



**HAL**  
open science

# OUTILS DE GESTION ET SERVICES PUBLICS : LE CAS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE A L'UNIVERSITE

Martin Anne

► **To cite this version:**

Martin Anne. OUTILS DE GESTION ET SERVICES PUBLICS : LE CAS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE A L'UNIVERSITE. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188793

**HAL Id: hal-01188793**

**<https://hal.science/hal-01188793v1>**

Submitted on 31 Aug 2015

**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.

# ***OUTILS DE GESTION ET SERVICES PUBLICS : LE CAS DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE A L'UNIVERSITE***

Martin Anne

Doctorante

Université Paris-Dauphine, DRM-MOST

Contact : anne.martin@dauphine.fr

**Résumé :** Cette recherche porte sur l'introduction de la comptabilité analytique dans une université française, analysée au travers de la Théorie de l'acteur-réseau (ANT). Cet outil de gestion est une contrainte réglementaire opérationnalisant la tendance « New Public Management » (NPM) contenue dans la réforme publique actuelle. Pour ce faire, une recherche-expérimentation a été menée dans une université, et les résultats montrent qu'un actant issu du contexte et de l'histoire de l'organisation a eu une influence prépondérante sur la forme de l'outil.

Mots-clés : Comptabilité analytique – NPM – ANT  
– université - France

**Abstract :** This research is about implementation of a management accounting tool in a French university, analyzed through Actor-Network Theory (ANT). This tool is a compulsory constraint operationalizing the New Public Management trend (NPM) contented in the current public reform. To do this, a case study was conducted in a university, and the results show that an actant coming from context and history of the organization had a leading influence on the tool's shape.

Keywords : management accounting – NPM – ANT  
– university - France

## **Introduction**

En France, la Loi Organique relative aux Lois de Finance adoptée en 2001 et entrée en vigueur en 2007 a profondément changé les orientations des politiques publiques, exprimant le besoin de rationaliser les services publics en introduisant la primauté de l'efficacité et de l'efficience. Ainsi, la culture du résultat et la performance ont été mises en avant (Alcouffe et al. 2013). La LOLF est considérée comme le point d'entrée d'une vision plus managériale du secteur public appelée « New Public Management » (abrégié NPM), à l'œuvre depuis les années 1980 en Grande-Bretagne (Hood 1991). Elle donne un rôle renforcé de contrôle du budget de l'Etat, et a établi une structure budgétaire comprenant des objectifs prioritaires

reliés à des indicateurs de performance pour toutes les dépenses publiques. L'évaluation des politiques publiques passe maintenant par le contrôle de gestion (Guilhot 2000 ; Boitier et Rivière 2013a).

Parmi les services publics impactés par cette réforme actuellement, se trouvent l'enseignement supérieur et la recherche : ceci démontre la volonté du gouvernement de s'inscrire dans une économie du savoir où il faut trouver la meilleure façon de valoriser la recherche et l'enseignement supérieur (Guthrie et Neumann 2007 ; Boitier et Rivière 2013b), de s'inscrire dans une perspective mondiale de l'enseignement (Musselin 2008), afin de regagner en compétitivité face au modèle américain (Marginson 2008).

Le premier élément de la réforme de l'université est la loi relative aux Libertés et Responsabilités des Universités (abrégée LRU) promulguée en 2007 qui a amené des innovations principalement dans la gouvernance, la gestion des ressources financières et humaines, et la création de fondations. Ces aspects ont changé le fonctionnement de l'Université, car la loi prévoyait un délai de 5 ans maximum pour accéder aux compétences élargies composées principalement de l'autonomie budgétaire et de la gestion des ressources humaines. Le dispositif législatif de cette nouvelle gestion de l'université a été complété par le décret relatif à la Gestion Budgétaire et Comptable Publique (GBCP) pris fin 2012, qui impose aux établissements publics administratifs de se doter d'ici à 2016 de trois types de comptabilités : une générale, une budgétaire, et une analytique. Cette dernière n'est pas formalisée dans le texte, et permet ainsi une certaine liberté dans sa forme. Les universités se trouvent donc actuellement en phase de réflexion sur ce type d'outils et de transformation profonde de fonctionnement.

Ces éléments nous ont amenées à nous demander comment s'implante en pratique un outil de gestion de ce type dans une université. Pour observer l'outil, ce qu'il véhicule et comment il est appréhendé par les acteurs, nous avons opté pour le cadre d'analyse de l'Actor-Network Theory, ou Théorie de l'acteur-réseau (Callon 1986 ; Latour 2005, 2006 ; Akkrich et al. 2006). Celui-ci permet de dépasser les dichotomies micro/macro, en conceptualisant le monde en tant que réseaux, incluant des humains et des non-humains. Cette approche connaît une exposition grandissante dans le domaine de la gestion pour expliquer les influences croisées entre les acteurs et les techniques comptables (Preston et al. 1992 ; Chua 1995 ; Justesen et Mouritsen 2011 ; Chiapello et Gilbert 2013). Avec cette grille de lecture, la question de recherche peut être complétée, en s'interrogeant sur les éléments propres au secteur public ayant une influence sur la construction et la pérennisation du réseau comme de l'outil en lui-même.

Pour cela, nous avons participé au processus d'élaboration de la comptabilité analytique dans une université parisienne au printemps 2014 en menant une recherche-expérimentation. L'objectif était d'observer la construction du réseau nécessaire à la mise en place de la comptabilité analytique, et d'identifier les éléments induisant potentiellement des controverses autour de l'objet. Nous inscrivons ainsi notre recherche dans le courant étudiant la réforme NPM en France par l'ANT (Muniesa et Linhardt 2011), avec l'accent mis sur les outils de gestion (Drevetton 2008, 2014 ; Drevetton et Rocher 2010).

Le reste de la présentation est structurée comme suit : nous traitons d'abord la littérature sur le NPM, ce qu'il induit et quelles conclusions ont été tirées d'études portant sur l'université (1), avant de présenter le cadre d'analyse et les recherches situées dans le même contexte (2). La partie suivante concerne la méthodologie de la recherche (3), suivie des résultats (4). Les apports, limites et perspectives de cette recherche sont abordées dans la dernière partie.

## **1 Contexte : le NPM en tant que moyen de réforme du service public**

Cette section présente dans un premier temps le NPM, de sa dissémination aux critiques dont il fait l'objet (1.1), avant de se centrer plus spécifiquement sur son implantation dans les universités (1.2).

### **1.1 L'évolution du NPM : de ses origines aux critiques actuelles**

Dans les années 1980, émerge le NPM en tant qu'ensemble de réflexions à visée pratique de transformation du secteur public vers une vision plus managériale, qui va emprunter des pratiques considérées éprouvées dans le secteur privé (Inglebert 2009 ; Alcouffe et al. 2013). Les principes de départ concernent l'autonomie et le retrait de l'Etat des différents services publics, rendu nécessaire par une bureaucratie perçue comme trop lourde et coûteuse (Bezes 2005). Dès la décennie suivante, la notion de contrôle vient s'ajouter en tant que fondement du besoin de repenser le secteur public. Le but affiché est donc de moderniser l'Etat au travers de ses administrations, et de rendre plus efficaces les différents services publics grâce à des systèmes de pilotage et des mécanismes comptables (Boitier et Rivière 2013a). Néanmoins, la spécificité du NPM est d'être non une doctrine très construite, mais un ensemble restant vague ; « ayant une vocation générique », et dont les différentes sources produisent un « puzzle doctrinal » en reprenant la formulation de l'un des articles séminaux de ce courant de

recherche (Hood (1991). Ces points de doctrine toujours aujourd'hui largement répandus peuvent être regroupés en trois thèmes interconnectés : permettre d'identifier la redevabilité (traduction de la notion d' « *accountability* ») par un management de proximité et l'utilisation de standards et de mesures de la performance, renforcer l'efficacité par une meilleure utilisation des ressources et l'introduction de logiques de quasi-marché, et transposer des pratiques courantes de gestion issues du secteur privé<sup>1</sup>.

L'appellation « points de doctrine » se réfère au fait que le NPM ne comporte pas de théorie descriptive ou normative sur l'utilisation des outils éprouvés provenant du privé, il s'agit par contre de développer des indicateurs de performance à mettre en place pour pouvoir effectuer des mesures d'efficacité et d'efficacité (Hood, 2007). Cet ensemble vague a l'avantage de pouvoir s'adapter à n'importe quel contexte, qui est en général très différent d'un service à l'autre (Bezes 2005; Lapsley 2009), et ce qui peut expliquer son adoption par les différents Etats. Aujourd'hui, le NPM s'est largement diffusé dans l'espace européen (Musselin 2008), mais les points de doctrine dégagés dans les années 1990 sont toujours largement suivis et visibles dans les déclinaisons nationales du NPM, qu'il s'agisse des pionniers comme la Grande-Bretagne (Lapsley 2009), ou dans les pays suivants qui ont adopté cette vision du service public (Hood 1995 ; Modell 2003, 2005, 2009 ; Lepori 2008 ; Alcouffe et al. 2013). Cet étalement dans le temps de l'adoption du NPM s'explique également par la rigidité du cadre légal, plus contraignant dans les pays d'Europe occidentale du sud (Pollitt et al. 2007). Cependant, au cours de la dernière décennie, les réformes NPM ont fait l'objet d'études académiques sur leur bien-fondé, car leur mise en place entraîne des conséquences inattendues, et généralement considérées comme négatives (Olson et al. 2001 ; Hood 2007 ; Lapsley 2009). Par exemple, l'un des prolongements de la réflexion sur le NPM est le NPFM (New Public Financial Management), que certains prônent comme l'évolution logique du NPM : pour pouvoir mesurer l'efficacité et l'efficacité, il convient de tout quantifier. Pour cela, il y a investissement continu dans le contrôle et les systèmes d'évaluation, qui ont une influence directe sur le coût du service public, car les activités de collecte et de traitement de l'information et le reporting sont coûteux et chronophages. En allant plus loin, les services ayant fait montre d'efficacité et d'efficacité pourraient, à terme, être privatisés pour sortir des candidats à la dotation étatique, ce qui ne laisserait dans la sphère publique que des services désignés comme « in-manageables » (Olson et al. 2001).

---

<sup>1</sup> Ces pratiques sont : une gestion centrée sur les résultats, un découpage des services similaire à des business units, l'introduction de la flexibilité sur le recrutement et la fixation de primes.

## 1.2 Les réformes NPM dans les universités

Concernant plus spécifiquement la mise en place des logiques NPM et surtout les pratiques gestionnaires à mettre en œuvre dans leur cadre, l'université fait l'objet de l'attention des chercheurs. Une partie de ces recherches se focalise sur les académiques eux-mêmes, et comment ils sont impactés par la transformation de leur organisation. Plusieurs travaux peuvent être rapprochés pour montrer une certaine crise identitaire des enseignants-chercheurs : le doyen se retrouve en prise avec les intérêts de sa faculté et le fait qu'il soit le véhicule des orientations décidées au-dessus. Les outils de gestion ont alors une dimension politique prépondérante, et sont confrontés à des résistances (Fabre 2013). Les enseignants-chercheurs ayant des responsabilités administratives doivent prendre en compte aussi bien les intérêts de leur institution que ceux des parties prenantes externes (Broadbent 2011). Ceux-ci, selon qu'ils aient une fonction centrale (place dans un conseil), ou une responsabilité administrative « périphérique » (soit une composante), ne perçoivent pas les outils de gestion de la même manière. Ainsi, les acteurs centraux se distinguent par une attitude bien plus favorable aux mesures de la performance que les acteurs des composantes, mais les élus des instances sont les plus rétifs à la gestion par la performance, notamment lorsqu'elle concerne l'évaluation des acteurs au sein de l'université et l'attribution des crédits à l'institution en fonction de sa performance (Chatelain-Ponroy et al. 2013, p. 515). Les résistances au NPM de la communauté académique proviennent du fait que le pilotage des universités se révèle être compliqué à cause d'un dialogue de gestion faible (Boitier et Rivière 2013a), mais surtout car les académiques veulent préserver leurs valeurs issues de la notion de service public, et appellent de leurs vœux un modèle hybride prenant également en compte ces valeurs et pas uniquement celles portées par le NPM. Aujourd'hui, ce modèle hybride n'existe pas, et rien n'indique qu'il voie le jour dans l'avenir (Boitier et Rivière 2013b). Ainsi, le NPM a un coût humain qui peut lui être associé : il est générateur de stress, car une mauvaise performance devra être compensée systématiquement. Ce stress est d'ailleurs autant présent chez les jeunes académiques plus baignés dans la culture de gestion, que les enseignants et/ou chercheurs seniors (Chandler et al. 2002).

D'autres recherches portent sur les pratiques de gestion issues du privé mises en place dans les établissements d'enseignement supérieur. Une recherche a porté sa réflexion sur le fait que la réduction des coûts est un moyen rapide d'afficher une certaine performance. Pour cela, augmenter les effectifs étudiants permet de diminuer le coût de l'enseignant, surtout lorsqu'on augmente la taille des promotions en privilégiant la délivrance du savoir dans des

amphithéâtres plutôt que par petits groupes. Pourtant, l'étude a démontré que la qualité de l'enseignement mesuré, par la probabilité des étudiants à s'inscrire par la suite dans le même établissement baissait inévitablement (Maxwell et Lopus 1995). Il y a aussi prolifération des indicateurs avec le temps : en Australie, depuis l'implantation du NPM pour l'enseignement supérieur, les indicateurs mis au point par les agences de contrôle et le gouvernement sont passés de 41 à 360. Il existe même un « manuel de *benchmarking* » qui est censé permettre aux universités de se mesurer, de se comparer aux autres, de s'améliorer et de se positionner dans une optique concurrentielle<sup>2</sup>. Ce qui est le plus frappant, ce n'est pas tellement le nombre, mais le temps qu'il faut consacrer à renseigner ces indicateurs, surtout quand est mise en perspective la proportion de la dotation étatique aux établissements qui va diminuant : la fourchette 2005 se situe entre 25 % et 50 %, et la tendance est continuellement à la baisse. On a pu également observer dans ces universités que l'augmentation des droits d'inscription n'a pas de relation positive avec l'efficience, et même que la capacité (en quantité) en savoir a diminué par rapport aux pays membres de l'OCDE qui dotent dans de plus grandes proportions. Il y a de plus une incidence sur la diversité de manière générale, car la croissance s'est faite principalement sur l'augmentation des étudiants étrangers et dans certains domaines comme la gestion. Le modèle australien prend aussi en compte la valeur ajoutée par le capital immatériel, mais la mesure de celle-ci est de nature financière, ce qui fait s'interroger sur sa pertinence (Guthrie et Neumann 2007).

La littérature sur le NPM nous apprend qu'il n'est pas exempt de dysfonctionnements, et induit des dérives, indépendamment de la zone géographique.

## **2 Cadre d'analyse : l'ANT permet d'appréhender l'outil en construction**

En plaçant notre recherche au niveau de l'outil, de ceux qui le construisent et de ceux nécessaires à la construction. En considérant cet outil à créer comme une innovation technique, nous nous sommes tournées vers le cadre d'analyse de la Théorie de l'Acteur-Réseau (ANT en anglais). L'ANT telle qu'elle a été mobilisée dans cette recherche est présentée dans un premier temps (2.1), avant de se centrer sur la littérature en gestion s'y référant dans le contexte des services publics (2.2).

---

<sup>2</sup> Ce manuel est constitué de 66 indicateurs concernant la gouvernance, la planification et la gestion, l'impact externe, le soutien scolaire, la recherche, les services d'information et de documentation, l'internationalisation, la masse salariale.

## 2.1 Un cadre d'analyse pour les recherches processuelles

Après avoir présenté les points fondamentaux de l'ANT, dont la traduction est un élément essentiel (2.1.1), nous exposerons les autres concepts mobilisés dans le cadre de cette étude (2.1.2)

### 2.1.1 *Aspects fondamentaux : origines, paradigme, et processus de traduction*

L'ANT (Actor-Network Theory), ou Théorie de l'Acteur-Réseau en français s'est penchée sur l'innovation technique, comment celle-ci se conceptualise et est diffusée (Callon 1986 ; Latour 2005 ; Akrich et al 2006). Les concepts et méthodes, décrits et détaillés, se sont enrichis au fil du temps, au fur et à mesure que les chercheurs d'autres disciplines se sont intéressés à ses outils. Dans notre domaine d'étude, ce cadre théorique a pris graduellement de l'ampleur depuis sa création en ce qu'il est pertinent pour étudier un moment de changement organisationnel relié à de nouvelles techniques. Les outils comptables et par extension de contrôle peuvent y avoir une place centrale (Justesen et Mouritsen 2011). Notre sujet portant sur la mise en place d'une comptabilité analytique au sein d'une université, soit un changement technique qui impactera par la suite le fonctionnement de l'organisation (cet outil permettra un meilleur pilotage de l'activité, étant le premier élément d'un système de contrôle de gestion et de mesure de la performance en projet), nous permet de nous inscrire dans cette approche. Dans ses prémisses, l'ANT cherchait à comprendre la production de faits scientifiques dans les laboratoires. L'élaboration d'un fait passe nécessairement par une (ou plusieurs) controverse, qui en étant étudiée permettra de relier les étapes et les acteurs qui entrent dans le processus qui permet au fait de se construire. Par la suite, le sujet d'étude est devenu plus général, en considérant les innovations comme des projets sociotechniques, soit « construire l'environnement technique et social », dans lequel l'objet ou de manière plus large le projet, s'intégrera (Akrich et al. 2006).

Le paradigme particulier de cette approche sociologique repose sur deux points centraux : le monde doit être pensé en termes de réseaux, comprenant des acteurs humains et non-humains construisant la réalité. Il n'y a ici pas de hiérarchie plaçant les humains au-dessus du reste. Le deuxième point central est qu'il y a symétrie dans un processus d'ordonnement (les choses ont un impact sur les personnes), et relationnalité (il y a des interactions entre humains et non-humains). Cette vision procède ainsi à un « aplatissement » du monde, dans le sens où la réalité est construite par un ensemble hétérogène d'acteurs qui peuvent être d'importance

égale. Le réseau permet également de ne pas se délimiter en une vision micro et/ou macro : il peut être de taille réduite incluant peu d'acteurs, ou se situer comme un « macro acteur » du type organisation (Latour 2005). La notion de réseau explique que le social se fait par le collectif, les associations entre divers acteurs pouvant avoir des intérêts divergents qui devront être mobilisés autour d'un sens commun pour prendre corps (Latour et Guilhot 2006).

L'ANT se veut donc une théorie descriptive de la réalité sociale, fournissant des concepts et des outils permettant d'étudier comment se forme un réseau : le premier de ces concepts est la décomposition du phénomène de traduction selon Serres, soit une transformation dans le sens de mise en relation d'éléments de natures diverses, qui pourront relier entre eux différents acteurs nécessaires à la constitution du réseau, et donc à l'innovation qui en résultera. Michel Callon (1986), expliquera quelles sont les étapes nécessairement présentes dans la traduction, qui se suivent, mais peuvent aussi se chevaucher : au départ, une phase de problématisation doit identifier les acteurs essentiels au développement du réseau. Celui qui problématise devra aussi définir les points de passage obligé, soit la question qui permettra aux acteurs identifiés de s'intéresser à l'innovation en train de se construire. La deuxième étape est celle de l'intéressement, qui est l'ensemble des actions par lesquelles une entité (un acteur, ou un type d'acteurs) s'efforce d'imposer et de stabiliser l'identité des autres acteurs définis par la problématisation. Ensuite intervient l'enrôlement, phase de définition et de coordination des rôles, l'enjeu étant de transformer une question (la problématisation) en une série d'énoncés considérés comme certains. L'enrôlement désigne le mécanisme par lequel un rôle est défini et attribué à un acteur. Si celui-ci l'accepte, c'est un intéressement réussi. C'est donc le fruit de « négociations multilatérales, au cours desquelles l'identité des acteurs est testée » (page 193). L'ultime étape de ce processus est celui de la mobilisation des alliés : les alliés (ceux qui sont intéressés), si, au sein de leur groupe sont considérés légitimes, seront des représentants qui parleront au nom de tout leur groupe. Parmi eux sera désigné le porte-parole, celui qui parle pour tous les autres de son groupe (en incluant ceux qui ne parlent pas), qui pourra enrôler et intéresser d'autres acteurs. La situation de départ est devenue un « réseau de liens contraignants » (page 199). Le réseau n'est pas pour autant stable à ce point : n'importe lequel des acteurs peut contester son rôle et vouloir quitter le réseau à tout moment. Selon sa position, l'impact pourra n'être qu'insignifiant et d'autres acteurs seront enrôlés. Si, au contraire, il s'agit d'un actant, le réseau a de grandes chances de s'étioler et de disparaître (Callon 1986). La notion d'actant évoquée supra a été définie comme suit : « Je propose d'appeler actants tous ceux, humains ou non-humains, qui sont représentés » (Latour 2005).

Les actants peuvent donc être appréhendés comme des acteurs particulièrement importants dans le réseau ; ceux ayant une influence prépondérante sur sa solidité ou sa stabilisation. Si la traduction est une étape importante dans la constitution du réseau, la finalité de celui-ci est d'ancrer dans une réalité large pour le plus grand nombre une innovation, et donc dépasser le temps des controverses associé avec un nouveau paradigme ou plus généralement une nouvelle idée. Pour les théoriciens de l'ANT, une innovation qui a pris corps dans la réalité sociale et n'est plus confrontée à des controverses devient une boîte noire qui « renferme ce sur quoi on n'a plus à revenir ; ce dont le contenu est devenu indifférent » (Akrich et al. 2006).

### *2.1.2 Les concepts d'inscriptions et l'overflowing*

Dans la panoplie d'outils théoriques proposée par l'ANT, divers éléments permettent de faciliter la traduction en renforçant la rhétorique de l'innovateur, et ont été mobilisés dans cette étude en sus du processus de traduction : il s'agit des inscriptions et de l'« overflowing » que l'on peut traduire par le débordement du cadre.

Une inscription est le produit d'un inscripteur ou instrument, défini comme : « tout dispositif, quels que soient sa taille, sa nature et son coût, qui fournit une visualisation quelconque dans un texte scientifique » (Latour 2005). L'instrument peut ainsi être un objet ou une chose, comme une institution statistique. Les inscriptions produites sont elles aussi de formes variées (cartes, graphiques, listes, bilan dans le cadre de la comptabilité, etc.), et constituent des adjuvants puissants pour la rhétorique de l'innovateur, qui devient le porte-parole traduisant la force inhérente de l'inscription. Les inscriptions ont l'avantage de fédérer autour du projet en réduisant la possibilité d'entamer une controverse, de douter de la validité de l'énoncé. Avec le temps, les représentations visuelles se simplifient « afin de mobiliser en un point le plus grand nombre d'alliés » (Akrich et al. 2006). Les inscriptions, comme bon nombre d'autres non-humains, doivent être différenciées selon leur caractéristique à être modifiées ou non dans leur production du social : un intermédiaire est en quelque sorte immuable, en véhiculant du sens ou de la force sans transformation. Il est une boîte noire devenue une seule entité même s'il est composé de différents éléments. A l'inverse un médiateur est transformable et peut compter pour un ou plus. Il faut alors tenir compte de ses spécificités, car ses « inputs ne permet jamais de prédire vraiment leur outputs », et que : « les médiateurs transforment, traduisent, distordent, et modifient le sens ou les éléments qu'ils sont censés transporter » (Latour et Guilhot 2006). Le réseau évolue donc dans l'incertitude véhiculée par ses actants.

Cette incertitude, transverse dans les écrits des théoriciens de l'ANT, est un élément repris par Callon dans son étude des marchés, qui ajoute le concept d'*overflowing* au corpus de textes de la théorie. Cette notion recouvre le fait qu'il est impossible d'internaliser totalement les externalités. Les tentatives de prendre en compte tous les éléments dans un calcul vont provoquer un débordement (une sortie du cadre), qui entraînera de nouvelles externalités et donc de nouvelles conséquences (Callon, 1998).

## **2.2 Utilisation de l'ANT dans les recherches sur les réformes NPM**

Il existe tout un corpus de textes qui ont utilisé l'ANT comme cadre théorique d'analyse avec un terrain de recherche situé dans le secteur public. Le passage d'une gestion des services publics dans les logiques du NPM ont attiré l'attention des chercheurs sur la manière dont étaient mis en place les outils de gestions issus du privé dans les collectivités ou établissements publics. Les chercheurs sont souvent impliqués dans le processus, en tant qu'experts ou consultants, et se retrouvent à une place privilégiée pour observer le réseau en train de se construire.

Plusieurs auteurs se sont intéressés aux hôpitaux, souvent le premier des services publics à être réformé. Preston et al. (1992) ont suivi la construction d'un nouveau système budgétaire dans un hôpital anglais, curieux de suivre les acteurs locaux confrontés à une impulsion d'innovation budgétaire de l'Etat. Leur étude se trouve l'une des premières à utiliser les concepts de l'ANT, et sera bientôt suivie par la recherche de Chua en 1995 qui participera à l'élaboration d'une tarification à l'activité dans trois hôpitaux australiens. Les controverses puis l'alignement des intérêts de différents groupes d'acteurs ont montré que beaucoup se représentent une réalité comptable cachée, qu'il suffirait de dégager, alors que l'auteur montre l'importance du construit par le réseau (Chua 1995). Les différences de culture et de fonctionnement entre diverses catégories d'acteurs d'un hôpital, qui sont déjà observées dans la recherche évoquée supra, sont au cœur de l'étude de la mise en place d'un *benchmarking* dans six hôpitaux pilotes anglais (Llewellyn et Northcott 2005). Cette étude porte plus particulièrement le discours des participants au projet (médecins, infirmiers, et administrateurs). Ces populations, qui d'habitude ont une communication biaisée par le rapport hiérarchique, se retrouvent autour du puissant intermédiaire qu'est l'argent, même si chaque groupe en fait une lecture particulière. L'étude de cas longitudinale opérée dans un hôpital néozélandais sur un système budgétaire, a principalement mis en lumière la symétrie du paradigme de l'ANT, où l'objet mis en place est considéré comme répondant aux intérêts

des humains, et est en même temps un actant qui a influé aussi bien sur la culture que sur les comportements des humains (Lowe 2001).

D'autres études mobilisant l'ANT se situent sur d'autres terrains du secteur public, qu'il s'agisse d'une organisation qui est un autre type d'établissement public mettant au point un *balanced score-card* (Drevetton 2014), ou d'une collectivité territoriale (Drevetton et Rocher 2010). Pour le premier, il ressort que le processus de construction du réseau et de l'innovation va créer des liens entre les acteurs, qui vont perdurer au-delà de la fabrication de l'objet. Dans le deuxième cas, des acteurs très différents (élus, administratifs, techniciens comptables), vont, au travers des traductions successives, faire perdre ses objectifs initiaux à l'objet avant de le transformer radicalement et de retrouver une conformité avec les objectifs de départ. Ce constat d'une transformation de la finalité de l'innovation a aussi été fait à l'étranger (Australie et Danemark), où malgré une bonne volonté de départ d'afficher plus de transparence avec la mise en place de reportings de redevabilité, le préjugé persistant de l'usage de pratiques de contrôle de gestion en tant que moyens de « flicage » ou de « cost-killing », a complètement changé l'objet, et son réseau (Christensen et Skærbæk 2007).

En prenant plus de hauteur, Muniesa et Linhardt (2011) considèrent l'application de la LOLF dans le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (MESR) comme une innovation managériale, et observent les mêmes glissements dans la traduction et donc dans la construction du sens qu'Arnaboldi et Azzone (2010), ou Pipan et Czarniawska (2010). Ces études, menées en Italie, se sont intéressées pour l'une à la mise en place d'un système de mesure de la performance dans un groupe d'universités, et pour l'autre à l'introduction d'un contrôle de gestion dans trois administrations de tailles différentes<sup>3</sup>. En plus des glissements dans la traduction, l'importance du temps est soulignée : le changement se passe mieux s'il s'accorde au rythme habituel de l'administration (Pipan et Czarniawska 2010). Le temps peut aussi influencer sur la puissance de certains groupes, et faire fluctuer les voix ou les perspectives (Arnaboldi et Azzone, 2010).

### **3. Méthodologie de la recherche**

Le décret GBCP confronte actuellement les EPA dont font partie les universités à se doter d'un outil de gestion nouveau pour elles : la comptabilité analytique. Le délai de mise en place annoncé impose un outil matérialisé et effectif pour janvier 2016, ce qui nous a placées

---

<sup>3</sup> Un ministère, une municipalité et une région.

dans une temporalité idéale pour observer la construction de cet outil dès les premières phases du processus de traduction. Afin d'approcher le terrain, nous avons bénéficié d'une introduction dans le service en charge de la mise en place de ce type d'outil dans une université parisienne via un stage de trois mois au printemps 2014, ce qui permettait d'avoir une légitimité pour poser des questions sur un sujet d'ordre stratégique, et un statut identifiable par les interlocuteurs à rencontrer pour mener à bien cette mission. La mission de ce stage a été définie comme la modélisation des coûts d'une composante de formation, première étape de la construction de la comptabilité analytique de cette organisation. En utilisant L'ANT en tant que cadre théorique d'analyse, nous avons voulu marquer notre inscription dans cette approche de nature sociologique, faisant partie de celles considérant que tout est construit social. Nous épousons aussi les paradigmes de la théorie, soit la relationnalité et la symétrie dans un processus d'ordonnement.

Concernant notre mission, nous nous sommes retrouvées de fait dans une position assez centrale : étant les porte-paroles du service d'aide au pilotage (AP) -et par extension de l'outil- et en contact direct avec les acteurs à intéresser et à enrôler ; notre participation à l'élaboration de cet outil a donc été directe et active. Nous avons ainsi co-construit l'objet avec les acteurs, en ajustant au fur et à mesure notre comportement pour renforcer le réseau en devenir, ce qui relève d'un positionnement épistémologique constructiviste (Mucchielli 2009).

Les moyens de collecte des données ont été l'observation participante, la consultation de documents internes (documents de travail du chantier 1, rapports d'évaluation : AERES et accréditation internationale), la conduite de 21 entretiens semi-directifs centrés (16 « formels », après demande et prise de rendez-vous ; et 5 « informels », soit un passage à l'improviste), pour une durée totale de 15 heures. Les entretiens peuvent être scindés en deux thèmes : une première phase exploratoire a consisté à dégager les facteurs endogènes de fonctionnement des services publics avec un consultant spécialisé dans la mise en place de comptabilités analytiques dans les secteurs public et privé. Cette phase exploratoire permettait de mieux comprendre les possibles freins à la mise en place d'un outil de gestion courant dans le secteur privé véhiculant des logiques encore peu usitées dans le service public. Les éléments dégagés lors de cet entretien ont ensuite été confrontés à l'expérience de trois autres personnes (deux ayant une expérience significative du public et du privé, et l'une ayant l'expérience de plusieurs décennies dans les services publics) pour trianguler et valider les données recueillies durant le premier entretien. Les autres entretiens ont été réalisés avec les personnes ayant vécu en contact avec les prémices de la comptabilité analytique, ou

directement en lien avec l'outil à élaborer, en tentant d'identifier les éléments dégagés par la phase exploratoire d'une part, ainsi que les éléments participant au réseau d'autre part. Notre place centrale dans le projet, ainsi que notre positionnement épistémologique, nous ont conduites à adopter une recherche dite recherche-expérimentation, qui est l'une des formes de recherche-action (Gavard-Perret et Aubert 2008 ; Mucchielli 2009). Pour rendre compte de cette recherche, nous avons opté pour la narration, suivant ainsi les théoriciens de l'ANT, qui prônent la description détaillée de l'étude menée. Celle-ci n'empêche en rien la prise de hauteur et l'analyse de la situation (Callon 1986). Les spécificités du secteur public dégagées lors de la phase exploratoire permettent de compléter la description de l'action par des éléments contextuels qui ont aussi influé sur la construction de l'outil.

## **4 Résultats**

L'histoire de la comptabilité analytique dans cette université a démarré bien en amont de l'entrée en stage nous donnant accès au terrain. Au vu de l'influence que ces premières phases ont eu sur l'objet actuel, il est intéressant d'opérer un retour en arrière jusqu'aux origines du projet de mise en place de l'outil. Callon (1986) préconise de suivre un acteur, ou un groupe d'acteurs étant le « *primum movens* » du processus d'innovation : nous suivrons ceux qui successivement ont été au plus proche de l'outil en gestation. Le processus est découpé en deux périodes successives (4.1 et 4.2), puis sont analysées les spécificités du service public dégagées durant la phase exploratoire de cette recherche (4.3).

### **4.1 Genèse de l'outil (2007 – 2013)**

La période 2007-2013 est celle d'une première tentative de la mise en place d'une comptabilité analytique dont le but est de définir le coût des formations et de la recherche. En 2007 a été prise la décision de mettre en œuvre une comptabilité analytique (nomination d'un vice-président chargé du contrôle de gestion, et ouverture d'un poste de contrôleur dont la première mission est la comptabilité analytique<sup>4</sup>), ces éléments étant concomitants de la promulgation de la loi LRU. Une concertation de la Conférence des Présidents d'Université (CPU), et l'AMUE (Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements d'enseignement supérieur et de recherche) ont tous les deux privilégié une approche en coûts complets, pour répondre en partie aux modalités de remboursement des coûts de la recherche

---

<sup>4</sup> Celui-ci est appelé « contrôleur historique » dans la suite de ce document.

dans le 7ème programme-cadre européen. La méthode qui a été retenue au sommet est celle des sections homogènes, méthode la plus fréquente dans les universités françaises, ainsi que dans les universités européennes.

Malgré cette impulsion de départ, le projet n'a pas été particulièrement porté par les instances dirigeantes, qui ont régulièrement redéfini les priorités du contrôleur : « *à l'époque, à chaque fois que je commençais à réfléchir sur le sujet, on venait me demander de me mettre sur quelque chose de plus urgent, de plus important qui ne pouvait pas attendre* » (Contrôleur historique), tandis que le vice-président n'est resté en poste qu'un trimestre. Finalement, les années 2007 à 2011 peuvent être considérées comme une phase de tâtonnements, où il n'y a pas de volonté marquée d'installation d'une innovation. La véritable réflexion sur la forme de l'outil a débuté en 2011, avec la création d'un service d'aide au pilotage, et l'arrivée d'un nouveau responsable du contrôle de gestion qui a décidé de s'attaquer au projet avec le concours du contrôleur historique. Le premier travail de ce binôme a été de d'abord travailler sur la masse salariale, qui ne différenciait pas à l'époque enseignants-chercheurs et personnels administratifs. Il fallait de plus harmoniser les données issues des logiciels imposés par le ministère de tutelle, et la structure financière de l'université. Ces éléments peuvent être considérés comme des prérequis à la construction de l'outil. Les deux membres en charge du dossier ont problématisé le projet en définissant un point de passage obligé (un travail d'harmonisation des données entre le logiciel de gestion budgétaire et celui de gestion des ressources humaines), et ont dégagé une première partie des acteurs à intéresser. Le réseau était donc constitué à la base d'actants humains : le contrôleur responsable et le contrôleur historique et d'acteurs non humains comme les systèmes d'information existants. Nous laissons ici de côté les instances dirigeantes de l'université, qui, si elles ont lancé le projet, ne sont pas intéressées outre mesure : l'ordonnancement des priorités de travail (et donc des arrêts successifs pour répondre à d'autres besoins) provient d'elles, même si dans le discours le besoin de mettre en place une comptabilité analytique était ponctuellement réitéré. Dans le même ordre d'idées, l'outil à construire était alors à l'état embryonnaire, existant à peine en tant que concept. Ce travail d'harmonisation des données s'est achevé en 2011, et le travail effectif sur l'outil de comptabilité analytique a été mis en œuvre pour élargir le réseau et intéresser de nouveaux acteurs dès le début 2012. Dès lors, un deuxième point de passage obligé a été déterminé : la construction du modèle de comptabilité analytique reposait sur l'obtention d'informations provenant de divers services (les données concernant les étudiants, celles sur les enseignants-chercheurs dans leurs différentes activités, et les éléments afférant à

l'immobilier, sont tous stockés dans des logiciels différents). Il était particulièrement important d'expliquer aux acteurs définis par la problématisation en quoi consistait l'outil que les actants humains de la première heure tentaient de mettre en place : l'intéressement est donc passé par ce que les contrôleurs ont appelé « réunions d'initialisation » où les thématiques abordées étaient une explication de la démarche analytique, la détermination d'une clé de répartition et l'identification des activités, le poids des agents dans les structures. Ces réunions devaient être suivies par une rencontre d'échange avec les différents départements, où la prise en compte de l'avis des acteurs rencontrés pouvait correspondre à la clôture de la phase d'intéressement.

2012 était l'année programmée de rencontre avec les responsables des centres principaux, 2013 celle de la rencontre avec ceux des centres auxiliaires. Au final, en étudiant les documents de travail de ce premier chantier, l'on peut se rendre compte que la procédure n'a pas été respectée (mélange des rencontres des centres principaux et auxiliaires indifféremment, non-respect du calendrier élaboré). Les documents indiquent que 17 personnes sur la centaine prévue ont été rencontrées : 4 des centres principaux, et 12 des centres auxiliaires, presque tous directeurs ou responsables administratifs de centres (le modèle défini à l'époque comportait 36 centres auxiliaires et 16 centres principaux). Ces inscriptions n'avaient, par contre, d'autre but que de respecter le processus de mise en œuvre défini en amont, et ne jouaient aucunement le rôle de médiateur ou d'intermédiaire dans le dialogue des contrôleurs avec les acteurs à intéresser.

En dehors des personnes rencontrées, le chantier 1 était bien lancé, car de nombreux contacts ont été pris pour rencontrer les autres acteurs à intéresser : plusieurs personnes ont parlé du contrôleur historique en utilisant les mêmes termes. Ce qui est d'ailleurs étonnant, c'est que différentes personnes (quatre ont utilisé les termes suivants), qui n'ont pas forcément de liens de travail étroits entre eux, ont utilisé strictement la même phrase : « *Il était connu pour envoyer des mails, des demandes dans tous les sens* ». (Responsables administratifs 1 et 4, Directeur de service 1, Opérationnel 1). Cette phrase démontre qu'une partie des personnes ont, soit discuté entre elles pour arriver à une conclusion commune, soit qu'une personne ou quelques-unes ont propagé cette représentation du contrôleur. Dans ce cas, il y a apparition de controverse, dans le sens où si l'on considère l'énoncé de départ comme étant : « moi, contrôleur historique, vais mettre en place un outil de gestion », ces personnes se montrent sceptiques, et dénie au contrôleur le pouvoir de mener à bien sa mission. La phase d'intéressement est donc amorcée, mais c'est aussi le temps où les premières définitions de

rôles de la problématisation sont remises en cause, en plus de voir apparaître les controverses surtout autour de la fonction de porte-parole de l'outil qu'occupe le contrôleur historique.

Au début de l'année 2013, le contrôleur a commencé la collecte des données relatives à l'activité des centres, et principalement les informations sur la masse salariale qui est le poste de dépense principal de l'université. Conformément aux démarches initiées dans d'autres services publics, le contrôleur a voulu introduire le remplissage de feuilles de temps pour chaque agent pour affecter au plus fin les personnels sur chaque objet de coût. Les effets de cette démarche ont été un antagonisme général et marqué, qui a désagrégé presque immédiatement le réseau en construction, tous les acteurs déjà intéressés refusant leur rôle, et ceux qu'il fallait convaincre de participer refusant d'emblée de se laisser intéresser. A la même époque, de nombreux changements dans la partie haute de l'organigramme sont intervenus, qui peuvent s'expliquer partiellement par leur lien direct avec ce dossier. Un nouveau Directeur Général des Services prend ses fonctions en début d'année, le responsable du contrôle de gestion partira aussi en cours d'année. Le contrôleur historique restera dans son service encore une autre année, mais refusera dorénavant de toucher au dossier de la comptabilité analytique. A ce moment, la problématisation est à recommencer, mais il n'y a plus d'innovateur. L'histoire pourrait s'arrêter ici, sur un échec d'un service public tentant d'utiliser les pratiques et techniques issus du secteur privé, mais un élément redonne de la force à l'impératif d'installer un tel outil de gestion. Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable pris en novembre 2012 vient donner corps aux orientations NPM de la LOLF, et par là l'Etat peut être considéré comme un actant gagnant en puissance dans le réseau à construire. En bilan de cette genèse, il peut être fait le constat d'un temps long et finalement peu productif au vu des résultats, un réseau qui n'a pu conserver de sa force, et même qui a provoqué une controverse majeure : le sujet est devenu extrêmement sensible, et pour beaucoup l'outil en phase d'élaboration et le contrôleur sont confondus. L'image très négative de ce couple marque la fin de ce premier chantier, mais indique aussi une difficulté supplémentaire pour la suite : le nouveau réseau, autour d'un nouvel outil qui doit voir le jour d'ici à 2016, ne dispose pas des meilleurs auspices pour démarrer.

#### **4.2 Construction d'un nouveau réseau sur deux niveaux (2013-2014)**

Cette partie rend compte de la deuxième mouture de modélisation analytique, commençant par une réflexion sur la problématisation (4.2.1), et une nouvelle phase d'intéressement et

d'enrôlement. Deux niveaux de l'organisation entrent successivement en jeu : celui des services communs et support (4.2.2), et celui de la composante de formation (4.2.3).

#### *4.2.1 Un nouveau chantier : de nouveaux acteurs et une nouvelle problématisation*

Malgré le fiasco du premier chantier, l'obligation de mise en œuvre d'une comptabilité analytique par le GBCP ne permettait pas un abandon total du projet. L'absence de cet outil de gestion a également fait l'objet d'une réserve lors de la certification des comptes que l'université voulait lever. Le chantier 1 et son image négative étant frais dans l'esprit des personnels administratifs, il a été fait appel à une personne extérieure à l'établissement pour reprendre les rênes de l'AP, dont l'une des missions était d'entamer une nouvelle réflexion sur l'outil à mettre en place. Entrée en fonction en septembre 2013, cette nouvelle responsable possède deux avantages pour débloquer la situation : une expérience professionnelle du contrôle de gestion conséquente dans le secteur privé avant d'intégrer le service public, et un excellent relationnel. Sa compétence technique et sa connaissance des EPA sont donc des atouts de légitimation de la démarche auprès des autres acteurs, qui devraient aider à effacer la perception très négative du premier chantier et de la fonction de contrôleur de gestion. Le relationnel est une qualité importante dans ce type de poste, mais ici essentielle : la plupart des services ne communiquaient pas ou plus avec l'AP, ce qui ne permettait pas de construire un nouveau réseau autour de l'innovation comptable. Lors de son entrée dans le poste, elle a entamé parallèlement un travail d'assainissement des relations du service avec les autres, et réduit le nombre de centres à intégrer au modèle, passant à 12 centres principaux et 15 auxiliaires<sup>5</sup>. A suivi l'élaboration de deux schémas pour représenter l'articulation entre les différents services. Ce jeu d'inscriptions permettait d'avoir une base de travail sur les clés de répartition possibles, ainsi qu'une première proposition de découpage de l'activité des services centraux à redéployer sur les objets de coûts. Le travail de problématisation de ce nouveau chantier a donc été fait à ce moment-là, et a défini les acteurs à rencontrer pour avoir une vision complète de l'activité des futurs centres auxiliaires. Nous sommes entrées en stage peu après, pour la phase d'intéressement et d'enrôlement de ces acteurs. La position de stagiaire a l'avantage de permettre de plus facilement libérer la parole des interlocuteurs (Morales 2009). De plus, cette position avait également des avantages pour la responsable de l'AP : elle pouvait nous envoyer rencontrer les acteurs à intéresser à sa place, dans l'optique

---

<sup>5</sup> Un des centres exclus du modèle est une salle de sport utilisée aussi bien par les personnels que par les étudiants. Les adhésions perçues couvrent les dépenses de fonctionnement du lieu : la sortie de cet élément du modèle n'a donc aucune incidence sur le calcul des coûts.

de redémarrer les relations du service sous de nouvelles bases, et de montrer par ce biais que le nouvel outil ne serait en rien comparable au chantier 1. Nous avons été briefées sur la sensibilité du dossier, et sur l'aspect politique des relations interservices, où la personnalité du responsable influe sur son service. Nous étions ainsi dans une position idéale pour identifier les résistances au projet, ou selon le vocabulaire de l'ANT, les controverses potentielles. La volonté de limiter les controverses a de même amené le choix de se concentrer uniquement sur une composante avant d'approcher les autres centres principaux ; en effet, si les acteurs de cette composante se laissaient intéresser et enrôler, l'AP renforçait sa rhétorique auprès des composantes qui avaient rejeté le plus brutalement le premier outil.

#### *4.2.2 L'opérationnalisation de la modélisation : l'intéressement des middle managers*

Selon les inscriptions produites par la responsable de l'AP, l'université a été découpée en trois niveaux: le niveau 1 est celui du top management (présidence et direction générale), le 2 celui des middle managers et de leur service (les services communs et support), et le troisième niveau regroupe les composantes de l'activité de l'université, soit la formation et la recherche. Les niveaux 1 et 2 ont été définis comme les centres auxiliaires, le niveau 3 celui des centres principaux. Il fallait se pencher en premier sur les centres auxiliaires du niveau 2 pour déterminer la proportion de leur activité dans les produits finaux de l'université, mais aussi pour fédérer autour de la mise en place de la comptabilité analytique. L'intéressement de ces acteurs était nécessaire, car le système d'information de l'université est constitué de logiciels non intégrés dans un progiciel, et chaque service en utilise un ou plusieurs, qui ne sont pas accessibles aux autres. Le mot d'ordre était de pouvoir vérifier si l'information utile à la modélisation pouvait être obtenue facilement, en partant du principe qu'une information difficile à obtenir, ou amenant un surcroît de travail, risquait de ne jamais être délivrée, et ne permettrait pas de pérenniser l'outil.

Pour certains de ces middle managers, les rencontrer, échanger sur les tâches dévolues à leur service et déterminer ensemble des clés de répartition possibles était aisé, car leur position impliquait de posséder une culture de gestion et la connaissance de l'obligation émise par le GBCP : les services comptables et financiers ont donc collaboré sans réticence. Ces actants ont été intéressés et enrôlés par leur conscience de la présence du non-humain Etat dans le réseau.

D'autres responsables ont aussi été abordables par un truchement différent : certains entretiennent de bonnes relations avec la l'AP, et étaient donc prêts à aider toute personne de

ce service à mener à bien sa mission : ceci démontre que le travail d'assainissement des relations initié par l'AP portait ses fruits. Une autre a également participé par implication personnelle envers l'université : celle-ci estime qu'en tant que responsable d'un service elle a une obligation morale à répondre à toute sollicitation d'un autre service. Ces actants ont été intéressés et enrôlés également sans trop de difficulté par la présence de services « amis » dans le réseau ou par leur attachement à l'institution. Pour pérenniser leur enrôlement, nous leur avons demandé leur avis sur l'outil et les modalités de sa construction en leur soumettant les schémas de modélisation élaborés par la responsable de l'AP (en précisant qu'il s'agissait de documents de travail et non de versions définitives). Ces inscriptions devaient ainsi jouer le rôle de médiateurs. L'un des schémas étant plus proche de l'organigramme fonctionnel de l'université, il est apparu dès le troisième entretien qu'il était plus parlant, et n'avons plus proposé que celui-ci dans les entretiens suivants, nos interlocuteurs étant moins familiers avec des modèles de comptabilité analytique. Son rôle est passé de médiateur à celui d'intermédiaire, pris pour la forme définitive de la structure analytique. Cette inscription a joué un rôle dans l'adhésion de ces actants, permettant de réifier l'outil encore en conception, et nous plaçant dans la position de porte-parole au sens Latourien, où nous parlons pour les muets (Latour 2005, p. 174). Les muets ici sont aussi bien l'outil en construction, dont nous proposons donc une ébauche ; mais dans le même mouvement l'AP et sa responsable, car en tant que stagiaire nous sommes assimilées par nos interlocuteurs au service, mais ceux-ci intègrent en même temps parfaitement la dimension très temporelle de ce rattachement. Deux autres personnes du niveau middle managers auraient dû être rencontrées, mais n'ont jamais donné suite à nos mails. L'une d'entre elles avait participé au chantier 1, l'autre non. Il est difficile de déterminer s'il y a un rapport avec le chantier 1 à ce silence, ou si la période où nous les avons sollicitées était mal choisie. Nous pouvons en conclure que ces acteurs refusent d'être intéressés pour le moment.

#### *4.2.3 L'intéressement et l'enrôlement des personnels de la composante*

Le personnel de la composante de formation a été rencontré en deux temps : une première prise de contact a été effectuée pour rencontrer le directeur et la responsable administrative du département, et présenter le projet. Cette première rencontre a donné lieu à deux entretiens enregistrés, où les deux interrogés nous font part de leur intérêt pour notre travail et de ses retombées pour leur service : « *moi, j'ai vraiment besoin d'un coût par étudiant [...], j'aimerais savoir si les frais d'inscription correspondent à un coût réel* » (Directeur de la composante). Celui-ci a donc intégré la finalité de l'outil, et est déjà enrôlé. L'information lui

servira à communiquer en externe, mais aussi dans le dialogue de gestion interne de l'université. La responsable administrative a montré également sa bonne disposition envers l'outil en facilitant notre introduction auprès des personnels opérationnels de la composante. Ceux-ci peuvent être caractérisés comme se sentant peu concernés par la comptabilité analytique, qu'ils aient un bagage en gestion (formation scolaire/universitaire incluant la comptabilité) ou non. Plutôt que de leur demander de remplir des feuilles de temps et risquer une nouvelle controverse, nous leur avons demandé de décrire leurs tâches, et avons déterminé ensemble la proportion de leurs activités directement rattachable à un diplôme, afin de disposer d'une granularité plus fine que celle du niveau des middle managers et leurs services. Ces opérationnels pourraient être qualifiés d'enrôlés rétifs, dans le sens où l'outil leur importe peu, tout en nous fournissant les éléments demandés. Pour illustrer cet enrôlement rétif, la remarque d'un des opérationnels est emblématique de ce que nous ont dit les autres : « *vous n'avez besoin que de ça ?* [En parlant de la description de leur activité] *Je croyais que vous alliez me demander des trucs qui m'auraient fait perdre un temps fou* » (Opérationnelle 3). Afin d'asseoir l'enrôlement de la responsable administrative, et s'assurer d'avoir récolté toutes les informations cruciales pour la modélisation, nous lui avons ensuite soumis notre réflexion sur le département, et la manière dont nous allions rattacher les différents personnels sur les formations selon leurs activités. Elle a validé nos propositions en déclarant être satisfaite de voir avancer le projet. Son implication dans le processus de collecte des données et sa disponibilité envers nous donnent des éléments pour la considérer comme le porte-parole du département. Sa représentativité a été démontrée par les références faites par toutes les personnes interrogées dans le service. Il faut ajouter qu'il était primordial d'enrôler cette personne, de par ses contacts avec d'autres départements : elle permettait aussi de projeter plus loin l'image de l'outil. Issue de l'une des composantes qui avaient été approchées en premier durant le chantier 1, et qui avait eu parmi les réactions les plus vives, elle pourrait devenir un porte-parole de l'outil.

#### **4.3 Les spécificités du service public influant sur la construction d'un réseau**

Selon les personnes interrogées durant la phase exploratoire de cette recherche, certaines spécificités du secteur public peuvent être dégagées, et sont communes dans les organisations publiques. Il faut opérer toutefois une distinction sur la catégorie de personnels dont nous parlons ici : il s'agit de spécificités de fonctionnement concernant les services administratifs

(les fonctions supports), et non pas les enseignants. Les éléments ci-dessous sont ceux évoqués par l'ensemble des répondants.

En premier lieu, la prise de décision est souvent fragmentée, soit une succession de personnes prenant des décisions possiblement non objectivées par rapport au résultat. Ces personnes font une sorte de traduction successive d'un même objectif sans continuité, mais en étant contraints par le cadre. La fragmentation est due au nombre d'intervenants dans le processus de décision, mais aussi au temps : il y a un jeu de mutations en interne important dans les services publics. Lorsque le projet est à horizon long, le porteur de projet pourra changer plusieurs fois, alors qu'il nécessiterait de la stabilité. Nous pouvons appliquer cet élément aux responsables de l'AP, et aux deux personnes occupant successivement la fonction de Directeur Général.

Un autre élément important est le manque de compétences pour les postes techniques, et spécialement sur les postes de comptabilité et de contrôle. Ceci provient de la récente introduction du NPM dans l'université qui doit se doter d'un système de contrôle de gestion (la comptabilité analytique est le premier pas dans la mise en œuvre d'un tel système), et du jeu de mutations internes courant dans la fonction publique, où il faudra redéployer les fonctionnaires avant de faire appel à des extérieurs. C'est une faiblesse qui a été pointée chez le contrôleur historique, arrivé sur ce poste sans bagage spécifique en comptabilité/contrôle. C'est aussi ce qui a influé sur le choix de la responsable de l'AP ensuite.

Les deux dernières spécificités évoquées par l'ensemble des répondants sont le temps administratif, et la culture de l'organisation qui peuvent être liés : le premier se réfère à une lenteur, une inertie. Chaque agent définit sa notion de l'urgence, et pourra répondre plus ou moins rapidement à une demande d'un autre. Si les instances dirigeantes ne soutiennent pas fortement un projet, celui-ci pourra s'étirer dans le temps, comme le fait que la période 2007-2011 n'a pas permis de véritable travail sur l'outil. De même, ce rythme lent nous a freinées, dans le sens où nous avons évoqué la possibilité de déployer le modèle plus largement durant l'accès au terrain. Ceci n'a pu être fait finalement, une partie des middle managers étant peu disponibles, et récolter les informations de base a pris tout le temps dont nous disposions. Il s'agit donc d'un overflowing que nous n'avons pu endiguer. Ayant gardé contact avec la responsable de l'AP après notre départ du terrain, nous avons appris que la comptabilité analytique continuait à se déployer, mais lentement : il y a donc à craindre un nouvel overflowing pour l'échéance fixée par le GBCP.

La culture de l'organisation désigne une habitude de fonctionnement figé : les fonctionnaires ont été unanimement décrits comme des personnes ayant du mal à l'adaptation, au changement, à entrer dans de nouvelles logiques de fonctionnement : « *Vous arrivez en tant que contractuel, même sur un poste à responsabilité, je l'ai entendu plusieurs fois : « de toute façon il est là pour deux ans, nous on sera toujours là, lui il sera parti, donc il peut dire ce qu'il veut, de toute manière dans deux ans ce sera quelqu'un d'autre qui nous demandera de faire autre chose, donc nous on ne change pas.[...] de toute façon il n'y aura jamais de solution finale donc c'est ma solution qui est la bonne » »* (Répondant 3). La controverse majeure du premier chantier peut être associée à cette spécificité : le déclencheur en a été la demande de remplissage de feuilles de temps, pratique inédite qui a été assimilée à du flicage.

## **5 Discussion conclusive**

D'un point de vue pratique, l'approche méthodologique choisie de par la position centrale que nous avons occupée dans ce projet nous a permis d'opérer des ajustements constants pour que l'outil en construction soit bien accueilli par nos interlocuteurs, et ne déclenche pas de controverses majeures. La concentration sur un premier noyau de réseau parcellaire par rapport à l'outil final permet de constituer une première phase de stabilisation du réseau et d'enrôlement réussi. Ceci semble favoriser le développement du nombre de porte-paroles « secondaires », que l'on qualifiera comme non essentiels à la construction du réseau, mais aideront à sa dissémination dans le réseau complet, et renforcent ainsi la rhétorique du porteur du projet. Il y a donc possibilité à ce stade précoce de mobiliser de nouveaux alliés. De plus, avoir dégagé et intégré l'existence de certaines spécificités de fonctionnement du secteur public qui peuvent influencer sur la constitution du réseau peut limiter l'apparition de controverses, mais aussi expliquer l'échec antérieur. En cela, nous suivons l'analyse de Pipan et Czarniawska (2010) pour qui le rythme administratif doit être pris en compte pour faire accepter le changement.

D'un point de vue théorique, ce qui ressort de plus prégnant de ce cas est l'influence prépondérante du chantier 1 sur toute la démarche de mise en place de la comptabilité analytique. Pour les acteurs rencontrés ayant participé de près ou de loin à la première mouture, l'outil et son concepteur sont confondus dans leur esprit. S'il y a des similitudes entre les deux outils (mêmes contraintes règlementaires, et méthode de calculs de coûts décidée en amont), les différences sont bien plus nombreuses : en cela, il est difficile de

considérer ce deuxième outil comme une évolution du premier, et de suivre ainsi l'analyse de Drevet et Rocher (2010) qui a mis en lumière un arrêt dans la construction d'un outil de gestion suite à des interprétations trop différentes des catégories d'acteurs, avant de renaître par une re-conceptualisation plus centrée sur la finalité première de l'outil. Dans cette étude, le processus est certes similaire au cas qui nous occupe, mais les acteurs à intéresser sont restés les mêmes, ainsi que le concepteur et le lanceur du projet. De plus, ces auteurs appuient le fait que les traductions ont transformé l'outil pour répondre aux attentes des acteurs et permettre de les intéresser, lorsque nos traductions ont cherché surtout à faire comprendre aux acteurs comment l'outil était conçu pour les enrôler. La phase de traduction est donc différente, et l'outil n'est pas transformé par nos traductions. Dans notre cas, il y a eu re-problématisation faite par des actants différents, un nouveau support à l'outil, qu'il s'agisse des inscriptions utilisées avec les personnels, ou du logiciel utilisé ; et nouvelle manière de procéder au découpage de l'activité. En faisant cette distinction entre le chantier 1 et l'outil sur lequel nous avons travaillé, le chantier 1 peut être qualifié d'actant non-humain dans le réseau en construction, influençant celui-ci en même temps que le modèle de comptabilité analytique. Il n'a donc pas d'essence physique, et ressemble à un fantôme, une réminiscence du passé, mais qui produit des effets qui sont visibles. En cela, nous restons dans le champ de l'ANT, qui admet l'existence de tels objets. Une chose invisible, si elle produit des effets perceptibles sur le réseau, devient alors visible et acquiert une réalité. Elle peut à ce titre être incluse en tant qu'actant (Latour et Guilhot 2006, p. 219). Cet actant a été plus puissant que tous les autres, en ce que son influence a été prépondérante sur tout le processus. Cette influence d'un non-humain a aussi été démontrée dans la recherche de Lowe (2001). La littérature en gestion ne mentionne cependant pas ce type d'actant fantôme, même s'il nous semble improbable d'avoir observé un phénomène unique.

L'optique choisie pour mener cette recherche comporte aussi des limites, qu'il s'agisse des choix méthodologiques dus à la place centrale que nous avons occupé dans le projet, ou de la durée d'accès au terrain. Afin d'objectiver au maximum les résultats, nous avons tenu un journal de bord alimenté quotidiennement pour éviter des raisonnements ex-post issus de nos seuls souvenirs. De même, les facteurs spécifiques au secteur public dégagés lors de la phase exploratoire mériteraient d'être testés sur une population plus large pour pouvoir généraliser les résultats obtenus : une étude quantitative pourrait être menée sur ce sujet. Concernant le cadre d'analyse que nous avons retenu, nous nous devons de remarquer qu'il aurait pu être encore plus parlant dans une étude plus longitudinale. Ces limites sont autant de perspectives

de recherche dans le contexte des services publics français. Le délai fixé par le GBCP nous place dans le moment de changement pour les universités. Observer la construction d'un outil non formalisé, mais obligatoire à mettre en place pourrait amener des réponses plus précises sur les phénomènes non liés à une entité particulière.

En dernier, il pourra être intéressant de faire le point sur ces outils dans quelques années, pour mesurer le degré de similitude entre les conséquences des transformations du secteur public dues au NPM qui ont été décrites par les chercheurs des pays entrés en premier dans ces logiques (Olson et al. 2001 ; Hood 2007 ; Lapsley 2009), et celles qui auront lieu en France.

## Bibliographie

- Akrich, M., Callon, M., Latour, B., Centre de sociologie de l'innovation (Paris), (2006). *Sociologie de la traduction: textes fondateurs*. Paris : Mines Paris, les Presses.
- Alcouffe, S., Boitier, M., Rivière, A., Villesèque-Dubus, F. (2013). *Contrôle de gestion sur mesure industrie, grande distribution, banque, culture, secteur public*. Paris : Dunod.
- Arnaboldi, M., Azzone, G. (2010). Constructing performance measurement in the public sector. *Critical Perspectives on Accounting* 21 (4) : 266–282
- Bezes, P. (2005). Le renouveau du contrôle des bureaucraties. L'impact du New Public Management. *Informations sociales* 126(6) : 26–37.
- Boitier, M., Rivière, A. (2013a). Are French universities under control? *Public Money and Management* 33(2) : 105–110.
- Boitier, M., Rivière, A. (2013b). Freedom and responsibility for French universities: from global steering to local management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 26(4) : 616–649.
- Broadbent, J. (2011). Discourses of control, managing the boundaries. *The British Accounting Review* 43(4) : 264–277.
- Callon, M. (1986). Eléments pour une sociologie de la traduction, la domestication des coquilles Saint Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieux. *L'Année Sociologique* 36 : 169–208.
- Callon, M. (1998). *The Laws of the Markets*. London : Blackwell.
- Chandler, J., Barry, J., Clark, H. (2002). Stressing Academe: The Wear and Tear of the New Public Management. *Human Relations* 55(9) : 1051–1069.
- Chatelain-Ponroy, S., Mignot-Gérard, S., Musselin, C., Sponem, S. (2013). De l'opposition « politiques/administratifs » au clivage « centre/périphérie » : les divergences de perception des outils de mesure dans les universités. *Politiques et management public* 30(4) : 495–518.
- Chiapello, E., Gilbert, P. (2013) *Sociologie des outils de gestion : introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion*. Paris : La Découverte

- Christensen, M., Skærbæk, P. (2007). Framing and overflowing of public sector accountability innovations: A comparative study of reporting practices. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20(1) : 101–132.
- Chua, W.F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images: A story of the representation of three public hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 20(2-3) : 111–145.
- Dreveton, B. (2008). Le rôle des représentations sociales au cours du processus de construction d'un outil de contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14(2) : 125-153.
- Dreveton, B. (2014). Etude du rôle des objets au cours du processus d'instrumentation des activités publiques. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 20(1) : 43–66.
- Dreveton, B., Rocher, S. (2010). «Lost in translation», étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 16(1) : 83-100.
- Fabre, P. (2013). Le « doyen contrôleur des coûts » : outils de gestion et allocation des ressources dans la gouvernance des universités. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 19(3) : 59-85.
- Gavard-Perret, M.-L., Aubert, B. (2008). *Méthodologie de la recherche: réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*. Paris :Pearson Education.
- Guilhot, B. (2000). Le contrôle de gestion dans l'université française. *Politiques et Management Public* 18(3) : 99–120.
- Guthrie, J., Neumann, R. (2007). Economic and non-financial performance indicators in universities: The establishment of a performance-driven system for Australian higher education. *Public Management Review* 9(2) : 231–252.
- Hood, C. (1991). A public management for all season? *Public Administration* 69(1) : 3–19.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society* 20(2-3) : 93–109.
- Hood, C. (2007). Public Service Management by Numbers: Why Does it Vary? Where Has it Come From? What Are the Gaps and the Puzzles? *Public Money and Management* 27(2) : 95–102.
- Inglebert, X. (2009). *Manager avec la LOLF. Pratiques de la nouvelle gestion publique*. Paris : Groupe Revue Fiduciaire
- Justesen, L., Mouritsen, J. (2011). Effects of actor-network theory in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 24(2) : 161–193.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus* 45(1) : 1–21.
- Latour, B. (2005). *La science en action: introduction à la sociologie des sciences*. Paris :La Découverte.
- Latour, B., Guilhot, N. (2006). *Changer de société, refaire de la sociologie*. Paris :La Découverte.
- Lepori, B. (2008). Options et tendances dans le financement des universités en Europe. *Critique Internationale* 39(2) : 25-46.

- Llewellyn, S., Northcott, D. (2005). The average hospital. *Accounting, Organizations and Society* 30(6) : 555–583.
- Lowe, A. (2001). Accounting information systems as knowledge-objects: some effects of objectualization. *Management Accounting Research* 12(1) : 75–100
- Marginson, S. (2008). Vers une hégémonie de l'université globale. *Critique Internationale* 39(2) : 87-87.
- Maxwell, N.L., Lopus, J.S. (1995). A Cost Effectiveness Analysis of Large and Small Classes in the University. *Educational Evaluation and Policy Analysis* 17(2) : 167–178.
- Modell, S. (2003). Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research* 14(4): 333–359.
- Modell, S. (2005). Students as consumers?: An institutional field-level analysis of the construction of performance measurement practices. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18(4): 537–563.
- Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review et assessment. *Financial Accountability and Management* 25(3) : 277–303.
- Morales, J. (2009). *Le Contrôle comme dynamique de gouvernement et de socialisation : Une étude ethnographique des contrôleurs de gestion*. Doctorat en Sciences de gestion, Paris : Université Paris-Dauphine.
- Mucchielli, A. (2009). *Dictionnaire des méthodes qualitatives en sciences humaines et sociales*. Armand Colin, Paris.
- Muniesa, F., Linhardt, D. (2011). Trials of explicitness in the implementation of public management reform. *Critical Perspectives on Accounting* 22(6) : 550–566.
- Musselin, C. (2008). Vers un marché international de l'enseignement supérieur? *Critique internationale* 39(2) : 13-24
- Olson, O., Humphrey, C., Guthrie, J. (2001). Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM. *European Accounting Review* 10(3) : 505–522
- Pipan, T., Czarniawska, B. (2010). How to construct an actor-network: Management accounting from idea to practice. *Critical Perspectives on Accounting* 21(3) : 243–251
- Pollitt, C., Van Thiel, S., Homburg, V. (2007) New Public Management in Europe. *Management Online REview*, [www.morexpertise.com](http://www.morexpertise.com)
- Preston, A.M., Cooper, D.J., Coombs, R.W. (1992). Fabricating budgets: A study of the production of management budgeting in the National Health Service. *Accounting, Organizations and Society* 17(6) : 561–593.