

Pour référencer cet article :

SOLLE G., « Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement : une vision trop instrumentale », *Gestion et Management Publics*, vol.1, Septembre 2002.

Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement : une vision trop instrumentale

Le cas des EPSCP et des EPLE

Guy SOLLE

Maître de Conférences en Sciences de Gestion
IUFM – Université de Nice – Sophia Antipolis
Laboratoire RODIGE, CNRS-IDEFI, UMR 6044 CNRS

Dispositifs de contrôle de gestion et établissements publics d'enseignement : une vision trop instrumentale.

Le cas des EPSCP et des EPLE

Résumé

Le contrôle de gestion, au sens opérationnel du terme, constitue une aide au pilotage des établissements publics et influence le comportement des acteurs. Son implantation exige une réflexion préalable sur les missions de la structure concernée afin que puissent être précisés les objectifs de son action et les moyens nécessaires pour les atteindre.

Les actions de rénovation des pratiques comptables et budgétaires dans les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) ou encore celles liées à l'implantation de techniques comptables analytiques dans les établissements publics locaux d'enseignement (EPL), se traduisent fondamentalement par l'instauration de nouveaux outils de gestion. L'attention est portée sur l'usage de ces outils, sur leurs modalités de fonctionnement et leur traduction informatique alors que les questions liées à leur signification pour les utilisateurs, à leur légitimité ou encore à la collision entre les logiques qu'ils véhiculent avec celles qui étaient en place dans les institutions, semblent occultées.

Introduction

L'exigence d'efficience, d'efficacité et de qualité qu'impose de nouveaux modes de fonctionnement des organisations publiques françaises est l'une des caractéristiques essentielles de leur évolution. La modernisation des services publics voulue par l'Etat (plan de modernisation de 1989, circulaire Rocard) correspond à la prise en compte de changements contextuels forts et notamment à la mise en situation d'émulation (pour ne pas employer le terme concurrence) des établissements. Cette évolution encourage ces établissements à passer d'une orientation production à une orientation marché et ceci n'est pas tout à fait récent¹. « La modernisation par l'usager ou l'orientation-client sont devenues les nouveaux fers de lance du management public comme privé » (Lévy, 2001, p.14). De surcroît, la raréfaction des ressources publiques accroît les exigences en termes d'efficience alors que parallèlement, la nécessaire prise en compte des demandes des usagers conduit à développer des critères d'analyse de l'efficacité des politiques conduites. Cette modernisation est souvent traduite par un accroissement de l'autonomie d'action et de l'autonomie financière des services non-marchands. L'exercice de l'autonomie conduit les acteurs à une interprétation de la demande de services émanant des usagers. Il s'agit, pour les établissements, d'affiner les objectifs poursuivis, de les rendre cohérents avec les attentes des usagers, eu égard aux missions générales fixées par la tutelle, puis de traduire ces objectifs en activités à déployer. Cette interprétation forme un préalable à la définition locale des projets d'établissement et surtout à l'utilisation d'outils de gestion visant à "piloter la performance" des établissements. Si dans le

¹ Voir J.-P. Nioche, 1991.

contexte des organisations publiques ce concept de performance revêt des acceptions particulières², nous nous attacherons, ici, à la gestion budgétaire et au suivi des coûts qui, certes, n'en constituent qu'une dimension (l'économie voire l'efficacité) mais qui apparaissent souvent comme une priorité, voire comme une fin en soi, dans les actions de modernisation. Déterminer des objectifs, appréhender des coûts, maîtriser des dépenses, constituent désormais autant d'obligations assignées aux services publics qui, en réponse, adoptent progressivement des instruments de gestion mais en s'intéressant plus à leurs aspects techniques qu'à leurs impacts sur les dispositifs structurels et organisationnels.

Nous prendrons appui, dans un premier temps, sur la réforme des procédures budgétaires dans les EPSCP qui devait engager une réflexion sur l'adoption de techniques de comptabilité analytique dans ces établissements. Nous présenterons, dans un deuxième temps, la démarche analytique de gestion qui instaure ces techniques dans les EPLE.

Nous nous interrogerons ensuite sur les techniques de comptabilité de gestion à adopter et sur la place du contrôle de gestion dans les services publics d'enseignement. Il convient, quel que soit le degré de perfectionnement des technologies adoptées, notamment lorsqu'il s'agit de méthodes transposées du secteur privé, d'identifier au préalable les problèmes, les contenus et les enjeux des activités à piloter et à contrôler. Parmi ces méthodes, la comptabilité à base d'activités (ABC ou *Activity Based Costing*³) nous semble, plus encore que d'autres méthodes, exiger une étude organisationnelle et une analyse du jeu des acteurs. Il s'agit de construire, sur ces bases, des dispositifs de pilotage adaptés aux besoins de chaque établissement. Il ne s'agit pas d'instaurer un seul contrôle financier mais d'initier des pratiques d'aide à la décision et d'orienter les comportements des acteurs d'autant que selon les conclusions du "comité d'enquête sur les coûts dans les services publics" (1994), l'intérêt du contrôle de gestion semble méconnu.

1. Deux exemples de réforme

La Nouvelle Approche BUdgétaire et Comptable (réforme N.A.Bu.Co.) appliquée dans les années 90, rénove le cadre budgétaire et comptable des EPSCP. Toutefois, malgré les ambitions de la réforme, la prépondérance accordée par ses promoteurs à la technique comptable et informatique témoigne de l'absence de réflexion sur les dispositifs organisationnels des universités et notamment des réactions et des comportements des acteurs. Au-delà des pratiques budgétaires, N.A.Bu.Co. sous-tendait le déploiement d'une instrumentation comptable de gestion et de dispositifs de contrôle de gestion qui, malgré les perspectives des années 90, restent encore peu développés dans les établissements universitaires.

Une approche différente et plus récente, l'Aide à la Démarche Analytique de Gestion Informatisée et Optimisée (A.D.A.G.I.O.) dans les EPLE, correspond à l'introduction de techniques comptables analytiques dans les collèges et lycées qui revendiquent leur filiation avec les méthodologies de comptabilité à base d'activités (ABC). Cette approche nous permettra de poser une interrogation sur la posture organisationnelle que ces méthodologies postulent.

² Voir A. Bartoli, 1997.

³ Pour une présentation détaillée de cette méthode, voir notamment P. Mévellec 1992, 1993 ; P. Lorino 1995 ou H. Bouquin, 1997.

1.1. N.A.Bu.Co. ou, lorsque la technique budgétaire supplante l'analyse organisationnelle

Le projet global de modernisation de la gestion des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel présenté au début des années quatre-vingt-dix renove les pratiques de gestion budgétaire et comptable des établissements. S'inscrivant dans un projet global de modernisation de la gestion des EPSCP, la réforme de leur régime budgétaire, financier et comptable s'est concrétisée par le décret du 14 janvier 1994 qui se substitue au décret du 22 janvier 1985⁴. Une instruction comptable rénovée forme le prolongement opérationnel de ce décret et un logiciel de gestion⁵ remplaçant le logiciel GFC (Gestion Financière et Comptable) alors en place, constituent les éléments logistiques de la réforme N.A.Bu.Co..

Concrètement, la méthodologie N.A.Bu.Co. forge un mode de régulation interne inédit qui s'impose aux établissements en situation de relation contractuelle évolutive⁶. Ces dispositifs de gestion sous-tendent des modifications sociologiques, organisationnelles, opérationnelles. Or, l'expression finalisée des règles de gestion financière masque des changements fondamentaux liés aux dispositifs organisationnels (Solle, 2001a).

N.A.Bu.Co. présente de nouveaux instruments comptables et budgétaires qui visent à préciser les finalités et objectifs des établissements puis à les traduire en termes financiers. Ce dispositif devait engager une réflexion sur les modes de pilotage et, de manière timide, envisageait le déploiement d'une "comptabilité de gestion" puis de dispositifs de contrôle de gestion.

Outre la personnalité morale qui leur est reconnue par la loi, l'exercice d'une autonomie sur le plan budgétaire, financier et comptable, suppose que les établissements universitaires puissent agir et décider par eux-mêmes, sans que tous leurs actes et décisions soient systématiquement soumis à approbation par l'autorité de tutelle. Cette condition est *a priori* acquise, grâce à un régime budgétaire et financier dérogatoire qui offre des marges d'autonomie encore accrues par la réforme récente (Rapport de la Cour des Comptes, 1999).

1.1.1. Les procédures rénovées : Principes et transcription

Les objectifs de N.A.Bu.Co. sont ambitieux : définir des principes communs d'organisation et de gestion ; redonner au budget son rôle central ; simplifier la réglementation ; construire un système d'information et des outils de gestion adaptés (Cour des comptes, 1999). Les lignes de changement se concentrent sur la nécessité de distinguer deux présentations complémentaires et parallèles du budget puis sur l'identification de trois niveaux dans la hiérarchie budgétaire des Universités. Parallèlement, l'élaboration du système d'information et des outils de gestion repose sur un logiciel qui freine l'évolution organisationnelle de la réforme et contraint les acteurs.

⁴ Pour une présentation plus complète voir G. Solle, 1994 ou G. Solle, 2001a pour une lecture sociale.

⁵ Très rapidement la réforme N.A.Bu.Co. a été associée à ce logiciel et la méthodologie confondu à l'outil informatique. Lorsque les utilisateurs parlent de N.A.Bu.Co., ils désignent le plus souvent le logiciel et non la réforme et les ambitions managériales qu'elle véhiculait (Solle, 2001a).

⁶ Les établissements, par l'intermédiaire de notes de politique générale expriment, par la voie de la contractualisation, un réel projet d'établissement qui nécessite, non seulement l'adhésion des gestionnaires et des décideurs en exercice, mais aussi celle de tous les acteurs de l'organisation.

Le régime financier et comptable des E.P.S.C.P. projette une simplification de la réglementation comptable et budgétaire. Il vise à réduire les contraintes liées au respect des principes de comptabilité publique pour redonner au budget un rôle dominant de traduction financière de la politique de l'établissement. Pour cela, N.A.Bu.Co. initie deux présentations complémentaires de ce budget afin de relater les réalités de l'établissement puis de décrire les structures décisionnelles et la politique de développement.

- Un budget par nature (recettes et dépenses) assure la cohérence avec la comptabilité publique et le respect de ses formes essentielles. Le budget global par nature se substitue au budget par fonction antérieur. L'abandon des "fonctions budgétaires" confirme la cohérence de la nouvelle approche avec la politique de globalisation des moyens et avec l'accroissement de l'autonomie des établissements. Les budgets particuliers des écoles, instituts, services communs ou U.F.R. suivent la même présentation en respect du plan comptable spécifique des E.P.S.C.P.
- Un budget de gestion⁷, à l'instigation de l'établissement, représente l'amorce d'un processus de contrôle de gestion et retrace les objectifs de gestion correspondant aux grands axes de développement.

La procédure rénovée tend à responsabiliser les différents intervenants dans la gestion des finances publiques et propose une structuration des établissements en niveaux. On distingue ainsi l'établissement doté de l'autonomie financière, puis les unités budgétaires formées des composantes définies par la loi de 1984 et sur lesquelles portent les contraintes budgétaires, et enfin les centres de responsabilités. Il s'agit de doter chaque niveau d'un degré d'indépendance vis à vis du niveau supérieur et d'une capacité d'arbitrage sur les niveaux inférieurs éventuellement constitués. Toutefois, les contraintes budgétaires ne portent que sur l'établissement et ses composantes. Au-delà de la responsabilité budgétaire, comprise comme l'obligation de rendre compte du respect des principes de la comptabilité publique et du suivi de l'affectation des fonds publics, une responsabilité de gestion qui échoit à différents acteurs dans l'établissement, apparaît. Ainsi, chaque niveau définirait puis évaluerait ses objectifs avant de les transmettre au niveau supérieur doté de droit d'arbitrage. La notion de responsabilité de gestion témoigne d'une recherche de cohérence et de pertinence des activités au regard des objectifs poursuivis, puis de l'inscription de ces derniers dans la ligne stratégique de l'établissement.

Une définition des règles internes de fonctionnement, d'observation et d'animation s'impose sans oublier, toutefois, que comme l'énonce Amintas (1992) "tout système comptable de gestion s'analyse dans une mise en perspective des conceptions managériales et des modes organisationnels qui le sous-tendent et l'encadrent". Les observations réalisées dans les années 90 ont révélé la difficulté de superposition d'un organigramme de responsabilité budgétaire à celui d'une réelle responsabilité de gestion⁸ (Solle, 1994).

1.1.2. Une conception déterministe du changement

Si le budget de gestion constitue une avancée indéniable dans l'instauration d'une démarche de gestion et de pilotage interne des établissements placés sur la "voie de l'autonomie",

⁷ Ou Budget par destination, terme quelquefois employé dans les présentations de la réforme.

⁸ Au-delà de la responsabilité budgétaire comprise comme l'obligation de rendre compte du respect des principes de la comptabilité publique et du suivi de l'affectation des fonds publics émergerait une responsabilité de gestion. Elle témoignerait d'une recherche de cohérence et de pertinence des activités au regard des objectifs poursuivis puis de l'inscription de ces derniers dans la ligne stratégique de l'établissement.

l'équilibre réel demeure obligatoire entre les deux budgets. Leur articulation témoigne d'une double contrainte : respecter les principes de comptabilité publique et de suivi des ressources, énoncer les choix stratégiques que chaque établissement peut retenir. Ceci nécessite, selon les recommandations mêmes de la "direction pour la programmation et le développement des universités"⁹, un dialogue entre les centres de responsabilité et les composantes, entre les composantes et l'établissement, donc la mise en place de mécanismes de coordination et de coopération.

En voulant imposer aux acteurs une déclinaison prévisionnelle des objectifs, des activités à y associer et des modes de financement, N.A.Bu.Co. bouleverse le modèle dominant de l'économie de la bureaucratie et modifie les comportements des individus. Cette procédure budgétaire, fondamentalement ascendante¹⁰, portait les germes d'une expression de nouveaux pouvoirs et d'une nouvelle légitimité des groupes d'acteurs concernés. A ce titre elle modifie autant les routines organisationnelles que les pratiques comptables. Or, cette observation ne semble pas avoir retenu l'attention des acteurs de la rénovation. Elle récusait pourtant le déterminisme de l'organisation où "la fonction et l'organisation du travail sont sensées déterminer le comportement plus que les caractéristiques de l'individu" (Bernoux, 1999).

Il semblerait que la neutralité des outils de gestion, pourtant contestée par de nombreux auteurs (Berry, 1983 ; Moisdon et *alii*, 1997 ; Hatchuel, 2001 notamment) ait semblé naturelle (Solle, 2001a). De surcroît, le logiciel "*nabuco*", support technique du système d'information de gestion, souffre de déficiences. Il n'apporte pas aux établissements un système informatique adapté à leurs choix techniques, paramétrable et conforme à la nouvelle réglementation. Initialement, quatre modules étaient prévus : « structures et budget » ; « exécution budgétaire » ; « comptabilité générale » ; « comptabilité analytique et contrôle de gestion ». Le logiciel ne semble pas avoir répondu aux attentes. De surcroît le module de « comptabilité analytique et contrôle de gestion » n'a jamais été livré, tout comme les fonctionnalités liées à la TVA intra-communautaire et à la comptabilité patrimoniale.

En amont des procédures N.A.Bu.Co., le dispositif S.An.Re.Mo¹¹ prend appui sur un coût moyen par étudiant par filière, coût que certains établissements transposent et utilisent, en interne, comme une clé de répartition des ressources globales. On fait ainsi l'économie d'une réflexion sur les pratiques de calcul et de suivi des coûts dans les établissements, puis sur les dispositifs de pilotage, réflexion qui aurait pu être engagée en amont de la rénovation des procédures techniques.

1.2. A.D.A.G.I.O. ou, lorsque la pratique du pilotage par activités irrigue les services publics

Cette démarche analytique de gestion informatisée et optimisée, instaurée à la fin des années 90, s'appuie sur une instrumentation comptable analytique novatrice qui vise à compléter la

⁹ Nous conservons volontairement l'appellation historique de la division chargée de la mise en place de la réforme dans quelques universités pilotes : DPDU.

¹⁰ En réalité on peut constater un basculement : la procédure descendante usuelle de répartition budgétaire laisse la place à une démarche ascendante et collective fondée sur l'expression de besoins et de projets d'activités. Les pratiques initiales relevaient de la répartition d'un budget global décliné en budgets locaux, répartition qui définissait le cadre dans lequel étaient fixés les comportements des acteurs : l'affectation des ressources.

¹¹ Système analytique de répartition des moyens (S.An.Re.Mo.) qui permet à l'Etat, sur la base d'un coût moyen standard par étudiant et par filière, d'évaluer la dotation globale de fonctionnement d'un établissement.

comptabilité financière en place qui ne répond pas au besoin d'information en termes de coûts des prestations fournies par un établissement.

Au-delà d'une rationalisation des charges et donc d'une gestion optimale des consommations il convient aussi de rechercher une meilleure qualité pour les prestations fournies. Il ne s'agit donc pas de mettre en place une seule instrumentation visant l'économie budgétaire ou au mieux l'efficacité de l'établissement mais d'engager une démarche d'action collective afin de répondre au mieux aux attentes des usagers. Au-delà de la prise en compte de la raréfaction des ressources publiques il convient de mesurer l'impact du contexte d'émulation que créent les champs de semi-concurrence qui émergent dans certains secteurs. L'utilisateur présente des exigences qui concernent, certainement la mission principale de l'établissement, l'éducation et l'enseignement, mais aussi son pourtour, l'accueil, la documentation, la restauration...

Les exigences croissantes des divers partenaires d'un établissement, les contraintes budgétaires et les interactions inévitables avec un environnement qui perd de sa stabilité complexifient un phénomène que l'on peut considérer comme nouveau : gérer un établissement de manière efficace et efficiente dans le respect de son projet pour ne pas dire de sa stratégie.

1.2.1. A.D.A.G.I.O. : Une technique

A.D.A.G.I.O. adopte délibérément une technique comptable novatrice afin de modéliser les ressources mises en œuvre dans un établissement, les activités et les prestations offertes. Le fonctionnement purement technique de cette méthode de calcul s'appuie sur un traitement comptable de type coût complet mais le recours à une méthodologie de type ABC, que nous justifierons au point 2, favorise le travail en équipes pluridisciplinaires pour aborder à la fois les aspects financiers, organisationnels et stratégiques de la performance de l'établissement.

L'inflexion des comportements des acteurs n'est pas totalement absente des ambitions de la réforme et probablement peut-on, avec H. Bouquin, énoncer que l'ABC témoigne de la redécouverte du terrain par les financiers, terrain où la performance en termes de qualité notamment avait pris du retard ... et où le contrôle de gestion avait parfois privilégié le message comptable au détriment de la cohérence des comportements avec la stratégie de l'organisation (Bouquin, 2000). La performance d'un établissement n'est pas seulement liée à une question de coût ; elle s'exprime aussi par des critères en termes de délais, de qualité... Dans les établissements publics, comme dans toute entité, les coûts sont la conséquence des dimensions diverses de la stratégie.

Les termes "performance, stratégie..." utilisés dans les documents de formation à l'utilisation de ces outils montrent, selon nous, qu'il ne s'agit pas uniquement de calculer des coûts dans une seule optique d'économie mais de mettre en exergue les dimensions diverses de la stratégie que doit définir un établissement en manquant des individus, des technologies et des flux physiques et financiers.

Ainsi tout établissement devra se positionner en termes d'activités. Au-delà de la gestion des flux physiques ou du chiffrage des coûts (tels ceux de l'activité restauration ou reprographie par exemple), il convient de ne pas oublier que tout calcul de coûts représente une technologie au service des analyses que l'on souhaite mener autour de ce qui constitue la "performance" de l'institution. Et cette performance ne se limite pas à des critères d'économie ou au mieux d'efficacité. La prise en compte de la notion de valeur créée par les activités et reconnues par les usagers ou de "plans qualité" par exemple, en témoigne.

Certes cette technique comptable vise, au premier abord, les activités administratives ou extra pédagogiques des EPLE. Toutefois, chiffrer des coûts d'activités permet non seulement de conduire puis de justifier des politiques de tarification (fournitures de repas par exemple), mais aussi progressivement, de prendre en compte la complexité de ces activités et surtout de leur interdépendances pour "rendre des services de qualité" au regard des attentes des usagers.

Contrairement à N.A.Bu.Co., il semblerait que le produit A.D.A.G.I.O. ne fasse pas appel à une instrumentation, définie *a priori* et de manière généralisée, sous-tendant, dans une approche déterministe, une représentation et des comportements attendus (ou souhaités par une hiérarchie). L'ABC suppose un questionnement collectif préalable, une démarche participative, afin de préciser les besoins d'information pour le pilotage des établissements eu égard aux critères de performance définis par ces établissements et ce, dans le respect des missions de service public. Dans un second temps seulement, une modélisation c'est-à-dire une formalisation des hypothèses pertinentes (celles qui correspondent aux critères de performance attendue) mais réductrices, permettra la mise au point d'une instrumentation comptable.

Cette vision un peu idéaliste ne nous interdit pas de présenter une inquiétude : les logiciels mis à la disposition des établissements seront-ils suffisamment flexibles et paramétrables pour permettre la contextualisation de la technique comptable et l'adaptation aux critères locaux de la performance ?

1.2.2. A.D.A.G.I.O. : Une démarche

Ainsi il semblerait que l'on se démarque des approches selon lesquelles la qualité des services éducatifs était mesurée par la qualité de ses inputs comme le remarque F. Louis (1998)¹². Certes, plus de moyens accordés permettent une amélioration corrélative des prestations réalisées. Sauf à reconnaître les vertus de l'économie de la bureaucratie, les lois qui relient les inputs et les résultats ne se traduisent pas par des linéarités pures. Conduire une analyse "coût efficacité" au regard d'un projet d'établissement ne pourrait-il pas constituer l'un des objectifs fondamentaux à assigner au contrôle de gestion dans les établissements publics d'enseignement. L'analyse des activités, puis de leur mode d'agencement afin de former des processus qui permettent d'atteindre les résultats, constitue les fondements de la comptabilité à base d'activités. Sans aucun doute les activités consomment des ressources mais il convient d'identifier puis de mettre sous tension les facteurs générateurs des coûts, donc de ces consommations. Au-delà de l'analyse quantitative, il convient d'identifier les activités qui ajoutent de la valeur aux prestations de l'établissement, cette valeur étant définie dans chaque contexte au regard des exigences fixées par la prise en compte des attentes des usagers et ce en fonction des prestations que l'établissement fournit.

Cette analyse technique ne peut être dissociée de l'organisation de l'établissement. L'analyse de cette dernière doit être effectuée afin d'identifier les activités créatrices de valeur et d'améliorer l'efficacité de cette organisation.

Le fait d'avoir choisi l'ABC peut en être le reflet ; la méthode favorise le travail en équipes pluridisciplinaires pour aborder à la fois les aspects financiers, organisationnels et stratégiques de la performance. De ce fait, est-il utopique de penser que le questionnement qui découlera d'une mode de gestion par les processus permettant de réaliser au mieux les prestations fournies ou vendues par les établissements irriguera le domaine éducatif ? Un management

¹² F. Louis appuie sa démonstration sur les travaux de "l'institut de recherche sur l'économie de l'éducation".

transversal des activités administratives et connexes ne faciliterait-il pas la constitution de projets pédagogiques et d'équipes à l'heure où le terme transversalité devient omniprésent dans les formations et où nombre de référentiels dans le domaine de l'enseignement tertiaire se déclinent sous forme de processus ?

2. Comptabilité de gestion et contrôle dans les établissements publics d'enseignement : quel positionnement ?

Notre propos concerne plutôt les établissements universitaires car nous souhaitons engager une réflexion sur les modalités de constitution et d'exercice du contrôle de gestion. Si une technique et une méthodologie sont proposées dans les EPLE, les EPSCP doivent encore les concevoir. Nous soutenons des méthodologies de type ABC, car elles nous semblent favoriser une réflexion en termes d'efficacité. Dans une perspective de contrôle de gestion, il ne faut pas oublier, comme le rappelle Moisdon et *alii*, que "les outils de gestion structurent les comportements des membres de l'organisation qui s'y conforment ... ce qui expliquent des dysfonctionnements" (Moisdon et *alii*, 1997).

2.1. Une intention : la comptabilité de gestion dans les universités

En amont des procédures N.A.Bu.Co., l'Observatoire des Coûts dans les Universités (1993a, 1993b), avait permis de chiffrer des coûts unitaires par étudiants et par filière en prenant appui sur des techniques de calculs de coûts complets. Ces données ont pour vocation de déterminer les dotations globales des établissements engageant timidement une réflexion sur la comptabilité de gestion, les pratiques de calcul et de suivi des coûts dans les établissements. Toutefois, les techniques comptables et budgétaires rénovées, même si elles constituent une avancée dans les procédures de gestion, peuvent s'avérer insuffisantes pour initier une réflexion managériale. Intégrer dans des contextes qui perdent de leur stabilité, les établissements universitaires seront conduits à privilégier l'étude de mécanismes de réponses aux demandes de leurs divers partenaires et d'adaptation à un environnement animé, voire à l'émergence de marchés.

2.1.1. L'évolution des outils

La comptabilité "analytique", puis le contrôle de gestion, représentent les prolongements envisagés de N.A.Bu.Co. S'il est essentiellement question, dans un premier temps, de calcul de coûts, il convient de s'interroger sur le sens et la portée de ces calculs. Soit, dans une perspective de contrôle, il s'agit d'apporter à l'Etat des données complémentaires¹³ pour évaluer les dotations de ressources aux universités et le coût devient un prix, soit il s'agit de mettre en œuvre une pratique de pilotage opérationnel en énonçant des objets de coûts, en créant un système d'information de gestion à l'usage des acteurs décideurs.

La logique financière en usage dans les services publics consiste à suivre des budgets standardisés et récurrents. Ces derniers représentent une lecture séquentielle des actions

¹³ coûts de formation par étudiant pour une année universitaire par exemple.

organisationnelles, le respect d'une procédure hiérarchique fixée par l'administration centrale et la recherche d'économies budgétaires qui ne favorise, ni la cohésion des acteurs ou la réalisation d'équipes projets, ni la définition prospective des objectifs. Le contrôle financier qui en résulte, appliqué à chacun des sous-ensembles organisationnels de manière individuelle, ne facilite pas une logique d'animation et de coordination des activités.

Les pratiques de reconduction systématique des ressources ont annihilé toute procédure de contrôle de gestion et ont conforté la problématique dominante : rendre compte de l'utilisation des fonds publics dans le respect des normes spécifiques de comptabilité publique et sous contrainte d'efficience. Or, traiter de l'efficacité¹⁴ des établissements n'est pas incompatible avec les normes de comptabilité publique et la rationalisation de la trésorerie. Il y aura extension du système d'information comptable qui devra alimenter le contrôle de gestion ; la comptabilité qualifiée de générale et celle qualifiée de managériale recouvrent des problématiques différentes mais complémentaires. Comme le souligne R. Reix, la comptabilité générale s'appuie sur des missions de communication inter-organisationnelle alors que la comptabilité managériale¹⁵ trouve sa pertinence dans l'aide à la décision intra-organisationnelle ; c'est d'abord et surtout, au-delà du contrôle formel et bureaucratique, une problématique de conception d'organisation et d'apprentissage organisationnel (Reix, 1995).

L'organisation universitaire ne peut plus être perçue comme un ensemble de centres fonctionnels autonomes activés selon des routines invariables. Les composantes constitueraient alors un réseau, qui dans une perspective fonctionnaliste, nécessiterait une gestion d'interfaces et un système de communication. Ces derniers, à la disposition des acteurs, leur permettraient de traiter, de manière dynamique (au sens de K.E. Weick, 1979), les ressources et les informations.

N.A.Bu.Co. a ouvert la voie du changement : la structuration en niveaux permettra progressivement d'articuler le système d'information budgétaire et financière sur la réalité perçue par les acteurs de chaque établissement, mais sous réserve d'une analyse préalable des finalités à poursuivre en termes d'objectifs et de métiers.

L'analogie entre ce qui existe, ce qui se fait et ce qui serait nécessaire au regard de la ligne stratégique définie, n'est pas systématiquement assurée. Si l'action sur les comportements ou les modalités de fonctionnement ne part pas de la perception des acteurs, l'échec est programmé (Bréchet et Mévellec, 1997). Le constat est transposable aux services publics. N.A.Bu.Co. ambitionne une représentation comptable des politiques pédagogiques et scientifiques des universités (leurs finalités, leur ligne stratégique) dans un cadre organisationnel revitalisé. Le contrôle de gestion, perçu comme l'articulation entre l'opérationnel et la stratégie, devrait alors donner naissance à des dispositifs de gestion utilisables par les interfaces organisationnelles qui composent les entités universitaires autant pour le pilotage de leurs propres activités que pour comprendre les interdépendances et les articulations nécessaires .

¹⁴ soit des finalités à poursuivre au regard des attentes exprimées par les partenaires extérieurs et les usagers.

¹⁵ les travaux en la matière dénote l'utilisation d'étiquettes variées : "comptabilité de gestion", "comptabilité managériale", "contrôle de gestion"... (Reix, 1995).

2.1.2. *Le pouvoir structurant des outils comptables*

Le contrôle de gestion peut être perçu comme un système qui, non seulement se construit au gré de l'activité sociale dans les organisations, mais contribue aussi à la constitution et à l'évolution de cette activité. C'est ce que montrent, par exemple, les études de L. Briand et G. Bellemare (1999) en prenant appui sur les travaux de A. Giddens (1993). Participer à la compréhension de cette dernière au sein des établissements universitaires constitue l'un des défis de N.A.Bu.Co. et de la comptabilité de gestion, au-delà de la rénovation (et d'une certaine simplification attendue) des procédures comptables et financières. L'exploitation des outils de gestion révèle des propriétés structurantes. Mettre en place un nouveau système budgétaire, rénover les critères comptables qui habilitent ou contraignent l'action des agents, influe sur le comportement et l'identité de ces agents, donc sur des dimensions importantes de leur compétence.

Toutefois, et l'expérience N.A.Bu.Co. le confirme, on constate une propre structuration de l'outil par lui-même, notamment lorsqu'il est en phase d'élaboration. Cette phase d'élaboration lui confère des attributs très structurants. « L'outil intègre des conventions, des choix plus ou moins arbitraires, mais qui vont être oubliés par la suite, enfouis dans la mémoire de leurs concepteurs et dans la sédimentation des événements organisationnels » (Moison et alii, 1997, p. 109). L'outil ne joue pas forcément tous les rôles que l'on attendait qu'il joue. Les projets des initiateurs sont emportés par la force de l'outil et par l'intervention des autres logiques organisationnelles (et, ici, de la dynamique sociale spécifique qui présidait dans les organisations de personnel de type statut public). On peut alors, comme le suggèrent les auteurs (*ibid.*), se demander si le décalage entre le résultat avéré et le résultat attendu n'est pas d'autant plus important, que l'usage souhaité de l'outil est étendu. Les organisations étudiées ici, reflètent une prégnance des logiques professionnelles qui mettent en évidence ce constat, et comme le montrent F. Kletz et O. Lenay (2001) l'on a affaire, moins à une stratégie d'établissement, que de professionnels ou de laboratoires.

Ces dimensions peuvent fonctionner comme un levier pour le changement mais aussi représenter, à l'inverse, une source d'inertie considérable rendant difficiles les adaptations et les évolutions stratégiques (Durand, 1997, p 8). Tel semble être le cas des organisations publiques où les routines étaient supposées figées ou à tout le moins institutionnalisées. Assurément, une phase de désapprentissage antérieure à l'apprentissage, telle que la conçoivent A.R. Bettis et C.K. Prahalad (1995) devrait trouver sa place dans le processus de changement, mais elle ne nous paraît pas réellement actionnée dans les établissements que nous avons observés.

Ne pouvant être décrété (Crozier, 1979), ni institutionnalisé par la contrainte ou le choix rationnel (Zarifian, 1996), le changement qui affecte toutes les strates de l'organisation universitaire doit être conduit. La gestion de ce changement ne peut occulter ou réduire le temps de l'apprentissage organisationnel. Ce dernier est compris comme le processus qui permet de modifier la gestion des situations et/ou les situations elles-mêmes (Charreire, 1995). Il est, comme la technologie, réputé enfoui dans les routines et les processus formels et informels de l'organisation (Durand, 1997) et s'appuie sur une connaissance, en partie tacite selon des degrés qui varient en fonction des capacités d'énonciation, d'écoute et d'interprétation des uns et des autres. Dans les organisations publiques de tendance amnésique (Gibert et Thoenig, 1993) l'implicite et le tacite renforcent le sentiment de difficulté lié à la mise en œuvre d'un processus d'apprentissage organisationnel. La littérature en psychologie tend à conforter l'idée selon laquelle les individus accordent une importance exagérée aux

données qui viennent renforcer leurs perceptions et croyances existantes. Selon T. Durand (1997, p. 16), les acteurs auraient tendance à rejeter les données extérieures qui ne correspondent pas à leur état de connaissance préalable (Schwenck, 1988 ; Stubbart, 1989) ou qui risqueraient de perturber la régularité ou l'équilibre de leurs relations intra-organisationnelles. Cet équilibre repose sur des accords, quelquefois implicites, et maintient un intérêt commun, celui des positions acquises, institutionnalisées, construites en réponse aux contraintes budgétaires. Il représente l'aboutissement des processus d'interprétation puis d'appropriation par les agents des procédures budgétaires.

Pourtant, ce qui est connaissance et compétence perd progressivement de sa stabilité. N.A.Bu.Co. ou A.D.A.G.I.O., par le contrôle qu'ils formulent, constituent un nouveau mode de régulation des individus car ils modifient leurs routines et reformulent la question des compétences.

2.2. Information de contrôle ou information pour le pilotage ?

Il semblerait qu'au-delà d'une refonte des pratiques comptables et budgétaires, les universités ne puissent conserver longtemps leurs fondements homéostatiques ; soumises à une analyse de facteurs de contingence elles devront privilégier l'étude de mécanismes d'adaptation et d'intégration à un environnement changeant, voire à l'émergence de marchés et devront dépasser la simple analyse en termes d'efficacité¹⁶.

2.2.1. Les méthodologies comptables de type ABC

C'est aux États-Unis que les apports de l'*Activity Based Costing* ont été exposés. Il s'agissait, à l'origine, de calculer des coûts de revient de production plus représentatifs de la réalité industrielle que ne l'étaient les méthodes traditionnelles basées sur les centres de frais (Cooper et Kaplan, 1991). "Fondés sur une allocation de processus requis pour mettre le bien ou le service à disposition du client, les coûts calculés par l'ABC reflètent de façon lisible, malgré des conventions inévitables, ce que l'entreprise fait pour satisfaire le client" (Lebas, 1992).

Actuellement, la comptabilité à base d'activités (ABC) s'affranchit progressivement des représentations comptables antérieures et enrichit le débat sur la pertinence des techniques de calcul de coûts par rapport aux objectifs poursuivis dans les organisations (Solle, 2001b). Elle s'affranchit surtout de la notion de coût de production, l'objet de coût étant plus défini par rapport aux activités exercées que par rapport à un élément matériel identifiable : le produit. Ce dernier point soutient notre préférence pour une méthodologie ABC dans le secteur des services, secteur caractérisé par une intangibilité des prestations (*ibid.*).

Cette technique, permet-elle de concevoir différemment l'approche managériale en postulant que le réel organisationnel, si tenté qu'on puisse l'appréhender, n'est pas un fait qui s'impose mais qui se construit lors des interactions permanentes des agents ? Nous le pensons et l'ABC contribuerait à faire ressortir les dysfonctions là où un calcul des coûts traditionnels restait opaque. L'ABC constitue un nouveau modèle articulé autour d'une représentation spécifique de l'entreprise (Boussard, 1996) dont l'objectif vise l'information sur les coûts nécessaires aux décisions opérationnelles et stratégiques (Berliner et Brimson, 1986).

¹⁶ en fait, la gestion raisonnable des deniers publics.

Selon Mévellec (1993), l'ambition est bien de changer le fonctionnement de l'entreprise et d'en déduire un changement dans la façon de gérer, en s'aidant en particulier d'une nouvelle approche des coûts (...). A ce titre, on rejoint l'appréciation de l'auteur qui présente cette méthodologie comme un élément de réponse à la tertiairisation des entreprises, à la complexité et à la diversité. L'identification d'inducteurs de coûts améliore la connaissance en termes de traçabilité des coûts et l'ABC conduit au renouvellement d'hypothèses opératoires en amont des procédures de mesure des coûts. La technique contribue à enrichir la représentation organisationnelle mais demeure un outil de mise en conformité à un ordre organisationnel préexistant qui privilégie l'action correctrice opérationnelle. Il s'agit le plus souvent d'optimiser la valeur ajoutée par l'entreprise par une clarification des services rendus et des coûts de chaque activité en développant les relations contractuelles entre unités opérationnelles.

Si les fondements traditionnels de la comptabilité analytique ne sont pas remis en cause, l'ABC témoigne d'une recherche d'amélioration de la capacité d'anticipation budgétaire de l'entreprise liée à l'évolution du schéma de traçabilité des charges et d'un changement de focale. Ce dernier résulte de la perception d'un nouvel agencement productif traduit par l'apparition d'un champ d'actions transfonctionnel. Le modèle comptable, qui relève d'une conceptualisation, ne retient souvent que les déterminants de l'organisation qui semblent importants aux acteurs. Ainsi, les données comptables ne sauraient être une représentation complète, ni même fidèle, du réel (Bouquin, 1997). Il faut considérer les outils de gestion pour ce qu'ils sont, c'est-à-dire des outils développés au cours du temps pour permettre aux gestionnaires de conserver la maîtrise de l'entreprise sur la base d'un modèle général de fonctionnement de cette entreprise (Mévellec, 1993).

Les managers lorsqu'ils adoptent une instrumentation, y inscrivent leur propre représentation, susceptible de buter sur l'interprétation des agents opérationnels. La comptabilité de gestion, qui n'échappe pas à la dialectique prescription (du contrôleur) - action (de l'agent)¹⁷, n'a-t-elle pas forgée un modèle trop réducteur dont l'aspect cybernétique et mécanique contraste avec la réalité de toute organisation privée ou publique ?

2.2.2. *Calculs de coûts et dispositifs de contrôle ?*

La comptabilité "analytique" ou le contrôle de gestion constituaient dans les universités, en 1994, des extensions probables aux procédures N.A.Bu.Co. A l'origine, il était essentiellement question de calculs de coûts. Même si les développements sont quasi inexistantes, il convient toujours de s'interroger actuellement sur le sens et la portée de ces calculs. En effet, dans une perspective de contrôle des ressources publiques le coût assimilable à un prix¹⁸ peut devenir, pour l'État, un critère d'allocation de ressources aux établissements. En revanche, pour les établissements, il s'agit de mettre en œuvre une pratique de pilotage opérationnel en énonçant des objets de coûts, en créant un système d'information de gestion à l'usage des acteurs décideurs. Or, en fonction des techniques adoptées on s'engagera, soit dans une logique de standardisation des tâches et d'intégration des services

¹⁷ Un système d'information traduit plus ou moins fidèlement les représentations de ceux qui l'organisent quant aux résultats à atteindre, aux moyens accessibles, aux causes qui lient les uns aux autres (...), structure les représentations de ceux qui s'en servent ... et par contrecoup de ceux qui l'on organisé (Bouquin, 1997)

¹⁸ le coût de formation par étudiant et par filière pour une année universitaire, par exemple, coût retenu par le système analytique de répartition des moyens (S.An.Re.Mo.).

soit dans une logique de décentralisation - responsabilisation individuelle sur la base d'un management participatif et d'une régulation économique et continue de l'organisation.

Cette dernière lecture qui nous éloigne des calculs de coûts normatifs, reflet de procédures figées dans un contexte stabilisé, remettrait en cause la domination d'une rationalité politique sur une rationalité économique et organisationnelle. Adopter une politique de responsabilisation des acteurs nécessite la définition précise de leurs rôles, de leurs tâches et une analyse dynamique des activités conduites. Si un système de contrôle s'impose, il devrait selon J.-P. Bréchet et P. Mévellec (1999, p. 26) contribuer à organiser la mise en œuvre des orientations retenues notamment au travers de la maîtrise des ressources et des compétences.

La cohérence de gestion s'améliore avec la surface de l'intersection entre les trois prétentions du contrôle - la modélisation de la consommation des ressources - l'orientation des comportements - le couplage entre la stratégie et l'opérationnel (Bouquin, 1996). Mais qui dit intersection, dit interdépendance (Bréchet et Mévellec, 1999). Il serait vain de concentrer toutes les énergies sur la première ambition, même si la diversification des activités dans les établissements a permis une multiplication des sources de financement. Cette dernière est souvent perçue comme un facteur de dilution des pouvoirs ou une source de tensions ; chaque unité pouvant exprimer le besoin de ne pas soumettre tel ou tel financement d'actions au contrôle global.

Connaître les activités de l'organisation, procéder à une phase de modélisation, mettre en place des systèmes de pilotage pour orienter des comportements, autant d'intentions puis d'actions qui nécessitent, bien au-delà d'une technique comptable, l'affirmation d'une volonté des groupes dirigeants puis l'adoption d'un mode de management qui devra trouver sa légitimité. Des approches de type ré-ingénierie des processus ou management des processus constituent des réponses à une nouvelle approche de la régulation économique dans l'organisation (Besson, 1993). Dans cette perspective, convient-il alors de préconiser des méthodologies de type A.B.M.¹⁹ qui prendront appui sur une comptabilité de gestion fondée sur l'analyse des processus ? Sans doute une gestion par les activités et les processus s'avère pertinente. Toutefois, il conviendra d'éviter, dans les établissements publics, une simple transposition des techniques utilisées dans le secteur marchand, secteur où, censément, elles auraient fait leur preuve. Actuellement, l'analyse managériale semble ne pas occuper la place qui lui revient lors de la mise en œuvre de nouveaux outils comptables. Pourtant, elle devrait constituer un préalable à toute évolution budgétaire et institutionnelle (Solle, 1995).

En réalité, nous plaçons pour un contrôle de gestion qui, dans les établissements publics d'enseignement, relie le contrôle financier et les finalités de ces établissements²⁰ en constituant un sous-ensemble du contrôle organisationnel. Le contrôle ne doit pas être réduit à sa dimension instrumentale, même s'il prend appui, entre autres critères, sur une technique comptable. Si le concept a beaucoup évolué au cours de la dernière décennie, il peut aussi se définir comme un processus d'aide à la décision... (Teller, 1999) et ne doit plus être compris comme le seul contrôle de flux financiers. Le schéma de type "allocation normative de ressources - contrôle des dépenses" n'est plus, progressivement, le reflet de la réalité. Si, à

¹⁹ Le modèle d'organisation que sous-tend l'approche comptable analytique ABC, induit une gestion globale et une vision intégrée de l'organisation. On parle alors d'A.B.M. ou d'*Activity Based Management*.

²⁰ Selon H. Bouquin (1998), la notion de finalité exprime une raison d'être et la notion d'objectif est plus restrictive ; un objectif peut changer dans le temps, la finalité est habituellement plus stable. Le terme finalité recenserait alors la définition des métiers ou ligne stratégique des établissements et le terme objectifs serait plus adapté aux expressions prospectives émanant des composantes ou des centres de responsabilités. Pour nous, un processus poursuit une finalité et peut évoluer avec elle ; ce concept de finalité qui permet de définir un processus, articulation d'activités, que l'ABC tente de piloter, permet aussi de différencier la notion de processus et de procédure.

terme, les ressources ne sont plus réparties sur la base unique de standards fondés sur des critères d'économie ou d'efficacité, la prédominance financière du contrôle, bien que nécessaire en matière de gestion de fonds publics, perdra de son intensité. Il sera possible alors de lui juxtaposer des dispositifs d'aide à la décision et d'aide au pilotage.

Conclusion

Si de manière générale, les outils de gestion méritent des analyses supplémentaires quant à leur fonction dans l'entreprise (Saussois, 1999), ceux que l'on adapte dans les établissements publics ne constituent pas de simples indicateurs d'une rationalité instrumentale avec lesquels les acteurs manœuvreraient. Ils procèdent d'une nouvelle représentation sociale et renvoient à une analyse des compétences intangibles des individus dans ces organisations.

La rénovation du système de gestion ne se limite pas à une simple substitution d'outils et le calcul des coûts ne se résume pas à l'adoption de techniques comptables analytiques. N.A.Bu.Co. ou A.D.A.G.I.O., comme tout outil de gestion, instaure une communication symbolique ; or les symboles créés ne revêtent sans doute pas la même signification pour tous les membres du groupe social concerné. Les attitudes que les instrumentations font naître ne correspondent sans doute pas avec celles que les concepteurs envisageaient. Ces outils créent des connaissances et des relations nouvelles. L'organisation n'est pas une simple ossature ou un cadre structurel destiné à les recevoir. Entre organisation et outils de gestion l'exploration est croisée (David, 1998). L'essentiel pour comprendre une action humaine n'est pas de l'expliquer par des facteurs sociologiques extérieurs (statut social ou autres) ou des facteurs psychologiques intérieurs (dispositions, stimuli, attitudes, etc.), mais de la rapporter aux significations particulières qu'ont pour l'acteur les différents aspects de son environnement avec lesquels il interagit (Valade, 1996). En postulant la récursivité de l'action et de la structure, le contrôle peut être envisagé différemment d'une relation de causalité entre l'action et la structure (Autissier, 1998). L'objectif consisterait à identifier les soubassements du système de contrôle de gestion qui reste encore à construire dans les universités. Les interactions entre activités et agents autonomes, la structure des pouvoirs, les interprétations des individus et le sens qu'ils associent aux outils, ou encore les préceptes et la doctrine véhiculés par les acteurs face à ces outils, constituent des éléments qui conditionnent la réussite des opérations de modernisation.

L'évolution est d'envergure. Les établissements publics d'enseignement accomplissent leur mission et participent au fonctionnement d'une société tout en étant confrontés aux attentes, voire aux exigences, d'un nombre croissant de partenaires. Ces derniers, par l'expression de leurs besoins et attentes participent, de manière externe mais progressive, à la définition et à la compréhension des finalités des établissements. Ce sont ces finalités qui permettront de décliner les processus qu'il faut conduire pour l'exercice des métiers, des missions. Les instruments adoptés pour l'aide au pilotage de ces processus constituent les fondements techniques d'un modèle de gestion interprétatif. Ce dernier contraint et facilite l'action. Sa conception ne pourra, à terme, faire l'économie d'une analyse des activités exercées et du contrôle de l'action, soubassements de l'interaction "service public – environnement". Il convient maintenant de s'interroger, non seulement sur les modes d'affectation des moyens aux établissements (ce qui pour l'instant constitue le cœur des procédures budgétaires), mais aussi sur les modalités d'actions, sur le sens et la "valeur" apportés par chaque activité à l'exercice des métiers exercés ou à exercer, eu égard aux attentes des partenaires. C'est dans cette perspective que la comptabilité de gestion et les méthodologies ABC pourraient

contribuer à la recherche des voies et des moyens d'un apprentissage collectif, sans oublier que ces outils de gestion s'adressent à des individus, "hommes sociaux", dotés d'autonomie.

Au-delà de la gestion des ressources publiques et des contraintes de comptabilité publique, les outils de gestion, devront être compris, non comme des outils scientifiques dont la légitimité découlerait de leur capacité à délivrer une image réduite mais néanmoins fidèle et déterministe de la réalité, mais plutôt comme des supports évolutifs, adaptés et interprétés par des acteurs. Ces derniers sont perçus comme des acteurs compétents qui visent à conduire et développer leur action dans une démarche collective.

Bibliographie

- Amintas, A. (1992), "Le management public face à ses outils", in *Annales du management, Contributions au congrès des I.A.E. Nancy*, Editions Economica, Paris, pp. 523 – 535.
- Autissier, D. (1998), "La structuration : apports et controverses en Sciences de Gestion – Les trois fonctions du contrôle dans la théorie de la structuration", *Revue de gestion des ressources humaines*, n° 26-27, pp. 51-61.
- Bartoli, A. (1997), *Le management dans les organisations publiques*, Editions Dunod, Paris, 300 p.
- Berliner, C. and Brimson, J.A. (1986), *Cost management for today's advanced manufacturing ; the CAM-I conceptual design*, Harvard Business School Press, Boston, 253 p.
- Bernoux, P. (1999), *La sociologie des organisations*, 5^{ème} éd. (1^{ère} éd. 1985), Le Seuil, Points Essais, Paris, 382 p.
- Berry, M. (1983), "Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains", Rapport sur le rôle des instruments de gestion dans les systèmes sociaux complexes, Centre de Recherche en Gestion, Paris.
- Besson, P. (1993), "Où va la comptabilité d'activité ? D'une culture de l'allocation à une culture de la modélisation", *Revue Française de Comptabilité* n° 248, septembre, pp. 30 -36.
- Bettis, A. R. and Prahalad, C.K. (1995), "The Dominant Logic : Retrospective and Extension", *Strategic Management Journal*, vol. 16, pp. 5-14.
- Bouquin, H. (1996), "Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?", *Gestion*, vol. 21, n° 3, septembre-octobre 1996, p. 97 et sqq.
- Bouquin, H. (1997), *La comptabilité de gestion*, Presses Universitaires de France, Que sais-je ?, n° 3175, Paris, 128 p.
- Bouquin, H. (1998), *Le Contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France, 4^{ème} édition, Paris, 451 p.
- Bouquin, H. (2000), "Du contrôle de gestion au pilotage", *L'Expansion Management Review*, septembre, n° 98.
- Boussard, V. (1996), "Un regard sociologique sur la comptabilité à base d'activités", Communication au Workshop du groupe Monopace, mai 1996.
- Bréchet, J.P et Mévellec, P. (1997), " L'articulation de la stratégie et du contrôle de gestion - L'apport de la modélisation en termes d'activités et de processus", *AIMS*, Actes de la conférence de Montréal, 25 p.
- Bréchet, J.P et Mévellec, P. (1999), "Pour une articulation dynamique de la stratégie et du contrôle de gestion", *Revue Française de Gestion*, n° 124, juin-juillet-août 1999, pp. 22-37.
- Briand, L et Bellemare, G. (1999), "Une conception structurationniste du contrôle de gestion : une démonstration empirique", *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 5, vol. 1, mars 1999, pp. 29-44.
- Charreire, S. (1995), "L'apprentissage organisationnel d'une innovation managériale : regard sur le rôle de pilote de la DRH", *Colloque de l'AGRH*, Poitiers, 23-24 novembre, pp. 431-438.

- Comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics (1994), *Conclusions sur les instruments du contrôle de gestion dans les services publics*.
- Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1991), "Profit Priorities from Activity-Based Costing", *Harvard Business Review*, May – June, p. 130 – 136.
- Cour des Comptes (1999), "L'autonomie des universités dans leur gestion budgétaire, financière et comptable", in *Rapport au Président de la République 1999*, -10- (www.ccomptes.fr) .
- Crozier, M. (1979), *On ne change pas la société par décret*, Editions Grasset, Paris, 298 p.
- David, A. (1998), "Outils de gestion et dynamique du changement", in *Les organisations face au changement*, *Revue Française de Gestion*, numéro spécial, septembre octobre 1998, pp. 44 -59.
- Durand, T. (1997) "Savoir, savoir-faire et savoir-être - repenser les compétences de l'entreprise", *AIMS, Actes de la conférence de Montréal*, 37 p.
- Gibert, P. et Thoenig, J. C. (1993), " La gestion publique entre l'apprentissage et l'amnésie", *Politiques et Management Public*, vol. 11, n°1, mars 1993.
- Giddens, A. (1993) , "Une théorie critique de la modernité avancée", in *Structuration du social et modernité avancée. Autour des travaux d'Anthony Giddens*, Audet, M and Bouchikhi, H. eds., P.U.L., Québec.
- Hatchuel, A. (2001), "Quel horizon pour les sciences de gestion ? Vers une théorie de l'action collective ", in *Les nouvelles fondations des sciences de gestion*, David, A., Hatchuel, A. and Laufer, R. eds, Vuibert FNEGE., Paris, pp. 7 – 43.
- Kletz, F. et Lenay O. (2001), "Peut-on articuler politiques de régulation et logiques professionnelles de création de nouveaux produits ? Le cas des hôpitaux et des universités", *11^e Colloque International de la Revue Politiques et Management P ublic*, Nice, octobre 2001.
- Lebas, M. (1992), "L'A.B.M. ou le Management Basé sur les Activités", *Revue Française de Comptabilité*, n° 237, septembre, pp. 61 – 66.
- Lévy, E. (2001), "La modernisation par l'usager : Entre redéfinition des missions et renouveau des services", in Lévy, E. (ed.), *Vous avez dit « public » ? , Situation de gestion dans le secteur public : de la coproduction à la régulation*, L'Harmattan, Paris, pp. 23-58.
- Lorino, P. (1995), *Comptes et récits de la performance – Essai sur le pilotage de l'entreprise*, Les Editions d'organisation, Paris, 288 p.
- Lorino, P. (2001), *Méthodes et pratiques de la performance Le pilotage par les processus et les compétences*, Editions d'organisation, 2^{ème} éd., Paris, 551 p.
- Louis, F. (1998), "Qu'attendent les pays développés de leurs systèmes éducatifs", *Conférence OCDE*, Luxembourg, 16-17 novembre 1998.
- Mévellec, P. (1992) "Qu'est ce qu'une activité ?", *Revue Française de Comptabilité*, n° 238, octobre, pp. 54 – 55.
- Mévellec, P. (1993) "Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC", *Revue Française de Comptabilité*, n° 251, décembre, pp. 36 – 44.
- Moison, J.-C. et alii (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion – Les instruments de gestion à l'épreuve de l'organisation*, Seli Arslan, Paris, 286 p.
- Nioche, J.-P. (1991), "Management public: à la recherche de nouvelles régulations", *Revue Française de Gestion*, octobre-novembre.
- Observatoire des coûts (1993a), *Les coûts de l'enseignement dans le supérieur. Méthodologie d'Évaluation et d'Analyse*, Presses Universitaires de Grenoble, Grenoble, 48p.
- Observatoire des coûts (1993b), *Le coût de l'Étudiant de l'Université Paris XII Val-de-Marne*, Presses Universitaires de Grenoble, Grenoble, 92 p.
- Reix, R. (1995), "Quelques réflexions sur l'identité de la recherche en "comptabilité-contrôle", in *Mélanges en l'honneur du Professeur C. Pérochon*, *L'Ecole Française de Comptabilité*, Éditions Foucher, Paris, pp. 461-473.
- Saussois, J.M. (1999), "Management les constructeurs – Michel Crozier", *Revue Française de Gestion*, n° 124, juin-juillet-août, pp. 110 – 109.

- Schwenk, C. (1988), "The Cognitive Perspective on Strategic Decision-making", *Journal of Management Studies*, n°25, pp. 41-55.
- Solle, G. (1994), *La modernisation du financement des Universités : Approche organisationnelle et rénovation des systèmes d'information de gestion* – Thèse en sciences de gestion - Université de Nice-Sophia Antipolis.
- Solle, G. (1995), "Calculs de coûts et management des établissements universitaires", *Revue Politiques et Management Public*, Vol. 13, n° 2, cahier 1, juin .
- Solle, G. (2001a), "Rénovation des outils de gestion et faits sociaux : le cas des organisations universitaires", *Comptabilité Contrôle Audit*, mars, vol.7, n°1, pp.147-159.
- Solle, G. (2001b), "Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC", *Actes du 22^{ème} Congrès de l'AFC*, , Metz, Mai 2001.
- Stubbart, C. (1989), "Cognitive Science: a Missing Link in Strategic Management Research", *Journal of Management Review*, 10, pp. 724-736.
- Tarondeau, J-C. et Wright, R.W. (1995), "La transversalité dans les organisations ou le contrôle par les processus", *Revue Française de Gestion*, n° 104, juin-juillet-août, p. 55-71.
- Teller, R. (1999), *Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Editions Management et Société, Caen, 240 p.
- Valade, B. (1996), *Introduction aux sciences sociales*, Presses Universitaires de France, Paris, 634 p.
- Weick, K. E. (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Random House (2nd éd.), New York, 294 p.
- Zarifian, P. (1996), *Travail et communication*, Presses Universitaires de France, Paris, 224 p.