls 1971). Il existe ensuite plusieurs dimensions attribuables à la légitimité. Une des typologies les plus usitées distingue la légitimité réglementaire de la légitimité cognitive et de la légitimité normative (Scott 1995 ; Ruef et Scott 1998). Pour acquérir une légitimité réglementaire, les organisations doivent mettre en place des structures formelles de contrôle et de réglementation, des mécanismes coercitifs qui permettent d'assurer l'ordre et la stabilité. La légitimité cognitive nécessite de se conformer aux compréhensions culturelles tacites partagées par l'environnement (Meyer et Rowan 1977). Finalement, la légitimité normative introduit une dimension prescriptive, évaluative et obligatoire dans la vie sociale des organisations. D'après Suchman (1995) la légitimité peut suivre trois courants distincts présentés dans le tableau suivant retraçant les différentes stratégies pour gagner une légitimité, la conserver et la réparer.

Tableau 1 : Les stratégies de légitimation

| | Obtention | Maintien | Réparation |
|-------------------------------|--|--|---|
| Légitimité générale | Se conformer à l'environnement, le sélectionner et le manipuler | Percevoir les changements, et se protéger en communiquant subtilement en « stockant » de la légitimité | Normaliser et restructurer |
| Légitimité pragmatique | Se conformer à la demande, sélectionner les marchés et communiquer | Consulter l'opinion des leaders et se protéger en communiquant subtilement et en « stockant » de la légitimité | Renier |
| Légitimité morale | Se conformer aux idées, sélectionner un domaine et persuader (démonstration du succès) | Gérer l'éthique de l'organisation | S'excuser, se justifier et dissocier (les acteurs, les pratiques) |
| Légitimité cognitive | Se conformer aux modèles, sélectionner des labels et institutionnaliser | Gérer les regards extérieurs | Expliquer |

Source : Adaptation du tableau de synthèse présenté par Suchman (1995, p. 600)

Finalement, le dernier mécanisme permettant d'appréhender le fonctionnement de l'environnement institutionnel est celui des isomorphismes. Selon DiMaggio et Powel (1983), les isomorphismes institutionnels sont les processus par lesquels les organisations ont tendance à adopter les mêmes pratiques et les mêmes structures en réponses à des pressions institutionnelles communes qui peuvent exister selon trois niveaux d'analyse :

- les isomorphismes normatifs font référence à l'insertion culturelle de l'organisation dans son environnement. L'objectif est de partager un savoir commun pour faire émerger un

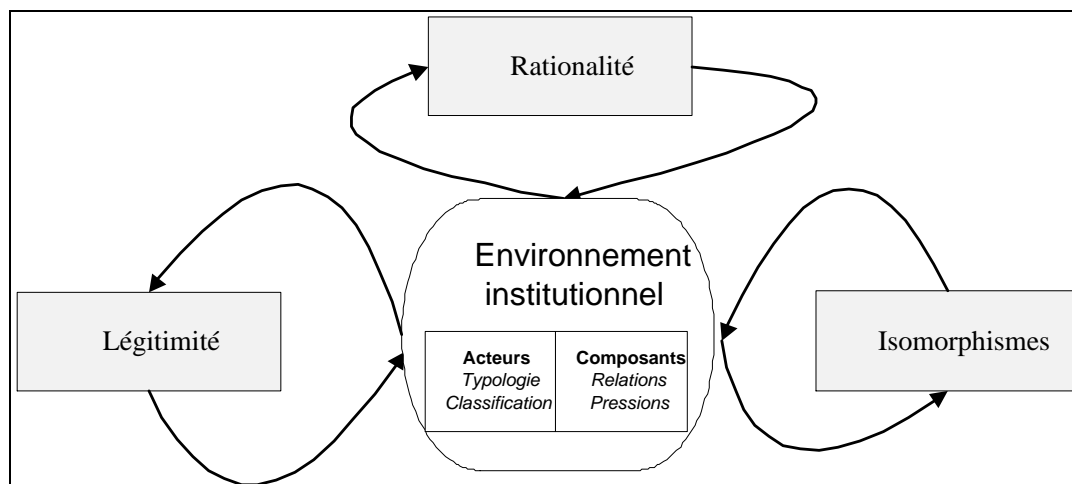
sentiment d'appartenance qui oriente les comportements. Il est défini par DiMaggio et Powell (1983) comme l'ensemble des efforts collectifs par lesquels les membres d'une profession définissent les conditions et les méthodes de travail afin d'établir une base cognitive légitime à leurs activités et en procurer un degré d'autonomie suffisant ;

- les isomorphismes mimétiques résultent de l'imitation entre organisations et sont liés à des situations pour lesquelles les choix d'action sont peu clairs et nécessitant alors le mécanisme de mimétisme. Le mimétisme intervient au niveau de la définition des rôles et également au niveau de la modélisation des relations (Fogarty 1992). La socialisation par l'isomorphisme mimétique s'accomplit lorsque les actions et croyances de l'organisation correspondent à celles de l'environnement ;
- les isomorphismes coercitifs sont les mécanismes par lesquels des acteurs extérieurs imposent des solutions utilisables par l'organisation dans sa quête de légitimité et d'appartenance à un environnement. Selon DiMaggio et Powell (1983), l'isomorphisme coercitif résulte non seulement des pressions formelles et informelles exercées sur l'organisation par d'autres organisations desquelles elle dépend, mais également des attentes de la société dans laquelle elle exerce ses activités. Cet isomorphisme sert la vision de la production au niveau individuel dans un objectif collectif (Fogarty 1992, p. 133). Les efforts imposés par cet isomorphisme sont centrés autour de la coercition économique, de la coercition bureaucratique et la légitimation organisationnelle (Fogarty 1992).

Le mimétisme et l'apparition d'un isomorphisme sont réalisables lorsque les contacts entre l'organisation et son environnement sont nombreux ou lorsque l'organisation reflète directement son environnement mais l'isomorphisme dans un environnement institutionnel n'est pas toujours le résultat d'une connexion avec d'autres organisations (Dacin 1997).

En synthèse, la théorie néo-institutionnelle procure une grille de lecture de l'environnement composé des acteurs et des mécanismes régissant leur fonctionnement. Cette grille de lecture est présentée sous la forme d'une vignette (Lowndes, 1996) dans le schéma suivant. L'application de cette approche à l'environnement institutionnel des universités permet de mettre en évidence les conditions d'émergence d'une nouvelle instrumentation de gestion.

Schéma 1 : Vignette institutionnelle sollicitée pour cette étude



1.2. L'adoption d'une comptabilité de gestion : une réponse aux pressions institutionnelles ?

Cette sous-partie présente le cas étudié au sein de cette étude : celui de l'Université. L'application de la théorie néo-institutionnelle permet de dévoiler les caractéristiques de l'environnement dans lequel évoluent ces organisations et, indirectement, de mettre en évidence les raisons de l'émergence du besoin d'instrumentation de ses activités.

1.2.1. Description de l'environnement institutionnel des universités

Au cours de cette dernière décennie, l'université française a fait face à de nouvelles réformes (Mailhot et Schaeffer 2009). Le passage au LMD⁴ (Licence, Master, Doctorat) et aux RCE (Responsabilités et Compétences Elargies) ont particulièrement contraint la gestion de ces organisations :

- Avec le passage au LMD, l'ensemble des universités a vu son offre de formation fortement augmenter, en particulier au niveau master, chaque master 1 devant avoir un débouché en master 2 puisque le diplôme intermédiaire de maîtrise a disparu. Parallèlement, les universités ont vu globalement leurs effectifs étudiants se stabiliser du fait de l'ouverture des universités à des étudiants internationaux en plus grand nombre⁵. Cette stabilisation cache néanmoins des évolutions contrastées entre les composantes des universités, certaines pouvant voir leur effectif baisser de 50% quand d'autres (souvent la gestion et la médecine)

⁴ Découpage de l'offre de formation en 3 niveaux : Licence, Master et Doctorat ; contre 6 niveaux préalablement : DEUG, Licence, Maîtrise, DEA ou DESS et Doctorat

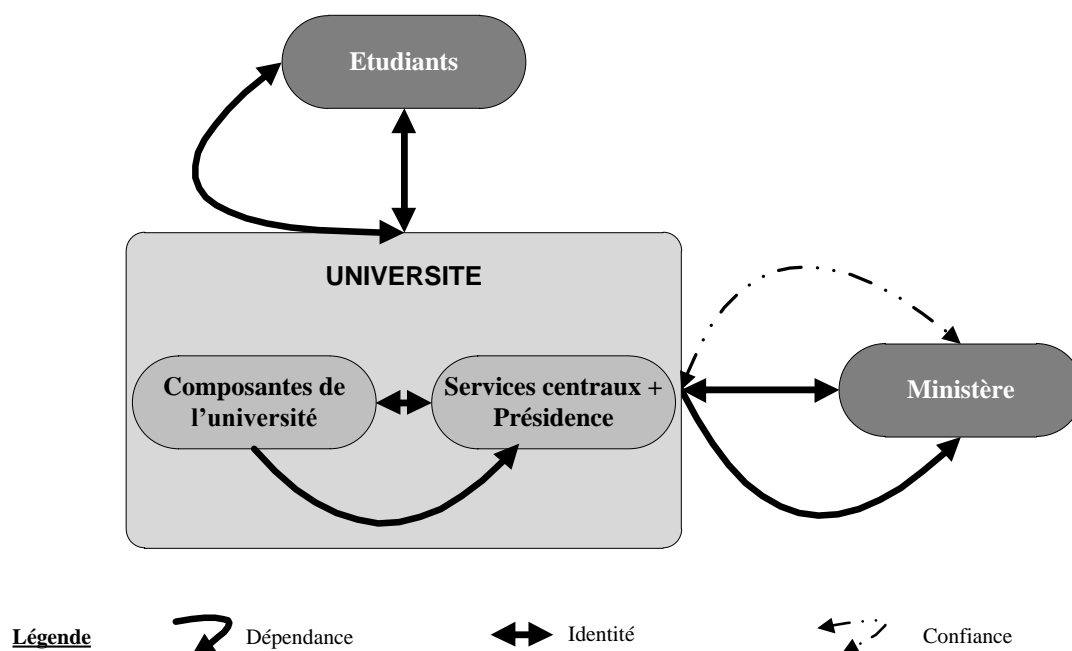
⁵ « L'état de l'enseignement supérieur et de la recherche en France, 35 indicateurs », n°3, décembre 2009

voient leurs effectifs s'envoler. De ce premier phénomène découle une hausse des heures du fait de la multiplication de l'offre de formation alors même que le nombre d'étudiants formés est sensiblement équivalent.

- Dans le même temps, le passage aux RCE a créé des contraintes nouvelles pour les universités⁶ qui doivent à présent gérer leur masse salariale avec des plafonds en nombre d'emplois et en euros, masse salariale qui représente en moyenne entre 70% et 80% du budget de fonctionnement des universités.

Une des conséquences majeures de ces deux réformes est l'apparition de difficultés financières rendant la gestion des universités de plus en plus délicate. Par exemple, l'Etat raisonnant à budget constant, les universités qui souhaitent ouvrir une nouvelle formation doivent soit l'autofinancer (formation relevant de la formation continue par exemple), soit trouver en interne les ressources pour la financer (en fermant, le cas échéant, des formations moins attrayantes car possédant de faibles effectifs ou de faible taux d'insertion). De la même façon, face à ces nouvelles contraintes, l'équipe présidentielle des universités a dû prendre des mesures, souvent d'ordre budgétaire, qui ont affecté en premier lieu la masse salariale (premier poste de dépenses de ces établissements). Au final, l'environnement des universités se trouve reconstruit et de nouvelles relations apparaissent entre les acteurs le composant. Le schéma suivant propose une représentation synthétique de cet environnement institutionnel

Schéma 2 : Environnement institutionnel de l'Université



⁶ Au 1^{er} janvier 2010, 51 universités sont passées aux RCE et 73 universités au 1^{er} janvier 2011, soit 90% du total des établissements.

En reprenant la typologie proposée par Scott (1987), l'environnement institutionnel des universités est décrit par la présence de quatre groupes d'acteurs regroupé en deux sous catégories:

- L'environnement immédiat : celui-ci est composé de l'environnement interne (les composantes de l'université, les services centraux et la présidence) et des étudiants de l'Université. L'environnement interne peut être défini comme « une institution au sein d'une autre institution ». Si l'on distingue des relations d'identité et de dépendance au sein de cet environnement interne, il est plus difficile de déceler une relation de confiance au sens de Kostova et Ruth (2002) puisque cela implique qu'il existe une croyance commune que les deux parties ont fait des efforts réels pour atteindre les objectifs fixés. Or, l'objet même de la réforme est d'introduire de nouvelles contraintes financières et budgétaires imposant aux composantes de rendre compte à leur présidence. Les étudiants constituent un acteur institutionnel central (au sens de Brignall et Modell 2000) car ils constituent les premiers destinataires de l'offre de formations proposée par l'Université au travers de ses diverses composantes. Les relations entre ces deux acteurs (université et étudiants) sont caractérisées par des relations réciproques d'identité et de dépendance (réciproque avec les étudiants et les composantes envers l'Université).
- L'environnement large : celui-ci est composé de l'organisme portant les réformes, le Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche. Au sein de cet environnement, il est possible de distinguer des relations de dépendances et d'identité mais également des relations de confiance. Le Ministère doit en effet faire confiance aux universités pour l'application des réformes engagées et en contrepartie les universités doivent faire confiance au Ministère pour l'élaboration des réformes. Si ces relations de confiance existent, il est vrai également qu'elles sont régulièrement remises en cause.

En synthèse, l'environnement institutionnel de l'Université peut être, plus globalement, caractérisé comme un environnement régulateur reflétant « *l'existence de rôles et lois dans un contexte national et qui promeuvent ainsi un type de comportement et en restreignent un autre* » (Kostova et Roth 2002, p.17). Cet environnement régulateur intègre actuellement de nouvelles réformes qui rendent les universités de plus en plus dépendantes du ministère et restreignent leurs capacités d'initiatives, constat paradoxal au regard des objectifs affichés par le passage aux RCE.

1.2.2. Le développement de nouveaux outils de gestion : une réponse aux demandes institutionnelles

L'apparition de nouvelles contraintes financières et budgétaires fragilise la gestion des universités. La gestion de la masse salariale constitue un exemple symbolique de ces difficultés. Ces dernières années, la maîtrise de la masse salariale a amené certaines universités à limiter le recours aux heures complémentaires, notamment en décidant que les enseignants ne pouvaient pas faire plus d'un certain volume d'heures complémentaires. Cette limitation peut dans un premier temps être envisagée comme une tentative de rationalisation pratique⁷ des dépenses financière. Néanmoins, il est intéressant de noter que la limitation des heures complémentaires réalisées par les enseignants ne réduit en rien le coût global de la masse salariale. En effet, les heures maquettes devant être réalisées, les composantes ont recours à des vacataires extérieurs qui, du fait des charges patronales plus élevées, s'avère souvent une solution plus coûteuse. Cet exemple indique la prédominance d'une logique comptable dans les prises de décisions. En se focalisant sur les aspects budgétaires, les élus du conseil d'administration mettent en œuvre des stratégies « intuitives » dominées par une logique comptable (au sens péjoratif du terme). La comptabilité n'est pas utilisée comme un moyen d'information au service de la prise de décision, mais comme un moyen de légitimation des décisions. La légitimité apportée par la comptabilité est qualifiée de normative (au sens de Ruef et Scott, 1998) car elle introduit une dimension prescriptive et évaluative pour les informations guidant la prise de décision. Ainsi, au-delà d'un isomorphisme coercitif au sein duquel les institutions étatiques imposent un certain nombre de pratiques de gestion, nous retrouvons aussi un isomorphisme normatif selon lequel les membres de la présidence universitaire justifient leur politique par les chiffres issus d'outils comptables. L'objectif est ici clairement de partager un savoir commun pour faire émerger, si ce n'est un sentiment d'appartenance, au moins un sentiment d'adhésion à la prise de décision. Derrière ces dynamiques, il se cache, pour ces acteurs, une volonté de justification, de légitimation de l'action en recourant aux outils de contrôle ayant déjà démontré leur efficacité dans un autre contexte, celui de l'organisation privée. La stratégie de légitimation abordée est celle de la légitimité générale (Suchman 1995) qui permet de se conformer à son environnement tout en le manipulant et en se protégeant par le biais d'une communication sélective. Cette approche de légitimation de l'action peut cependant être également comprise comme une volonté de se conformer aux modèles imposés par la réforme ce qui permet à l'organisation de gérer les regards extérieurs et d'introduire des relations de confiance. Cette approche confère à la stratégie de légitimation une dimension cognitive.

⁷ La rationalité pratique permet de gérer au quotidien et épisodiquement les problèmes rencontrés lors de la diffusion d'un système de contrôle (Townley 2002).

Afin de renforcer ces mécanismes de légitimation, de nouveaux projets d'instrumentation voient le jour. Dans ce cadre, de nombreuses universités décident de déployer un nouvel outil comptable : SIFAC (Système d'Information Financier Analytique et Comptable). Cet outil de production et de contrôle comptable est fondé sur la distinction entre trois comptabilités : la comptabilité analytique, la comptabilité financière et la comptabilité budgétaire. Aujourd'hui, SIFAC a déjà été implanté dans 72 établissements universitaires. Les promoteurs de ce logiciel insistent sur l'importance de cet outil pour l'amélioration de la qualité comptable des informations produites par l'université (par exemple, en facilitant la certification des comptes, obligatoire depuis le passage aux responsabilités et compétences élargies⁸). SIFAC constitue ainsi un important changement puisqu'il va modifier le travail de l'ensemble des personnels impliqués dans la chaîne financière et comptable. La valeur ajoutée de SIFAC est, à terme, d'assurer le suivi et la qualité des opérations budgétaires et comptables.

En synthèse, les évolutions récentes de l'environnement institutionnel des universités modifient les relations entre acteurs (l'équipe présidentielle, les services centraux, les composantes, les étudiants et le Ministère). Cette lecture institutionnelle permet d'appréhender ces nouvelles règles de gestion qui expliquent, en grande partie, l'émergence du besoin d'un nouvel outil de gestion (représenté, dans notre cas, par la mise en place d'une comptabilité de gestion). Toutefois, cette vision globale de la réforme néglige la construction des rôles organisationnels et sociaux propres à chaque organisation. C'est pourquoi cette étude s'intéresse dans un second temps au rôle joué par les acteurs au sein du processus de construction d'une instrumentation des activités de l'université. La question posée étant la suivante : comment les acteurs influencent-ils le choix du système de contrôle adopté ?

⁸ SIFAC permet également la dématérialisation de certaines pièces comptables : mandats de dépense et titres de recette seront supprimés sous leur forme papier, au bénéfice d'un système de validation électronique. De même, ce progiciel autorisera une comptabilité de la dépense à partir du service fait, et non plus, à la réception de la facture.

2. Le rôle central des représentations des acteurs dans le processus d'institutionnalisation du nouveau système de mesure de la performance des organisations publiques

A partir d'une étude de cas menée au sein d'une université, cette seconde partie analyse le rôle joué par les acteurs dans la construction d'un outil de comptabilité de gestion en mobilisant la théorie des représentations sociales. Après avoir présenté l'intérêt de cette construction théorique pour cette recherche, une description des représentations sociales des acteurs est menée.

2.1. Intégrer le rôle des acteurs à l'analyse de l'institutionnalisation d'un outil de gestion : apports de la théorie des représentations sociales

L'application de la théorie néo-institutionnelle sur les phénomènes de déploiements des outils de contrôle de gestion au sein des organisations publiques fait écho aux travaux d'Abrahamson et Fairchild (1999) qui mettent en évidence l'importance des caractéristiques d'une époque (économiques, sociales et juridiques) sur l'adoption de telle ou telle instrumentation de gestion. Aussi, comme nous l'avons indiqué, le mouvement actuel auquel se confrontent les organisations publiques, et donc l'université, l'oblige à initier des démarches d'implantation d'outil de contrôle de gestion. La prédominance d'une logique de légitimité sur celle d'efficacité aboutit à renforcer la thèse de Di Maggio et Powell (1983) sur l'homogénéisation des pratiques organisationnelles : l'uniformisation des pratiques est issue de la volonté des organisations de se légitimer vis-à-vis de leurs parties prenantes. Dans notre cas, l'outil de comptabilité de gestion ne se donne pas pour objectif d'améliorer l'efficacité et l'efficacité des actions publiques, son utilisation est davantage liée à la volonté de rassurer les partenaires. Néanmoins, le phénomène d'uniformisation tend à négliger les mécanismes d'adaptation de ces pratiques de gestion par les organisations. Face à l'imposition d'un mouvement global, n'est-il pas possible d'imaginer que l'organisation entre en résistance ? Cette interrogation rejoint celle posée par Hasselbladh et Kallinikos (2000) : pourquoi certains objets sont diffusés sans changement et d'autres nécessitent une renégociation et une réinterprétation ? Répondre à une telle question demande une délimitation d'un domaine d'action plus large, une objectivation des aspects du monde, une étude de la construction des rôles organisationnels et sociaux. Selon Hasselbladh et Kallinikos (2000) la théorie néo-institutionnelle élude la question de la construction sociale de la rationalisation. C'est pourquoi Lounsbury (2008) plaide pour un rapprochement entre les recherches focalisées sur l'analyse des pratiques à l'intérieur des organisations et les recherches étudiant des processus institutionnels plus larges.

A ce niveau, il semble particulièrement opportun d'étudier un élément souvent oublié dans les travaux néo-institutionnalistes (Hirsch 1997, cité par Barabel et ali., 2006) : le rôle des acteurs. En effet, les mécanismes d'appropriation des outils, au sein des organisations publiques comme privées (Grimand, 2005), s'avèrent souvent des points de passage essentiels dans le processus de création et de fonctionnement d'un nouvel outil de gestion. Ainsi, l'introduction du rôle des acteurs dans l'analyse de la vie d'un outil de gestion semble primordiale (Bourguignon et Jenkins, 2004), l'acteur étant souvent identifié comme une variable clé de ces processus (Naro, 1998 ; Chavel, 2000) et particulièrement lorsque ceux-ci concernent les organisations publiques (Demeestere, 2000 ; Bartoli 2005). Expliquer l'action organisationnelle comme une réponse aux pressions institutionnelles semble reléguer au second plan la présence de ruptures, d'adaptations, d'improvisations qui sont essentiellement le fait d'acteurs qui construisent l'adaptation de ces logiques globales au niveau local. Comme le précisent Desreumaux et Hafsi (2006 : 5) : « *Si le champ organisationnel importe toujours, la mobilisation des règles d'action qu'il véhicule par les acteurs sociaux encastrés dans leur organisation est tout aussi importante pour analyser les changements et comprendre les configurations stratégiques et organisationnelles auxquelles ils conduisent* ». L'étude d'un processus de construction d'une instrumentation de gestion se doit donc d'intégrer les stratégies d'acteurs afin de comprendre l'influence de leur comportement sur la forme mais aussi les idées de fond véhiculées par l'outil. Or, face à un mouvement d'homogénéisation, la conformation n'est pas forcément le choix unique qui s'impose de fait aux acteurs des organisations publiques. Des oppositions peuvent naître et contrarier le développement des réformes. Aussi, la création d'outils au sein des universités, même impulsée par des pressions institutionnelles, laisse aux acteurs la possibilité de réajuster, de « bricoler », de traduire (au sens de Callon et Latour) leurs outils afin que ces derniers correspondent davantage à leurs aspirations. Afin de comprendre la nature de ces mécanismes, la théorie des représentations sociale est mobilisée.

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). Le concept de « représentations sociales » tente 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. Pour Molier et ali. (2002, p12-13), « *une représentation sociale se présente concrètement comme un ensemble d'éléments cognitifs (opinions, informations, croyances) relatif à un objet social* ». Cette définition rejoint celle de Jodelet : 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). De la même manière, Roussiau et Bonardi (2001) insistent sur les conditions collectives de création de la représentation sociale et leur rôle prépondérant dans les rapports qu'entretient l'individu avec la réalité. Pour ces auteurs, la représentation sociale est « *une organisation d'opinions socialement construites, relativement à un objet donné, résultant d'un ensemble de communications sociales, permettant de maîtriser l'environnement et de se l'approprier* » (2001, p. 19). Cette vision rejoint celle défendue par les tenants de la sociologie phénoménologique (Mead 1934, Schutz 1967) ou encore de l'interactionnisme symbolique (Blumer 1969). Ces auteurs placent au centre de leur préoccupation la découverte du sens que les individus attribuent à un objet. La réalité sociale est donc créée par les acteurs, par leur interprétation. Les travaux de Weick (1979) autour de la notion « d'enactment » reflète cette dynamique : une pratique devient le résultat d'une dynamique d'interprétation entre l'individu et son environnement. 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).

Dans l'étude de l'organisation publique, cette construction théorique 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. Aussi, une étude des représentations sociales permettra de mettre à jour ces visions de l'instrumentation 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.

En synthèse, le décryptage des représentations sociales des acteurs est un moyen d'appréhender les difficultés que pourrait rencontrer le processus de construction d'un outil de contrôle de gestion (dans notre cas, un outil de comptabilité de gestion). 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.

2.2. Etude du rôle des acteurs dans le processus d'instrumentation des activités de l'université

Après avoir présenté les principales caractéristiques méthodologiques de la recherche, notre analyse se concentre sur une étude des représentations des acteurs participant à la construction d'un outil de comptabilité de gestion.

2.2.1. Design de la recherche

Afin d'analyser le rôle des acteurs au sein des processus d'instrumentation de l'université, nous avons décidé de réaliser une étude de cas en initiant un partenariat actif avec une université française. A l'origine de cette collaboration, cette université désire s'engager dans un nouveau projet : face aux attentes des tutelles et à ses besoins internes de gestion, l'organisation s'engage dans le développement d'une comptabilité de gestion issue du logiciel SIFAC. A partir de ce projet, une recherche-action (Liu 1997, Plane 2000) est initiée.

Au cours de cette étude, réalisée sur une période d'un an, les chercheurs participent au processus construction de l'outil. Cette implication va essentiellement se traduire par la présence des chercheurs au groupe de travail créé sur ce projet et par la réalisation d'entretiens individuels menés auprès d'acteurs de l'université. Le rôle des chercheurs se limite donc à une observation-participante. David définit cette méthodologie de recherche comme « *un dispositif dans lequel le chercheur suit les acteurs partout où ils vont et dans tout ce qu'ils font, mais en se contentant d'être un observateur* ». Dans ce cadre, les chercheurs ne vont donc pas influencer, ou en tout cas pas directement, sur le projet. Grâce à l'observation participante, ils deviennent « *le témoin de la réalité sociale que l'on va étudier, et le plus souvent, en raison de l'interaction qui s'établit avec les personnes observées, un co-acteur de la réalité* » (Jodelet, 2003, p. 152). Il s'agit finalement pour les chercheurs d'explorer le plus finement possible une situation de gestion : la construction d'un outil de contrôle de gestion au sein de l'université.

Pour cela, un protocole de recherche a été défini. Au-delà de sa participation au groupe de travail,

ce dernier est principalement fondé sur l'étude des représentations de deux principaux groupes d'acteurs : les parties prenantes intervenant au niveau central (services centraux et équipe présidentielle l'Université) d'une part, les parties prenantes intervenant au niveau local (les UFR, écoles, instituts) d'autre part. Au total, au cours de cette étude exploratoire, 10 entretiens semi-directifs (1h00 à 1h30 par entretien) ont été menés auprès des membres de l'université : 5 entretiens avec des membres des UFR et les 5 autres auprès de responsables de l'université. Afin de réaliser ces entretiens individuels, une grille d'entretien a été créée. Celle-ci est structurée en trois parties :

- Les premières questions permettent de revenir sur la situation actuelle de l'université et d'analyser l'état actuel du système d'informations de l'organisation. Comment qualifiez-vous l'état actuel de votre système d'information ? Quelles informations utilisez-vous pour décider ? Comment circule l'information comptable dans votre organisation ? etc.
- La seconde partie de l'entretien se donne comme objectif de mettre à jour et d'explicitier les besoins des acteurs en matière de comptabilité de gestion. Qu'attendez-vous d'une comptabilité de gestion ? Quels sont les indicateurs que vous souhaiteriez voir mis en place ? Quels moyens financiers et humains seriez-vous prêt à investir sur ce projet ? etc.
- La dernière partie de l'entretien tente d'appréhender les freins et les vecteurs de la construction de cet outil de gestion. Quels sont les « éléments moteurs » sur lesquels pourrait s'appuyer le déploiement de l'outil ? A contrario, quels sont les freins que pourrait rencontrer l'implantation d'une comptabilité de gestion ? Comment les éviter ?

Les entretiens réalisés sont qualifiés d'entretiens semi-directifs car ces questions n'ont constitué que des guides. Le choix de réaliser des entretiens semi-directifs permet de laisser l'interviewé s'exprimer librement au sein de la structure d'intervention, le rôle de l'interviewer sera donc de focaliser l'entretien sur les thématiques étudiées (Nils et Rimé 2003). Le traitement des entretiens a été réalisé selon le processus développé par Savall et Zardet (2004, p.337).

Encadré 1 : Méthodologie de dépouillement des entretiens, Savall et Zardet (2004, p. 337)

Les 4 étapes du traitement des entretiens :

- 1 - Extraction des phrases témoins
- 2 - Classement des phrases témoins par sous-thèmes et regroupées par thèmes
- 3 - Formulation d'idées-clés
- 4 - Calcul des fréquences d'expression des idées clés

2.2.2. Etude des représentations des acteurs

A partir de ce design, cette recherche explore les représentations des acteurs de l'instrumentation en tentant de mettre en exergue les enjeux humains auxquels se confronte ce type de projet. L'analyse des données permet de mettre en évidence la présence de quatre groupes d'acteurs. Comme l'indiquent les propos suivants, chacun de ces groupes développe une vision spécifique sur le futur outil de comptabilité de gestion.

➤ *Un outil support à la décision stratégique*

Cette première catégorie d'acteurs regroupe principalement des élus de l'université (Présidence de l'Université). Pour ces acteurs, le nouvel outil de contrôle de gestion doit d'abord permettre une gestion budgétaire prévisionnelle qui se traduit par une vision globale du budget sur le long terme. L'objectif principal est de mettre en place un outil qui autorise une traçabilité de la consommation des crédits : « *Il est nécessaire de connaître l'évolution des crédits au fur et à mesure de l'exercice* » ; « *Aujourd'hui, il me manque un outil qui me permette de suivre précisément les dépenses budgétaires de l'établissement* » ; « *Au niveau central, le contrôle budgétaire devrait être amélioré afin d'organiser une meilleure réactivité* ».

Leur seconde attente est axée sur la nécessité de mettre en place une définition et un contrôle plus précis des centres de coûts et de recettes : « *Le nombre d'heures complémentaires effectuées par les enseignants devra donc désormais être limité. C'est dans ce contexte qu'une connaissance plus fine et plus précises des centres de coûts et de recettes trouve son entière nécessité ; d'où le choix d'une comptabilité analytique* ». La définition des coûts intégrant les taux de dépenses, d'investissement et de frais de personnel, devrait avant tout permettre de calculer le coût d'une formation (ou le coût maquette) et de gérer les heures complémentaires. Toujours selon ces acteurs, un système de comptabilité de gestion doit être fondé sur un ensemble d'indicateurs simplifiés, en lien avec les objectifs, et distincts si ils s'adressent au niveau central ou au niveau des composantes (UFR). Il reste cependant nécessaire de définir un ensemble d'indicateurs de pilotage généraux et transversaux. L'objectif sous-jacent est de donner à l'Université une vision claire et directe par composante ou laboratoire de recherche car comme le précise un acteur interrogé : « *Nous avons besoin d'indicateurs précis afin de disposer d'un véritable tableau financier* ».

En synthèse, les membres de ce premier groupe désirent voir fortement évoluer l'information financière produite par l'université. Ils pointent un manque de gestion de cette information en soulignant les difficultés actuelles du système d'information. Concrètement, ces acteurs formalisent leur besoins dans la création d'un réel suivi uniformisé de l'information financières et des

indicateurs de performance qui permettraient des comparaisons au sein de l'université mais aussi au niveau national : « *Il faudrait mettre en place un réseau unique permettant par exemple à un intervenant de la Présidence d'obtenir instantanément un élément d'une UFR* », « *La mise en place d'un suivi commun pour les composantes et les services centraux de l'information financière permettrait d'améliorer notre visibilité* ». L'évolution de la production et de la gestion de l'information financière de l'Université doit permettre une « *meilleure définition des choix et objectifs politiques* » selon les acteurs interrogés et intègre donc globalement la définition de la stratégie de l'Université dans un nouveau contexte marqué par une réforme importante comme le souligne un des acteurs interviewés : « *Depuis maintenant quelques années, l'Université a tenté d'anticiper ce mouvement inéluctable vers une autonomie des universités et donc vers des contrôles de coûts plus précis* ».

➤ ***Un outil de quantification et de rationalisation du fonctionnement***

Le deuxième groupe d'acteurs regroupe les membres des services centraux de l'université. Pour ces acteurs l'outil de comptabilité de gestion doit autoriser une évaluation des performances individuelles et collectives. Ces acteurs centralisent leur réflexion sur le besoin d'améliorer leur vision « comptable » à la fois sur les membres de l'établissement et sur l'offre de formation de l'Université.

- Pour ces acteurs, il s'agirait de déployer une instrumentation qui permette de caractériser plus finement l'activité des personnels de l'université. Par exemple, pour les enseignants chercheurs, l'objectif serait de créer un outil qui quantifie leurs charges administratives et leurs activités de recherche. Plus globalement, ils mettent l'accent sur la mise en place d'indicateurs financiers permettant de mesurer et de suivre les coûts de la masse salariale ainsi que des indicateurs plus qualitatifs permettant de piloter la productivité des acteurs (par exemple l'absentéisme). Les membres de ce groupe insistent sur le fait que cette quantification ne doit pas exclure l'aspect qualitatif car : « *La concurrence est de plus en plus importante entre les Universités. La qualité de l'enseignement reçue est donc très importante en ce qui concerne l'attractivité des Universités à la fois pour les enseignants et les étudiants* » ; « *La réforme introduit de fait une primauté de la qualité et de la performance* ». Si elle est délicate, cette quantification est primordiale pour ces acteurs, notamment pour attribuer les primes comme le précise un des acteurs rencontrés : « *L'Etat impose une distribution de primes en fonctions des résultats mais il y a un manque de cohérence pour une distribution cohérente* ».
- Pour les offres de formation, les acteurs des services centraux évoquent également

l'importance de déterminer un coût par diplôme centralisé (coûts maquette). Les coûts des différents diplômes doivent permettre : « (...) *d'amener une réflexion sur la notion de service public qui vient en contradiction avec la notion de profits dans le domaine privé* » et « (...) *de connaître de façon précise le coût d'une formation ou d'un diplôme afin de faciliter l'aide à la décision* ».

En synthèse, pour les acteurs de ce groupe, l'outil créé doit permettre de rationaliser le fonctionnement de l'université et donc d'optimiser l'allocation des ressources financières.

➤ *Un outil aux vertus pédagogiques*

Le troisième groupe rassemble des acteurs situés au niveau des composantes (les directeurs d'UFR). Les membres de ce groupe imaginent un outil qui permettrait d'optimiser, au niveau local, l'emploi des ressources de l'établissement et faciliterait la communication entre le niveau central et les composantes.

Pour ces acteurs, un outil de comptabilité de gestion doit permettre avant tout de mesurer et quantifier le coût des formations et diplômes. Ces calculs de coûts doivent être réalisés pour toutes les formations (initiale mais également pour la formation par apprentissage) et doivent permettre *in fine* de dégager un coût de formation par étudiant. Comme le précise un acteur interrogé : « *Nous avons des besoins en termes de consommation de matière non stockables et de coûts de formation prenant en compte les frais de personnel et les frais généraux* ». L'un des enjeux de ce besoin central pour les composantes est de quantifier les heures de travail des enseignants-chercheurs : « *Il est difficile d'établir dans le budget le nombre d'heure effectuée par un professeur. Beaucoup de données sont à prendre en compte : le problème des grèves, le taux effectif, les congés... Il est difficile de gérer les informations au dernier moment* ». La détermination du coût d'un enseignant est donc importante dans la perception des attentes de l'outil de comptabilité de gestion pour cette catégorie d'acteurs.

Le second besoin relevé est celui de l'optimisation de la remontée d'information vers la Présidence qui renvoie au besoin d'amélioration des systèmes d'information déjà abordé par les acteurs élus du niveau central et les acteurs administratifs des composantes. Les directeurs de composantes mettent en avant : « *...une difficulté actuelle de transmission de l'information dû à la pluralité des départements et composantes* ».

En synthèse, c'est au travers de ces deux besoins que se matérialise la vision pédagogique de l'outil de comptabilité de gestion en tant que contrôle de la performance. Il est en effet très important pour les composantes d'avoir un outil permettant de mesurer et contrôler le coût des formations avec un

objectif central : diffuser et communiquer les coûts obtenus au niveau de la Présidence.

➤ *Un outil d'optimisation du contrôle financier*

Pour les acteurs issus de l'administration des composantes, les attentes d'un outil de comptabilité de gestion sont axées sur le suivi opérationnel des coûts.

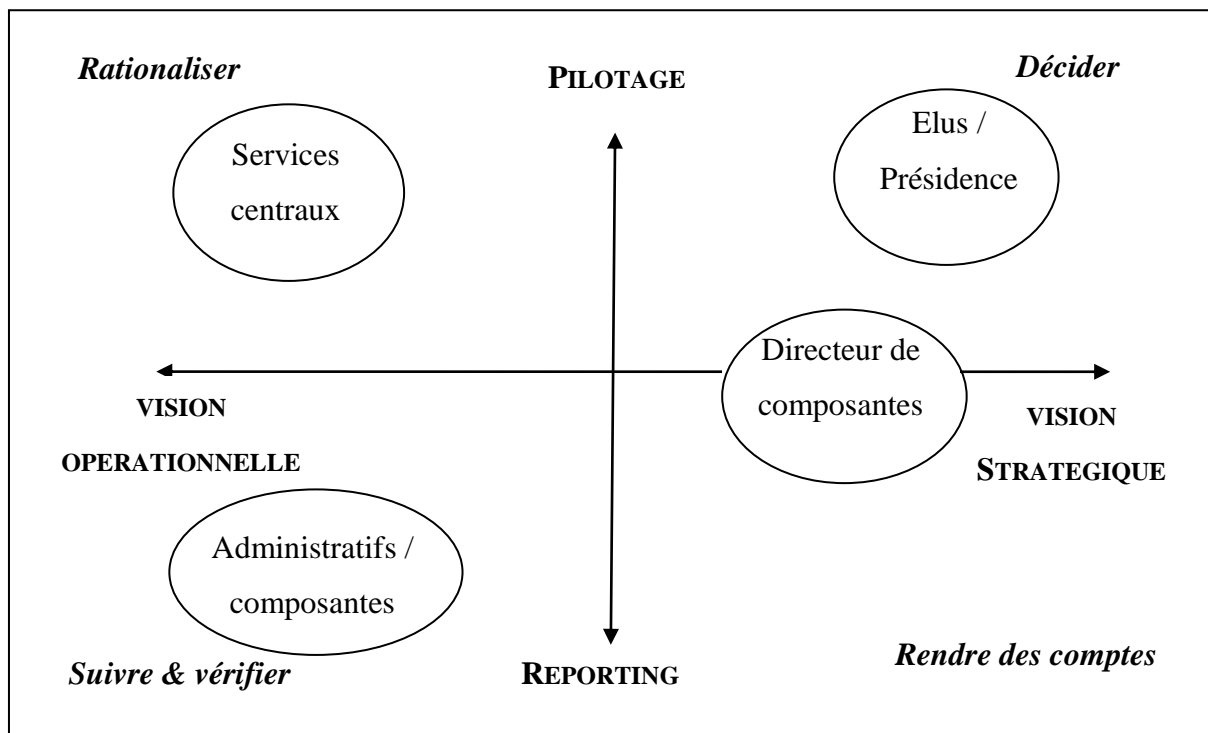
Ce pilotage nécessite d'abord la mise en œuvre d'un suivi budgétaire permettant de connaître la consommation des crédits à l'image du même besoin exprimé par les acteurs élus du niveau central : « *le suivi budgétaire doit nous permettre de connaître l'évolution de la consommation au fur et à mesure de l'exercice* ». Cette typologie d'acteur met alors en évidence une complexification du découpage des comptes qui ne permettent pas de suivre lisiblement la consommation des crédits. De plus, le suivi des coûts nécessite ensuite une connaissance claire des heures complémentaires et de leur utilisation sur une période définie. On retrouve ainsi le besoin de quantification des heures de travail exprimé par les acteurs des services centraux de l'université. L'objectif d'un outil de comptabilité de gestion pour cette catégorie d'acteur est donc de : « *faciliter les procédures administratives des achats et de centraliser les besoins des instituts* ».

En synthèse, un outil de comptabilité de gestion, pour les membres de l'administration des composantes, doit permettre de simplifier et optimiser la gestion financière de la composante. Il doit ainsi constituer une aide au suivi budgétaire afin d'avoir la vision la plus précise possible de la situation financière de la composante.

En conclusion, l'étude des représentations sociales des acteurs permet de mettre à jour quatre groupes d'acteurs possédant leur propre vision de l'instrumentation d'une comptabilité de gestion. La carte des représentations permet de présenter une synthèse des entretiens selon deux axes :

- La vision des acteurs : stratégique ou opérationnelle
- La finalité du contrôle : pilotage ou reporting

Figure 1. Représentations sociales d'un outil de comptabilité de gestion



L'étude des attentes des principales parties prenantes (synthétisée en annexe 1) permet de mettre à jour les divergences de représentations sur le nouvel outil de contrôle de gestion. Plus fondamentalement, ces oppositions signalent les difficultés que pourrait rencontrer le déploiement d'un outil de comptabilité de gestion au sein de cette université.

3. Discussion

L'étude des représentations des acteurs face à l'émergence d'un nouvel outil de comptabilité de gestion permet de mettre en avant leurs différents besoins. Les quatre représentations sociales de l'outil déterminées semblent chacune porteuse d'une instrumentation spécifique :

- pour les élus de l'université, l'outil doit constituer un support à la décision stratégique et donc une aide à la décision en ce qui concerne les choix politiques effectués par l'université. Pour ces acteurs, l'outil pourrait se matérialiser via un tableau de bord stratégique permettant une remontée sélective des informations et un pilotage stratégique au service des décisions politiques.
- pour les services centraux, l'outil de comptabilité analytique doit permettre une allocation des ressources. Afin d'atteindre cet objectif, les membres de services centraux attendent la

mise en œuvre d'un outil de gestion des coûts à l'image d'un retraitement de l'information comptable par une méthode par coûts complets ou bien encore par activité.

- pour les directeurs des composantes, l'outil doit permettre de mesurer les coûts des formations tout en assurant une bonne circulation de l'information avec les services centraux et la présidence de l'université. Les attentes de ces directeurs seraient, pour partie, satisfaites avec un système d'information commun à toutes les composantes et à toutes les formations proposées qui permettraient ainsi une bonne circulation et une comparaison de l'information et qui alimenterait l'allocation des ressources demandée par les services centraux.
- pour les services administratifs des composantes, l'outil doit optimiser le contrôle financier et budgétaire en assurant le suivi et le contrôle. Ainsi, la mise en œuvre d'un contrôle budgétaire formalisé et complété par l'analyse systématique des écarts constituerait le socle d'un outil de gestion adapté aux attentes des services administratifs des composantes.

En conséquence, il est possible de distinguer quatre outils différents pour chacune des catégories de représentations sociales de l'outil distinguées. Dès lors, il semble délicat, voire impossible, de développer un outil de comptabilité de gestion qui intègre et donc réponde à l'ensemble de ces attentes.

Face à ce constat, comment se comporte l'université sur ce projet ? Aujourd'hui, l'outil de comptabilité de gestion n'est toujours pas développé. Par contre, l'université a décidé de renforcer ses outils « statistiques » en initiant le déploiement de nouveaux indicateurs pédagogiques, financiers (sur les différentes masses budgétaires) et humaines (tels que le nombre d'enseignants, d'enseignants-chercheurs, de produisant au sens de l'AERES, la répartition du personnel BIATOSS...). Le renforcement de ce service fait aussi suite à la mise en place d'outils nouveaux de « dialogues de gestion » pour reprendre la terminologie en usage dans cette université : les contrats d'objectifs et de moyens. Par ailleurs, ce service statistique a également la charge de centraliser les données ou d'effectuer en direct toutes les études relatives à l'insertion professionnelle des étudiants, leurs taux de réussites... autant d'indicateurs permettant d'alimenter le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche pour l'allocation des moyens aux universités. C'est également ce service qui est en charge du suivi des heures maquettes réalisées et rapproche le coût maquette avec le nombre d'étudiants par formation. Cet outil statistique semble donc répondre à des attentes d'un outil de gestion située au niveau opérationnel et conduisant à une finalité du contrôle axée sur le reporting. Ces attentes sont caractéristiques des acteurs représentés par les administratifs des composantes. En effet, les données traitées par le service statistique de la

présidence permettent d'obtenir des informations nécessaires à la gestion financières et budgétaires des composantes. L'outil statistique semble également répondre à des attentes toujours opérationnelles mais pour un contrôle davantage axé sur le pilotage qui impliquerait donc ici les directeurs des composantes. En effet, les calculs des coûts des formations ou bien encore la remontée d'information vers la présidence sont des préoccupations au cœur des attentes des directeurs des composantes. De ce nouvel outil ressort un sentiment fort de recentralisation de missions antérieurement effectuées par les composantes. L'université étudiée, à défaut de mettre en place une comptabilité de gestion a privilégié un contrôle mécaniste et centralisateur. Pour l'équipe présidentielle cela est justifié comme un moyen d'avoir une vision globalisée et maîtrisée alors que les composantes le vivent comme un manque de confiance (voire une défiance) par rapport à leur activité et une volonté d'ingérence pédagogique et financière dans leurs activités. Finalement, l'introduction de contraintes financières lourdes pour les universités liées aux RCE a amené l'équipe dirigeante à vouloir se doter d'outils de contrôle de la performance représenté par un outil de comptabilité de gestion. Néanmoins, au lieu de mettre en place un outil améliorant les prises de décision et donc le pilotage de l'établissement, l'université s'est dotée d'outils de mesure et de contrôle des résultats.

Pour conclure, cette étude signale l'intérêt d'intégrer les enjeux humains dans le processus de construction d'un nouvel outil de gestion. En effet, la diversité des représentations sociales des acteurs sur l'outil peut venir bloquer l'avancée de ces projets d'instrumentation et finalement engendrer l'implantation d'un outil inadapté aux attentes des acteurs de l'organisation. Dans notre cas, en centralisant le système de contrôle de la performance, l'outil statistique accentue davantage la distance entre les différents acteurs de la structure. Ainsi, il génère directement l'amplification d'une gestion archaïque de l'université. Ce retour à une gestion « traditionnelle » contraste fortement avec les fondements du NPM prônant l'éclosion d'une nouvelle vision du management public... Indirectement, ce résultat signale l'importance de l'emprise des institutions sur les acteurs. En effet, le choix réalisé par les élus (l'outil statistique) est révélateur d'une intériorisation profonde des pressions de l'environnement institutionnel : la représentation sociale des élus véhicule les attentes des institutions. Aussi, ils préfèrent s'aligner plutôt que s'opposer. Ce constat renforce l'idée du mythe rationnel défendue par Meyer et Rowan (1977) : si le déploiement de l'outil est justifié, en interne, par une volonté de rationalisation des activités, il se traduit davantage dans les faits comme l'adoption d'une pratique cérémonielle visant à légitimer les actions entreprises par l'université.

Références bibliographiques

Brignall, S., Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. *Management Accounting Research* 11: 281-306.

Bartoli A. (2009), *Le management dans les organisations publiques*. Deuxième Edition, Dunod.

Buisson, M.-L. (2005). *Comment gérer les raisons multiples ? La légitimation de l'organisation en question*. Raisons et Décision, Lille.

Carpenter, V. L., Cheng, R. H., Feroz, E. H. (2006). *Toward an empirical institutional governance theory: Analyses of the decisions by the 50 us state government to adopt generally accepted accounting principles*. AAA Consortium.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly* 33: 562-587.

Dacin, M. T. (1997). Isomorphism in context: The power and prescription of institutional norms. *Academy of Management Journal* 40 (1): 46-81.

David, A. (2000). La recherche intervention, cadre général pour la recherche en management? In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion. Éléments d'épistémologie de la recherche en management* (Eds, A. David, A. H., R. Laufer). FNEGE: Vuibert.

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.

Drevet B. (2008), « Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, décembre, n°2, p. 125-154.

Dent, M., Gestel, N. V., Teelken, C. (2007). Symposium changing modes of governance in public sector organizations: Action and rhetoric. *Public Administration* 85 (1): 1-8.

DiMaggio, P. J., Powell, W. (1983). "The iron cage revisited" Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review* 48: 147-160.

Fogarty, T. J. (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting Organizations and Society* 17 (2): 129-149.

Godener A. et M. Fornerino (2005), « Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 11, Volume n°1, mai, p 121-140.

Hasselbladh, H., Kallinikos, J. (2000). The project of rationalization: A critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies. *Organization Studies* 21 (4): 697-720.

- Jodelet D.** (1997), « Représentations sociales : un domaine en expansion », in *Les représentations sociales*, D. Jodelet, PUF.
- Jodelet, D.** (2003). Aperçus sur les méthodologies qualitatives. In *Les méthodes des sciences de gestion*: Puf, 140 - 162.
- Kostova, T., Roth, K.** (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal* 45 (1): 215-233.
- Lounsbury, M.** (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting Organizations and Society* 33: 349-361.
- Lowndes, V.** (1996). Varieties of new institutionalism: A critical appraisal. *Public Administration* 74 (Summer): 181-197.
- Mailhot, C, Schaeffer, V.** (2009), Les universités sur le chemin du management stratégique. *Revue française de gestion*, n°191, p. 33-48.
- Mead G.** (1934), *Mind, Self and Society*, University of Chicago Press.
- Meyer, J. W., Rowan, B.** (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* 83: 340-363
- Moisdon J-C.** (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion. Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Seli Arslan.
- Moliner P., Rateau P. et V. Cohen-Scalli** (2002), *Les représentations sociales. Pratiques des études de terrains*, Paris, PUF.
- Moliner P.** (1993), « Cinq questions à propos des représentations sociales », *Les cahiers internationaux de psychologie sociale*, n°20, p. 5-14.
- 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*, D. Jodelet, P.U.F.
- Naro G et D. Travaille** (2010), « Construire les stratégies avec le Balanced Scorecard: vers une approche interactive du modèle de Kaplan et Norton », *Revue Finance Contrôle et Stratégie*, vol°13, p. 33-66.
- Naro G.** (1998), « Dimension humaine du contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, p. 45-69.
- Nils, F., Rimé, B.** (2003). L'interview. In *Les méthodes de sciences humaines* (Eds, Moscovici, S., Buschini, F.). Paris: Puf Fondamental, 165-185.
- Plane J-M** (2000), *Méthode de recherche-intervention en management*, L'harmattan.
- Rawls, J.** (1971). *A theory of justice*. Cambridge: Mass : Harvard.
- Roussiau N. et C. Bonardi** (2001), *Les représentations sociales. Etats des lieux et perspectives*, Hayen, Mardaga.

- Ruef, M., Scott, R.** (1998). A multidimensional model of organizational legitimacy: Hospital survival in changing institutional environment. *Administrative Science Quarterly* 43: 877-904.
- Savall, H., Zardet, V.** (2004). *Recherche en sciences de gestion: Approche qualimétrique, observer l'objet complexe*. Economica.
- Schutz A.** (1967), *Phenomenology of the Social World*, Northwestern University Press.
- Scott, W. R.** (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly* 32: 493-511.
- Scott, W. R.** (1995). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks : Sage.
- Suchman, M.** (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review* 20 (3): 571-610.
- Townley, B.** (2002). The role of competing rationalities in institutional change. *Academy of Management Journal* 45 (1): 183-179.
- Vergnaud G.** (1991), *Les sciences cognitives en débat*, Éditions La Dispute.
- Weick K.** (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Random House, New-York.
- Wood D. A.** (1991), « Corporate Social Performance Revisited », *Academy of Management Review*, vol. 16, n° 4, pp. 691-718

ANNEXE 1 : Représentation des attentes des parties prenantes

