

## Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec ?

*Why management control system fail in university?*

Marc Bollecker

---



### Electronic version

URL: <http://pmp.revues.org/6662>  
ISSN: 2119-4831

### Publisher

Institut de Management Public (IDPM)

### Printed version

Date of publication: 15 juin 2013  
Number of pages: 221-239  
ISBN: 978-2-7430-1538-1  
ISSN: 0758-1726

### Electronic reference

Marc Bollecker, « Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec ? », *Politiques et management public* [En ligne], Vol 30/2 | 2013, mis en ligne le 25 septembre 2015, consulté le 29 septembre 2016. URL : <http://pmp.revues.org/6662>

---

The text is a facsimile of the print edition.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés



## Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec ?

05

► **Marc Bollecker**

*Professeur des Universités en Sciences de gestion  
FSESJ - Université de Haute-Alsace  
16, rue de la Fonderie - 68093 Mulhouse Cedex  
Chercheur à HuManiS (EA 1347) - EM Strasbourg*

### Résumé

Depuis de nombreuses années, les universités françaises sont tenues de concevoir et de développer des systèmes de contrôle de gestion. La Lolf, la LRU, le code de l'éducation représentent autant de facteurs contraignant la mise en place de tels systèmes. Cependant, la spécificité des activités d'enseignement et de recherche, la diversité des représentations des acteurs concernant le contrôle de gestion et les difficultés de mise en œuvre peuvent conduire à l'échec de son implantation eu égard aux injonctions réglementaires et normatives. L'étude d'une université française révèle ainsi les facteurs conduisant à l'émergence de systèmes locaux dont leur rôle est de servir les intérêts stratégiques des composantes. Cet échec d'implantation au niveau de l'établissement conduit alors à examiner les conditions de développement d'un système de contrôle global au sein de l'université.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

*Mots clés* : université, contrôle de gestion, gouvernance.

### Abstract

**Why management control system fail in university?** For many years, French universities are required to design and develop management control systems. Several laws (Lolf, LRU, Education Code) are factors constraining the implementation of such systems. However, the specific activities of teaching and research, the diversity of actors' representations concerning management control, and the implementation difficulties can lead to the failure of its implementation. The study of a French university shows the factors leading to the failure of the implementation management control system and to the

\*Auteur correspondant : [marc.bollecker@uha.fr](mailto:marc.bollecker@uha.fr)

doi:10.3166/pmp.30.221-239 © 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

emergence of local systems. Their role is only to serve the interests strategic local. The conditions for development of a global management control system within the university are then examined.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

**Keywords:** University, Management Control, Governance.

---

## Introduction

Les établissements publics français à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) subissent depuis cinq ans de profonds changements. Impactés déjà par la loi organique relative aux lois de finances (Lolf), depuis 2007 ils sont amenés à modifier sensiblement leurs pratiques à la suite de la promulgation de la loi relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU) et d'une volonté de l'État de procéder à des regroupements d'établissements. En parallèle, la presse quotidienne dévoile en 2012 des situations financières difficiles : un quart des universités françaises auraient été en déficit en 2011 (Rey-Lefebvre, 2012).

Ces évolutions parallèles conduisent à une volonté de développer des outils de contrôle de gestion, ne serait-ce que pour résoudre le problème de la maîtrise des coûts et, en particulier, des heures complémentaires (CPU, 2002). Cette volonté est clairement explicitée dans des circulaires interministérielles, notamment celle du 21 juin 2001 concernant la généralisation du contrôle de gestion dans les administrations de l'État, dans le code de l'éducation ou encore dans la loi LRU elle-même.

Cependant, face à la spécificité et la diversité des missions assurées par les universités (formation initiale et continue, recherche scientifique et technologique, diffusion et valorisation de ses résultats, orientation et insertion professionnelle, diffusion de la culture et information scientifique et technique, participation à la construction de l'Espace européen de l'enseignement supérieur et de la recherche, coopération internationale) les systèmes de contrôle de gestion peuvent-ils réellement jouer les rôles définis par les lois ? Les difficultés de mise en œuvre peuvent-elles conduire à l'échec de son implantation eu égard aux injonctions réglementaires et normatives ? Cette question soulève la problématique de l'introduction des dispositifs de pilotage issus du secteur privé et les risques d'échec dans le public, en particulier dans des anarchies organisées (Cohen *et al.*, 1972) ou dans les organisations « non cybernétiques » (Hofstede, 1978, 1981).

Pour répondre à cette interrogation, l'article s'intéresse dans une première partie aux rôles des systèmes de contrôle de gestion évoqués dans la littérature réglementaire et normative ainsi qu'aux difficultés de mise en œuvre de ces rôles. La seconde partie est consacrée à l'étude d'une université française dont l'implémentation du contrôle de gestion est en échec puisqu'elle ne s'est traduite que par l'émergence de dispositifs locaux. Enfin, les raisons de cet échec et les conditions de développement d'un contrôle de gestion d'établissement sont étudiées dans une troisième partie.

## 1. Le rôle du contrôle de gestion universitaire : des différences marquées dans la littérature

Les conditions d'émergence du contrôle de gestion dans un contexte industriel américain, simple, stable et prévisible au début du XX<sup>e</sup> siècle posent la question de la compatibilité avec le contexte actuel de l'enseignement supérieur et de la recherche.

### 1.1. Une indifférenciation des rôles entre le public et le privé

Force est de constater que la littérature normative, consacrée au rôle du contrôle de gestion dans le public, est fondée sur l'hypothèse de transposition de la logique managériale du privé dans le public (Osborne et Gaebler, 1993, Hood, 1995). Ainsi, le contrôle vise « à mettre l'accent sur les résultats de l'action publique, à renforcer l'efficacité et l'efficacité en mettant en place une gestion par objectifs, des dispositifs de mesure des résultats et des revues de gestion pour assurer le suivi et développer des plans d'amélioration » (Demeestère et Orange, 2008 : 15). Le rôle du contrôle de gestion public est de répondre à différents problèmes (Demeestère, 2005) :

- les contraintes qui pèsent sur les ressources publiques ;
- le besoin de coordination inhérente à toute organisation ;
- le besoin d'adaptation des organisations à leur environnement ;
- le besoin de renforcer l'apprentissage organisationnel ;
- la nécessité de rendre des services de qualité aux usagers.

Cette orientation du rôle du contrôle de gestion est très proche des principales définitions de la fonction applicables aux organisations privées. La gestion des ressources s'inscrit dans la conception originelle d'Anthony de non-gaspillage : « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (1965 : 17). La fonction de coordination de l'organisation est bien celle de la seconde version d'Anthony (1988 : 10) : « *le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation* ». Dans les établissements publics, le contrôle de gestion influence en effet le comportement des acteurs (Solle, 2001). Il met sous tension les chercheurs afin que l'organisation soit efficace et efficiente (Burlaud, 2008), il permet la coordination, l'animation, le dialogue de gestion, le conseil et l'analyse (CPU, 2010 : 33). Les rôles d'adaptation et de changement ont été largement évoqués par Simons (1995 : 5) : le contrôle de gestion est appréhendé par « *les processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Enfin, les rôles d'apprentissage organisationnel et de service aux clients/usagers ont été particulièrement bien mis en évidence dans le *Balanced Scorecard* de Kaplan et Norton (1998).

C'est probablement cette proximité de conception du rôle du contrôle de gestion qui facilite le transfert de la fonction vers le secteur public français depuis 25 ans (Demeestère et Orange, 2008). Ce transfert est particulièrement justifié par :

- les réformes permettant de mettre les dépenses sous surveillance par et pour les citoyens (Mussari et Steccolini, 2006) ;
- les demandes d'informations accrues de la part des organismes de tutelle sur les

résultats des organisations publics (Chatelain-Ponroy *et al.*, 2006) dans une logique d'*accountability*, dans le cadre d'une nouvelle gestion publique (Hood, 1995).

L'ensemble de ces rôles conférés au contrôle de gestion se cristallise dans le public au travers des dispositifs législatifs : la Lolf et la LRU. La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 constitue l'élément fondateur du contrôle de gestion dans l'administration. Elle instaure clairement une logique de résultat en obligeant les ministères à présenter des programmes annuels de performance, des indicateurs liés à ces programmes et les résultats escomptés. Pour les universités, l'article 17 de la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités évoque clairement que les EPSCP « *mettent 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* ».

Ces écrits donnent une orientation précise du contrôle de gestion. Il est cependant difficile d'imaginer une application mécanique de ces textes compte tenu de la dimension politique inhérente à toute démarche de contrôle de gestion (Naro, 1998, Bollecker, 2007). Peut-on ainsi croire en une volonté généralisée, de la part de l'ensemble de la communauté universitaire, à concevoir et mettre en œuvre une démarche de planification et d'évaluation de la performance telle qu'elle est prescrite ?

### **1.2. Des rôles à relativiser en raison de difficultés de mise en œuvre**

La spécificité des bureaucraties professionnelles publiques suppose une intégration d'une rationalité économique et d'une rationalité politique compte tenu des difficultés de mise en œuvre et, en particulier, de déclinaison dans les services (Chatelain-Ponroy *et al.*, 2006). Les informations du contrôle de gestion permettraient principalement aux équipes présidentielles de préparer les budgets pour satisfaire les objectifs de la Lolf et/ou pour négocier les financements avec l'État.

Ces pratiques limitées peuvent s'expliquer d'abord par la spécificité des activités d'enseignement et de recherche. Le contrôle de gestion repose sur la standardisation des résultats (Mintzberg, 1982). c'est-à-dire une coordination du travail dont les résultats des différentes activités sont spécifiés *ex ante*. Or, les universités relèvent d'un modèle « non cybernétique » : les objectifs ne sont pas dépourvus d'ambiguïtés, leurs activités ne sont pas répétitives et les extrants sont difficilement mesurables (Hofstede, 1981). En particulier, les objectifs immatériels, qualitatifs peu hiérarchisés et multiples des activités de recherche ne facilitent pas la formalisation et l'évaluation (Burlaud, 2008 : 8). En ce qui concerne les activités d'enseignements, le contenu de la prestation proposée à l'utilisateur reste particulièrement lié au principe d'indépendance. L'article L. 952-2 du code de l'éducation énonce que dans les EPSCP « *les enseignants-chercheurs, les enseignants et les chercheurs jouissent d'une pleine indépendance et d'une entière liberté d'expression dans l'exercice de leurs fonctions d'enseignement et de leurs activités de recherche* ». L'autorité hiérarchique est ainsi moins valorisée que l'autorité professionnelle (Chatelain-Ponroy *et al.*, 2012). Par ailleurs, de manière implicite, la règle de fonctionnement est l'égalité entre collègues et la non-évaluation interne des activités (Musselin et Friedberg, 1989). Ces dernières ne se prêtent donc pas aisément à un système formel de mesure des résultats et, en particulier, de contrôle de gestion.

Les difficultés de déclinaison du contrôle de gestion dans les établissements d'enseignements supérieurs s'expliquent également par le statut des responsables des composantes ainsi que par leurs comportements stratégiques. S'agissant d'élus, les directeurs d'UFR représentent la composante auprès de la présidence. Leur stratégie individuelle consisterait à récupérer des ressources, à accroître la taille des équipes de recherche de la composante, à augmenter l'effectif administratif pour alléger la charge de travail du responsable de l'UFR, à créer des formations et à aménager le service d'enseignement dans une spécialité *ad hoc*, à augmenter les heures complémentaires (Biot-Paquerot, 2007). Dans la perspective de renouveler leur mandat en interne ou pour gérer leur retour dans les départements à la fin de leur mission, il s'agit de ne pas générer trop d'insatisfaction (Fabre, 2009 : 4).

Ces comportements stratégiques peuvent également se traduire par une réticence à transmettre de l'information formelle et publique. Les unités budgétaires et, en particulier les composantes, ne sont généralement pas dans des situations financières homogènes. Ainsi, la publication du niveau détaillé de consommation des ressources risque de mettre en évidence des disparités gênantes (Bornarel, 2002). C'est particulièrement le cas en situation budgétaire tendue, où des arbitrages sont nécessaires au niveau de la création de nouvelles filières et au niveau du financement des activités pédagogiques et scientifiques. Des composantes peuvent ainsi être amenées à chercher à capter des ressources. En particulier, celles qui ne créent pas de valeur financière peuvent être incitées à négocier leur dotation auprès de l'équipe présidentielle à partir d'une argumentation subjective (Biot-Paquerot, 2007) et non de critères objectifs. Certains préfèrent alors gérer la situation au gré à gré avec les différents responsables en fonction des forces en présence (Fabre, 2009 : 9) plutôt que de mobiliser un système formel de mesure de la performance.

Les difficultés de mise en œuvre d'outils de contrôle de gestion permettent alors aux décideurs locaux de conserver des marges de manœuvre. En l'absence d'outils formels, « *l'asymétrie informationnelle est en faveur des responsables de formation qui pourront en user pour minimiser les efforts à consentir en arguant d'impératifs pédagogiques ou réglementaires* » (Fabre, 2009 : 13).

Compte tenu de ces difficultés, le développement du contrôle de gestion dans les universités s'avère-t-il inenvisageable et quel(s) rôle(s) joue-t-il réellement ?

### **1.3. Un rôle de construction d'une représentation partagée**

Au-delà d'une fonction instrumentale et centralisatrice permettant aux équipes présidentielles de faire des prévisions et de préparer les budgets, dans le cadre de la Lolf et/ou pour négocier les financements avec l'État (Chatelain-Ponroy *et al.* 2006 : 45), les rares études sur la question révèlent que le contrôle de gestion est susceptible de générer une représentation partagée.

En particulier, la comptabilité de gestion présenterait « *l'avantage de permettre un diagnostic partagé par les différentes parties prenantes et semble donc pouvoir, dans certains cas, réduire la conflictualité* » (Fabre, 2009 : 17). Des outils tels que le *Balanced Scorecard* conduiraient à la construction d'une représentation commune de la réalité, à la mise en place d'une démarche de projet collectif, créateur de sens (Augé, Naro et Vernhet, 2010). Accompagné d'un dialogue de gestion, le contrôle de gestion aurait un caractère interactif favorisant la clarification des missions de l'université de manière horizontale et verticale. Le rôle réel du contrôle de gestion, observé dans les quelques

études portant sur l'université française, serait également de réduire la conflictualité entre les unités budgétaires. Il contribuerait à mettre en évidence le partage des responsabilités d'une situation globale et à exercer une pression morale à l'encontre des responsables de formation (Fabre, 2009 : 9).

Par ailleurs, des systèmes de contrôle formels permettent à l'équipe présidentielle de se protéger contre les pressions politiques internes en donnant un caractère objectif et impartial à la prise de décision dans l'affectation des ressources (Fabre, 2009). Certains auteurs estiment d'ailleurs qu'il s'agit d'un moyen de légitimation des décisions par rapport aux organismes de tutelle pour la bonne utilisation des sommes allouées (Burlaud, 2009) et par rapport aux composantes pour la répartition des ressources (Drevet *et al.*, 2011).

Un tel rôle est-il partagé par l'ensemble des acteurs des établissements concernés par le contrôle de gestion ? La recherche réalisée par Drevet *et al.* (2011) montre que la représentation du rôle du contrôle de gestion est étroitement liée à la position des différents acteurs de l'établissement. Ainsi, pour :

- l'équipe présidentielle, il s'agit d'un rôle de support à la décision stratégique qui s'appuie sur la gestion budgétaire prévisionnelle, le calcul du coût des formations, la gestion des heures complémentaires et le tableau de bord stratégique ;
- les services centraux, le contrôle joue un rôle de quantification et de rationalisation du fonctionnement par des indicateurs financiers et qualitatifs ;
- les responsables de composantes, ce serait un outil aux vertus pédagogiques en permettant d'optimiser au niveau local l'emploi des ressources et de faciliter la communication avec le niveau central ;
- les services administratifs des composantes, il s'agit d'un outil de simplification et d'optimisation de la gestion financière des composantes.

L'ensemble de ces travaux montre que la mise en œuvre de systèmes de contrôle de gestion au sein des EPSCP n'est pas évidente. L'exploitation de tels systèmes se heurte à des résistances inhérentes à la nature des activités de ces établissements, au statut et à la culture des différents personnels ainsi qu'à des comportements stratégiques. Ces difficultés de mise en œuvre peuvent-elles conduire à l'échec de son implantation eu égard aux injonctions réglementaires et normatives ?

## **2. L'analyse des rôles du contrôle de gestion dans un établissement français**

Pour répondre à cette question, l'analyse empirique réalisée au sein d'une université française s'est fondée sur la méthode de l'analyse de cas. La présentation du contexte général de cet établissement permet de comprendre la nécessité de développer des outils de pilotage. Cependant, malgré des discours et des déclarations d'intentions durant quatre ans, seules des pratiques locales se sont développées.

### **2.1. Le choix de l'étude de cas et les méthodes de recueil et d'analyse de données**

L'option prise d'orienter la recherche vers l'étude d'un seul cas est justifiée par la volonté de comprendre la complexité, la logique et la singularité du contexte local (Yin, 1994, Ahrens et Chapman, 2006). L'établissement a été sélectionné en fonction

de son caractère pluridisciplinaire de nature à faire émerger des problématiques locales différentes. En effet, le rôle du contrôle de gestion dans les universités se pose avec force, d'une part en raison de la diversité des missions qui leur est confiée et, d'autre part, en raison d'une différenciation des unités pouvant être particulièrement marquée.

La réalisation d'une étude sur un seul cas nécessite le croisement et le recoupement des données pour renforcer la qualité des résultats (Scapens, 1990). La triangulation permet ainsi d'articuler des méthodes dont chacune exprime des caractères différents sur le cas étudié (Yin, 1994).

Trois sources différentes ont permis le recueil des données : des entretiens semi-directifs, une étude documentaire, l'observation :

- Les entretiens (27) d'une durée variable (une heure trente à deux heures) ont ainsi été menés auprès des 20 interlocuteurs entre septembre 2011 et mai 2012 (annexe 1). Cette diversité d'acteurs permet de varier les perceptions sur le rôle joué par le contrôle de gestion au sein de l'établissement. Un guide a permis de structurer les entretiens autour des quatre thèmes suivants : la situation globale de l'université, les pistes d'amélioration envisagées, le(s) rôle(s) perçus des systèmes de contrôle de gestion utilisés et souhaités, la situation des UFR. L'analyse de ces données ne s'est pas traduite par une quantification mais par un tri des *verbatim* liés aux thématiques pertinentes pour l'étude. Les données ont alors été regroupées sur une matrice non ordonnée provenant de chaque entretien.
- L'étude documentaire a été réalisée par l'examen de différentes sources : lettres de cadrage budgétaire 2012 et 2013, contrat quadriennal (2009 à 2012), rapport d'évaluation AERES 2009, rapport de l'agent comptable (2009 à 2011), rapport des commissaires aux comptes (2010 et 2011). Cette analyse permet d'enrichir la compréhension des données recueillies dans le cadre des entretiens en les confortant ou en les relativisant.
- L'observation s'est traduite par la participation à différentes réunions organisées à un niveau central et à un niveau local. Les réunions de la cellule d'aide au pilotage, du conseil d'administration de l'établissement, de la commission des moyens ont permis de récolter des données sur la situation globale et sur celle des UFR. Au niveau de ces dernières, la participation à des conseils d'instituts, à des commissions d'élaboration des budgets, à des réunions d'analyse des résultats (2011) ont permis de recueillir des données locales.

La méthode de la triangulation, à partir de ces trois sources, a contribué à « *assurer la rigueur scientifique de la recherche qualitative par l'utilisation de multiples moyens pour accroître le caractère scientifique d'une recherche* » (Angers, 1992 : 31). Une donnée n'a alors été retenue que si elle a été confirmée au moins par une autre source. En cas d'informations contradictoires, il a alors été nécessaire de mobiliser la troisième source.

## **2.2. Le contexte général de l'université : l'inertie du projet de développement du contrôle de gestion**

L'établissement français faisant l'objet de l'étude compte près de 8000 étudiants, un effectif de 1 030 salariés titulaires et contractuels, enseignants et personnels administratifs et techniques. Il s'agit d'une université pluridisciplinaire (hors santé) située sur cinq campus. Elle héberge seize laboratoires de recherche, huit composantes dont quatre facultés, deux écoles d'ingénieurs et deux IUT.

Après le passage aux responsabilités et compétences élargies, en 2009, l'université dispose en 2012 d'un budget de 109 millions d'euros. L'analyse de la situation financière en 2010-2011, telle qu'elle apparaît dans la lettre de cadrage budgétaire 2012, fait ressortir un certain nombre de facteurs de risque : « *L'analyse des derniers comptes financiers met en évidence : une évolution inquiétante du résultat d'exploitation, qui est déficitaire depuis 2008 ; une diminution du fonds de roulement depuis trois exercices ; un niveau critique du fonds de roulement mobilisable, suite à l'obligation de mettre en place une marge prudentielle de 30 jours de fonctionnement, d'où une marge de manœuvre qui peut disparaître très rapidement ; une augmentation significative des dépenses de personnel.* »

En particulier, différentes dépenses supplémentaires sont attendues en 2012 : « *les inquiétudes se situent au niveau de l'impact du GVT [Glissement vieillissement technique] non compensé, de la mise en œuvre du référentiel enseignant-chercheur, de la mise en réserve Lolf, de la revalorisation des primes BIATSS<sup>1</sup>... du financement des frais de fonctionnement du nouvel institut de recherche* » (DGS). Le compte financier 2011 (édité fin mai 2012) dégagait un excédent de plus de 2 millions d'euros. Le budget prévisionnel global de 2012 présente un léger excédent, mais sept des huit composantes accusent un déficit prévisionnel de fonctionnement et cinq une insuffisance d'autofinancement.

Les entretiens menés au sein de l'université font ressortir la même tendance : une situation financière qui se dégrade rapidement depuis 2009. Le vice-président « moyens » évoque différentes raisons externes et internes : « *l'État est moins engagé qu'avant et ne compense plus intégralement l'évolution de la carrière de nos personnels titulaires... mais nos charges, elles, elles évoluent à un rythme plus soutenu que nos recettes* ». Au niveau des facteurs internes, le vice-président évoque des projets d'investissement en cours et à venir, notamment la construction de nouveaux bâtiments, et les heures complémentaires : « *pour le financement de la construction, il n'y a pas de problème, c'est souvent du CPER [Contrat de projets État-région]. Mais, pour payer le fonctionnement, on n'a pas encore trouvé les ressources.* »

Compte tenu de la situation financière de l'établissement, des contraintes de la Lolf et de l'autonomie liée au passage aux Responsabilités et compétences élargies (RCE) en 2009, l'utilisation d'outils de pilotage et, en particulier de contrôle de gestion, semble logique. Le contrat quadriennal 2009-2012 (rédigé en 2008) de l'université indique la volonté de concevoir et de mettre en œuvre de tels outils : « *la réalisation de l'ensemble de ses objectifs, tout particulièrement dans les domaines de la gestion des ressources humaines et financières, implique la consolidation de la cellule de pilotage statistique et du contrôle de gestion ; la mise en œuvre de la comptabilité analytique... la généralisation de tableaux de bord et d'indicateurs de suivi.* »

Cependant, les entretiens menés au printemps 2012 révèlent l'absence d'un système de contrôle de gestion global. La présidente de l'Université, nouvellement élue, explique ainsi que « *face à un manque d'outils de pilotage et de prévisions, les décisions peuvent être prises de manière que l'on pourrait qualifier d'irresponsable que ce soit par la présidence ou par le CA.* ».

Une telle carence pose différents types de problèmes et notamment de répartition de la dotation générale de fonctionnement comme le soulignent deux directeurs d'UFR :

---

<sup>1</sup> Personnels BIATSS : Bibliothèques, Ingénieurs, Administratifs, Techniciens de Service et de Santé.

« la situation actuelle est floue... on manque de visibilité, personne ne sait où vont les fonds » (doyen de l'UFRF). « L'outil de pilotage est maintenant indispensable... on fait plus de la reproduction que de la réaffectation de moyens... c'est celui qui crie le plus fort qui gagne, il faut un outil » (directrice UFRC).

Par ailleurs, la recherche d'une maîtrise des coûts de l'établissement conduit à faire émerger le besoin d'outils : « il faut un outil qui prend en compte les coûts passés et qui permet de projeter dans le futur l'impact d'une décision » (doyen de l'UFRL).

La lettre de cadrage 2012, écrite fin 2011, met également en évidence ces carences : « il est important de mettre en place une véritable comptabilité analytique permettant d'estimer les coûts de chacune des activités de l'université ».

Ces éléments permettent donc de constater l'absence d'un système de contrôle de gestion d'établissement malgré une situation financière de l'établissement de plus en plus tendue, les contraintes de la Lof et de la LRU, les discours sur la nécessité de son introduction depuis près de quatre ans.

### 2.3. L'émergence d'outils de contrôle de gestion locaux

Les entretiens menés auprès des composantes permettent de constater paradoxalement l'existence de dispositifs locaux de contrôle de gestion. Ainsi, l'UFRM a-t-elle engagé différents chantiers :

« Au printemps (2012) nous avons analysé les dépenses et les recettes sur une période de quatre ans, nous avons aussi mis en place une méthode de gestion des immobilisations et conçu un tableau de bord d'exécution budgétaire pour chaque département et laboratoire » (responsable administratif et financier de l'UFRM). L'UFRF a entamé l'élaboration d'un outil de comptabilité de gestion permettant « de définir des ratios de coût par activité et... le coût complet de la composante » (responsable administratif UFRF).

L'UFRC s'est jointe à la démarche de l'UFRF : « nos leviers se situent dans le futur à différents niveaux : taxe d'apprentissage, formation continue, formation en alternance... mais pour ça, il faut que je connaisse le coût des différentes activités » (directeur de l'UFRC).

Quant à l'UFRL, elle a également développé un outil de contrôle budgétaire permettant de suivre le taux d'exécution budgétaire. Par ailleurs, une attention particulière est portée à la réduction des dépenses et à la recherche de nouvelles recettes : « la critérisation des formations, la mutualisation des moyens en interne mais aussi avec d'autres universités voisines, l'organisation de colloques, la recherche d'économie concernant les frais de déplacements des enseignants, nous permettent de tenir le budget » (responsable administrative de l'UFRL).

Quelles sont les raisons de ces initiatives locales ? Les entretiens réalisés permettent de constater la volonté des composantes de se positionner par rapport à une situation financière globale de plus en plus tendue.

Ainsi, l'UFRM dégage des résultats exceptionnels : avec un effectif d'étudiants quasi-inchangé entre 2010 et 2011, le résultat de l'exercice a été multiplié par 12, la capacité d'autofinancement a progressé de 96 % et le fonds de roulement de 24 %. La mise en place d'une démarche de contrôle de gestion se justifie par la volonté de se protéger des menaces provenant de l'équipe présidentielle : « Je crains que notre bonne gestion serve à financer ceux qui sont déficitaires » (directeur de l'UFRM). Le résultat de cette composante

représente 55 % de la totalité de l'établissement alors que d'autres sont dans des situations particulièrement fragiles (l'une d'entre elles accusant un déficit depuis 2009 et un fonds de roulement négatif de plus de 330 000 €). Ce différentiel de résultat s'explique principalement par le fort taux d'apprentis recrutés dans cette UFR et le maintien des dotations globales de fonctionnement (DGF) depuis quatre ans.

Quand bien même les fonds de roulement de chaque unité budgétaire sont mutualisés au niveau établissement, il n'en reste pas moins que les prévisions financières annuelles et les résultats financiers détaillés font apparaître l'évolution de ces fonds par composante. La crainte de l'UFRM est donc de perdre des ressources et, en particulier, une partie de la dotation générale de fonctionnement ainsi que du personnel administratif (redéploiement) en vertu du principe de solidarité. Comme l'indique le responsable de l'UFRM, « *je pourrais faire de la mauvaise gestion sans être inquiet! Mais si je suis bon, on me montre du doigt... et alors je dois être solidaire* ». Ce risque de solidarité incite ainsi la direction de l'UFRM au développement d'outils de contrôle de gestion : « *il faut qu'on mette en place très vite un suivi budgétaire... des tableaux de bord d'exécution par centre de responsabilités* ». On peut alors avancer que le contrôle de gestion joue ici un rôle d'optimisation au service d'une stratégie défensive de protection des ressources disponibles localement et de légitimation de ces dernières.

L'UFRF cherche également à se positionner par rapport aux menaces globales inhérentes à la situation financière de plus en plus tendue de l'établissement. L'évolution de sa situation financière est stable entre 2010 et 2011 : elle dégage un excédent et maintient le niveau de sa capacité d'autofinancement et de son fonds de roulement. Le développement d'un outil de contrôle de gestion s'inscrit dans une logique différente de l'UFRM. La mise en place d'une comptabilité de gestion vise d'abord à mettre en évidence la faiblesse des coûts de la composante. Comme l'indique le directeur de l'UFRF, « *nous sommes la composante la plus grosse des huit, en effectif étudiants, mais la moins bien dotée* ». Cependant, les ressources pédagogiques, exprimées en enseignants, sont faibles : « *43 % des heures de la maquette sont effectuées par des permanents de l'UFRF alors que dans certaines UFR on avoisine un taux de 84 %* » (responsable administratif de l'UFRF).

Par ailleurs, s'agissant d'une composante du tertiaire (Droit, Économie, Gestion), la consommation de ressources pour des investissements est particulièrement faible. Les dispositifs de contrôle de gestion déployés visent alors à mettre en lumière la réalité de cette situation pour capter de nouvelles ressources. Le directeur de l'UFRF révèle ainsi que « *lors des réunions des directeurs, je dois systématiquement apporter la preuve de nos faibles moyens pour tenter d'augmenter la DGF et négocier le redéploiement de postes* ». Le rôle du contrôle de gestion dans cette composante est de fournir l'information permettant d'accaparer des ressources mobilisées par d'autres, au service d'une stratégie offensive.

Enfin, en ce qui concerne l'UFRL, la démarche de développement d'un outil de contrôle budgétaire découle également de préoccupations locales. Cette composante, spécialisée dans le domaine des lettres et des sciences humaines, a vu ses effectifs étudiants chuter de 17 % en trois années. L'impact financier est alors évident : « *compte tenu des pratiques d'attribution de la dotation de fonctionnement au sein de l'Université basée sur le nombre d'étudiants ayant passé les épreuves, la diminution des effectifs conduit mécaniquement à une baisse des ressources et à des risques de difficultés* » (responsable administratif de l'UFRL). Par ailleurs, s'agissant d'un domaine littéraire, les financements alternatifs sont moins aisés à obtenir.

Le rôle de la démarche de contrôle de gestion développée dans cette composante se traduit donc par une recherche d'optimisation de l'activité pour compenser la diminution des financements.

L'émergence de ces systèmes locaux, dont l'enjeu est la protection, l'accaparement ou l'optimisation des ressources révèle une instrumentalisation du contrôle de gestion. Ce dernier joue, à la date de l'étude, un rôle de « *machine à munition* » au sens de Burchell et Hopwood (1980) : l'information sélectionnée et traitée localement dans ces systèmes non coordonnés sert les causes de certaines parties prenantes (UFR), et non celles de l'ensemble de l'établissement. On peut ainsi souligner que le contrôle de gestion est en échec eu égard aux rôles identifiés dans la littérature : l'efficacité, l'efficience, la coordination, l'apprentissage, la construction d'une représentation commune. Dès lors, quelles sont les conditions permettant le développement d'un contrôle de gestion global ?

### **3. Les conditions au développement d'un contrôle de gestion d'établissement**

L'analyse de ces conditions suppose au préalable de comprendre les raisons de l'émergence de dispositifs de contrôle de gestion éclatés dans cette université.

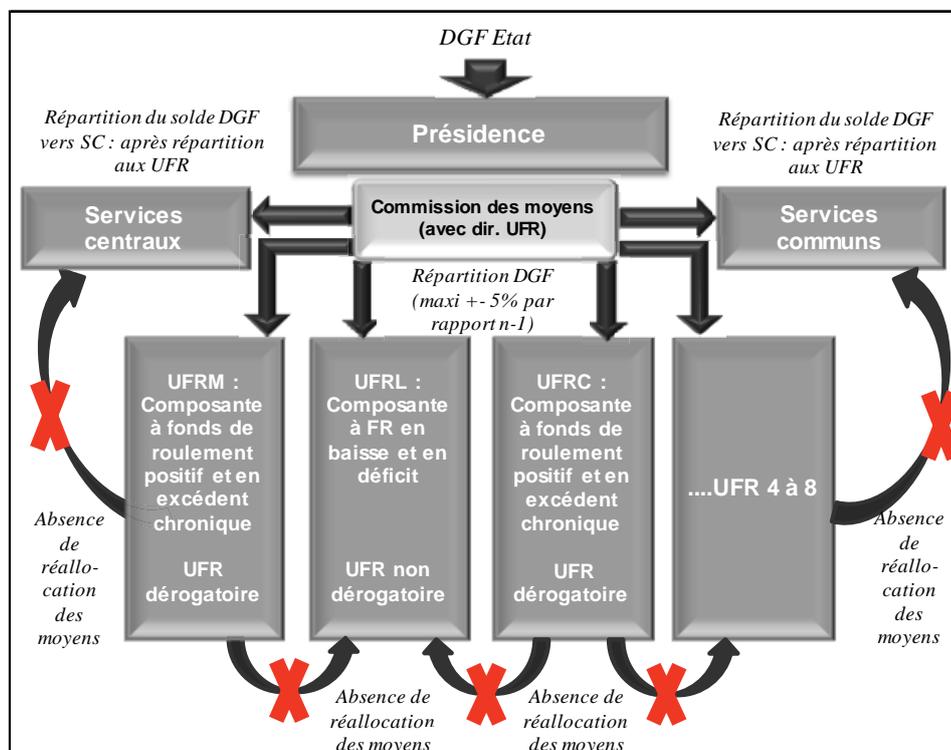
#### **3.1. Un conglomérat de composantes et l'affaiblissement de la présidence**

Deux causes principales expliquent l'échec de l'émergence d'un contrôle de gestion global : la gouvernance de l'établissement et la faible légitimité de la présidence.

La gouvernance de cette université est caractérisée par une forte décentralisation des décisions comme le soulignent les experts de l'AERES en 2009 : « *une indépendance et une force trop grande des composantes, qui conduisent à une culture d'établissement faible et à une harmonisation insuffisante* ».

Une telle structure conglomérale trouve son origine dans le statut dérogatoire de quatre des huit composantes de l'université (2 IUT et 2 écoles d'ingénieur) qui disposent de leur propre conseil en charge notamment de voter le budget. Ce statut leur confère une forte indépendance particulièrement visible dans le fonds de roulement de l'établissement qui est décomposé et affecté à chacune des unités budgétaires.

Le poids des composantes se traduit également dans les pratiques d'allocation des ressources et, en particulier, de répartition de la dotation générale de fonctionnement. Bien que des critères objectifs soient discutés en commission des moyens (élargie aux directeurs de composantes) pour répartir chaque année près de 12 millions d'euros, les sommes qu'obtiennent les UFR ne diffèrent des années antérieures qu'à la marge. L'utilisation de critères à l'activité (effectifs pondérés, sous-encadrement...) et à la performance (attractivité en Master, réussite des étudiants boursiers, échanges internationaux...), semblables à ceux du modèle national SYMPA, reste somme toute très limitée. Les dotations allouées aux UFR, obtenues à partir de l'application de ces critères, font l'objet d'un écrêtement à plus ou moins 5 % afin d'éviter les baisses ou augmentations brutales de financement d'une année à l'autre (graphique 1).

**Graphique 1 :** Fonctionnement de l'établissement pour la répartition des ressources

D'ailleurs, le critère de l'écrêtage a été appliqué dès la mise en place de ce système... conduisant à peu de choses près les dotations définies avant l'existence de ce système formel !

Ce système d'allocation des moyens est de plus en plus contesté par certaines UFR. Elles pointent du doigt un système qui ne tient pas compte de leurs charges pédagogiques, scientifiques et financière réelles. À titre d'exemple, l'UFRF (domaine du DEG) considère que le système ne prend pas suffisamment en considération la charge qu'elle supporte en matière d'heures complémentaires compte tenu d'un nombre d'étudiants en forte croissance (la pondération du critère de répartition à l'activité en fonction du nombre d'étudiants - adapté de Sympa - privilégiant les secteurs du secondaire). Elle ne dispose plus, par ailleurs, d'une grande capacité à développer ses ressources propres, notamment en raison d'un nombre d'apprentis et d'étudiants en formation continue particulièrement élevé.

La seconde cause principale expliquant l'échec de l'émergence d'un contrôle de gestion d'établissement est la fragilisation de la présidence et des services centraux. Sur la période 2007-2011, deux vice-présidents « moyens » se succèdent. De décembre 2011 à mai 2012, la fonction reste inoccupée. Par ailleurs, le directeur général des services et l'agent comptable quittent leur poste au 1<sup>er</sup> janvier 2012. La cellule d'aide au pilotage n'est opérationnelle qu'à partir du printemps 2011. Le contrôle de gestion, censé être intégré dans cette cellule après avoir été un « *électron libre* » rattaché au président et

au vice-président « *moyens* », démarre laborieusement : quatre contrôleurs de gestion se succèdent entre 2009 et septembre 2011. Enfin, en novembre 2011, le conseil d'administration (dans lequel siégeaient 7 directeurs d'UFR sur 8) demande la démission du président de l'établissement ! L'affaiblissement du pouvoir de la présidence associé à la forte indépendance des composantes sont de réels freins à des changements dans la politique financière de l'établissement, que ce soit au niveau de la réallocation des moyens, pourtant devenue indispensable (supra 2.3). ou au niveau de l'implantation d'un système de contrôle de gestion global.

### **3.2. La nécessité d'une présidence légitime et d'outils de contrôle partagés**

Différentes pistes sont à envisager pour que le contrôle de gestion puisse se développer et jouer les rôles identifiés dans la littérature, d'efficacité, d'efficience, de coordination, d'apprentissage, de construction d'une représentation commune.

En matière de gouvernance, la légitimité de la présidence est évidemment cruciale pour la conduite de l'Université et pour l'instauration d'un contrôle de gestion d'établissement. Elle permet notamment de « *contrer le sentiment de propriété des crédits qu'ont les responsables des différentes entités* » (Guilhot, 2000 : 110). Un tel sentiment caractérise le cas étudié aussi bien en matière d'allocation des ressources qu'au niveau du fonds de roulement. Dès lors l'implantation de systèmes de pilotage susceptibles de redistribuer les moyens devient problématique. Différents leviers peuvent être actionnés par les dirigeants des organisations publiques pour développer leur légitimité (Durat et Bollecker, 2012). Dans le cas de l'Université, la compétence scientifique et technique constitue un des déterminants de la légitimité des présidents (Guilhot, 2000) ainsi que les compétences managériales depuis le passage aux RCE, comme le souligne le doyen de l'UFRF : « *il n'y a pas eu de formation de l'équipe présidentielle lors du passage aux RCE... la résistance à la compta ? Ce n'est pas un problème d'image, mais de méconnaissance, de culture* ». Enfin, la légitimité politique par procuration, celle qui se fonde sur la reconnaissance par les élus du droit à gouverner (ici du conseil d'administration) (Durat et Bollecker, 2012), est également centrale pour soutenir les actions financières du président dans une organisation politisée.

Au-delà de la légitimité, il nous paraît également nécessaire que la présidence renforce la notion d'établissement. La structure conglomérale n'est pas tenable, surtout dans un contexte où la situation financière se dégrade. Une des recommandations des experts de l'AERES en 2009 est d'ailleurs de « *développer fortement l'identité de l'université en tant qu'établissement de plein exercice et non comme un conglomérat d'UFR, d'instituts et d'écoles, par l'association des directions de composantes à la définition de la politique d'établissement et par le développement des activités transversales aux composantes* ».

« *Reprendre la main* » sur les décisions stratégiques, pour atténuer le pouvoir des composantes et pour implanter un système de contrôle de gestion global, peut se traduire par le développement de Contrats d'objectifs et de moyens (COM) reliés au projet stratégique. De tels contrats ont été signés dans cette université en 2009 avec trois composantes. Cependant, « *ces COM étaient plutôt configurés comme des états des lieux et constituaient principalement des demandes de moyens sur des objectifs et un calendrier pluriannuel peu précis* » (directeur de l'UFRM). Dans la lettre de cadrage budgétaire 2012, le président de

l'université sous-entend d'ailleurs le déploiement limité de ces COM : « *la mise en place de véritables COM devrait permettre d'élaborer des fiches projets et de mettre en place de réels indicateurs pour suivre les atteintes des objectifs définis au début du contrat* ».

Une réelle mutualisation du fonds de roulement semble également nécessaire afin d'augmenter les marges de manœuvre de l'équipe présidentielle, notamment en matière de réallocation des moyens. Dans la mesure où la modification des comportements individuels à l'université ne peut être obtenue que par le biais d'actions réclamant du temps (Guilhot, 2000), il est possible de l'envisager en douceur, par une ponction annuelle sur la CAF réelle et/ou sur le fonds de roulement mobilisable. Une telle évolution ne peut s'inscrire que dans le cadre d'un dialogue de gestion avec les composantes, par exemple au travers de la commission des moyens. Elle suppose également des engagements des parties au travers des COM et un soutien du conseil d'administration.

Enfin, au niveau de l'allocation des moyens, fondée actuellement sur un système incrémentaliste (reconduction du passé à plus ou moins 5 %) qui semble peu satisfaisant, différentes solutions s'offriraient à cet établissement : politique (critères décidés par l'équipe présidentielle), normative (en fonction des dépenses des composantes), incitative (à partir de critères nationaux ou internationaux) contractuelle (dans le cadre des COM). Compte tenu des enjeux multidimensionnels au niveau de l'établissement (réallocation des moyens, financement de projets collectifs, respect des critères SYMPA, baisse des dotations publiques...) et au niveau des composantes (couverture des charges) c'est probablement un mix de ces différentes solutions qui serait le plus pertinent dans la redéfinition des critères.

En matière de pilotage, il paraît nécessaire de redéfinir le rôle du contrôle de gestion dans l'établissement et de l'explicitier. Utilisé comme une machine à munition au niveau des composantes à la date de l'étude, confinée à une fonction de production et de diffusion de statistiques vers les institutions de tutelle au niveau de l'établissement, il semblerait plus judicieux de l'appréhender en interne comme un outil permettant une représentation partagée de la performance dans une démarche de construction commune, de contrôle interactif (Simons, 1995).

Une telle orientation est de nature à renforcer l'appartenance des responsables de composantes à l'établissement et à favoriser la mise en œuvre des Contrats d'Objectifs et de Moyens et du projet stratégique. Elle permet par ailleurs de modéliser collectivement les déterminants d'une performance multidimensionnelle et d'en identifier les leviers d'action. Au niveau des outils, la conception et la mise en œuvre d'un *Balanced Scorecard* adapté à l'Université constitue un dispositif intéressant pour une telle démarche : « *conçu dans le cadre d'une construction collective de la stratégie universitaire et s'il est utilisé dans le cadre d'un dialogue de gestion permanent, (le *Balanced Scorecard*) peut constituer un levier de contrôle interactif au service du gouvernement de l'université* » (Augé, Naro et Vernhet, 2010 : 11). La définition d'axes stratégiques autour de l'équilibre financier, de la satisfaction des utilisateurs / étudiants, des personnels et des partenaires de l'université (dont le ministère), ainsi que l'identification des leviers susceptibles d'atteindre les cibles définies dans ces axes permettent la modélisation de la performance de l'établissement. Une telle démarche ne suppose pas de supprimer les outils de contrôle des composantes, mais de les modifier et de les englober dans le *Balanced Scorecard* pour mieux prendre en compte simultanément les besoins des utilisateurs et de l'établissement.

## Conclusion

Le cas spécifique de l'université étudiée permet de comprendre les raisons de l'échec de l'implantation du contrôle de gestion eu égard aux rôles spécifiés dans la littérature réglementaire et normative. Une structure conglomérale, accompagnée d'un affaiblissement du pouvoir de la présidence et d'une situation financière de plus en plus tendue, a conduit à l'émergence de dispositifs de contrôle au sein des seules composantes. Le rôle de ces dispositifs est de servir leurs causes différenciées de protection ou d'accapuration des ressources et d'optimisation de l'activité.

Les résultats de cette étude ne peuvent évidemment pas prétendre à une généralisation quelconque. D'abord, d'un point de vue méthodologique, elle ne visait qu'un seul cas et un nombre restreint d'acteurs et de composantes. Ensuite, le caractère pluridisciplinaire de cet établissement fournit une représentation probablement différente d'universités plus spécialisées et plus homogènes dans leur offre de formation et dans leurs activités scientifiques. Enfin, l'étude donne une image statique de la situation de l'établissement en matière de pratiques de contrôle de gestion. Un approfondissement de cette recherche dans une perspective multi-site serait de nature à en mieux cerner la diversité de ces pratiques.

Malgré de telles limites, les préconisations réalisées permettent de mieux comprendre les risques associés au développement du contrôle de gestion dans une structure conglomérale. Un des apports théoriques principal de cette recherche est la mise en évidence du risque d'accentuation de l'indépendance des composantes, de différenciation de la structure universitaire, en l'absence d'un pilotage central du processus d'implantation du contrôle.

Un des enseignements managérial, découlant de cette contribution, est la nécessité de ne pas improviser ce pilotage. À défaut, on retrouve à l'Université ce que Gibert analysait déjà en 1995 au sein des collectivités territoriales : les difficultés d'émergence des systèmes de contrôle de gestion en l'absence d'une véritable conduite du changement.

## Bibliographie

- AHRENS T., CHAPMAN C., (2006). Doing Qualitative Weld Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory, *Accounting, Organizations and Society* 31(8), 819-841.
- ANGERS M., (1992). *Initiation pratique à la méthodologie des sciences humaines*, Anjou, Centre éducatif et culturel XVI.
- ANTHONY R.N., (1965). *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University, Harvard.
- ANTHONY R.N., (1988). *The Management Control Function*. Harvard Business School Press, Harvard.
- AUGÉ B., NARO G., VERNHET A., (2010). Le contrôle de gestion au service du gouvernement de l'université : propos d'étape sur la conception d'un Balanced Scorecard au sein d'une université française, *31<sup>e</sup> congrès de l'AFC*, Nice, 10-12 mai.
- BIOT-PAQUEROT G. (2007). Efficacité du système d'évaluation public : le cas des universités, *Actes du 28<sup>e</sup> congrès de l'AFC*, Poitiers.
- BOLLECKER M., (2007). La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives, *Revue Comptabilité, Contrôle et Audit* 13 (1), 87-106.
- BORNAREL J., (2002). *Financement de l'enseignement supérieur (Formation et Recherche)*. Conférence des Doyens et directeur des U.F.R Scientifiques des Universités Françaises (CDUS). Novembre. Disponible sur [www.cdus.asso.fr](http://www.cdus.asso.fr).
- BURCHELL S. *et al.* (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society, *Accounting, Organizations and Society* 5 (1), 5-27.
- BURLAUD A., (2008). Réflexions d'un contrôleur de gestion sur l'évaluation de la recherche universitaire, *Conférence internationale Accounting and Management Information systems*, Bucarest, Roumanie.
- CHATELAIN-PONROY S. *et al.* (2006). Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion. 1. Les outils, *Revue française de comptabilité* 168, 43-46.
- CHATELAIN-PONROY S. *et al.*, (2012). *La gouvernance des universités françaises*. Rapport de recherche.
- COHEN M.D. *et al.*, (1972). A Garbage Can Model of Organizational Choice, *Administrative Science Quarterly* 17 (1), 1-25.
- CONFÉRENCE DES PRÉSIDENTS D'UNIVERSITÉ, (2002). Rapport final du groupe de travail de la CPU « *Budget global des universités* », disponible sur [www.cpu.fr](http://www.cpu.fr).
- CONFÉRENCE DES PRÉSIDENTS D'UNIVERSITÉ, (2010). *Guide méthodologique pour l'élaboration du tableau de bord stratégique du président d'université et de l'équipe présidentielle*, disponible sur [www.cpu.fr](http://www.cpu.fr).
- DEMEESTÈRE R., (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, L.G.D.J., Paris.
- DEMEESTÈRE R., Orange G., (2008). 25 ans de politiques et management public. Les changements dans la gestion, *Revue Politiques et Management Public* 26 (3), 127-147.
- DREVETON B. *et al.* (2011). L'instrumentation des activités publiques. Le cas d'une université, *32<sup>e</sup> congrès de AFC*, Montpellier.
- DURAT L., BOLLECKER M. (2012). La légitimité managériale : le cas des directeurs des généraux des services, *Politiques et Management Public* 29 (2), 145-165.
- FABRE P., (2009). Le « doyen contrôleur des coûts » : outils de gestion *et al.* location des ressources dans la gouvernance des universités, *Actes du 30<sup>e</sup> congrès de l'AFC*, Strasbourg.
- GIBERT P., (1995). La difficile émergence du contrôle de gestion territorial, *Politiques et management public* 13 (3), 203-224.
- GUILHOT B., (2000). Le contrôle de gestion dans l'université française, *Politiques et management public* 18 (3), 99-120.
- HOFSTEDE, G. (1978). The Poverty of Management Control Philosophy, *Academy of Management Review* 3 (3), 450-461.

- HOFSTEDE G., (1981). Management Control of Public and Not-For-Profit Activities, *Accounting, Organizations and Society* 6 (3), 193-211.
- HOOD C., (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society* 20 (3), 93-109.
- KAPLAN R.S., NORTON D.P., (1998). *Le Tableau de Bord Prospectif*, Les Éditions d’Organisation, Paris.
- MINTZBERG H., (1982). *Structure et dynamique des organisations*, Les Éditions d’Organisation, Paris.
- MUSSELIN C, FRIEDBERG E., (1989). La faiblesse des systèmes de gouvernement des universités, *Revue Française de Finances Publiques* 27, 185-195.
- MUSSARI R., STECCOLINI I., (2006). Using the Internet for Communicating Performance Information, *Public Money and Management* 26 (3), 193-196.
- NARO G., (1998). La dimension humaine du contrôle de gestion : la recherche anglo-saxonne sur les aspects comportementaux de la gestion budgétaire. *Comptabilité, Contrôle, Audit* 4 (2), 45-69.
- OSBORNE D., GAEBLER T., (1993). *Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Plume, New York.
- REY-LEFEBVRE I., (2012). Près d’un quart des universités sont en situation de grave déficit, *Le Monde*, vendredi 6 juillet 2012.
- SCAPENS R.W., (1990). Researching Management Accounting Practice: the Role of Case Study Methods, *British Accounting Review* 22 (3), 259-281.
- SIMONS R., (1995). *Levers of Control: how Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press Harvard.
- SOLLE G. (2001). Rénovation des outils de gestion et faits sociaux : le cas des organisations universitaires, *Comptabilité Contrôle Audit* 7 (1), 147-159.
- YIN R.K., (1994). *Case Study Research: Design and Methods*, 2<sup>nd</sup> edition, Sage Publications, London.

**Annexe 1 : Méthodes de collecte des données**

<b>Entretiens</b>				
<b>Nom</b>	<b>Fonction</b>	<b>Nombre</b>	<b>Date de l'entretien</b>	<b>Durée en heures</b>
AR	Directrice des ressources humaines	1	avr-12	1,5
BE	Vice-président moyens 2007-2009	1	déc-11	2
GC	Vice-président moyens 2009-2011	1	févr-12	1,5
AA	Présidente	1	mai-12	1,5
JE	Directeur UFRM	2	nov-11 et avr- 12	2
GE	Directeur UFRF	2	déc- 11 et mars 12	1,5
CH	Directeur UFRC	2	déc- 11 et mars 13	1,5
YA	Directeur UFRL	2	nov-11 et avr- 12	1,5
AN	Directrice du patrimoine	1	sept-11	1,5
AM	Responsable administrative UFRM	1	avr-12	2
FR	Responsable administratif UFRF	1	mars-12	1,5
ED	Responsable administrative UFRC	1	mars-12	2
OD	Responsable administrative UFRL	1	avr-12	1,5
MA	Agent comptable 2009 - 2011	1	nov-11	1,5
SA	Agent comptable actuel	1	mai-12	1,5
ML	Responsable des affaires financières	2	nov- 11 et déc- 11	2
CC	Directeur Général des Services (téléphone) 2007-2011	1	janv-12	1,5
SB	Directeur Général des Services actuel	3	mars - avr - mai - 12	1,5
TI	Contrôleur de gestion 2010 - 2011	1	sept-11	1,5
IM	Statisticienne	1	mai-12	2
	<b>Total</b>	<b>27</b>	<b>Total</b>	<b>33</b>

Observations en réunion			Documents analysés
	Nbre de réunions	Dates des réunions	
<b>Au niveau de l'établissement</b>			Lettres de cadrage budgétaire 2012 et 2013
Cellule d'aide au pilotage	1	oct-11	Contrat quadriennal 2009 -2012
Conseil d'administration	2	sept- 11 et nov-11	
Commission des moyens	2	sept- 11 et nov-11	
<b>Au niveau des UFR</b>			Rapport AERES 2008
Conseils d'instituts (vote du budget)	2	UFRM (déc-11)-UFRC (déc-11)	Rapports agence comptable 2009 à 2011
Commission élaboration des budgets	1	UFRM (oct-11)	Rapports commissaire aux comptes 2010 et 2011
Réunion d'analyse des résultats	1	UFRM (mai- 12)	
<b>Total</b>	<b>9</b>		

