



HAL
open science

De la diffusion à l'appropriation de la comptabilité analytique dans une université française: une étude exploratoire

Alphonse Da, Hamza El Kaddouri

► To cite this version:

Alphonse Da, Hamza El Kaddouri. De la diffusion à l'appropriation de la comptabilité analytique dans une université française: une étude exploratoire. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901028

HAL Id: hal-01901028

<https://hal.science/hal-01901028v1>

Submitted on 22 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.

De la diffusion à l'appropriation de la comptabilité analytique dans une université française: une étude exploratoire

Alphonse DA, IAE/École Universitaire de
Management, Université d'Orléans

alphonse.da@univ-orleans.fr

Hamza EL KADDOURI, IAE/École
Universitaire de Management université
d'Orléans

Hamza_elkaddouri@hotmail.fr

Résumé

Cette étude montre l'utilisation de la comptabilité analytique comme outil d'analyse et de maîtrise des coûts dans une université française. Alors que les pressions institutionnelles incitent au développement d'une comptabilité analytique en coût complet pour toutes les activités de l'organisation, nous montrons, dans le cadre d'une recherche participation menée dans une université française, l'intérêt de mettre en place un système en «coût environné» avec des mesures ciblées pour une utilisation efficace des calculs de coûts produits. Ces résultats illustrent les apports d'une démarche contingente dans la mise en place des outils de contrôle de gestion dans une organisation.

Mots clés: comptabilité analytique, contingence, coût, organisation universitaire.

Introduction

Les structures universitaires font l'objet d'un nombre croissant d'études au regard des problématiques auxquelles elles sont confrontées depuis la généralisation des pratiques du *New Public Management (NPM)* dans le secteur public (Rivière et Boitier, 2011). En France, la possibilité pour les universités depuis la loi du 10 Août 2007 d'accéder aux responsabilités et compétences élargies (RCE), qui leur confèrent désormais plus de responsabilités en matière financière et de gestion des ressources humaines, s'accompagne d'un impératif : optimiser leur gestion interne afin de « tirer profit des marges de manœuvre que leur donnent ces nouvelles dispositions réglementaires ». Les outils de pilotage comme la comptabilité analytique deviennent ainsi des dispositifs indispensables de la réforme et s'institutionnalisent, non sans tâtonnement, mais progressivement dans ces établissements (Chatelain-Ponroy et *al.*, 2012).

Toutefois, le développement de la comptabilité analytique dans les universités questionne. Des études font ressortir des résultats mitigés : soit l'outil est implanté mais il est peu utilisé pour le pilotage de l'organisation (Solle, 1995; Guillot, 2000; Chatelain-Ponroy et al, 2006), soit il est purement abandonné du fait des différentes rationalités en cours dans cette organisation (Drevetton et *al.*,2012). En outre, Ducrocq et Gervais (2012) montrent les difficultés de la logique de calcul du coût d'un diplôme effectué dans une université avec l'ensemble des biais associés au coût obtenu.

Ces résultats invitent à s'interroger sur la pertinence des modalités de calcul de coût retenues dans une organisation particulière qu'est l'université , à l'instar de Fabre et *al.*, (2012) quant au modèle classique de coût complet mobilisé dans les collectivités locales. L'université comme champ d'implantation de ces outils présente des traits caractéristiques spécifiques influençant l'utilisation de ces outils de gestion. En effet, en tant qu'organisation publique, l'université comporte une fonction de production complexe avec une gouvernance partenariale et de nombreuses parties prenantes porteuses de visions et d'objectifs différents. Les outils de pilotage ainsi présentés comme une nécessité peuvent se heurter à des freins institutionnels (Mintzberg, 1982), stratégiques (Fabre, 2010; Drevetton et *al.*,2012) et culturels (Hofstede 1978).

Dans le cadre d'une recherche participation menée dans une université française entre février 2013 et juillet 2013, nous avons été confrontés à ces facteurs de contingence ce qui nous a amené à participer à la redéfinition des modalités de calcul de coût dans cette université pour une utilisation efficace des informations produites.

Cette étude présente la démarche de calcul de coût intégrant les facteurs de contingence universitaire. En s'interrogeant sur l'utilisation effective des calculs produits, l'étude

questionne la pertinence des modalités de calcul et l'appropriation des outils, dans les spécificités de l'organisation universitaire.

Deux grandes parties structureront la présentation de cette étude. Une première partie sera consacrée aux réformes actuelles dans les universités qui conduisent au renforcement des outils de pilotage comme la comptabilité analytique, et le cadre théorique dans lequel s'inscrit notre étude, la théorie de la contingence structurelle et ses extensions dans les démarches de calcul et d'analyse de coût dans les organisations. La deuxième partie exposera l'expérience de terrain, les obstacles et les propositions effectuées en termes de démarche et d'outils à mettre en place.

1. Un contexte favorable à la comptabilité analytique mais sous contrainte

Le système universitaire français connaît un changement d'envergure dans son fonctionnement et son organisation depuis les réformes de 2007. Ces réformes instaurent le renforcement des outils de pilotage tels que la comptabilité analytique. Mais face à un bilan mitigé sur l'implantation de cet outil de gestion dans une organisation spécifique qu'est l'université, nous exposons les contraintes liées aux calculs de coût.

1.1. Les universités publiques françaises entre les idéaux du NPM et du mimétisme

Les récentes réformes dans les universités en France s'inscrivent dans le cadre du NPM et conduisent les universités à mettre en place des démarches de calcul de coût sous influence des idéaux-types issus du secteur privé.

1.1.1 Du NPM à l'institutionnalisation progressive de la comptabilité analytique dans les universités

Les actions de modernisation qui touchent l'administration publique française et donc les universités publiques en France s'inscrivent dans un mouvement plus vaste qui a émergé dans les pays de l'OCDE¹ vers les années 1980. Qualifiées de *New Public Management* par les Anglo-saxons ou de Nouvelle Gestion Publique dans le cadre français, ces réformes couvrent « l'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, d'animation et de contrôle des organisations publiques visant à développer leurs performances générales et à piloter leur évolution dans le respect de leur vocation. » (Bartoli, 1997). En partant des problèmes qui touchent de façon générale l'administration publique à savoir l'«inefficacité allocative» (excès d'offre, surproduction de certains services) et l'«inefficacité productive» (gaspillage de ressources, coûts de production excessifs) (Burlaud et Simon, 2003), ce courant de pensée qui

¹ Organisation de coopération et de développement économique, elle regroupe pour la plupart des pays développés.

milite pour le passage d'une administration publique gouvernée par le respect des processus et des règles à une administration publique gouvernée par les résultats place au centre de la gestion publique la notion de performance, en véhiculant un discours faisant référence aux méthodes de l'organisation privée et à l'introduction des pratiques dirigées vers l'efficacité et l'efficience (Hood, 1995).

Cette évolution de la société vers le managérialisme (Chatelain-Ponroy, 2008) doublée d'un contexte économique tendu ont conduit à la mise en place d'un certain nombre de réformes dont la dernière et la plus importante fut la loi LRU (libertés et responsabilités des universités) en 2007.

La loi LRU en redéfinissant le service public de l'enseignement supérieur a mis en place, progressivement dans tous les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, de nouvelles règles et pratiques en matière de gouvernance, de gestion financière et de gestion des ressources humaines. Mais le changement majeur est l'accession des universités aux responsabilités élargies (RCE), ce qui confère aux universités plus d'autonomie en matière financière et de gestion des ressources humaines. Plus concrètement, les universités passent d'une allocation basée sur des «besoins normés» et d'une masse salariale des fonctionnaires gérée par l'État à une allocation fléchée sur la performance et à un transfert de la masse salariale des fonctionnaires au budget des établissements.

Le concept d'autonomie implique une double conséquence: rendre les universités plus responsables de leur gestion, ce qui leur impose de démontrer leur performance, mais aussi, rendre compte de l'utilisation de l'argent public. Cette double conséquence suppose de mettre en place des outils de gestion comme la comptabilité analytique, le contrôle interne, la validation par un commissaire aux comptes, etc.

C'est dans cette perspective que la loi LRU dans son article 711-1 impose aux universités de «mettre en place un outil de contrôle de gestion et d'aide à la décision de nature à leur permettre d'assumer l'ensemble de leurs missions, compétences et responsabilités ainsi que d'assurer le suivi des contrats pluriannuels d'établissement.». Le contrôle de gestion devient ainsi un dispositif indispensable dans la réforme des universités. Par la suite, le décret financier de 2008 précisera la nature des outils de contrôle de gestion à mettre en place parmi lesquels le calcul des coûts avec la mise en place de la comptabilité analytique: «chaque établissement se dote d'une comptabilité analytique dont les procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le plan comptable général.» Article 46 du décret n°2008-618

du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des établissements bénéficiant des RCE.

La comptabilité analytique est définie par le Conseil National de la comptabilité (CNC) comme « un outil permanent d'information permettant la mesure des performances et d'aide à la prise de décisions au sein de l'entreprise. Ce terme de «comptabilité analytique» a évolué avec le temps et est rencontré sous différentes dénominations dans les ouvrages ou travaux de recherche mais aussi dans le langage des professionnels. Comme l'indique Bouquin (2005), on est passé d'une comptabilité industrielle à une comptabilité analytique d'exploitation, puis à l'analyse des coûts ou encore à l'analyse et au contrôle des coûts ou enfin à la comptabilité de gestion (*management accounting*) ou *cost accounting* dans les ouvrages anglo-saxons. Pour Bouquin (2005), ce changement de vocabulaire est tout à fait significatif de la progression de cette technique qui ne s'appliquait initialement qu'à l'industrie et qui s'applique maintenant à toutes les organisations.

Quelque soit le terme utilisé, la comptabilité analytique a pour but de «produire des informations qui permettent de modéliser la relation entre les ressources mobilisées et consommées, et les résultats obtenus, à la fois dans une optique prévisionnelle pour aider les décideurs, et dans une optique rétrospective pour mesurer des performances.» (Bouquin, 2005). Son objet est de valoriser une consommation de ressources engendrée par un objet de coût (Burlaud et Simon, 2003).

Pour Burlaud (1983), la mise en place de la comptabilité analytique dans l'administration publique peut répondre à un triple objectif: la tarification (rétablir la vérité des prix), la normalisation (une formation en contrôle de gestion dans une université x devrait coûter la même chose dans une université y) et la sanction (la mise en évidence des anomalies et mesures correctives).

Dans le cadre des universités, la comptabilité analytique permettrait d'optimiser les ressources humaines, financières et patrimoniales qui sont désormais à la charge de ces organisations. Ainsi, l'Agence de mutualisation des universités et établissements supérieurs (AMUE) en rappelant que dans les universités, la comptabilité analytique ne sert pas nécessairement à déterminer un calcul de rentabilité mais appartient aux outils permettant d'effectuer des choix éclairés, définit sept objectifs que les universités pourraient atteindre à travers la comptabilité analytique à savoir² :

² Principes de gestion des universités dans le cadre de la loi LRU AMUE.

- se connaître : mesurer les coûts des différentes entités de l'établissement ;
- analyser : disposer d'informations sur la composition des coûts, les facteurs générateurs, identifier des écarts ;
- apprécier : l'équilibre économique d'un segment d'activité et/ou d'un produit ;
- se comparer : entre structures internes avec des établissements ou des activités similaires ;
- valoriser : des travaux en cours de réalisation et calculer les résultats d'un établissement ;
- arbitrer : entre l'externalisation (achats) et l'internalisation des prestations.

Cependant la comptabilité analytique n'est pas apparue dans les universités publiques qu'à la faveur de la loi LRU. Cette dernière n'a fait qu'accélérer son institutionnalisation. Déjà un décret en date du 29 décembre 1962 introduisait dans le code de l'éducation les éléments suivants: «la comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique et une ou plusieurs comptabilités spécialisées des matières, valeurs et titres.» (Article 51). En tant qu'opérateurs du secteur économique concurrentiel (recherche sur contrats, locations, ventes de publication, formations continues, etc.), les universités sont soumises aux obligations légales, notamment celles liées au droit de la concurrence et à l'application des règles fiscales, répondant aux exigences nationales et européennes. A ce titre, elles doivent être en mesure de justifier des coûts des opérations menées.

Cette partie montre que la comptabilité est désormais un outil indispensable dans le pilotage des universités, mais des études suggèrent que son implantation se fait souvent sans tenir compte du contexte organisationnel, ce qui ne favorise pas son utilisation.

1.1.2. Des processus d'implantation déconnectés du contexte organisationnel

Des recherches portant sur le développement des outils ou pratiques de gestion dans les organisations universitaires (Solle, 1995; Guillot, 2000; Chatelain-Ponroy et *al.* 2006) font ressortir que majoritairement la mise en place d'une démarche d'analyse ou de calcul de coût

repose sur des idéaux-types ou des démarches importées d'autres organisations sans chercher à les adapter au contexte.

Une enquête nationale menée en France par Chatelain-Ponroy et ses collègues du Conservatoire National des Arts et Métiers en 2006 sur les outils de contrôle de gestion dans les établissements d'enseignement et de recherche montre que 80% des démarches de calcul des coûts dans ces organisations reposaient sur la méthode des coûts complets à travers la technique des centres d'analyse. Or, Solle expliquait dès 1995 les biais de cette technique de calcul de coût dans les organisations universitaires. Ce dernier, en partant de l'analyse de la mise en place de NABUCO³ dans les universités montre que la modernisation a imposé un calcul de coût inspiré du secteur industriel et commercial à travers la méthode des centres de responsabilité alors que l'organisation et le fonctionnement des organisations universitaires s'y prêtaient le moins. Il fait remarquer que le découpage de l'organisation universitaire en centres de responsabilité inspiré du Plan Comptable Général (PCG) français était incompatible avec les structures et le système politique des universités. Toujours sur la mise en place de NABUCO, Guillot (2000) note que l'échec de son implantation dans les organisations universitaires reposait sur une vision traditionnelle du changement imposée par le haut, vision focalisée sur les outils et dont les objectifs ont été fixés à priori. Pour lui, la mise en place des outils de gestion dans les universités mettait l'accent sur le comment de l'outil et non sur le pourquoi de l'outil ce qui expliquait l'écart qu'on constatait entre les objectifs affichés dans le projet d'implantation et l'utilisation réelle de l'outil.

Ces études montrent que les outils de gestion en place dans les universités publiques françaises reposent sur une démarche qui relève de modèles classiques et déterministes. Des démarches qui sont entretenues par un marché des outils de gestion comme le souligne Berry (1983) dans son récit sur les «technologies invisibles». Selon lui, la comptabilité analytique, les calculs d'actualisation, le contrôle de gestion, l'informatique de gestion, la RCB., (...) ont été introduits dans les organisations sous la pression d'institutions extérieures. Il existerait ainsi une sorte de marché des instruments de gestion alimenté par des experts divers, marché international et en fréquent renouvellement qui fonctionnerait plutôt sur le principe de «prêt-à-porter». En même temps que ce marché vante les mérites des outils qu'il développe, on assiste à une professionnalisation de plus en plus importante des acteurs de l'organisation chargés de faire appliquer ces «machines» de rationalisation; des acteurs issus des grandes

³Cet outil est mis en place après les réformes de l'État de 1990 dont l'objectif était de modifier profondément la politique budgétaire des établissements. Il est remplacé aujourd'hui par l'outil SIFAC dans la plus part des universités.

écoles de commerce ou des instituts de management auxquels on enseigne des méthodes de comptabilité de gestion déconnectées du contexte organisationnel (Fabre et Bessire, 2006).

Contrairement à cette vision déterministe déconnectée du contexte organisationnel, la présente étude se penche sur la rencontre entre un outil de gestion et une organisation donnée ou, plus prosaïquement, les conditions d'insertion du premier dans la seconde pour reprendre l'expression de Moisdon (1997) ce qui nous conduit à nous inscrire dans la lignée des travaux sur la contingence organisationnelle.

1.2. De la théorie de la contingence organisationnelle au calcul de coût dans les organisations

Si l'environnement actuel des universités les amène à développer des outils de gestion comme le recommande le NPM, la recherche d'un outil utilisable et utilisé interroge l'adaptation de l'outil à son contexte. Après avoir présenté les éléments théoriques de la théorie de la contingence structurelle, nous l'appliquerons au système d'analyse et de calcul de coût dans les organisations.

1.2.1. La théorie de la contingence structurelle

L'approche théorique de la contingence explique que le fonctionnement des organisations, et notamment les outils de gestion, peut être influencé par des facteurs internes et externes sur lesquels elle n'a que peu de prise. L'influence de l'environnement organisationnel, la structure sur les outils fait référence aux travaux de Lawrence et Lorsch (1967) et de Woodward (1965). Dans leurs études, ils montrent que l'environnement est un facteur explicatif de certaines modalités de fonctionnement. La théorie de la contingence apporte une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle (Covaleski et al., 1996). Elle montre qu'il ne peut être fait abstraction du contexte organisationnel pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises. Les recherches qui s'inscrivent dans ce courant concluent ainsi à l'existence de relations entre les caractéristiques des entreprises et les attributs des systèmes de contrôle (Chiapello, 1996 ; Chenhall, 2003).

Certes l'approche contingente a été critiquée pour son manque de cadre conceptuel et son intérêt pour une variable isolée, mais les travaux sur l'instrumentation de gestion ont montré l'intérêt de la prise en compte du contexte pour implanter un outil, le faire accepter et favoriser son utilisation (Moisdon et al., 1997; Pariente, 1998; Elhamma, 2011). Comme l'écrivait Pariente (1998), « on ne peut avoir un outil de contrôle de gestion universel, invariant ».

Plus concrètement, des études se sont penchées sur les modalités de calcul de coût en fonction du contexte organisationnel.

1.2.2. Théorie de la contingence structurelle et modalités de calcul de coût

Dans le domaine des recherches portant sur la contingence des systèmes de calcul de coût, les travaux de Sandretto (1985) apportent un éclairage décisif en recherchant les critères du meilleur système de calcul de coût. Selon lui, la comptabilité des coûts doit être adaptée aux activités et à l'environnement des organisations, et l'utilisation effective dépend des services apportés au manager (dans certains cas, l'information sur les coûts reste désirable mais il faut payer trop cher pour l'obtenir).

Dans le même registre, Baranger (1995) élargit le champ de son analyse en intégrant les variables de management de l'organisation. Pour ce dernier, le choix d'une méthode dépend de deux variables. D'une part, le type d'organisation à travers son processus de production et la nature de ses activités et d'autre part les variables de management à savoir: la culture et les valeurs dans l'organisation, les objectifs poursuivis par l'organisation, la stratégie de management et la structure organisationnelle. Pour lui, les méthodes n'ont d'intérêt qu'en fonction des situations et des problèmes de management auxquels les entreprises sont confrontées, c'est-à-dire de leur pertinence pour celui qui cherche une solution et décide.

Plus particulièrement, l'organisation publique l'université a été l'objet de nombreuses études montrant les spécificités de cette organisation sur l'implantation des outils de gestion (Meyssonier, 1993; Solle 1995; Burlaud et Simon, 2003 ; Bessire et Fabre, 2006; Demeestère, 2007; Bessire et Fabre, 2011; Gervais et Ducrocq, 2012). Ces études mettent en évidence l'influence du secteur d'activité, du système de production, le rôle des acteurs sur les systèmes d'analyse et de calcul des coûts.

Concernant l'influence du secteur d'activité et des systèmes de production sur le système d'analyse des coûts, Bessire et Fabre (2006) sur la base des missions d'implantation de la comptabilité de gestion dans des organisations publiques proposent un lien entre le type de problème et le type d'outil à développer. Ils donnent l'exemple suivant: «Une mairie souhaite faire connaître à la population le coût "réel" des prestations rendues mais aussi arbitrer éventuellement entre régie et marché. De par la nature diverse des services offerts, importance des prestations internes des services techniques vers les autres services, importance des charges fixes , une réponse possible pour la collectivité est de calculer coût direct par service complété par les prestations internes reçues et des coûts de structure au prorata des charges de personnel.» Ils démontrent, sur la base d'autres exemples concrets, que dans les organisations de la sphère publique le système de calcul de coût universel de type coût complet n'est pas forcément pertinent au regard des spécificités organisationnelles. Ils

défendent à cet effet l'intérêt de recourir aux coûts directs et aux mesures physiques notamment dans les organisations publiques délivrant des services en raison notamment de l'importance des charges fixes et la complexité des prestations rendues. Ils montrent aussi que ce critère de coût partiel peut s'expliquer pour des raisons rationnelles (contraintes opérationnelles et financières) et politiques (contrainte de transparence et priorité des acteurs).

Dans le même registre, Burlaud et Simon (2003) en partant de la définition d'un coût comme «l'expression monétaire des ressources consommées» montrent que les administrations publiques ont recours à des ressources en provenance de l'État qui ne sont pas intégrées dans les calculs d'où forcément des biais dans les résultats obtenus. Ils prennent l'exemple des capitaux sans taux d'intérêt, des heures de personnel fonctionnaire sans charge patronale.

De même, Bessire et Fabre (2011) en partant du fait que le coût exprime aussi une production montrent que la production dans l'enseignement supérieur utilise des facteurs de production qui interviennent simultanément au titre de plusieurs produits, ce qui pose le problème de la répartition des charges. Par ailleurs, selon Demeestère (2007) ou Solle (1995) le coût est calculé à un moment donné et les organisations publiques articulent l'analyse des coûts avec une approche budgétaire en recettes / dépenses dont l'annualité ne correspond pas au cycle d'exploitation (à l'université l'année budgétaire est différente du calendrier universitaire).

Dans une récente étude menée par Ducrocq et Gervais (2012) sur la comptabilité analytique dans les universités, il ressort que le rapport coût/avantage est faible dans les universités dans le cadre d'une approche globale de calcul de coût. Ils soutiennent ainsi des démarches en coût direct, qu'ils jugent plus pertinentes.

Les travaux qui s'inscrivent dans la théorie de la contingence structurelle militent pour le développement des outils de gestion en fonction des contraintes organisationnelles. Cette posture a guidé cette recherche participation menée dans une université française.

2. Méthodologie de recherche

Cette recherche se déroule dans une université publique française. Après avoir présenté le cas, nous allons dans un deuxième point présenter les résultats obtenus.

2.1. Présentation du cas et stratégie d'investigation du terrain

L'université qui a servi de cadre à notre étude peut être considérée comme un cas exemplaire car elle fait partie des premières universités en France à accéder aux RCE en 2008, et de par la volonté de ses dirigeants de mobiliser tous les dispositifs de contrôle de gestion pour « tirer

profit des marges de manœuvres associées aux RCE ». C'est ainsi que cinq ans après les réformes, le responsable du service contrôle de gestion et pilotage fait appel à nous afin de l'aider dans la mise en place d'une structure de comptabilité analytique. Par le biais d'un contrat de recherche, nous sommes admis dans le service contrôle de gestion et pilotage pour une durée de six mois de février 2013 à juillet 2013.

Au début de notre mission, le chef de service contrôle de gestion nous propose de travailler sur le logiciel de gestion financier SIFAC (Système d'information, financier analytique et comptable) dans le but de proposer une structure analytique qui permettra de calculer les coûts de certaines activités de l'Université, notamment les coûts des diplômés.

En effet, avant les réformes, le logiciel financier utilisé par l'université était NABUCO et ne comportait que les volets comptable et budgétaire. A partir du 1^{er} janvier 2010, ce dernier a été remplacé par SIFAC pour deux raisons essentiellement : D'abord technique, car NABUCO arrivait en «fin de vie» dans les universités, ensuite réglementaire, car avec les réformes l'État imposait aux universités d'avoir un outil de gestion moderne permettant de gérer les nouvelles responsabilités, notamment l'obligation de tenir une comptabilité analytique. Ainsi, l'introduction de SIFAC devait permettre à l'université d'asseoir une vraie politique d'analyse des coûts. Mais après quelques années de fonctionnement, tous les acteurs rencontrés s'accordent à dire que l'outil a permis d'améliorer les volets comptable et budgétaire tandis que le volet comptabilité analytique est « resté à la traîne ». Sur le plan comptable, la mise en place de l'outil a permis de renforcer la barrière entre l'agence comptable et l'ordonnateur, d'organiser le traitement et l'écriture des factures. Sur le plan budgétaire la mise en place de SIFAC a permis d'engager un changement organisationnel par la professionnalisation des pratiques au sein de l'université, notamment par la création des pôles de correspondants financiers et la réduction des pôles budgétaires.

Préalablement, l'université avait fait un premier travail de définition des structures analytiques, pour recourir à la méthode des «centres d'analyse» devant conduire à des calculs de coûts complets des diplômés. Notre travail devait consister à opérationnaliser et étendre l'exercice effectué pour les diplômés à toutes les activités de l'université. Mais face à des contraintes de terrain la mission a été réorientée vers des outils de pilotage moins sophistiqués et répondant aux besoins des acteurs.

Dans cette étude, nous avons mobilisé trois sources principales de recueil de données de terrain: l'observation participante à travers notre immersion dans l'organisation, les recherches documentaires et les entretiens semi-directifs. Cette immersion nous permet d'assister à certaines réunions de pilotage de l'université, de profiter des échanges informels

pour lesquels nous tenons un journal de bord et d'accéder aux documents de l'université. Ces données ont été complétées par la suite par une série d'entretiens auprès des principaux acteurs de l'université.

2.2. Présentation des résultats

La présentation des résultats se fera en deux parties. Une première partie expose les facteurs de contingence auxquels nous avons été confrontés et une deuxième partie précise les outils développés.

2.2.1. Des contraintes organisationnelles doublées de problèmes techniques et un manque de moyens financiers et humains

De nombreuses contraintes, parmi lesquelles le système de production de l'organisation universitaire, l'importance des charges fixes et des acteurs avec des marges de manœuvres réduites, ne favorisent pas la mise en place d'un système de comptabilité fiable et utilisable dans l'organisation universitaire.

2.2.1.1 Un système de production complexe

L'université est une organisation publique dont les principales missions sont l'enseignement et la recherche. Ces deux activités font intervenir directement de nombreux acteurs: des enseignants chercheurs (EC), des professeurs agrégés des lycées affectés à l'enseignement supérieur (PRAG), des attachés temporaires d'enseignement et de recherche (ATER) et des vacataires. Ce poste de dépense représente environ 70% du budget des universités (chiffre extrait du rapport IGAENR (2012) et confirmé par les chiffres de notre université d'étude dans son bilan social). Une comptabilité analytique à l'université passe d'abord par la capacité à maîtriser et à contrôler ce poste ce qui n'est pas chose aisée. La première difficulté à laquelle on a été confronté a été de déterminer le temps de travail des enseignants mais aussi le coût horaire.

En ce qui concerne le temps de travail, le législateur dans le décret n° 2009-460 du 23 avril 2009 propose une répartition forfaitaire de la manière suivante: «Le temps de travail de référence, correspondant au temps de travail arrêté dans la fonction publique, est constitué pour les enseignants-chercheur pour moitié, par les services d'enseignement déterminés par rapport à une durée annuelle de référence égale à 128 heures de cours ou 192 heures de travaux dirigés ou pratiques ou toute combinaison équivalente en formation initiale, continue

ou à distance. Ces services d'enseignement s'accompagnent de la préparation et du contrôle des connaissances y afférents. Ils sont évalués dans les conditions prévues à l'article 7-1 du présent décret et pour moitié, par une activité de recherche reconnue comme telle par une évaluation réalisée dans les conditions prévues à l'article 7-1 du présent décret». Cette répartition forfaitaire ne correspondant pas à la réalité, nous avons voulu recourir à un système déclaratif, mais suite aux premiers entretiens il s'avérait que les enseignants n'accepteraient pas de participer et d'indiquer leur temps consacré en termes d'activités de recherche et d'enseignement. Quand bien même les enseignants-chercheurs acceptaient de participer à cet exercice, quelle valeur accorder aux informations sur une période donnée, puisqu'à l'instar de Ducrocq et Gervais (2012) les pratiques de travail révèlent des écarts importants entre les temps annoncés et effectués. Ces écarts proviennent de la complexité du travail de l'enseignant-chercheur, la multiplicité des lieux de travail (domicile, bureau, laboratoire), des temps de loisirs et de travail qui peuvent se chevaucher, etc.

Au-delà du casse-tête lié à la détermination du travail consacré par un enseignant-chercheur à chaque activité répertoriée, l'autre obstacle propre à la complexité du système de production de l'université est le coût horaire d'un enseignant-chercheur.

En effet, pour assurer ses activités de recherche et d'enseignement, l'université fait appel à deux catégories de personnels: des agents titulaires et du personnel contractuel (principalement sur le volet enseignement). Les enseignants-chercheurs titulaires et les enseignants du 2nde degré titulaires constituent le noyau des agents titulaires tandis que le personnel contractuel est composé de vacataires professionnels, d'attachés temporaires de recherche et d'enseignement et de recherche (ATER), de doctorants et de moniteurs. Le coût réel des intervenants contractuels peut être déterminé sans ambiguïté car le coût horaire est fixe. En revanche, le coût horaire des intervenants titulaires dépend de plusieurs variables dont son indice de rémunération et les différentes primes et indemnités associés, et l'intervention en heure statutaire ou complémentaire.

Nous sommes donc dans une organisation où il est très difficile de faire le lien entre l'objet de coût et la consommation de ressources engendrée par cet objet de coût. Si on prend par exemple les formations, on peut avoir une formation avec un nombre d'étudiants raisonnable, un volume horaire raisonnable mais un coût important car y interviennent que des professeurs âgés. Quelle signification peut avoir dans ce cas le coût complet de cette formation?

En outre, la production est difficile à mesurer car les activités des professionnels sont complexes, des processus de production et des finalités diversifiés. Des organisations qui

gèrent de très nombreuses activités de nature diverses et souvent liées (enseignement et recherche qui sont des problèmes liés ce qui pose des problèmes de comptabilité analytique); des organisations qui mènent également des politiques transversales; un ensemble de caractéristiques rendant la mesure des résultats délicate.

D'autres contraintes comme l'importance des charges fixes dans le système de production des universités et des acteurs avec des marges de manœuvres réduites limitent l'utilisation qui sera faite d'un calcul de coût.

2.2.1.2. L'importance des charges fixes et des marges de manœuvres réduites

Pour le pilotage de l'université, les acteurs disposent principalement de trois variables d'action : la masse salariale, qui représente la grosse part du budget des universités, les recettes, et le périmètre des activités proposées.

Le premier levier, à savoir la masse salariale, échappe en partie au contrôle des universités car ce sont des charges fixes. Si avec les RCE, les charges de personnel ont été transférées dans le budget des universités, elles ont peu de marges de manœuvres sur ce poste budgétaire. Le statut des fonctionnaires dont bénéficie le personnel des universités fait que leur rémunération et leur évolution sont statutaires et peu variables.

Quant aux recettes des universités, elles sont majoritairement financées par des ressources extérieures notamment par le bailleur étatique à travers le modèle SYMPA⁴. L'université peut certes augmenter ses ressources propres en augmentant les droits d'inscriptions, en faisant de la formation continue ou de l'apprentissage, mais elle dispose de peu de marges de manœuvre car les droits d'inscriptions sont fixés annuellement par décret et, étant un établissement de service public, les formations continues ou en apprentissage restent des activités marginales.

Enfin, l'université peut se débarrasser de ses activités moins rentables. Là encore les situations ne sont pas évidentes car les arbitrages se heurtent à la représentation des acteurs qui ont des rationalités très différentes. Dans le cadre de cette étude, nous avons mis en évidence quatre types de logique dans le développement des outils de gestion : une logique politique, une logique opérationnelle, une logique financière et une logique professionnelle.

–Une logique politique

Elle est portée par le Président de l'université. Le président donne des statistiques à l'État en échange des ressources fournies. Le rôle de la présidence est alors d'obtenir le maximum de

⁴ Système de réparation des moyens à l'activité et la performance. Il remplace l'ancien modèle SAN REMO.

ressources financières auprès de son bailleur de fonds principal l'État et par la suite de distribuer cette ressource aux composantes sous forme de dotation globale de fonctionnement ou de paiement des services mutualisés. Dans l'université qui a servi à notre étude, le service contrôle de gestion est plus occupé à produire des indicateurs ou des enquêtes SYMPA qui serviront à calculer la dotation globale que le Ministère allouera à l'université que de mettre en place une comptabilité analytique, comme nous le confirme les propos du chargé de mission SIFAC: *«Sur le développement de la comptabilité analytique, il y a eu plusieurs réunions avec la présidence. On a essayé de faire percevoir les avantages possibles en terme de pilotage. Pour le président, ce n'était pas forcément une priorité parce que c'était le moment où on négociait les enveloppes par rapport à l'autonomie, sur le transfert de la masse salariale, il a préféré avoir l'équipe de contrôleur de gestion sur ça qui allait nous engagé sur plusieurs années que sur un outil auquel il ne voyait pas d'intérêts que si ce n'est à terme d'obtenir quelques indicateurs de pilotage. Pour lui l'outil n'était pas nécessaire.»*

–Une logique opérationnelle

La rationalité opérationnelle est portée par le personnel administratif de l'université avec à sa tête la Directrice Générale des services et se traduit dans les universités par l'implantation des outils de gestion et la nécessité de contrôler la dépense publique.. C'est dans ce cadre que le chef de service contrôle de gestion a fait appel à nous pour l'accompagner dans sa démarche de mise en place de la comptabilité analytique.

–Une logique financière

La logique financière est portée par les directeurs des composantes. On a pu constater dans cette université que les outils de gestion avaient un double enjeu pour les directeurs de composantes. Un enjeu stratégique qui fait que ces derniers sont plus attirés par des outils de gestion qui vont leur permettre de se justifier auprès de la présidence mais aussi un enjeu de perte de pouvoir car les chiffres peuvent relever certaines dysfonctionnement au sein de la composante. Cette situation fait qu'il est difficile de faire remonter certaines informations et quand bien même ces informations sont fournies, elle le sont avec des réserves, comme nous le confirme ici les propos du responsable administratif de l'IAE (faculté de gestion): *« nous on est prêt à servir de site pilote pour votre travail mais ce que elle (la directrice de l'IAE) ne voudra pas que les chiffres de l'IAE soit publiés un peu partout dans l'université.»*

–Une logique professionnelle

Enfin apparaît une logique professionnelle portée par les acteurs opérationnels, les enseignants chercheurs attachés à la qualité du service rendu. Comme nous l'indique le Vice-président CEVU de l'université, *«Ce sont les incontournables de l'université et malheureusement le jeu de pouvoir prend souvent le pas sur les critères financiers. Une formation c'est un enseignant, et un directeur de formation à qui on ferme une formation a l'impression qu'on lui ferme sa formation. Un enseignant à qui on supprime un cours, il a l'impression qu'on lui supprime son cours. Ces derniers vont tout faire pour les conserver.»*

Ces différentes logiques peuvent entrer en contradiction, se superposer, mais il faut également intégrer à l'université des contraintes techniques et un manque de moyens humains et financiers.

2.2.1.3. Des contraintes organisationnelles auxquelles il faut ajouter un manque de moyens humains et des contraintes techniques

Le passage aux RCE ne s'est pas accompagné de l'augmentation des moyens financiers et humains alloués aux universités alors qu'en parallèle les informations à produire pour le Rectorat et le Ministère sont de plus en plus nombreuses. Cette situation est précisée par la première vice-présidente de l'université : *«selon le modèle SYMPA, nous sommes en sous dotation de 30 emplois chez le personnel administratif alors que le poids des contrôles s'est alourdi. Les contrôles se sont multipliés, ainsi on voit nettement que le rectorat est plus soucieux de ce que l'on fait, plus présent, et la chambre régionale des comptes comme le ministère aussi. Tout cela fait qu'on a pu avoir l'impression que derrière cette loi dite LRU, on allait avoir un allègement des procédures, plus de souplesse, et qu'au final ça s'est traduit par plus de paperasserie ».*

Cette situation de surcharge de travail nous a été confirmée par la quasi-majorité des « gestionnaires financiers » rencontrés, ce qui fait que les outils de pilotage sont en partie délaissés au détriment du reporting d'informations.

A cette surcharge de travail il faut ajouter un problème de professionnalisation. En effet l'installation de SIFAC a demandé des compétences métier particulières, surtout dans son volet comptabilité analytique. A la nécessité de connaître un centre d'analyse, un calcul de cout, on observe dans l'université étudiée des secrétaires sans formation comptable devenir des « gestionnaires financiers » dans les composantes.

Le tableau n°1 ci-dessous synthétise le profil des gestionnaires financiers que nous avons rencontrés.

Formation en comptabilité contrôle	Formation en sciences techniques	Formation en lettres et langues	Formation juridique	Total
2	2	4	3	11

Parmi les onze gestionnaires rencontrés, 2 seulement déclarent avoir suivi un parcours en comptabilité contrôle. Pour le reste, effectuer une dépense en respectant le bon centre de coût ou de profit n'est pas évident, d'autant que l'application SIFAC correspond à un logiciel importé du secteur privé sans adaptation sémantique. Ces éléments rendent l'appropriation de l'outil complexe pour ces « gestionnaires », déjà absorbés par les tâches quotidiennes de secrétariat.

Sur le plan technique, le système d'information comptable de l'université est apparu cloisonné, ce qui ne facilite pas le recueil des informations nécessaires pour alimenter les démarches de comptabilité analytique. En effet, depuis plus d'une dizaine d'année, l'université s'est dotée de différents logiciels, pour la plupart diffusés par l'Agence de mutualisation des universités et des établissements (AMUE) tels le logiciel SIFAC. Si celui-ci apparaît relativement riche, il est loin d'avoir été pensé comme un système intégré, du fait notamment de l'extrême diversité des structures à prendre en charge. Un autre obstacle technique contraignant les démarches de calcul et d'analyse de coût est l'absence d'un système d'inventaire permanent. Cette absence complexifie ou biaise les calculs envisagés.

Au regard de ces facteurs de contingence de nouveaux outils ont été proposés.

2.2.2. Des contraintes organisationnelles, techniques et humaines qui imposent de repenser l'outil

Le contexte de l'organisation universitaire a amené à réorienter l'étude vers les besoins réels des acteurs et des variables d'actions sur lesquelles ils ont des marges de manœuvre. En effet, la comptabilité analytique comme tout autre outil de gestion peut s'adapter à différents objectifs et différentes utilisations, et le coût utile correspond à une information utilisée donc adaptée.

En interrogeant les principaux acteurs de l'université (les responsables élus de la présidence, les responsables administratifs, les directeurs des composant) nous avons pu mettre en évidence une préoccupation sur le contrôle des heures d'enseignement et notamment des heures complémentaires, c'est-à-dire la partie du budget de l'université financée sur fonds propres. En effet, pour ses activités d'enseignement, l'université reçoit un financement de

l'État pour le développement des formations initiales à travers le modèle SYMPA et selon un volume horaire défini à l'avance et voté en conseil d'administration. Les composantes sont libres de dépasser le volume horaire des maquettes mais ce dépassement est financé sur leur fonds propres. En outre, en plus des formations initiales, l'université peut développer des diplômes universitaires (DU) et des formations continues qui doivent s'autofinancer.

Les heures complémentaires peuvent donc venir soit des dépassements de maquette soit des heures des DU et des formations continues. Pour aider l'université à maîtriser ses heures complémentaires nous avons eu une démarche ciblée. En ce qui concerne les heures complémentaires dues au dépassement des maquettes et de façon générale pour contrôler les heures d'enseignement relevant des formations initiales, nous avons jugé qu'il n'était pas nécessaire de mettre un système de comptabilité analytique sophistiqué. A ce niveau, nous avons proposé la mise en place de normes qui contraignent les comportements.

Nous reprenons ici les principales:

- Le service réalisé par un enseignant doit correspondre au nombre d'heures maquette effectivement programmées;
- Sauf dérogation spéciale de la Présidence, les services dus doivent être faits au sein des cursus de l'Université délivrant un diplôme national. Les heures d'enseignement dans les autres établissements publics ou dans les DU ne sauraient être prises en compte pour le décompte des services dus;
- En licence, les groupes de TD ne peuvent être inférieurs à 30 étudiants inscrits, excepté certains parcours où ils peuvent être de 20 étudiants dans le cadre des actions du «plan licence»;
- Les options en M1 ne peuvent ouvrir s'il n'y a pas au moins 30 étudiants inscrits. Dans le cadre où une option comporte des spécialités dès le M1, ces dernières devront avoir au moins 15 étudiants;
- Les M2 ne peuvent ouvrir s'il n'y a pas au moins 15 étudiants inscrits. Une exception pour les spécialités «recherche» avec au moins 10 étudiants. Un dépassement de maquette fait l'objet d'une refacturation à la composante;
- Les heures d'enseignement prévues dans les maquettes de la seconde année de master, soit l'année M2 sont les suivantes: 350 heures pour les M2 «professionnels»

250 heures pour les masters «recherche». Les heures réalisées au-delà de ces volumes horaires sont refacturer à la composante.

Ces normes ont été par la suite votées en conseil d'administration quelques mois après notre mission. Les retours que nous avons après une année d'exercice montrent qu'elles ont permis de contenir le développement des heures complémentaires, car le système de refacturation aux composantes a contraint ces dernières à plus de responsabilisation.

Cependant, pour les DU et les formations continues nous avons proposé une structure analytique qui permet de calculer un coût «environné». Ce coût intégrait certaines charges fixes (les heures d'enseignement en utilisant le coût moyen, des frais de missions et réception pour accueil des conférenciers, la valorisation des locaux, les frais de secrétariat) ; des charges variables (frais de scolarité, fourniture administrative, frais de reprographie); des frais conditionnels comme la prime de responsabilité. Ce coût partiel permettait d'avoir une mesure de consommation de ressources plus élevée que le coût marginal mais inférieure au coût complet car n'intégrait pas l'ensemble des dépenses auquel doit faire face l'établissement mais permet à l'université de refacturer ce coût aux composantes car ces formations ne sont pas financées par le modèle SYMPA. Par ailleurs, pour ces formations, les composantes avaient besoin d'informations chiffrées sur la consommation des ressources pour fixer les prix en réponse à une obligation légale mais aussi pour justifier auprès de la région l'utilisation des subventions reçues. Malgré cette injonction, il apparaît impossible techniquement d'envisager un calcul de coût complet. Même si la structure analytique nous paraissait artisanale car déconnectée des éléments proposés dans l'application SIFAC, elle était largement suffisante pour répondre aux besoins de l'université et des composantes.

Conclusion

Cette recherche visait à proposer une modalité de calcul de coût utilisable dans les universités, où la prise en compte des diverses contraintes est particulièrement importante. Sur la base d'une immersion dans le service contrôle de gestion du cas étudié, l'approche des coûts partiels complétée par des mesures physiques apparaît le plus pertinent. En effet, les biais associés à la tentative de prise en compte totale des charges sont importants, et pour éviter un système lourd, cher en ressources humaines et financières et fondé sur de nombreuses hypothèses, nous avons opté pour une mesure ciblée intégrant des contraintes organisationnelles, techniques et les besoins des acteurs. Ces calculs simples ont permis d'obtenir l'adhésion des acteurs de l'université, par leur facilité de compréhension, et de

fournir des données utilisées en réunions. Si les premières utilisations des informations produites par ces calculs de coût ont permis d'obtenir des résultats opérationnels en terme d'économies financières dans les composantes, on peut s'interroger sur des modalités de calcul plus complexes, en réponse à des demandes spécifiques, afin de compléter les données. En ce sens, si le travail du contrôleur tend en la réalisation de missions ponctuelles de calculs de coût sur demande, cela s'apparente à l'audit d'une situation ou projet et peut être externalisé de l'organisation.

Bibliographie

- Baranger, P. (1995)** Eléments d'une méthodologie pour l'analyse et le calcul des coûts dans les organisations. *Cahiers de recherche du LARGOR*, n° 67, IGR. Rennes.
- Bartoli, A. (1997)** *Le management des organisations publiques*. Paris : Dunod.
- Berry, M. (1983)** Une technologie invisible. L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains. *Document de recherche du Centre de Recherche en Gestion de l'École Polytechnique*.
- Bouquin, H. (2005)** *Comptabilité de Gestion*. Paris : Economica.
- Burlaud, A. (1983)** Comptabilité de gestion dans les administrations, Suppléments aux cahiers français n°210, *Entreprise et comptabilité*, La documentation française,
- Burlaud, A. et Simon, C. (2003)** *Comptabilité de gestion. Coûts Contrôle*. Paris : Vuibert Gestion
- Chatelain-Ponroy, S. (2008)** Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives: une proposition de modélisation. *HDR : sciences de gestion*. Paris : Université Paris-Dauphine.
- Chatelain-Ponroy, S., Rival, M. , Sponem, S. , Torset, C. (2006)** Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. *Revue Française de Comptabilité*. N°393: 43-46.
- Chenhall, R. H. (2002)** Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(2-3): 127-168.
- Chiapello, E. (2006)** Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence: un essai d'organisation de la littérature , *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 2, septembre 199-, 51-74.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Samuel, S. (1996)** Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, pp. 1-35.
- Demeestère, R. (2007)** L'analyse des coûts : public et privé. *Politiques et management public*, 25 (3), septembre : 101-114.
- Drevet, B., Lande E., Portal, M. (2012)** Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué, *Management et Avenir* 4 : 126-144.
- Ducrocq, C., Gervais, M. (2012)** Les calculs de coûts complets par diplôme à l'université : quelle signification ? In : *33e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*. Grenoble.

- Elhamma A. (2011)** Recherche d'une congruence entre les outils du contrôle de gestion et leurs facteurs de contingence au sein des entreprises au Maroc. *Thèse de doctorat en science de gestion*. Faculté de Rabat Agdal, Université Mohammed V.
- Fabre, P. (2010)** Contrôler l'incontrôlable ? : Le cas des organisations publiques autonomes. *HDR*. Université Paul Verlaine – Metz
- Fabre, P., Bessire, D. (2006)** Enseigner la conception de systèmes comptabilité de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*, octobre : 67-85.
- Fabre, P., Bessire, D. (2011)** Enjeux et limites du pilotage par les indicateurs en management public, l'exemple de la recherche en sciences de gestion. Manuscrit auteur, publié dans *Comptabilité, économie et société*. Montpellier : France (2011).
- Fabre, P., Bessire, D., Letort, F. (2012)** La comptabilité de gestion dans les villes : la nécessaire déconstruction d'un idéal type. *6^e Université de la Fonction Publique Territoriale*, Aix-en-Provence, 4 et 5 octobre.
- Guilhot, B. (2000)** Le contrôle de gestion dans l'université française. *Politiques et management public* 18 3: 99-120.
- Hood, Ch. (1995)** The new public management in the 1980s : Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2-3), February-April: 93-109.
- Hosftede, G. (1978)**. The Poverty of Management Control Philosophy. *The Academy of Management Review* 3 (3): 450 – 461.
- IGAENR (2012)** Etude des mécanismes internes d'allocation des moyens en crédits et en emploi dans les universités. *Rapport*.
- Lawrence, P., Lorsch, J. (1967)** Differentiation and Intégration in Complex Organizations *Administrative Science Quarterly*, Vol 12, n°1, 1-47.
- Meyssonnier, F. (1993)** Le contrôle de gestion communal: bilan et perspectives. *Thèse de doctorat : sciences de Gestion*. Nancy : Université de Nancy 2.
- Mintzberg, H. (1982)** *Structure et dynamique des organisations*. Paris : Les Editions d'Organisation
- Moison, J.-Cl. (1997)** *Du mode d'existence des outils de gestion*. Paris : Seli-Arslan
- Pariante, P. (1998)** Intérêt des approches contingentes en contrôle de gestion : le cas des collectivités locales. *Politique et management public*, 16 (4), décembre : 1-18.
- Rivière, A., Boitier M. (2011)** Liberté et responsabilité des universités : comment le contrôle de gestion participe a la construction d'un système de pilotage de la performance ? *32^{me} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*.
- Sandretto, M.J. (1985)** Comptabilité des coûts, quel est le meilleur système ? *Harvard – l'Expansion*, été 1985 : 82-94.
- Solle, G. (1995)** Calculs de coûts et management des établissements universitaires. *Politiques et management public* 13 (2) : 1-33
- Woodward, J. (1965)** *Industrial Organization Theory and Praticce*, Londres, Oxford University Press.