



**HAL**  
open science

# LE CHANGEMENT A L'ECHELLE DES PRATIQUES DE CONTROLE : LE CAS D'UNE UNIVERSITE FRANÇAISE

Jérôme Méric, Christophe Godowski

► **To cite this version:**

Jérôme Méric, Christophe Godowski. LE CHANGEMENT A L'ECHELLE DES PRATIQUES DE CONTROLE : LE CAS D'UNE UNIVERSITE FRANÇAISE. Mesure, évaluation, notation – les comptabilités de la société du calcul, May 2014, Lille, France. pp.cd-rom. hal-01899176

**HAL Id: hal-01899176**

**<https://hal.science/hal-01899176v1>**

Submitted on 24 Oct 2018

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

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

# ***LE CHANGEMENT A L'ECHELLE DES PRATIQUES DE CONTROLE : LE CAS D'UNE UNIVERSITE FRANÇAISE***

Jérôme MERIC

Christophe GODOWSKI

**Résumé** : Cet article restitue une recherche-action menée au sein d'une université française afin de comprendre la façon dont s'opère (ou non) le changement à l'échelle des pratiques de contrôle. L'université en question a introduit un ERP appelé à renouveler, entre autres, les pratiques de gestion budgétaire. Nous approchons le terrain d'étude à travers les pratiques vues comme routines dynamiques. Ce faisant, il devient possible d'analyser comment les pratiques de contrôle budgétaire évoluent ou pas à la suite d'impulsions institutionnelles. L'étude de deux d'entre elles permet de mettre en évidence la centralité des scripts et la constitution des réseaux d'acteurs susceptibles de relayer le changement ou au contraire le faire avorter. Un rapprochement des résultats de recherche et des cadres d'analyse issus de l'ANT offre une appréhension simultanée de l'impact des pressions institutionnelles et des jeux d'acteurs dans l'implémentation de ces nouvelles méthodes de contrôle à l'échelle locale.

**Mots clés** : Pratiques de contrôle, université, routines dynamiques, réseaux d'acteurs, pressions institutionnelles

**Abstract** : This article reports on participant research undertaken at a French university to understand the way change operates (or fails to operate) at the level of control practices. The university concerned introduced an ERP system intended to replace several practices including budget management practices. We approach the field of the study through these practices, seen as dynamic routines. This makes it possible to analyse how budget control practices change - or fail to change - following institutional impetus. Studying two of these practices, we highlight the centrality of scripts and the formation of actor networks that can spread change, or on the contrary prevent it. Comparison of the research findings with analysis frameworks derived from ANT offer a simultaneous grasp of the impact of institutional pressures and the actors' roles in implementation of these new control methods at local level.

**Key words** : Control Practices, University Dynamics routines, Actor Network, Institutional Pressures

## **1. Introduction**

Le rôle des systèmes de contrôle de gestion dans le changement organisationnel est devenu un sujet d'interrogations majeur pour les praticiens et les chercheurs. A cet égard, l'introduction d'une instrumentation de gestion dans le domaine public a fourni au monde de la recherche de nombreuses opportunités de terrains à une période où la question de la forme et des finalités à accorder à cette instrumentation reste ouverte. Les travaux issus de ce courant suivent principalement deux directions. La première de ces orientations représente les systèmes de contrôle de gestion (MCS) comme de possibles facilitateurs du changement délibéré et planifié (Hofer et Schendel 1978 ; Kotter et Heskett 1992 ; Porrás et Robertson 1992 ; Burns et Vaivio 2001 ; Chenhall et Euske 2007) qu'il s'agisse d'approches prescriptives (la

technique change positivement les pratiques dans l'organisation, par exemple, Shank et Govindarajan en 1993 sur l'Activity Cost Management) ou critiques (l'effet des techniques ne peut pas être compris hors d'un contexte social et institutionnel, Ezzamel, Willmott, et Worthington 2004). La seconde de ces orientations privilégie l'étude des trajectoires d'un système de contrôle de gestion introduit dans un contexte spécifique, trajectoires d'adoption, d'appropriation, d'assimilation. Bien qu'elle rejoigne partiellement l'approche critique du premier courant, elle s'en distingue par le fait que le substrat technique de l'instrument est considéré comme secondaire, et que les représentations que ce dernier convoie se plient au jeu des réseaux d'acteurs (Briers et Chua 2001 ; Quattrone et Hooper 2005 ; Chua 1995 ; Robson 1992 ; Preston, Cooper et Coombs 1992 ; Miller 1991). Entre ces deux courants dominants, une troisième voie, par essence critique, se développe. Elle s'intéresse au changement non nécessairement intentionnel (ou éloigné de l'intention initiale) qui s'opère à l'échelle des pratiques, dans un jeu d'interactions où les opérateurs et les instruments forment un tout indissociable (ce que Latour, 1987, qualifie d'actants), et où le changement procède par dynamiques de reconfiguration portant autant sur les façons de faire et de dire que sur l'instrument. A cet égard, l'approche portée par le courant « *Accounting as Practice* » (Whittington 2011) permet d'éclairer les phénomènes de changement (ou d'absence de changement) dans la mise en œuvre quotidienne des systèmes de contrôle, et ce dans un contexte où interagissent logiques de praticiens et pressions institutionnelles (Ribeiro et Scapens 2006). C'est dans cette optique que les travaux présentés ici s'inscrivent.

Cette contribution décrit l'introduction d'un nouveau système de contrôle de gestion (MCS) dans le cas d'une université française. Ce système est constitué d'un ERP (Enterprise Resource Planning) choisi par les grandes écoles et aussi les universités françaises dans le cadre de la loi relative aux Libertés et Responsabilités des Universités (LRU) promulguée en 2007. Dans une optique de changement planifié, cet ERP est notamment appelé à renouveler les pratiques de gestion budgétaire dans les établissements d'enseignement supérieur. Ces organisations ont traditionnellement abordé le budget sous la forme simple d'enveloppes de dépenses reconductibles d'un exercice comptable à l'autre. Le renouvellement souhaité visait notamment à orienter les comportements vers une politique d'allocation efficiente des ressources en cohérence avec les stratégies d'établissement. Ce contexte constitue un terrain de recherche idéal à plusieurs égards. De par la proximité des chercheurs aux problématiques, il offre l'opportunité d'investigations participantes très approfondies. Par ailleurs, la participation directe de l'un des chercheurs au processus d'implantation de l'ERP et de mise en place du système de contrôle de gestion sur une période de 4 ans assure sa proximité avec les décisionnaires et plus généralement les acteurs de l'organisation à tous les niveaux hiérarchiques concernés. Cette opportunité d'observation directe comporte des risques méthodologiques qu'un processus de triangulation par recours à des données secondaires mais surtout à la présence de chercheurs-pairs extérieurs à la situation permet de maîtriser.

Dans la perspective ouverte par « *Accounting as practice* », nous choisissons d'appréhender le terrain d'étude à son échelle « microscopique », c'est-à-dire celle de la pratique comme routine dynamique (Feldman et Pentland 2003). Cette option, encore peu exploitée en contrôle de gestion, se justifie d'abord par la possibilité d'aborder le terrain au plus près, mais surtout pour suivre ce que nous avons appelé la « troisième voie », c'est-à-dire combler le relatif vide de la littérature au sujet des relations non-intentionnelles et non planifiées (ou planifiables) qui s'établissent entre les artefacts de contrôle de gestion et la reconfiguration de

pratiques (Quinn 2011). Ces pratiques sont constituées d'éléments ostensifs (discours et scénarii d'action), performatifs (les actes) et d'artefacts (les supports matériels) en interaction, et c'est dans ces interactions que les reconfigurations (ou les absences de reconfiguration) s'opèrent. Burns et Vaivio (2001) ont souligné le rôle pris par l'instrumentation de gestion dans le changement. Chenhall et Euske (2007), notamment, y ont apporté une étude de la dimension rhétorique des outils (l'argumentation) dans l'impact potentiel des MCS sur les pratiques organisationnelles. Mais comment cette reconfiguration s'opère-t-elle à l'échelle des actes quotidiens, dans le jeu d'influences réciproques qui se mettent en place entre les discours (ostensivité), les artefacts et les actes (performativité) ? Cette contribution vise à étudier plus précisément ces influences pour identifier les conditions de l'institutionnalisation (c'est-à-dire le processus qui conduit à la reconnaissance formelle d'une façon de faire et à son incorporation dans les routines) de deux pratiques de contrôle identifiées suite à la mise en œuvre d'un ERP dans une université française.

## **2. Cadre conceptuel**

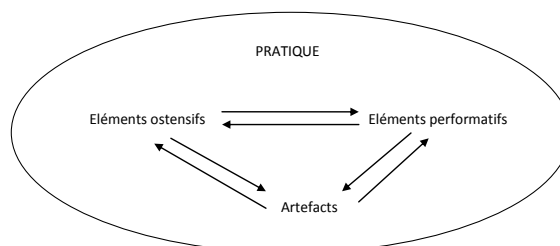
Le tournant pratique (practice turn) a progressivement migré de la stratégie vers d'autres disciplines, dont la comptabilité. Ahrens et Chapman (2007) se fondent sur une représentation de la comptabilité (en général) comme pratique sociale et institutionnelle (Hopwood et Miller 1994) pour appréhender la comptabilité de gestion (management accounting) comme une pratique localement contextualisée et située. A leur suite, le « accounting as practice » s'institue comme un courant de recherche (Fauré et Rouleau 2011 ; Skaerbeck et Trygestad 2010). Comme le souligne Whittington (2011), les chercheurs qui s'y engagent doivent naviguer entre le charybde du déterminisme social notamment inspiré de Bourdieu (voir, par exemple, les travaux de Baxter et Chua 2008 sur le CFO comme praticien) et le scylla de l'émergence érigée en système. Ou alors il faut reconnaître cette ambivalence comme l'essence même de la pratique, en dépassant par là les sirènes d'une acception superficielle et grégairement adoptée fondée sur l'opposition théorie-pratique (Corradi, Gherardi et Verzelloni 2010). La définition de la praxis par Castoriadis (1998) est particulièrement éclairante de ce point de vue : le faire et la conscience du faire simultanément orientés vers autrui, définition que l'on peut adopter tant pour étudier la pratique que les pratiques. Cette acception admise, reste à adopter un mode d'opérationnalisation de la pratique que l'on étudie. Rouse (2007) oriente implicitement cette opérationnalisation vers les objets que sont le phénomène communautaire (pratiques partagées et fondées sur des systèmes de normes et de valeurs communes), l'agence (reproductive et créative, au sens de Parsons), les artefacts (comme supports structurants et structurés de la pratique) et le discours (ou plus précisément le langage par-delà le discours).

Pour tenter d'appréhender simultanément ces objets d'étude dans l'examen de changements organisationnels, nous nous inspirons du cadre d'analyse proposé par Feldman et Pentland (2003). Dans ce qu'ils décrivent comme les éléments constitutifs des routines organisationnelles, on s'accorde à reconnaître un modèle fondamental des micro-dynamiques pratiques (Lounsbury 2008 ; Feldman et Orlikowski 2011). La dynamique pratique est ancrée dans les interactions entre l'ostensivité et la performativité. Les scénarii d'action (action scripts), dont la matérialité est essentiellement discursive, constituent l'ostensivité, alors que

le flux continu des actes réalisés par une personne en particulier constitue la performativité. Ces deux concepts se fondent sur la dichotomie établie par Latour et Strum (1987). Lounsbury (2008, p. 356-357) souligne que la performativité telle que développée dans le cadre conceptuel de Pentland et Feldman (2003) relève d'une position ontologique pour laquelle le monde est en flux et où la pratique émerge des activités quotidiennes. Ces micro-dynamiques permanentes peuvent avoir pour effet le changement (Pentland et Feldman 2003) ou le maintien, voire l'institutionnalisation de la pratique (Kennedy et Fiss 2009 ; Green, Li et Nohria 2009). Feldman (2000) dissèque les interactions possibles entre les éléments constitutifs de la routine. L'ostensivité oriente l'action, comme elle peut en rendre compte ou la légitimer. La performativité engendre et maintient la règle par la répétition et le mimétisme, comme elle peut la remettre en cause à des occasions spécifiques. Le changement s'opère dans ces interactions, selon des séquences de variation-sélection-rétention intentionnelle ou non. Dans ce référentiel, il n'est plus besoin de distinguer les routines explicites et les actions, la pratique les intégrant dans un tout indissociable. Cette optique semble particulièrement adaptée à l'étude du contrôle de gestion (*management accounting*) où coexistent des règles (scénarii d'action) et ce que l'on appelle communément les routines, c'est-à-dire ce que les gens font au quotidien (Quinn 2011).

Ce cadre d'analyse permet de bien saisir le rôle des acteurs qui, par leurs actes et leurs interprétations, entretiennent ces dynamiques. En revanche, le rôle des artefacts reste à déterminer. Feldman (2000) propose de les situer « hors » du champ de la routine, comme ne relevant pas du rôle des acteurs. C'est sur ce point que nous voudrions adapter quelque peu le cadre théorique des routines dynamiques. La théorie de la pratique s'est considérablement enrichie des apports de l'ANT, laissant de côté les éléments de structure organisationnelle (hiérarchies, fonctions) pour privilégier l'étude de réseaux hétérogènes d'êtres et d'artefacts (Latour 1987, Gendron et al. 2007). A l'acteur est préféré l'actant (non humain en interaction avec l'humain) comme objet de recherche, c'est à dire « quelque chose » qui agit ou est agi par d'autres. Le réseau n'est alors plus un ensemble de relations actionnables au sens que l'on entend communément, mais un ensemble d'interactions créées par les actants et qui façonnent à leur tour ces actants. Si l'on retient cette hypothèse, la production matérielle qu'est l'artefact devient partie intégrante de la pratique, et ses interactions avec l'ostensivité et la performativité deviennent centrales. L'artefact façonne les représentations qui guident l'ostensivité, comme il peut se soumettre aux règles établies. De même, l'artefact résulte d'actions particulières comme il crée un ensemble de contraintes et d'opportunités pour les actions à venir. Le cadre d'analyse ainsi amendé peut se résumer sous la forme de la figure 1.

**Figure 1. Les routines dynamiques comme cadre d'analyse de la pratique**



Adapté de Feldman et Pentland, 2003

Les routines dynamiques s'adaptent particulièrement bien aux phénomènes que nous étudions, mais elles présentent le risque de focaliser l'attention sur les micro-situations au détriment des dimensions sociales et institutionnelles de la tentative de changement que nous analysons. Rouse (2007) souligne la nécessité de dépasser le niveau micro de l'analyse pour ne pas verser dans le psychologisme et le biologisme. Feldman et Pentland (2003) eux-mêmes insistent sur le rôle des acteurs et du contexte dans les micro-dynamiques qu'ils étudient. C'est ce point de vue que nous privilégions quand nous examinons, dans la discussion des résultats de recherche, la contextualité institutionnelle et sociale des pratiques étudiées.

### **3. Méthodologie de recherche**

Dans cette section, nous décrivons le dispositif de recherche, les données collectées et les méthodes d'analyse mobilisées.

#### **3.1. Dispositif de recherche**

L'étude porte sur le changement de système de contrôle de gestion (MCS) survenu dans une université française à la suite de l'introduction d'un ERP. Ce processus a démarré au troisième trimestre de l'année 2008 et touche sa première phase d'évaluation post-implémentation en 2012. L'un des auteurs (chercheur 1) est membre de l'Université. Il a été chargé par le Président d'accompagner pendant près de 4 ans la mise en place de cet ERP. Pour cela, il a occupé un poste de chargé de mission auprès du Président et du Vice-Président aux Finances, qui lui a permis de s'insérer dans la communauté des acteurs en charge de la gestion budgétaire et comptables de l'Université. Lors de la première réunion visant à lancer officiellement le projet de mise en place de l'ERP, il a souhaité occuper délibérément un poste qui lui permettait de s'impliquer dans le déploiement des actions. Ce faisant, il s'est engagé (au sens d'agir politiquement mais aussi opérationnellement) sur plusieurs aspects tels que la modélisation sous l'ERP de la structure budgétaire et analytique, le choix de la nature des flux comptables et budgétaires, la rédaction d'une nouvelle procédure budgétaire, la mise en place d'un service facturier, la création d'une fonction de « correspondant financier »<sup>1</sup>.

Ce statut le place en situation d'observation participante. Le chercheur intervient directement sur le terrain mais, contrairement à la recherche-action (Lewin 1946 ; Argyris, Putman and Smith 1985), le développement d'une solution originale à un problème immédiat n'est pas l'objet de sa démarche d'investigation. Ce sont ici les réactions des acteurs, leurs émotions, leurs interactions avec les artefacts qui sont étudiées, conformément à la démarche préconisée par Glaser et Strauss (1967). Par sa position centrale, le chercheur bénéficie d'une immersion dans le réseau d'acteurs et d'actants. De fait, il a un accès direct aux interactions des instruments et des acteurs, qu'il s'agisse de la hiérarchie, des opérationnels, des consultants et des développeurs. Par un jeu de notes, de rapports, de transcriptions, et la tenue d'un journal, le chercheur dispose d'un ensemble de données variées, primaires (compte rendus

---

<sup>1</sup> Un correspondant financier est un personnel administratif chargé d'accompagner le responsable de service ou de l'UFR dans la gestion budgétaire.

d'entretiens, de réunions, observations directes) et secondaires (rapports, productions matérielles).

La contrepartie de cet accès privilégié aux données est l'éventuelle absence de distance critique par rapport aux situations vécues de l'intérieur, d'autant qu'ici, l'enquêteur est aussi acteur. On ne peut pas affirmer ici, à l'instar de Katz (1983), que la présence de l'enquêteur ne modifie en rien le terrain étudié. Cette distance doit être prise par rapport à la faculté de jugement du chercheur comme par rapport aux relations du terrain étudié au chercheur. Le cas de Devereux (1967) illustre ces risques (l'ethnologue devient de fait le sorcier de la communauté qu'il étudie), au-delà de la remise en cause de la neutralité de l'observateur, et appelle à la mise en place de garde-fous spécifiques à ce type de démarche. Par analogie à la géométrie, le principe de triangulation s'est souvent cantonné à l'usage de données secondaires pour renforcer ou modérer les résultats d'une observation directe. Au mieux, il procède d'un croisement de méthodes dont les natures peuvent différer (*crossed methods*, Jick 1979). Dans la mesure où l'interaction sociale du chercheur et du terrain sont inévitables, la présence d'une tierce personne non impliquée dans la situation de gestion est nécessaire. C'est ici le rôle que joue le chercheur 2. Son rôle consiste particulièrement à :

- contextualiser les actions, les discours du chercheur 1 comme des autres acteurs ;
- assister le chercheur 1 dans sa construction de sens (*sensemaking*) puis la conceptualisation des situations étudiées ;
- relever les contradictions et les éléments non routiniers dans les données recueillies, et éventuellement renvoyer le chercheur 1 sur le terrain pour lever les ambiguïtés ou procéder à la comparaison avec des situations vécues sur d'autres terrains dans des circonstances analogues.

Au-delà de la multiplication des sources de données, la triangulation s'opère essentiellement par l'intervention d'un pair extérieur à la situation dans un processus itératif de validation progressive des interprétations (Girin 1989).

### **3.2. Données collectées**

La nature des données collectées est à mettre en relation avec le cadre d'analyse mobilisé. Les objets centraux de la recherche sont constitués des éléments performatifs, ostensifs et artefactuels. Pour appréhender la performativité, Feldman et Pentland (2003) recommandent d'utiliser l'observation directe. Or, c'est sur l'observation directe que repose cette recherche, accompagnée de la tenue d'un journal et de comptes-rendus de mission par le chercheur 1. L'ostensivité peut s'approcher via l'observation ou la pratique d'entretiens. Ici aucun plan d'entretien systématique n'a été mené, mais le chercheur 1 a été régulièrement en contact formel et informel avec les protagonistes du projet. Il a pour cela produit des comptes-rendus de rendez-vous et de réunions par-delà la production des documents de travail. L'association des données recueillies en contexte formel et informel est centrale, car les éléments ostensifs ressortent autant de l'accomplissement des acteurs dans leur rôle officiel que dans un contexte plus confidentiel (Feldman et Pentland 2003).

**Tableau 1. Liste non exhaustive des réunions formelles autour du projet SIFAC**

Dates	Objet principal de la réunion
26/09/2008	Mise en place d'une structure projet
13/10/2008	Adoption d'un calendrier de travail
27/10/2008	Discussion sur les choix concernant la modélisation des flux sous SIFAC
18/12/2008	Décision du groupe projet concernant le choix des flux
07/01/2009	Echanges sur la structure budgétaire et la structure analytique
02/02/2009	Décisions concernant les questionnaires d'instanciation
17/03/2009	Discussions autour de la mise en place d'un service facturier
10/06/2009	Discussion autour d'un accompagnement au déploiement
30/06/2009	Proposition d'une ébauche de plan de formation
06/07/2009	Réunion avec Accenture pour préciser la mission d'accompagnement
07/07/2009	Proposition d'un plan de formation et description des processus
03/09/2009	Journée de travail autour de la recette utilisateurs
14/09/2009	Gestion des habilitations
16/12/2009	Reprise des données
24/06/2010	Reprise des immobilisations
07/09/2010	Planification des opérations de clôtures 2010
12/05/2011	Proposition d'adoption du module Prestations Internes
08/09/2011	Retour réflexif sur les pratiques autour de SIFAC
20/09/2011	Opérations de clôture 2011

**Tableau 2. Liste des principales personnes rencontrées formellement et informellement par le chercheur 1**

Président de l'Université
Vice-Président aux Finances
Secrétaire Général
Agent Comptable
Personnels de l'Agence Comptable
Responsable du Service Financier
Personnels du Service Financier
Direction du Système d'Information
Responsable de l'Intendance
Directeur des Ressources
Directrice de la communication
Doyen d'Unités de Formation et de Recherche
Responsables de service centraux
Correspondants financiers
Gestionnaires de scolarités
Consultants associés dans l'accompagnement au déploiement de SIFAC
Commissaires aux Comptes à compter de 2009



A cet ensemble s'ajoutent les données secondaires et artefactuelles que constituent les éléments de correspondance (emails, notes de cadrage, notes de service), les documents de travail (produits par le chercheur 1 dans le cadre de son intervention ou par des tiers), et toute la documentation produite autour et par l'artefact que constitue l'ERP implémenté.

### **3.3. Analyse des données**

Dans l'esprit d'Eisenhardt (1989), les données collectées ont été analysées à l'aune de différents critères et selon des processus itératifs (où le chercheur 2 oriente ou critique les interprétations du chercheur 1). Les comptes rendus d'entretiens et de réunions ont été classés chronologiquement et leur contenu a été codé par thèmes majeurs de manière à faire ressortir les zones de consensus ou de dissonance cognitifs entre acteurs ou groupes (Ahrens et Chapman 2007). Les éléments de journaux (*diaries*), par nature chronologiques, ont suivi la même classification par thèmes ou problématiques. Le traitement des données suit une troisième logique conforme au cadre d'analyse retenu. Les observations, les déclarations, et les documents sont classés selon qu'ils alimentent l'étude des composantes du cadre conceptuel, c'est-à-dire : les éléments ostensifs (O), performatifs (P), artefactuels (A), puis les interactions (O-P, O-A, P-A). Cette démarche systématique n'exclut pas la prise en compte du ressenti du chercheur 1 par rapport à la situation, de manière à éviter toute interprétation schématique.

## **4. Le terrain d'observation : contexte, initiatives, changements et inerties.**

Même si, à l'instar de Quattrone (2004), nous considérons que toute description est en elle-même une explication, il semble légitime de distinguer cette première étape d'un travail d'interprétation du terrain à l'aide du cadre conceptuel retenu. Cette partie de la contribution présente le contexte d'observation sous-jacent à cette recherche, et le récit des événements étudiés.

### **4.1. Le contexte des universités françaises**

Les universités françaises rencontrent des difficultés chroniques, qui se révèlent être handicapantes dans le contexte de mondialisation de la connaissance. De surcroît, partant du principe que l'efficacité de l'enseignement supérieur et de la recherche constitue un facteur de croissance et donc une source de progrès économique et social, le gouvernement français décide de réformer l'enseignement supérieur et la recherche. Concernant les universités, la loi Libertés et Responsabilités des Universités (LRU) est proposée en 2007 pour rompre avec des organisations héritées d'une longue histoire et désuètes dans le nouveau contexte de mondialisation de la connaissance (Boitier et Rivière 2013). Ce nouveau cadre réglementaire vise à offrir des Responsabilités et des Compétences Elargies aux universités françaises (RCE). L'ambition du texte est de rendre visible la recherche universitaire à l'échelle internationale ainsi que de renforcer son attractivité. Les universités françaises avaient un

délai maximum de cinq ans pour exercer leurs nouvelles responsabilités et compétences élargies.

#### **4.2. L'université face à un enjeu organisationnel**

L'université ayant servi de terrain a fait le choix, par l'intermédiaire de son Conseil d'Administration, de s'engager dès l'exercice 2009 dans la voie de l'autonomie conformément à la loi Libertés et Responsabilités des Universités (LRU).

Un audit réalisé en début d'année civile 2008 par l'Inspection Générale de l'Administration de l'Education Nationale et de la Recherche (IGAENR<sup>2</sup>) dresse alors une série de recommandations afin de renforcer les capacités managériales de l'établissement dans la perspective de transferts importants de compétences, de moyens et de responsabilités. Parmi toute une série d'évolutions de l'organisation portant sur les quatre volets de l'autonomie<sup>3</sup>, le rapport d'audit a mis en évidence « *l'impérieuse nécessité* » pour l'établissement d'améliorer les pratiques budgétaires et comptables en vue de permettre à l'Université de mener une véritable politique générale d'établissement comme en atteste l'extrait du rapport de l'IGAENR ci-après :

*« Il y a une impérieuse nécessité à mettre en œuvre un réel pilotage budgétaire afin de mieux suivre l'exécution budgétaire et s'assurer de la qualité des prévisions. Mais des mesures techniques seront d'une efficacité limitée si elles ne sont pas portées par une organisation administrative efficace »*

Le rapport de l'IGAENR révèle la nécessité pour l'Université de mettre en place un réel pilotage budgétaire en portant les efforts de transformation tout autant sur des éléments techniques que sur des aspects organisationnels. Il ressort de ce point d'audit que l'université doit s'engager rapidement dans des modifications concernant tant l'organisation budgétaire que les aspects techniques de la gestion budgétaire.

Le problème de structure budgétaire est relatif à une arborescence budgétaire éclatée en de nombreuses unités budgétaires (UB) mais surtout d'innombrables centres de responsabilités (CR). Le rapport d'audit mentionne cet état de fait de la façon suivante :

*« L'université repose sur une organisation budgétaire, financière et comptable centralisée mais en réalité très éclatée et très émiettée au niveau des unités budgétaires ».*

---

<sup>2</sup> L'IGAENR assure une mission permanente de contrôle, d'étude, d'information, de conseil et d'évaluation. Elle a pour vocation d'observer et d'apprécier l'organisation et le fonctionnement du système éducatif à tous les niveaux d'enseignement, pour l'enseignement primaire, secondaire et supérieur. Elle en évalue l'efficacité et les performances, propose des mesures d'amélioration et assure le suivi de ses propositions. Elle fait connaître les innovations aux résultats positifs et signale les dysfonctionnements. Son domaine de compétences s'étend à l'administration de la recherche. Elle intervient dans l'organisation et le fonctionnement des structures qui contribuent à la mise en place du service public de l'éducation et de la recherche. Elle est chargée du contrôle et de l'inspection de leurs personnels, en particulier dans les domaines administratif, financier, comptable et économique. Elle participe également au recrutement, à la formation et à l'évaluation des personnels.

<sup>3</sup> La loi Libertés et Responsabilités des Universités (LRU) du 10 août 2007 propose quatre volets pour accéder aux Responsabilités et Compétences Elargies : un volet concernant la Gestion Budgétaire, Comptable et Financière, un volet de Gestion des Ressources Humaines, un volet Pilotage de l'établissement et un volet Gestion Immobilière.

En effet, l'Université ne comptait pas moins de 15 unités budgétaires et 162 centres de responsabilités. Si la structure budgétaire retenue présente l'avantage de la proximité de gestion, elle a eu pour conséquence d'asseoir un mode de gestion particulier où chaque responsable de centre de responsabilité avait le sentiment de pouvoir gérer son « pécule ». Dans ces conditions, il est difficile de pouvoir envisager la conduite d'une politique globale d'établissement. Notamment, les réserves étaient suivies par centre de responsabilité alors qu'il devait n'exister qu'un compte au niveau de l'établissement.

*« Les pratiques de gestion des réserves dans cette université sont contraires aux principes de droit budgétaire et sont un handicap majeur pour l'établissement, qui s'interdit de fait toute marge de manœuvre ...alors même que sa nouvelle autonomie exigera une fluidification des ressources financières et une activation des crédits dormants. »*

Ce constat avait déjà été effectué par l'Université. En effet, depuis 2006, l'Université avait initié, par l'intermédiaire de la responsable du service financier, un exercice de communication visant à promouvoir une réduction du nombre d'unités de gestion porteuses de budget au sein de l'établissement. La responsable du service financier s'efforçait alors de « faire accepter à la Présidence et aux responsables de composantes une réduction du nombre de centres de responsabilités » selon ses propos. Il s'agissait de donner un peu plus de poids aux unités budgétaires dont la marge de manœuvre était particulièrement réduite dans la mesure où « de nombreux responsables de centres de responsabilité fonctionnaient en totale indépendance vis-à-vis de l'unité budgétaire de rattachement et de l'Université ».

Parmi les préconisations relatives aux aspects techniques de la gestion budgétaire, outre la nécessité de développer une véritable comptabilité d'engagement ou de conduire des analyses financières rétrospectives pour améliorer la qualité des prévisions budgétaires, le rapport de l'IGAENR préconise la mise en place d'une nouvelle procédure budgétaire. La procédure d'élaboration du budget de l'université comporte alors deux phases bien formalisées. Une première phase plus politique, avec la répartition des grandes masses, et une seconde phase plus technique. En concertation avec le vice-président « moyens », la division de l'intendance prépare la phase de cadrage, qui comporte une proposition de calendrier des opérations budgétaires, le projet de répartition de la dotation globale de fonctionnement (DGF) en grandes masses et les propositions de répartition du contrat quadriennal. Ces documents sont ensuite présentés en commission du budget, qui peut être amenée à procéder à quelques arbitrages. Cette phase s'accompagne toujours d'échanges bilatéraux (président, directeurs de composantes). Courant septembre, après présentation au Conseil d'administration de la répartition des grandes masses, est envoyée aux directeurs de composantes la lettre de cadrage, qui reste une simple notification des moyens financiers attribués à la composante : DGF, part du contrat quadriennal. En effet, cette lettre ne définit aucunement les orientations politiques, les priorités de l'établissement et leur dimension budgétaire pour l'année et les années à venir. Il en résulte, dans les faits, que l'élaboration du budget n'est que la compilation des « budgets » de chaque centre de responsabilité.

*« Depuis 2003, la répartition de la dotation globale de fonctionnement, basée sur la méthodologie SAN REMO, est reconduite quasi à l'identique d'année en année. En 2006, une réflexion a été engagée pour trouver de nouveaux critères de répartition, mais les propositions ne faisant pas consensus, la dotation de l'année précédente a été reconduite.*

*S'il y a des ajustements, ces derniers restent très marginaux. Un directeur de composante reconnaît, par exemple, que « la répartition de la DGF est le poids de l'histoire ».*

*Ce constat est corroboré par le Vice-Président aux Finances qui voit dans « l'actuelle procédure budgétaire l'inconvénient d'accréditer l'idée fausse d'une totale indépendance des centres de responsabilité vis-à-vis de l'Université comme si la configuration hiérarchique et la politique générale de l'établissement étaient sans importance. En conséquence, les composantes ne sont pas bien informés des orientations politiques, des priorités de l'établissement et de leurs conséquences budgétaires futures. »*

Au terme de cette phase d'audit, il apparaît nécessaire de modifier en premier lieu la structure budgétaire (réduction des unités de gestion), sans quoi il est impossible de remédier aux problèmes techniques (inscription de la démarche budgétaire dans la politique d'établissement). Deux nouveaux scripts d'action sont donc prescrits aux équipes en charge de la gestion budgétaire.

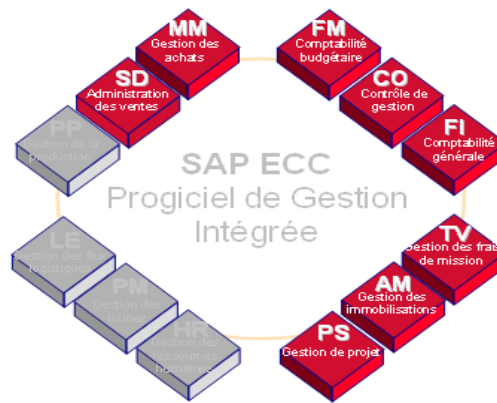
### **4.3. L'implantation d'un ERP proposée par l'IGAENR et perçue par la Direction de l'Université comme une solution au problème organisationnel**

Au-delà de la décision d'assumer ses responsabilités et compétences élargies, l'université a été conduite à faire le choix d'un nouveau système d'information dans le domaine comptable et financier. En effet, le logiciel jusqu'alors utilisé, nommé Nabuco, est en fin de vie avec un arrêt de la maintenance prévue pour fin 2012. Pour diverses raisons, l'Université a fait le choix d'adopter un progiciel de gestion intégrée proposé par un groupement composé de SAP, l'AMUE<sup>4</sup>, Cap Gemini et Accenture. Ce progiciel nommé SIFAC pour **S**ystème d'**I**nformation **F**inancier, **A**nalytique et **C**omptable est une souche SAP adaptée à la gestion des établissements de l'enseignement supérieur par le groupement et des établissements pilotes. Il s'agit en réalité d'un hyper-artefact (Rabardel, 2005) qui comporte plusieurs modules portant notamment divers artefacts comptables et financiers (Cf. figure 2).

### **Figure 2. Cartographie applicative de l'ERP SAP pour les établissements de l'Enseignement Supérieur**

---

<sup>4</sup> L'Agence de Mutualisation des Universités et Etablissements d'Enseignement Supérieur et de Recherche est un Groupement d'Intérêt Public (GIP) qui organise la coopération entre ses membres et sert de support à leurs actions communes en vue d'améliorer la qualité de leur gestion. Ses principales missions sont de trois ordres : contribuer à l'élaboration du système d'information des établissements, permettre à ses adhérents de disposer d'une offre logicielle plurielle répondant à leur diversité, accompagner les changements et la modernisation des établissements en matière de pilotage et de gestion.



Source : Agence de Mutualisation des Universités et des Etablissements

De l'avis même des auditeurs de l'IGAENR mais également selon certains cadres de l'Université, l'implantation de cet ERP est en mesure de permettre à l'Université de s'engager dans une remise à plat de l'organisation budgétaire et de certaines techniques de gestion budgétaire.

*« La décision arrêtée par l'Université, le 11 décembre 2007, de remplacer le logiciel NABUCO par SIFAC va la contraindre à repenser son architecture budgétaire et à faire des choix structurels avec les nouvelles possibilités offertes par ce nouveau logiciel » - extrait du rapport de synthèse de l'IGAENR*

Confortée dans sa décision (arrêtée le 11 décembre 2007) de remplacer le logiciel Nabuco par SIFAC, l'université décide en septembre 2008 de mettre en place une structure projet, pour conduire le changement inhérent à l'implantation de ce type de système d'information. Cette structure projet comprend un groupe projet (sous décomposé en groupes de travail) et un comité de pilotage. Un des contributeurs, le chercheur 1 occupe un rôle de coordinateur au sein du groupe projet consistant à assurer un portage politique du projet et à coordonner les deux dimensions implicites à l'adoption d'un nouveau système d'information à savoir les dimensions technique et fonctionnelle (métier).

L'équipe projet en charge de l'implantation de l'ERP SIFAC imagine, très rapidement, c'est-à-dire dès octobre 2008, que l'adoption de ce système d'information peut servir de catalyseur pour permettre à l'Université d'assumer pleinement ses nouvelles responsabilités et compétences élargies, notamment en matière de gestion comptable et budgétaire.

#### **4.4. SIFAC légitime un ancien discours de changement de la structure budgétaire**

Les espoirs mis en SIFAC sont d'autant plus forts que des tentatives antérieures de regroupement de centres de responsabilités dans les unités budgétaires se sont précédemment soldés par des échecs. En effet, cette tentative de réduction de la structure budgétaire a donné lieu à des résultats forts contrastés dans la mesure où le nombre de centres de responsabilités a très faiblement diminué. Le discours porté par la responsable du service financier ne parvenait donc pas à s'imposer auprès des acteurs. La simple intervention de la responsable du service financier, sans un soutien affiché de l'équipe de direction, ne constituait donc pas une secousse suffisamment forte pour changer les routines installées. Le projet SIFAC a constitué

un véritable déclencheur pour permettre au discours sur la nécessité de réformer la pratique budgétaire de s'imposer auprès de l'ensemble de la communauté universitaire.

Derrière l'ERP SIFAC existe une vision simplifiée de l'organisation (Hatchuel et Weil 1992) reposant sur un nombre limité d'unités de gestion porteuses de budget (portant le nom de centres financiers). Afin d'adapter l'organisation budgétaire de l'Université à la vision simplifiée de l'organisation sous-jacente à SIFAC, le groupe projet, avec le soutien de la Direction de l'Université, a proposé une rénovation de la structure budgétaire diminuant d'environ de moitié le nombre d'unités de gestion porteuses de budget. Le budget devait ainsi être porté essentiellement par les unités de formation et de recherche et quelques services centraux. Contrairement à ce que nous pouvions craindre au regard des tentatives précédentes, cette nouvelle structure budgétaire n'a pas fait l'objet d'opposition majeure. Le nombre d'unités de gestion porteuses de budget, appelées sous SIFAC centres financiers, a ainsi été réduit de moitié par rapport à la situation de 2008.

#### **4.5. Un nouveau scénario d'action pour la procédure budgétaire**

La diminution du nombre d'unités porteuses de budget laisse également entrevoir la possibilité d'une nouvelle procédure budgétaire visant, selon le vice-président aux finances, à « *faire du budget un véritable outil de nature à favoriser le dialogue de gestion* ». SIFAC a conduit à la conception d'un nouveau script d'actions relatif à la procédure budgétaire.

La nouvelle procédure budgétaire prévoit que, dès le mois de mai, une lettre de cadrage soit envoyée aux directeurs d'unités de formation et de services centraux pour les informer des orientations politiques et des priorités de l'établissement, le tout accompagné de données sur l'impact budgétaire. Chaque composante doit alors produire un pré-budget argumenté sur la base de projets en phase avec le contenu de la lettre de cadrage. Le service financier procède alors à la consolidation des pré-budgets notamment pour vérifier la cohérence des demandes avec les moyens de l'Université. A la fin de la consolidation, une phase de négociation débute avec la Présidence et les seuls responsables des centres financiers de niveau 2 (les directeurs de composantes de formation et de quelques services centraux). Ce dispositif de va-et-vient budgétaire doit progressivement mettre fin à l'actuelle parcellisation des actions au sein de l'Université et redonner à la Présidence, qui dispose de la vision globale, les moyens d'une véritable politique générale d'établissement.

#### **4.6. La mise en place de correspondants financiers pour aider au pilotage de la politique budgétaire**

Afin d'aider les doyens des Unités de Formation et de Recherche, les directeurs d'Institut et les responsables de services centraux (c'est-à-dire les responsables de centres financiers de rang 2), il a été décidé d'associer chacun à un personnel administratif ayant des compétences comptables et financières afin de les assister dans la conduite budgétaire de leur périmètre d'activité. Ces personnels portent le nom de correspondants financiers et ils ont notamment la charge de monter le budget des centres financiers de rang 2 en fonction des lignes directrices du responsable. Le changement de structure budgétaire s'est donc traduit par une modification

du fonctionnement des composantes avec la mise en place des correspondants financiers au sein de chaque unité de gestion portant le budget d'une composante ou d'un service.

#### **4.7. L'échec dans le déploiement de la nouvelle procédure budgétaire**

La réforme de la procédure budgétaire ne suit pas une voie analogue à celle de la structure. Durant les exercices 2010 et 2011, le nouveau calendrier a bien été adopté concernant la nouvelle procédure budgétaire, par contre, les principes sous-jacents à la nouvelle pratique budgétaire n'ont pas été appliqués. L'Université a continué à fonctionner avec les anciens principes de la procédure budgétaire.

### **5. Interprétation des observations de terrain : micro-dynamiques du (non) changement**

Il s'agit, dans cette phase, d'identifier les éléments constitutifs des deux pratiques centrales à l'implantation de l'ERP (structure budgétaire et procédure budgétaire), et d'interpréter l'évolution des interactions avant et après l'introduction de l'artefact « SIFAC ».

#### **5.1. Analyse des routines avant l'introduction de l'ERP SIFAC**

Avant l'implantation de SIFAC, la pratique « structure budgétaire » reposait sur un discours (élément ostensif) visant à faire valoir une proximité de gestion malgré l'existence d'une gestion centralisée. La structure budgétaire a alors été calquée sur un organigramme fonctionnel de l'Université (artefact), favorisant l'autonomie des unités de gestion. Cependant, le nombre élevé d'unités de gestion (centres de responsabilités) a conduit à un éparpillement des moyens et des actions, rendant ainsi impossible l'émergence d'une politique générale pour l'Université, chaque responsable d'unité de gestion ayant un comportement plutôt autocentré (élément performatif). Dans cette configuration, le performatif est simultanément influencé par l'ostensif et l'artefact, ce dernier permettant de légitimer un script décentralisateur, qui s'en trouve alors appliqué à l'excès. Le non respect des règles de centralisation comptable peut alors être considéré comme une influence du performatif sur le discours en mettant au second plan la gestion centralisée.

Avant l'introduction de SIFAC, la pratique « procédure budgétaire » au sein de l'Université est fortement contrainte par l'artefact national SAN REMO et un scénario d'action spécifique. Ce dernier présente l'élaboration du budget comme une procédure négociée dans la mesure où après une phase de cadrage succède une phase d'échange. Artefact et ostensivité influencent donc le performatif pour donner lieu à des actions consistant à une simple compilation des budgets des unités de gestion présentes dans la structure budgétaire et donc à une absence totale d'orientation pour mener une politique générale d'établissement. Les moyens sont affectés en fonction des politiques internes à chaque unité de gestion. En retour, le performatif recentre le discours sur la centralisation des allocations budgétaires dans la mesure où un cadrage doit être entrepris. Ce dernier constitue un élément de maintien de la règle.

Cette configuration initiale des pratiques, résumée dans le tableau 3 ci-après, justifie les deux scripts recommandés par l'IGAENR concernant ces deux pratiques, à savoir une réduction du nombre d'unités de gestion et l'inscription de la procédure budgétaire dans la politique d'établissement. Il convient à présent de déterminer si les micro-dynamiques pratiques ont participé au changement de structure et de procédure budgétaire.

**Tableau 3. Composantes et micro-dynamiques des pratiques budgétaires avant l'introduction de l'ERP.**

Composante de la pratique	Contenu de la composante
<b>PRATIQUE CONCERNANT LA STRUCTURE BUDGETAIRE</b>	
Ostensif (O)	Favoriser la proximité de gestion malgré l'existence d'une gestion centralisée
Performatif (P)	Responsables des unités de gestion (centre de responsabilité) autocentrés et autonomes conduisant à un éparpillement des réserves
Artefact (A)	Organigramme fonctionnel de l'université
Interactions	O->P : application du script décentralisateur à l'excès P->O : non respect des règles de centralisation de l'information comptable A->P : prescription du script décentralisateur
<b>PRATIQUE CONCERNANT LE PROCESSUS D'ELABORATION BUDGETAIRE</b>	
Ostensif (O)	Deux phases annuelles : 1/ répartition des grandes masses et 2/ cadrage et navettes (échanges bilatéraux)
Performatif (P)	Allocation de moyens sans orientation politique ni priorités. Compilation des budgets des CR et UB
Artefact (A)	Méthodologie SAN REMO
Interactions	A -> P : SAN REMO fournit le script O -> P : suivi de la procédure et focalisation sur la négociation des moyens selon des schémas de politiques internes aux UB et non de politique de l'établissement P -> O : centralité de la deuxième phase pour cadrer avec l'enveloppe globale

## 5.2. Analyse des interactions après l'implantation de SIFAC

L'adoption de SIFAC a mis à disposition de l'Université un artefact permettant la distinction entre des entités porteuses de budget (les centres financiers) et d'autres utilisées pour piloter l'établissement (les centres de coût ou centres de profit appelés de façon plus globale centres analytiques). L'artefact influence en le renforçant le discours cherchant à promouvoir une réduction du nombre d'unités porteuses de budget. L'artefact porte donc une simplification de la structure budgétaire mais continue à laisser promouvoir l'idée de proximité de gestion dans la mesure où une marge de liberté est laissée aux responsables de centres analytiques, la dépense s'effectuant à ce niveau là. Cet élément contribue finalement à rendre compatible proximité de gestion (la dépense est effectuée au niveau des centres analytiques) et accroissement du pouvoir des entités porteuses de budget afin de faciliter la mise en place d'une politique générale d'établissement. Il existe, malgré tout, un découplage entre un apparent regroupement et une structure d'ordonnateurs restant toujours disséminée. Ce



découplage a participé au changement de structure budgétaire avec une absence d'opposition majeure et un vote en conseil d'administration de la nouvelle structure le 16 mars 2009.

**Tableau 4. Détail des micro-pratiques à l'œuvre dans le changement de structure budgétaire**

Composante	Contenu
Ostensif (O)	Rationalisation de la structure budgétaire avec réduction du nombre d'unités de gestion porteuse de budget
Performatif (P)	Changement de la structure budgétaire mais les ordonnateurs restent dispersés. Le doyens ont des difficultés à avoir un regard sur les dépenses ce qui a par exemple contribué à un dépassement budgétaire d'un centre de coût qui a dû être absorbé par le centre financier de niveau 2
Artefact (A)	Distinction dans SIFAC entre structures budgétaires et structures analytiques
Interactions	A -> O : l'artefact porte une simplification de la structure budgétaire A -> P : marge de liberté laissée aux responsables de centres de coûts dans les opérations de dépenses O -> P : pouvoir accru aux entités porteuses de budget pour prendre part à la politique d'établissement P -> O : découplage entre un apparent regroupement et une structure d'ordonnateurs toujours disséminée P->A : mise en application de l'instrumentation

Si le changement de structure budgétaire est bien réel au regard des influences de l'artefact sur le discours et dans une moindre mesure sur le performatif, le changement de pratique « procédure budgétaire » s'avère être un échec dans son déploiement.

**Tableau 5. Détail des micro-pratiques à l'œuvre dans le (non) changement de processus budgétaire.**

Composante	Contenu
Ostensif (O)	Coexistence de deux scripts : un script associé à l'artefact favorisant le dialogue de gestion et la mise à disposition de moyens en fonction de la politique d'établissement et un script traditionnel consistant à produire le budget par reconduction des dépenses antérieures
Performatif (P)	Maintien de l'ancienne procédure budgétaire (budgets construits en prenant appui sur l'exercice N-1 puis agrégation) et ajustements par prélèvement sur le FR de l'Université malgré des modifications des routines avec une procédure budgétaire débutant plus tôt dans l'année (mi-mai ou début juin) et faisant l'objet d'un document d'orientation. L'incertitude est l'élément explicatif justifiant de l'adoption du script traditionnel
Artefact (A)	Adoption d'un nouveau calendrier et de tableau de production des budgets en rapport avec les grandes lignes de la politique d'établissement
Interactions	A -> O : la saisie du budget dans le module FM (comptabilité budgétaire) se fait au niveau des centres financiers de niveau 2 O -> P : rupture (pas de changement sensible) P -> O : Complexité de la démarche et difficilement compréhensible O -> A : outil qualifié de trop complexe pour servir de support.

Le pouvoir accru donné aux unités budgétaires (centres financiers de rang 2) conduit à laisser envisager la possibilité de mettre à disposition des moyens en fonction de la politique d'établissement tout en favorisant un dialogue de gestion entre la présidence et les composantes ou services généraux. Le nombre plus réduit d'unités porteuses de budget laisse supposer qu'il sera plus facile de dialoguer et d'élaborer une véritable politique d'établissement. Si le discours évolue significativement au regard de la nouvelle procédure

budgétaire proposée et adoptée lors du Conseil d'Administration, l'influence sur le performatif demeure faible pour ne pas dire nulle. Le nouveau calendrier est bien suivi mais les budgets au niveau des unités porteuses de budget et au niveau de l'Université ne sont encore que la compilation de micro-budgets construits en prenant appui sur le bilan d'exécution de l'année N-1. Après agrégation et vérification de la compatibilité globale des ressources par le service financier, les budgets 2010 et 2011 n'ont été que le simple agrégat des budgets des unités qui composent l'établissement et ne reflètent donc pas la politique générale d'établissement.

Lors d'une réunion de réflexion sur les pratiques autour de SIFAC avec les différents acteurs impliqués dans la procédure budgétaire, il est ressorti un élément expliquant cela. Selon plusieurs correspondants financiers, ils leur manquaient des « outils compréhensibles » leur permettant de construire les budgets selon les principes édictés par la nouvelle procédure budgétaire. La difficulté de maîtriser les transactions de consultation, la logique de lecture des tableaux produits sous SIFAC, très différents dans leur conception et leur contenu, ne permettent pas d'appliquer le scénario prescrit. L'artefact est donc trop complexe pour que l'ostensif puisse avoir une prise sur le performatif. Il s'opère donc une rupture d'interactions entre le performatif et l'ostensif et entre l'ostensif et l'artefact. Conscients de ces ruptures, les correspondants financiers ont tenté de mettre en place un groupe de travail visant à se servir de Business Object (BO) pour extraire de SIFAC des données. Ce groupe de travail s'est donné comme objectif de produire des tableaux ayant une logique de conception avec les besoins des unités budgétaires notamment pour suivre les budgets de chaque composante de l'Université.

La comparaison entre les micro-dynamiques en œuvre dans le changement de la structure budgétaire et de la procédure budgétaire (cf. les tableaux 4 et 5 ci-avant) permet de constater une différence dans la nature et le nombre des interactions entre les éléments constituant chaque pratique. La pratique « structure budgétaire » donne lieu à de nombreuses interactions entre artefact, ostensif et performatif qui conduisent à l'adoption du script nouveau. En revanche, dans le cas de la pratique « procédure budgétaire », le nombre d'interactions est plus réduit. Entre autres, l'influence réciproque entre ostensif et performatif est bloquée par la complexité de l'artefact et de la nouvelle démarche.

## **6. Discussion**

Le cadre d'analyse des micro-dynamiques pratiques (Feldman et Pentland 2003) offre, dans le cas particulier de cette recherche, la possibilité de comprendre, avec toute l'acuité d'une démarche « microscopique », comment s'instaurent ou s'interrompent des processus de changement dans un système de contrôle. Il est à présent nécessaire d'inscrire ces dynamiques dans un jeu d'influences plus large, afin d'appréhender les éléments contextuels qui ont facilité ou au contraire bloqué la mise en place de routines nouvelles. En cela, nous poursuivons la démarche de Feldman (2000) consistant à réinscrire l'étude des micro-dynamiques pratiques dans leur contexte institutionnel et social.

Le changement de législation autour du fonctionnement des universités françaises et des établissements de l'enseignement supérieur exerce un ensemble de pressions sur les établissements. Ce changement réglementaire peut s'interpréter comme une secousse initiale

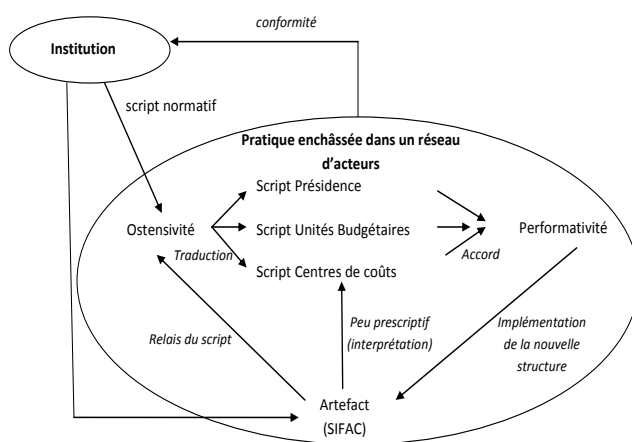
(Greenwod *et al.* 2002) importante dans la mesure où elle ambitionne de remettre en cause les anciennes routines ayant conduit les universités françaises à une certaine inertie notamment au niveau de la prise de décision stratégique (Boitier et Rivière 2013). Sous l'impulsion des préconisations de l'IGAENR mais aussi des dotations complémentaires offertes par le Ministère de l'Éducation Nationale et de l'Enseignement Supérieur, des pressions respectivement normatives et coercitives tendent à faire de SIFAC une voie obligée (imposée) dans la perspective du passage à l'autonomie pour permettre à l'Université d'accéder et bien franchir le cap des responsabilités et des compétences élargies. A ces deux natures de pression, une troisième s'ajoute. Il s'agit d'une pression mimétique liée à l'adoption par un nombre substantiel d'établissements de cet hyper-artefact mais surtout par rapport au choix de SIFAC par les établissements du site constituant, avec l'Université ayant servi de terrain, un Pôle de Recherche et d'Enseignement Supérieur (PRES). Le fait d'imposer un changement de système d'information peut s'interpréter comme un moyen pour tenter de *désinstitutionnaliser* (Scott, 2001) des anciennes pratiques budgétaires. En effet, le progiciel est un élément susceptible d'augmenter la vitesse de réaction de l'université en introduisant de nouveaux mécanismes de réaction face aux problèmes rencontrés pour passer aux RCE. Dans une appréhension déterministe du rôle des pressions institutionnelles, ce changement de SI aurait dû se traduire par une évolution des routines au sein de l'organisation. En l'occurrence, la désinstitutionnalisation des pratiques (Oliver 1992) ne s'opère que partiellement ou pas du tout. De fait, les micro-dynamiques s'opèrent au sein de réseaux d'acteurs (Feldman 2000) qui relaient ou non les pressions émanant de l'institution. Whittington (2006) souligne l'intérêt que représentent les praticiens comme objets d'étude lorsqu'il s'agit d'interroger l'articulation des phénomènes institutionnels et de la pratique. Nous proposons ici, en cohérence avec les travaux de Feldman et Pentland (2003), d'interpréter cette étape sociale en nous fondant sur des concepts-clés tirés de l'ANT. Nous comprendrons ainsi comment les scripts (éléments ostensifs) émanant de l'institution ont pu susciter ou non la constitution de réseaux qui affectent les micro-dynamiques en jeu localement.

### **6.1. L'adoption relative de la pratique « structure budgétaire » : une divergence des scripts mais une compatibilité perçue par le réseau d'acteurs.**

Autour du changement porté par SIFAC, un ensemble de réseaux d'acteurs (Latour 1992) s'est établi. Ces réseaux sont au nombre de trois. La Présidence et les services centraux en charge des affaires budgétaires voient dans ce changement la possibilité de mettre en place une politique d'établissement conformément à la demande de l'IGAENR. Les responsables d'unités budgétaires sous Nabuco ou centres financiers de niveau 2 sous SIFAC considèrent que cette structure leur redonnera un rôle dans la politique de dépense de l'UFR mais aussi au niveau de l'Université. Enfin, les responsables des anciens centres de responsabilité (les CR représentant un diplôme) qui malgré leur disparition de la structure budgétaire continuent à exister par le biais de la structure analytique (centre de coûts) ; ce qui leur permet de conserver une marge d'action discrétionnaire. Chaque groupe a interprété la modification de structure budgétaire sous-jacente à SIFAC par le biais de mécanismes de traduction aboutissant certes à des scripts différents mais compatibles. Ce qui se produit dans ce cas est contraire à l'observation que font Drevet, Lande et Portal (2012) lorsqu'ils analysent l'échec du module SIFAC-comptabilité analytique dans un autre établissement.

Dans ce cas, l'institution produit un scénario d'action normatif relayé par l'artefact. Se forme alors un réseau d'acteurs où les différents groupes (la présidence, les composantes et les centres de coûts) adoptent des scripts incommensurables mais compatibles entre eux. Les micro-dynamiques décrites dans le tableau 4 alimentent les relations récursives de l'entre-définition (Callon 1986). Une dialectique s'instaure alors, analogue à celle des changements étudiés par Briers et Chua (2001). La figure 3 en synthétise la teneur, en reprenant la structure de notre cadre d'analyse. Il ne s'agit plus ici de restituer les observations mais de livrer une interprétation des dynamiques observées sur le terrain.

**Figure 3. Adoption de la nouvelle structure budgétaire par traduction**



Dans ce cas précis, il faut noter la centralité des scripts dans le changement opéré. L'implémentation de la nouvelle structure budgétaire tient au phénomène de traduction autour d'un artefact finalement peu prescriptif laissant place à l'interprétation. Le prisme des micro-dynamiques pratiques permet de situer le fait générateur de cette appropriation. Cette réforme structurelle a été votée sans aucune résistance lors du conseil d'administration de l'université et est mise en œuvre depuis.

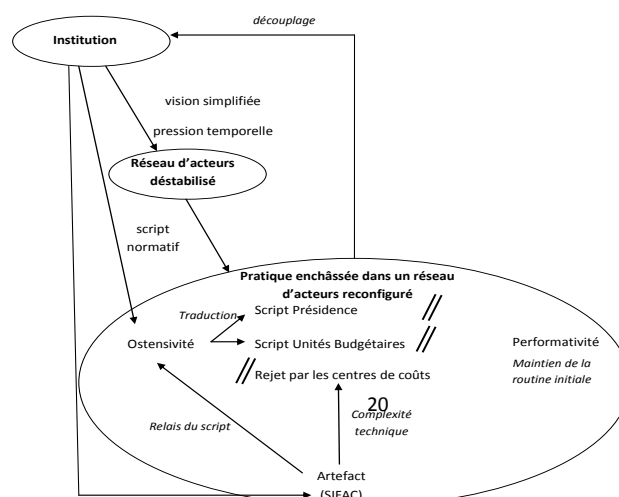
### **6.2. La rupture relative à la procédure budgétaire.**

En adoptant une structure budgétaire réduite et en redonnant du pouvoir aux responsables de composantes (centre financier de niveau 2), l'artefact a constitué un catalyseur pour revoir la procédure budgétaire et mettre fin à la logique de reconduite des budgets de l'année précédente. Sous couvert de l'artefact, il a été proposé une nouvelle procédure promouvant l'idée que les moyens seraient attribués en fonction de la cohérence des actions déployées par les acteurs avec la politique générale d'établissement. L'artefact porte donc un script renouvelé. A la différence de la structure budgétaire, le script renouvelé n'a pas fait l'objet d'une acceptation préalable, et les acteurs ont continué à porter le script traditionnel ou plus précisément à se conformer à ce dernier. Deux facteurs contextuels permettent de comprendre cette rupture dans le mouvement de changement des routines. Le premier est lié à la pression temporelle. La réalisation des premiers budgets sous SIFAC s'est faite dans la précipitation et sans que les personnels administratifs en charge de l'opérationnalisation du

budget maîtrisent totalement la nouvelle structure budgétaire et la nouvelle procédure notamment d'un point de vue calendaire. Qui plus est, SIFAC contribue à alourdir l'information nécessaire pour saisir les budgets ce qui a été perçu par les administratifs et les services de soutien comme une source de complexité dans les productions de SIFAC. Le nouveau script dicté par l'artefact n'est pas *enacté* du fait d'un retour réflexif effectué par les utilisateurs. Il en résulte une situation de découplage (Meyer et Rowan 1977) entre la façon dont les choses devraient être faites et comment elles sont réalisées. Le package rationnel de SIFAC (Hasselbladh et Kallinikos 2000) n'a pas permis de se détacher du caractère traditionnel des façons d'agir. Les acteurs en charge de la construction du budget se sont trouvés dans une situation d'incertitude qu'ils n'ont pas réussi à lever parce que l'artefact n'était pas compréhensible ou ne leur permettait pas de coupler les discours aux actes. Le substrat technique offert par SIFAC en la matière présente selon les correspondants financiers « *un degré d'abstraction trop important* » selon les dires d'un correspondant financier. Afin de faire face à cette incertitude et face à l'urgence de la situation de produire un budget à une date donnée, ils ont alors opté pour la solution consistant à reprendre les anciens *scenarii* leur permettant de guider leurs actions en vue de la production du budget 2010.

Plus fondamentalement, la vision simplifiée portée par l'instrument (Le Masson, Weil, Hatchuel 2010) suppose la remise en cause des prérogatives de certains acteurs (les centres de coût en particulier). La logique de « mise en acte » de l'artefact au travers du changement de procédure budgétaire contribue à faire percevoir à certains ordonnateurs la remise en cause de leurs zones d'action discrétionnaire. Dans ce cas, la rupture s'opère à l'échelle du réseau d'acteurs, qui finit par se déliter (Latour 1992). Les ruptures s'opèrent à deux niveaux dans l'interaction de l'ostensivité et de la performativité. Tout d'abord, les centres de coûts sortent du réseau d'acteurs qui s'est formé pour traduire le script de structure budgétaire. Par la suite, les traductions opérées par les acteurs issus du réseau initial ne donnent lieu à aucune mise en œuvre, puisqu'une part essentielle des opérateurs (les centres de coûts) maintient ses routines en l'état. L'artefact SIFAC, relais du script normatif et de la vision simplifiée en même temps qu'instrument complexe, ne produit aucun effet à l'échelle du processus budgétaire. Le dialogue entre les scripts d'action, les actes, et la production matérielle est rompu (Briers et Chua 2001). La figure 4 récapitule l'interaction des pressions institutionnelles et des micro-pratiques enchâssées dans un réseau d'acteurs que la vision simplifiée portée par SIFAC a déstabilisé.

**Figure 4. L'interaction des pressions institutionnelles et des micro-pratiques (les // matérialisent les ruptures ou absences d'interactions observées)**



La remise en cause des zones d'action a pour conséquence de défaire les réseaux précédemment constitués. Un ancien responsable de plusieurs diplômes dispensés en formation initiale et formation continue générant des ressources propres non négligeables a rapidement demandé d'avoir à sa disposition un correspondant financier compte tenu de l'enveloppe budgétaire gérée. Cette demande effectuée directement auprès de la Présidence est assimilable à une remise en cause du script pour revenir au scénario initial, moins pénalisant en termes d'autonomie financière pour les responsables de diplôme. Nous pouvons assimiler ce comportement à une volonté de compromettre la mise en place d'un système budgétaire emprunté à l'environnement institutionnel, à l'instar de ce qu'avaient montré Moll et Hoque (2011) dans le cadre d'une université australienne.

## **7. Conclusion**

La réforme profonde appliquée aux systèmes de contrôle de gestion universitaires français est ici étudiée à l'échelle de sa « mise en pratique », ce qui a permis de déceler et restituer les dynamiques qui ont conduit dans un cas à l'adoption, dans l'autre au rejet de dispositions et de méthodes nouvelles (ce dans les mêmes services d'un même établissement). Cette recherche, effectuée en immersion sur une longue durée, a voulu échapper aux schémas du déterminisme technologique d'un côté et du « tout social » de l'autre. SIFAC n'a pas joué seul le rôle de facilitateur dans la réforme de structure budgétaire étudiée. Cette adoption est aussi due à la dynamique de réseau qui s'est alors opérée autour du projet. A l'opposé, ce réseau n'a pas permis l'adoption de la nouvelle procédure budgétaire. Une interprétation visant au « tout intentionnel » ou au « tout jeu social » n'aurait pas permis de saisir la complexité d'un phénomène où l'intentionnalité est remise en cause, et où les micro-dynamiques du terrain jouent un rôle fondamental.

Du point de vue des cadres d'analyse mobilisés, cette recherche ouvre la voie d'une synthèse de corpus théoriques souvent mobilisés séparément. En appliquant la contextualisation des pratiques étudiées, il devient possible d'appréhender simultanément l'impact des pressions institutionnelles et des jeux d'acteurs sur les micro-dynamiques étudiées. C'est notamment parce qu'il relaie une vision simplifiée qui reconfigure le réseau d'acteurs participant à la procédure budgétaire que SIFAC fait l'objet d'un rejet. Réciproquement, l'insertion (ou non) de l'artefact dans ces micro-pratiques agit sur l'institution, en provoquant par exemple des situations de découplage (Meyer et Rowan 1977), voire l'abandon de projets.

Whittington (2011) rappelle à juste titre le caractère syncrétique d'une approche des phénomènes sociaux par la pratique. Cette contribution en offre une illustration. Les recherches à venir devraient permettre de formuler une articulation plus systématique des éléments sociaux, contextuels, et « microscopiques » dans la compréhension des dynamiques organisationnelles.

## **Bibliographie**

Ahrens, T. et Chapman, C. (2007), Management accounting as practice. *Accounting, Organization and Society*, 32: 1-27.

Argyris, C., Putman, D. et Smith, M.L. (1985). *Action Science*. San Francisco, Jossey Bass.

Baxter, J. et Chua, W.F. (2008). Be(com)ing the chief financial officer of an organization experimenting with Bourdieu's practice theory. *Management Accounting Research*, 19 (3): 212-230.

Boitier, M. et Rivière, A. (2013). Freedom and Responsibility for French Universities: from global steering to local management. *Accounting, Auditing et Accountability Journal*, 26(4): 616-649.

Briers, M. et Chua, W.F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: A field study of an implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 237-269.

Burns, J. et Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12: 389-402

Callon, M. (1986). Some Elements for a sociology of translation: Domestication of the scallops and the fishermen of St Briec Bay. In J. Law (Ed). *Power, action and belief: A new sociology of Knowledge ?* (196-223). London Sociological Review Monograph: Routledge and Kegan Paul.

Castoriadis, C. (1998). *The Imaginary Institution of Society*, trans. K. Blamey, the MIT Press, Boston.

Chenhall, R. et Euske, K. (2007). The Role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (7-8): 601-637.

Chua, W.F. (1995). Experts, networks and inscriptions in the fabrication of accounting images story of the representation of three public hospitals *Accounting, Organizations and Society*, 20: 111-145.

Corradi, G., Gherardi, S. et Verzelloni, L. (2010). Through the practice Lens: Where is the bandwagon of practice-based studies heading ? *Management Learning*, 43 (1): 265-283.

Devereux, G. (1967). *From anxiety to method in the behavioral Sciences*. The Hague: Mouton et Co.

Drevet B., Lande, E. et Portal M. (2012). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué. *Management et Avenir*, 54 : 126-144.

Eisenhardt, K.M. (1989). Building theories from case study research. *The Academy of Management Review*, 14 (4): 532-550.

Ezzamel, M., Wilmott, H. et Worthington, F. (2004). Accounting and management labour relations in the factory with a Problem. *Accounting, Organizations and Society*, 29: 269-302.

Fauré, B. et Rouleau, L. (2011). The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. *Accounting, Organization and Society*, 36 (3): 167-182.

Feldman, M.S. et Orlikowski, W.J. (2011). Theorizing practice and practicing theory. *Organization Science*, 22 (5): 1240-1253.

Feldman, M.S. et Pentland, B.T. (2003). Reconceptualizing organizational routines as a source of flexibility and change. *Administrative Science Quarterly*, 48 (1): 94-118.

Feldman, M.S. (2000). Organizational routines as a source of continuous change. *Organization Science*, 11 (6): 611-629.

Gendron, Y., Cooper, D.J., et Townley, B. (2007). The construction of auditing expertise in measuring government performance. *Accounting, Organization and Society*, 32 (1/2) : 101-129.

Girin, J. (1989). L'opportunisme méthodique dans les recherches sur la gestion des organisations. Communication à la journée d'étude « la recherche-action en action et en question », AFCET, Collège de systémique, École Centrale de Paris ([www.crgpolytechnique.fr/incunables/opportunisme.html](http://www.crgpolytechnique.fr/incunables/opportunisme.html))

Glaser, B. et Strauss, A.L. (1967). *The discovery of Grounded Theory: Strategies for qualitative research*, Chicago, Adline Publishing Company.

Green, S.W., Li, Y. et Nohria, N. (2009). Suspended in self-spun of significance: A rhetorical model of institutionalization and institutionally embedded agency. *Academy of Management Journal*, 52 (1): 11-36.

Greenwood, R., Suddaby, R. et Hinings, C.R. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45 (1): 58-80.

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

Hatchuel, A. et Weil, B. (1992). *L'expert et le système*, Paris , Economica.

Hofer, C.W. et Schendel, D. (1978). *Strategy formulation: Analytic concepts*. St Paul: M.N. WestPublishing.Co.

Hopwood, P.G. et Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*, Cambridge, Cambridge University Press.

Jick, T.D. (1979). Mixing qualitative and quantitative methods: Triangulation in Action. *Administrative Science Quarterly*, 24 (4): 602-611.

Katz, J. (1983). A theory of qualitative methodology: The social system of analytic fieldwork. In Emerson, R. (ed), *Contemporary Field Research: A collection of readings*, Boston, Little Brown Company.

Kennedy, M.T. et Fiss, P.C. (2009). Institutionalization framing and diffusion: The logic of TQM adoption and implementation decisions among US hospitals. *Academy of Management Journal*, 52 (5): 897-918.

Kotter, J.P. et Heskett, J.L. (1992). *Corporate culture and Performance*. New-York: The Free Press.



Latour, B. et Strum, S. (1987) Redefining the social link: from baboons to humans. *Social Science Information*, 26 : 783-802.

Latour, B. (1987), *Science in action*. Cambridge MA., Harvard University Press.

Latour, B. (1992). *Aramis, ou l'amour des techniques*, Paris. La Découverte.

Latour, B. (1993), *We have never been modern*, Prentice Hall, Essex.

Latour, B. (1996). *Aramis, or yhe love of technology*. Cambridge MA., Harvard University Press.

Le masson, P., Weil, B. et Hatchuel A. (2010). *Strategic management of design and innovation*. Cambridge: Cambridge University Press.

Lewin, K. (1946). Action Research and Minority Problems. *Journal of Social Issues*, 2 (4): 34-46.

Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directive in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organization and Society*, 33 (4-5): 39-361.

Meyer, J.W. et Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83: 340-363.

Miller, P. (1991). Accounting innovation beyond the enterprise: Problematizing investment decisions and programming economic growth in the UK in the 1960s. *Accounting, Organizations and Society*, 16: 733-762.

Moll, J. et Hoque, Z. (2011). Budgeting for legitimacy: The case of an Australian university. *Accounting, Organizations and Society*, 36: 86-101.

Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13 (4): 563-588.

Porras, J.I. et Robertson, P.J. (1992). Organizational development : Theory, Practice and Research. In M.D. Dunette et L.M. Hough (Eds), *Handbook of Industrial Organizational Psychology Palo Alto* (pp. 719-822). CA: Consulting Psychologists Press.

Preston, A.M., Cooper, D.J. et Coombs, R.W. (1992). Fabricating budgets : A study of the production of management budgeting in the National Health Service, *Accounting, Organizations and Society*, 17: 561-593.

Quattrone, P. et Hopper, T. (2005). A "time-space odyssey" : Management control systems in two multinational organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 30 (7-8): 735-764.

Quattrone, P. (2004). Commenting on a commentary? Making methodological choices in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 15: 232-247.

Quinn, M. (2011). Routines in management accounting: some further exploration. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7 (4) : 337-357.

Rabardel, P. (2005). Instrument, activité et développement du pouvoir agir. In Teulier, R. et P. Lorino (Eds) *Entre connaissance et organisation : l'action collective. L'entreprise face au défi de la connaissance*, Paris, La Découverte, 251-265.

Ribeiro, J. et Scapens, R. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development, *Qualitative Research in Accounting et Management*, 3 (2): 94-111.

Robson, K. (1992). On the arenas of accounting change: The Process of translation. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (5-6): 547-570.

Rouse, J. (2007). Practice philosophy. In S. Turner et M. Risjord (Eds.). *Handbook of the philosophy of science (Vol. 15): Philosophy of anthropology and sociology*. London: Elsevier.

Scott, R.W. (2001). *Institutions and organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Shank, J. et Govindarajan, V. (1993). *Strategic Cost Management*. New-York, The Free Press.

Skærbæk, P., et Tryggestad, K. (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 108–124.

Whittington, R. (2006). Completing the Practice Turn in Strategy Research. *Organization Studies* 27(5): 613-634.

Whittington, R. (2011). The practice turn in organization research: Towards a disciplined transdisciplinarity. *Accounting, Organization and Society*, 36 (3): 183-186.