



HAL
open science

Le balanced scorecard au cœur d'un contrôle renouvelé de la gestion des services publics : le cas des universités françaises

David Carassus, Elodie Dupuy

► To cite this version:

David Carassus, Elodie Dupuy. Le balanced scorecard au cœur d'un contrôle renouvelé de la gestion des services publics : le cas des universités françaises. 3ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion 3ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion, Institut d'Economie et Management de Nantes, IAE, Feb 2011, Nantes, France. hal-02432486

HAL Id: hal-02432486

<https://univ-pau.hal.science/hal-02432486>

Submitted on 18 Dec 2020

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

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

PROPOSITION DE COMMUNICATION

3^{ème} Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes

LE CONTROLE DE GESTION DES ACTIVITES DE SERVICE

Vendredi 4 Février 2011

Institut d'Economie et Management de Nantes – IAE

TITRE

Le balanced scorecard au cœur d'un contrôle renouvelé de la gestion des services publics : le cas des universités françaises

AUTEURS

David CARASSUS Enseignant-chercheur/Directeur de recherche, Université de Pau et des Pays de l'Adour
Vice-Président délégué chargé du budget et des moyens
Centre de Recherche et d'Etudes en Gestion
Domaine universitaire - Avenue du Doyen Poplawski – BP 575 –
64 012 PAU Cedex
david.carassus@univ-pau.fr

Elodie DUPUY Doctorante, Université de Pau et des Pays de l'Adour
Centre de Recherche et d'Etudes en Gestion
Domaine universitaire - Avenue du Doyen Poplawski – BP 575 –
64 012 PAU Cedex
elodie.dupuy@univ-pau.fr

Le balanced scorecard au cœur d'un contrôle renouvelé de la gestion des services publics : le cas des universités françaises

Résumé

Actuellement, les universités françaises ne semblent ni disposer de modes de contrôle de gestion adaptés, ni d'outils leur permettant de répondre aux nouveaux enjeux et insuffisances liés à leur passage à l'autonomie. Nous étudions ici, en conséquence, l'adaptation aux spécificités de l'activité universitaire du contrôle de gestion et, plus particulièrement, du Balanced ScoreCard (BSC), instrument rencontrant depuis quelques années un franc succès dans les organisations privées, et depuis peu, dans celles publiques. Dans ce sens, cette communication propose donc, dans un premier temps, d'étudier le BSC comme élément de réponse aux spécificités de contexte et d'activités des universités. Puis, dans un second temps, nous observons le BSC comme outil renouvelant une pratique de contrôle de gestion universitaire élémentaire. Ces analyses nous permettent, au total, de déterminer si le contrôle de gestion et le BSC peuvent s'avérer être la fonction et l'outil de gestion répondant aux besoins en mutation des universités françaises.

Mots clés

Universités françaises, contrôle de gestion, balanced scorecard, pilotage.

The balanced scorecard at the heart of renewed control of the management of public services: the case of French universities

Abstract

Currently, French universities do not seem to have ways of adapted management control, nor the tools enabling them to meet new challenges and shortcomings, in their transition to independence. Here we are studying accordingly at the adaptation to the specifics of the university activity, of management control and, more particularly, of Balanced ScoreCard (BSC), an instrument which has met, over the past few years, great success in private sector organisations and, more recently, those in the public sector. In this sense, this article therefore, sets out firstly, to analyse the BSC as an element of answer to the specifics of context and activities of universities. Then, secondly, we look at the BSC as a tool renewing a practice of elementary university management control. Therefore, these analysis allow us to determine if management control and the BSC will prove to be answers to the changing needs of French universities.

Key words

French universities, management control, balanced scorecard, control.

INTRODUCTION

Actuellement, l'enseignement supérieur est confronté à des exigences de qualité et d'excellence de plus en plus fortes pour l'ensemble de ses domaines de compétences. Afin de répondre à ces nouveaux enjeux, différents gouvernements, et plus particulièrement la France, ont développé diverses initiatives en ce sens. Cette dernière a ainsi notamment mis en place la loi relative aux Libertés et Responsabilités des Universités (dite loi LRU) du 10 août 2007 qui fixe trois principaux objectifs aux universités, à savoir « *rendre l'université attractive* », « *rendre la recherche universitaire visible à l'échelle internationale* », et « *sortir de la paralysie de la gouvernance actuelle* ». Egalement, la France a engagé d'autres démarches, telles que l'Opération Campus, l'opération Grand Emprunt, l'essor des Pôles de Recherche et d'Enseignement Supérieur, et le choix de la fusion pour certaines universités.

Par ailleurs, en plus des nouveaux besoins propres à l'enseignement supérieur mondial, le passage à l'autonomie des universités françaises appelle aussi la maîtrise de nouveaux enjeux à l'évolution de leur pilotage et de leur gestion, d'une part externes, notamment en matière de communication, et d'une autre part internes, sur un plan plus managérial. Or, l'augmentation de leurs responsabilités et compétences n'a pas encore, semble-t-il, entraîné une adaptation des modes et outils du pilotage universitaire, que ce soit au niveau financier, des ressources humaines, patrimonial, ou bien encore, au niveau du dialogue interne de gestion (Carassus, Baradat et Dupuy, 2010).

Dès lors, il paraît intéressant, au regard de ce contexte en mutation entraînant un nécessaire renouvellement du management des universités françaises, de s'interroger sur les innovations à apporter à leurs pratiques de contrôle de gestion. En effet, constituant un levier d'amélioration de la gouvernance et de la performance, le contrôle de gestion doit pouvoir, au vu de ses différentes caractéristiques, répondre à la problématique de changement, à laquelle les établissements d'enseignement supérieur font face aujourd'hui. Ainsi, compte tenu de l'existence d'une réponse potentielle aux nouveaux besoins et insuffisances des modes et outils de pilotage et de gestion universitaire actuels, nous étudions en quoi et comment un contrôle de gestion renouvelé peut répondre aux spécificités et besoins des activités de service public, en particulier celles universitaires.

Pour répondre à cette problématique, nous nous appuyons, de manière générale, sur le cadre théorique du contrôle de gestion, au sens de pilotage (Anthony, 1988) et non de vérification (Anthony, 1965). Dans ce sens, Simons (1995) le définit comme l'ensemble des « *processus et procédures fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Nous nous fondons, de manière plus précise, sur les apports d'un outil spécifique du contrôle de gestion, à savoir, le « *Balanced Scorecard* » (BSC), traduit par « *Tableau de Bord Prospectif* » (TBP), ou bien, par « *Tableau de Bord Equilibré* ». En effet, du fait de ses caractéristiques principales, cet instrument semble pouvoir être mis en œuvre et se développer dans une organisation publique, et apparaît, donc pouvoir aider les universités françaises à s'adapter à leur nouvelle autonomie. Le BSC est issu d'un article de 1992, de Kaplan et Norton, intitulé « *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance* » et paru dans la revue « *Harvard Business* ». D'après Kaplan et Norton (1996), il « *n'est pas un nouveau tableau de bord, mais un système intégré de management pour suivre la mise en œuvre de la stratégie* ». Il regroupe les facteurs clés de succès d'une entreprise autour de quatre axes majeurs, interdépendants entre eux et dépendants de la vision stratégique de l'entreprise, que sont l'axe « *finance* »,

l'axe « *clients* », l'axe « *processus internes* » et l'axe « *apprentissage organisationnel* ». Le BSC met sur un même plan d'importance des informations rétrospectives et prospectives, mais surtout financières et non financières. Il a principalement été développé dans le secteur privé de l'outre-Atlantique, où il y a rencontré un succès certain, alors que sa diffusion en France a été très limitée et reste encore aujourd'hui extrêmement lente, voire quasi inexistante, en ce qui concerne le secteur public.

Face aux diverses et récentes évolutions des universités, nous examinons donc, tout d'abord, les réponses que le BSC peut apporter aux nouveaux enjeux et insuffisances sous-tendus par la mutation du contexte universitaire, ainsi qu'aux spécificités de l'activité universitaire. Ensuite, nous étudions comment le BSC peut être défini et mis en œuvre pour répondre à ces spécificités de contexte et d'organisation. Afin de répondre à ces interrogations, cette communication propose une analyse en deux temps. Dans un premier temps (§1), nous mettons en évidence le BSC comme élément de réponse aux spécificités de contexte et d'activité des universités. Et, dans un second temps (§2), est abordé le BSC comme outil renouvelant une pratique de contrôle de gestion universitaire élémentaire.

1. Le BSC comme élément de réponse aux spécificités de contexte et d'activités des universités

Les changements touchant aux pratiques organisationnelles dans les universités se traduisent fondamentalement par l'instauration de nouveaux outils de gestion. C'est pourquoi nous analysons dans un premier temps, le BSC, instrument de gestion non développé à ce jour dans les universités françaises, mais qui, de par ses déterminants, semble pouvoir accompagner le contrôle de gestion à apporter des réponses plus structurées aux nouveaux enjeux de ces dernières (§1.1). Les activités de service public, et donc l'activité d'une université, ayant certaines particularités, le BSC, et plus généralement, le contrôle de gestion, semblent aussi devoir être en capacité de s'adapter à ces organisations afin de représenter pour celles-ci de véritables leviers d'amélioration de la gouvernance et de la performance (§1.2).

1.1 Vers la maîtrise d'un contexte universitaire changeant

Afin de participer à la maîtrise du nouveau contexte des universités françaises, le contrôle de gestion et, plus particulièrement, le BSC doivent répondre aux enjeux en découlant, et ce, en organisant les relations avec leurs partenaires externes (§1.1.1), d'une part, et en structurant leurs pratiques internes à l'organisation (§1.1.2), d'autre part.

1.1.1 Une réponse aux nouveaux enjeux externes en matière de communication

Depuis le passage aux Responsabilités et Compétences Elargies (RCE), les responsabilités des universités françaises se sont étendues et ont été vectrices de nouveaux enjeux externes en matière de communication. Leurs obligations de transparence se sont ainsi alourdies, les obligeant à envisager de nouveaux modes de relation avec leurs divers partenaires, devenus plus nombreux avec les réformes engagées. La communication des données comptables, financières et de gestion universitaires représente alors, en particulier pour l'Etat, un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec ses propres démarches, ainsi qu'un enjeu relationnel majeur dans le cadre contractuel. Cet enjeu politique est également présent pour d'autres financeurs permettant non seulement une reddition des comptes, mais aussi une analyse fiable en fonction de besoins spécifiques. Dans le cadre des nouvelles compétences qui leur sont attribuées par la législation, les universités doivent ainsi assurer une diffusion plus régulière d'informations fiables et cohérentes, et de comptes-rendus pertinents, adaptés à leurs destinataires, soit, répondre de leur capacité à piloter des moyens mis à leur disposition. Les parties prenantes concernées peuvent alors s'assurer de la conformité des différentes opérations avec les autorisations accordées et selon les pouvoirs délégués, tout en s'intéressant de plus près aux pratiques de gestion. La communication des données comptables, financières et de gestion universitaires intéresse, enfin, le commissaire aux comptes, dont le contrôle externe s'est ajouté à ceux déjà existants, à travers la mise en œuvre de la certification des comptes universitaires (Carassus, 2009).

Pour répondre à ces nouveaux enjeux externes, le contrôle de gestion, de manière générale, semblent présenter des intérêts adaptés. En effet, en mettant en œuvre ses techniques et outils, caractérisés par la stabilité et la prédictibilité, il répond au mieux aux attentes des différents utilisateurs (Solle, 2001). Ainsi, le contrôle de gestion participe à une amélioration de la transparence, en particulier vis-à-vis des partenaires externes, sous forme de tableaux de bord ou d'indicateurs de moyens et d'activité. Plus spécifiquement, le BSC apparaît aussi être un bon outil de communication externe, à l'attention des autorités ou des partenaires d'un établissement, du fait, notamment, que ses informations synthétisent diverses données afin d'en simplifier la lecture et faciliter la compréhension. Par exemple, dans ce cadre, les enquêtes Projet Annuel de Performance et Résultat Annuel de Performance demandées par la Direction Générale de l'Enseignement Supérieur et de l'Insertion Professionnelle appelle la production d'indicateurs prévisionnels et réalisés. Les interventions des Chambres Régionales des Comptes peuvent, elles, s'appuyer sur le coût des heures complémentaires ou encore des indicateurs de nature financière. Les demandes du Rectorat s'appuient, entre autres, sur des informations liées à la consommation de la masse salariale et au respect des plafonds d'emplois. Enfin, les audits de l'Agence d'Evaluation de la Recherche et de l'Enseignement Supérieur (AERES) ou de l'Inspection Générale de l'Administration de l'Enseignement Nationale et de la Recherche (IGAENR) peuvent demander une analyse des consommations par activité et par destinations. Les universités françaises se retrouvent donc, désormais, face à la nécessité de satisfaire des enjeux externes, auxquels s'ajoutent, de plus, d'autres attentes en matière de structuration des pratiques internes à l'organisation.

1.1.2 Une réponse aux nouveaux enjeux internes en matière de pilotage

Au delà de l'amélioration de la communication, le contrôle de gestion semble aussi répondre à de nouveaux enjeux internes en matière de pilotage. Etant actuellement exposées à de nouveaux risques, les universités françaises apparaissent en effet devoir ajuster leurs pratiques en la matière, que cela soit en termes d'outils, ou en termes de modes d'organisation. Sur le premier des deux objets, l'un des enjeux du passage à l'autonomie des universités apparaît être la mise en œuvre d'instruments globaux et prévisionnels de maîtrise de leurs activités. Sur le plan financier, par exemple, l'intégration de la masse salariale dans le budget des universités, multiplie ce dernier par deux ou trois, impliquant une gestion renforcée. Il en est de même sur le plan des ressources humaines où les responsabilités se sont élargies. Quant au plan patrimonial, les universités sont aujourd'hui confrontées à la nécessité de réhabiliter leur patrimoine afin de l'adapter à leurs besoins et de respecter l'ensemble des réglementations environnementales ou sanitaires. Sur le second objet, concernant les modes d'organisation, il apparaît que les universités doivent se concentrer non seulement sur leur contrôle interne, mais aussi sur leur dialogue interne de gestion. En l'absence d'une forte culture de contrôle interne, pouvant générer la présence d'erreurs, d'inefficacités, d'inefficiences ou d'irrégularités non décelées, l'établissement peut en effet se retrouver dans une situation d'insuffisance de ses processus et modes de fonctionnement, pouvant avoir des effets sur les plans financier, humain ou sur la qualité des services rendus. Aussi, le dialogue de gestion, entre les différentes structures d'une université, semble devoir correspondre à un processus d'échange, permettant un pilotage et une gestion concertés de la politique de l'établissement, en identifiant non seulement les différents leviers d'actions, mais aussi en réalisant les choix, politiques ou opérationnels, adaptés. Un dialogue de gestion de qualité amènerait alors à maîtriser l'activité universitaire dans sa spécificité et globalité, en renforçant le pilotage des risques, qui tendra donc à une meilleure vision des opportunités. Ces enjeux managériaux internes intéressent, au premier titre, l'équipe dirigeante universitaire, en

particulier dans ses différentes prises de décisions, et ce afin d'écartier tout risque de choix inadaptés ; puis, de manière plus générale, tous les responsables, politiques et administratifs, de composantes et de services communs/généraux, pour développer une véritable politique d'établissement (Carassus, Baradat, et Dupuy, 2010).

Le contrôle de gestion, de manière générale, et le BSC, de manière plus particulière, semblent pouvoir répondre à ces nouveaux enjeux, cette fois-ci internes. En effet, le contrôle de gestion consiste, tout, d'abord, en la réduction des incertitudes, intérêt pouvant aider les universités à palier à leurs nouveaux risques de par, notamment, des outils prévisionnels et multidimensionnels. Dans ce sens, une des missions du contrôle de gestion est de mesurer les risques pouvant intervenir au niveau de chaque décision prise par une organisation, et alors permettre à cette dernière de s'en prévenir ou, le cas échéant, d'entamer des procédures correctives (Mignon et Teller, 2009). Ensuite, le contrôle de gestion, en tant qu'outil d'aide à la décision, peut participer à la définition de la politique universitaire ou à sa réorientation. Premièrement, et ce bien souvent, le dialogue de gestion est peu développé dans les organisations de façon générale, les objectifs n'étant pas partagés et les échanges entre les responsables étant formels et sans perspective future. La mise en œuvre du BSC oblige et rend nécessaire de construire ensemble. Sur ce plan, son apport est alors essentiel et impose pour toute action une certaine communication. L'approche liée au BSC peut donc aider, en exigeant, notamment, de se mettre, d'accord sur les objectifs de l'établissement et leur déclinaison au niveau des différentes structures (Baron, 2004). De plus, l'ensemble des expériences de mise en œuvre de BSC au sein, cette fois de façon plus particulière, d'organisations publiques, reposent sur un contrôle de gestion fondé sur un dialogue de gestion, à la fois vertical et horizontal, favorisant une explicitation collective des buts et missions de l'organisation, susceptibles de se traduire en représentations partageables sur la stratégie et les critères de performance. Dès lors, le BSC peut être envisagé comme un outil de contrôle de gestion inévitable au service de la nouvelle gouvernance universitaire (Auge, Naro, Vernhet, 2010). Secondement, au travers de son axe « apprentissage organisationnel », le BSC revêt deux dimensions : une prospective, permettant à l'organisation de se projeter à long terme et l'incitant de ce fait à mener des changements organisationnels de grande ampleur ; et une prescriptive, orientant la politique de développement de l'organisation, tout en pilotant les améliorations à mener au niveau des trois autres axes. Cet axe est donc indispensable car il sous-tend l'ensemble des indicateurs du BSC présents sur les trois autres axes, permettant ainsi non seulement à l'organisation de penser son avenir mais aussi de lui donner les moyens pour pouvoir y parvenir. Ainsi, l'axe « apprentissage organisationnel » donne au BSC sa nature d'outil de management stratégique (Nobre, Signolet, 2007).

Concernant donc les nouveaux enjeux des universités françaises en matière de communication et de pilotage, le contrôle de gestion, et, plus particulièrement, le BSC s'avèrent pouvoir être une réponse à ces derniers. Comme Chatelain-Ponroy et Sponem (2007) l'indiquent, « *le développement du contrôle de gestion, en permettant une connaissance fine de la réalité du fonctionnement de l'université est un levier fort pour une politique visant à une organisation nouvelle, cohérente en prenant en compte les besoins réels et non les représentations des uns ou des autres* ». Ainsi, le déploiement du contrôle de gestion et, plus spécifiquement, du BSC dans les universités françaises peuvent aider ces dernières à s'adapter à leur nouveau mode de fonctionnement, mais peuvent-il, également, répondre aux spécificité de l'activité universitaire ?

1.2 Vers une meilleure compréhension de l'activité universitaire

Afin que le contrôle de gestion puisse répondre à la nécessaire maîtrise d'un contexte universitaire changeant, ce dernier semble devoir appréhender les spécificités de cette activité. Deux éléments apparaissent déterminants à ce propos, à savoir la prise en compte de sa nature liée à la production d'un service public (§1.2.1), d'une part, et l'intégration de sa multidimensionnalité (§1.1.2), d'autre part.

1.2.1 La prise en compte de son activité de service public

La mise en œuvre du contrôle de gestion et du BSC dans les universités françaises peut s'avérer être plus ou moins complexe, du fait que la pratique universitaire relève à la fois d'une activité de service, mais aussi du contexte public.

Tout d'abord, sur le premier point, Gadrey (1996), d'après Hill (1977), remarque qu'« *une activité de service est une opération, visant une transformation d'état d'une réalité C, possédée ou utilisée par un consommateur (ou client ou usager) B, réalisée par un prestataire A à la demande de B, et souvent en relation avec lui, mais n'aboutissant pas à la production d'un bien susceptible de circuler économiquement indépendamment du support C* ». Malleret (1998), lui, la définit comme un « *processus de production ayant un point de contact physique entre le client et le processus, et fournissant des biens intangibles ; à ce point de contact, la production et la consommation sont simultanées* ». Ainsi, un service peut être appréhendé à la fois en tant que résultat, mais également, en tant que processus de production (Thévenot, 2000). Plus précisément, les services peuvent se déterminer par des prestations à caractère discrétionnaire, une organisation en réseau et une grande variété des sources de création de valeur. Ainsi, afin qu'une activité de service rende une organisation plus performante, le contrôle de gestion devra permettre d'assurer une certaine relation de confiance entre les clients et le personnel, disposer de nombreuses informations fiables et cohérentes, et pouvoir se comparer aux meilleures pratiques. Pour cela, il faudra que le contrôleur de gestion relève les spécificités du secteur dans lequel se situe l'organisation, essaie de réduire la diversité des sources de valeur, en plus de faire attention à la qualité du service rendu et aux coûts y étant rattachés, ainsi que de bien prendre en compte la nature des activités lors de la comparaison entre les résultats et les objectifs (Gervais, 2000).

Ensuite, sur le second point, le contrôle de gestion doit aussi prendre en compte les spécificités des organisations du secteur public, qui constituent un ensemble dont le contenu est flou et dont l'hétérogénéité est grande. Nous pouvons aisément les identifier notamment par leur grande taille, les services immatériels qu'elles fournissent, et la nature de leur financement qui n'est directement lié aux services rendus (Gibert, 1980). Par ailleurs, nous pouvons mentionner d'autres caractéristiques à ces organisations. En effet, elles obéissent à un système juridique particulier, sont dépendantes du pouvoir politique, connaissent une multiplicité des modes d'intervention et interagissent les unes sur les autres (Gibert, 1980). Ces spécificités entraînent une maîtrise difficile du système administratif, de fortes contraintes issues de l'environnement politique, une bureaucratisation et modernisation trop rapide du système de gestion (Gibert, 1980). De plus, il faut préciser que ces organisations dépendent du secteur non-marchand, leurs activités ne générant pas un chiffre d'affaires et ne se référant pas au marché tel que nous le connaissons pour les organisations commerciales par exemple.

Malgré leur statut, elles apparaissent en effet comme celles qui ont plus le besoin d'être conseillées et orientées, du fait notamment de l'absence d'une régulation forte externe. La rationalité politique est donc ici, plus importante, que celle économique (Solle, 1996), la seule appréciation financière de ce type d'activité n'étant pas suffisante ou pouvant être erronée (Burlaud et Simon, 1993).

L'université constitue une organisation publique, avec ces spécificités, construite autour de plusieurs groupes organisés. Elle demande ainsi un solide système de gestion, afin de piloter au mieux ses sous-ensembles (Solle, 1996), pour répondre à ses responsabilités juridique, sociale (Bertrand, 1987), et financière. L'autonomie qui lui est donc conférée, et ce notamment aujourd'hui, depuis le passage aux RCE, en plus du climat de compétitivité qui s'est instauré depuis un certain temps déjà, ne font que renforcer son besoin de management, à la fois stratégique et opérationnel. Même si les principaux partenaires des universités les assimilaient bien souvent à des communautés scientifiques dépourvues de système de gestion (Bienayme, 1976), elles doivent être appréhendées, surtout dans le contexte mouvant actuel, à travers un système organisationnel complexe, non seulement entretenant de nombreuses relations avec son environnement, mais aussi nécessitant des outils de pilotage et modes d'organisation adaptés. Du fait d'une taille importante et d'une organisation multiple, les différents groupes d'acteurs d'une université peuvent avoir des modes de fonctionnement et des objectifs très diversifiés, les rendant à la fois très imbriqués et pourtant peu associables. Dans ce contexte, le contrôle de gestion doit s'adapter et prendre en compte une difficile mesure des résultats, pour apporter de la cohésion et de l'efficacité de l'organisation universitaire. Aussi, financées en majeure partie par des ressources publiques, les universités n'ont pas, aujourd'hui, de réelle culture de résultat. Effectivement, les responsables des composantes peuvent n'effectuer que peu d'opérations liées à la gestion budgétaire et comptable, ce qui peut nuire à la performance de leur unité et donc ne pas répondre aux attentes des contribuables (Solle, 1996). Dans ce sens, le contrôle de gestion pourra aussi participer à la diffusion d'une culture dépassant celle actuelle centrée sur les moyens (Solle, 1996).

1.2.2 La prise en compte de son activité publique multidimensionnelle

« Pour que la fonction contrôle de gestion soit une aide au pilotage des universités - [...] - il est nécessaire d'articuler les compétences « classiques » des contrôleurs de gestion aux spécificités de la gestion des universités » (Chatelain-Ponroy et Sponem, 2007). Les organisations d'activités de service public ont des particularités qui doivent en effet être prises en compte par le contrôle de gestion et ses outils, afin que celles-ci ne représentent plus des freins à son développement. Cette adaptation aux spécificités des organisations publiques a notamment été engagée par le BSC qui, non seulement, s'est appuyé, originellement, sur une logique multidimensionnelle de la performance, appréhendant ainsi de manière plus complète la double fonction de production des organisations publiques (Gibert, 1988), mais aussi, qui, plus récemment, évolue sur la base de différents éléments de caractérisation du contexte public.

La première des évolutions concerne, tout d'abord, la prise en compte des tensions pouvant exister entre rationalité économique et rationalité politique, s'exprimant par la nécessité de réguler les dépenses publiques tout en satisfaisant des missions de service public (Chatelain-Ponroy, 2008). Dans ce sens, certains auteurs dénoncent l'absence de la dimension « politique » dans le BSC (Gibert, 2000). En effet, selon Bessire (2000), « Le défaut de

conceptualisation qui marque la conception du TBP est particulièrement patent dans la prise en compte de la dimension politique. Celle-ci n'apparaît que de manière accessoire et fugitive, exprimée généralement par les termes « vision » ou « mission » et est peu clairement définie. [...] Ce défaut de conceptualisation apparaît également dans la définition des objectifs. La relation entre objectifs (dimension économique) et finalité ou raison d'être de l'entreprise (dimension politique) n'est pas explicitée ». De plus, Atkinson, Waterhouse et Wells (1997) recommandent fortement, eux, d'associer le BSC aux diverses décisions politiques de l'équipe dirigeante d'une organisation. Ces mêmes auteurs précisent d'ailleurs qu'il faut savoir discerner les objectifs primaires qui relèvent de la dimension « politique », de par leur assimilation aux finalités, des objectifs secondaires correspondant, eux, à la dimension « économique » du pilotage de celle-ci. Toujours dans le même sens, d'autres auteurs proposent d'intégrer une dimension « environnement » dans un BSC public, en indiquant que la performance de ces organisations relève plus de données exogènes qu'endogènes. Ainsi, selon Gombaud-Saintonge, Geze et Panet (2003), cette nouvelle dimension assemblerait les éléments clés hors contrôle qui influencent les variables d'actions et de résultats de l'entreprise. Ce complément au BSC originel permettrait alors de renforcer le processus de responsabilisation, mais également d'accroître l'apprentissage organisationnel. Dans cette même perspective, Kaplan et Norton (2001) proposent, eux, de compléter le TBP en y incorporant une dimension « société », afin de rendre leur outil plus durable dans le temps et de l'adapter à la « responsabilité sociale (ou sociétale) des entreprises ». Au vu de leur statut, les universités devraient donc prendre en compte cette nouvelle dimension, politique, environnementale ou sociétale, non seulement, plus à même d'intégrer les diverses décisions venant, d'une part, du Président et de son équipe dirigeante et, d'autre part, de l'Etat, mais aussi de mesurer la performance de leurs activités avec des préoccupations à la fois politiques et économiques.

La seconde adaptation du BSC originel aux organisations publiques concerne, elle, la prise en compte de la spécificité de son marché. En effet, leur marché ne leur procurant pas d'indications financières qui détermineraient les produits ou services phares, comme c'est le cas pour les entreprises commerciales, les contrôleurs de gestion du secteur public se doivent de les définir eux-mêmes avec tous les risques que cela sous-entend (Dupuis, 1991). Or, même si le TBP associe des indicateurs financiers et non-financiers, l'axe « finance » semble garder la primauté sur les autres, au moins dans la version élémentaire du BSC. Ainsi, certains auteurs préconisent pour les organisations dont le but final n'est pas d'ordre financier, de modifier le BSC, afin de placer la dimension qui les intéresse plus particulièrement, tout en haut du tableau de bord (Lohri, 2000), voir d'y placer un objectif global représentant leurs objectifs à long terme (Gibert, 2000 – rappelant Kaplan et Norton). Pour les organisations publiques, et en particulier pour les universités, il pourrait être pertinent de prioriser l'axe « clients », qu'elles pourraient renommer « usagers », tout comme le fait Farneti (2006) pour les collectivités territoriales italiennes. Dans ce même sens, Moullin (2002) développe, lui, un BSC adapté au secteur public nommé « Public Sector Scorecard » (PSS) comprenant cinq axes, le cinquième étant celui « usagers/parties prenantes ». Egalement, dans ce cadre, Chapet (2007) a proposé cinq axes, chacun rattaché à une partie prenante, qui sont « finalités, réalisations, processus, contributions et compétences ».

Enfin, la troisième adaptation du BSC aux organisations publiques intéresse sa taille importante et sa structuration par centre de responsabilité. En effet, les objectifs de ces derniers étant principalement externes, les effets des actions publiques sont difficilement mesurables, ceci amenant à un choix non aisé d'indicateurs (Dupuis, 1991). Egalement, l'organisation en centres de responsabilités entraîne des inconvénients en termes de

cohérence, de comptabilité et de collaboration. Effectivement, les organisations publiques reposent sur une obligation de moyens, alors que les centres de responsabilité reposent, eux, sur une obligation de résultats. De plus, les systèmes de gestion s'appuyant principalement sur des informations de nature quantitative, afin de mesurer les résultats d'une organisation, ils ne peuvent évaluer pertinemment ceux d'une organisation publique, qui reposent alors sur des données plutôt qualitatives (Dupuis, 1991). Le mesurable peut alors être surpondéré par rapport au non mesurable (Burlaud, Simon, 2006). Pour ces raisons, le contrôleur de gestion public doit veiller à ce que les indicateurs servent bien les objectifs organisationnels décidés en amont, et pas uniquement la performance financière de l'organisation (Hopwood, 1972). Par ailleurs, ces centres de responsabilité peuvent être un obstacle à la collaboration entre les membres de ces derniers notamment, chacun étant focalisé sur sa propre performance et ce, bien souvent, au détriment de la performance globale (Chatelain-Ponroy, 2008).

Ces trois adaptations du BSC à l'activité publique multidimensionnelle permettent de dépasser les difficultés dues au statut particulier des universités françaises et aux propriétés intrinsèques du contrôle de gestion. Le TBP semble alors pouvoir jouer un rôle essentiel au niveau du pilotage de ces organisations, et ce notamment dans le contexte universitaire actuel marqué par l'évolutions d'enjeux internes et externes. Le BSC apparaît donc comme un élément de réponse aux spécificités de contexte et d'activités des universités. Au delà de ces analyses conceptuelles, il reste alors à étudier en quoi le BSC pourrait participer à renouveler les pratiques actuelles universitaires.

2. Le BSC comme outil renouvelant une pratique de contrôle de gestion universitaire élémentaire

Le contrôle de gestion, et plus spécifiquement le BSC, semblant pouvoir répondre favorablement aux nouveaux contextes et enjeux des universités françaises, ainsi qu'aux particularités de l'activité de ces dernières, il nous faut donc, maintenant, l'analyser en tant qu'outil renouvelant une pratique de gestion universitaire élémentaire. Ainsi, nous l'étudions, dans un premier temps, face aux insuffisances des pratiques universitaires actuelles en matière de contrôle de gestion (§2.1). Puis, dans un second temps, nous évaluons les pratiques en la matière, qui sont à envisager pour les universités françaises (§2.2).

2.1 Le BSC, une réponse aux insuffisances des pratiques universitaires actuelles en matière de contrôle de gestion

Au cours des années antérieures à leur passage à l'autonomie et pour répondre à leurs nouveaux enjeux actuels, les universités françaises ont engagées différentes évolutions des modes et outils de leurs pilotages. Pourtant, des insuffisances ressortent, reflétant des décalages entre ces finalités internes ou externes et les pratiques actuelles. Différents corps de contrôle externe, dont, plus particulièrement, l'IGAENR (2009, 2008, 2004 ; Inspection Générale des Finances/IGAENR, 2007 ; Inspection Générale de l'Education Nationale (IGEN)/IGAENR, 2004) et l'AERES (2008), ont ainsi réalisé plusieurs audits *post* et *ante*-autonomie, en dressant un état approfondi de la qualité des pratiques actuelles en matière de

pilotage. Ils y mettent en évidence différentes lacunes sur des domaines stratégiques et opérationnels liées au renforcement de l'autonomie des universités. Premièrement, en matière financière, des limites apparaissent au niveau de la construction d'une véritable politique budgétaire, mais aussi dans une analyse plus fine de l'exécution. Deuxièmement, en matière de ressources humaines, les audits réalisés sur ce point mettent en évidence des insuffisances concernant plus particulièrement la prévision ainsi que le suivi de l'exécution de la politique concernée. Troisièmement, en matière de patrimoine, la situation est semblable avec une gestion encore trop embryonnaire, où les insuffisances concernent ici plus particulièrement la réalisation et le suivi de l'exécution de la politique. Quatrièmement et finalement, le pilotage universitaire est, de plus, marqué par un dialogue de gestion s'avérant plutôt réduit.

Ces insuffisances sont, pour une grande majorité d'entre-elles, confirmées dans un rapport de 2010, de Carassus, Baradat et Dupuy, intitulé « *Caractérisation des modes de pilotage des universités françaises dans un contexte en mutation* ». Une grille d'analyse y permet de distinguer quatre principaux modèles de pilotage, se fondant, en particulier, sur les travaux de Bouckaert et Halligan (2006). Sur la base de 33 réponses d'universités représentatives de la population totale, trois principaux constats caractérisent les modes actuels du pilotage universitaire. Tout d'abord, les analyses mettent en évidence que ces établissements sont encore, pour beaucoup d'entre eux, dotés d'outils élémentaires de pilotage guidés par une seule logique de surveillance, et ce de façon plus ou moins incomplète. Certains outils, plus complexes, eux guidés par une logique de maîtrise, semblent se développer au sein des universités, mais leur utilisation apparaît devoir encore se confirmer afin qu'ils puissent réellement devenir de réels instruments d'aide à la décision. Ensuite, les pratiques universitaires peuvent aussi être caractérisées par une communication et une utilisation des informations de pilotage produites encore trop centralisées. Or, la diffusion de l'information semble être primordiale dans un objectif d'amélioration du pilotage global d'un établissement. Enfin, ces analyses qualifient les enjeux et usages, découlant des outils mis en place par les établissements universitaires, de faiblement apprenant sur le plan organisationnel, en particulier de manière culturelle, structurelle et cognitive. L'influence des pratiques actuelles apparaît ainsi comme réduite, notamment en terme d'aide à la décision, avec, a priori, une explication liée aux deux premiers constats concernant la nature des outils mis en œuvre et les acteurs concernés. En s'appuyant notamment sur les travaux de Bouckaert et Halligan (2006), il apparaît au total que le modèle utilisé par les universités, en moyenne, dans l'état de leurs pratiques actuelles, peut être qualifié d'administratif, focalisé sur des logiques internes, élémentaires et faiblement lié à la dimension politique. Cette caractérisation laisse entrevoir des perspectives d'évolution des modes de pilotage actuels pour répondre aux nouvelles exigences de leur récente autonomie.

Face à ces insuffisances, il ressort, tout d'abord, une nécessaire évolution du pilotage des universités françaises, qui semblent devoir passer d'une logique élémentaire de surveillance centrée sur les moyens prévus et consommés, à une logique complémentaire de maîtrise et d'évaluation des politiques publiques locales, focalisée sur les objectifs, résultats et effets des actions engagées (§2.1.1). Batac, Carassus et Maurel (2009) montrent, d'ailleurs, que, dans le contexte public local, les outils de contrôle des collectivités passent d'une logique à l'autre, et ce, pour répondre aux transferts de compétences dans le cadre de la décentralisation. Puis, toujours pour palier à ces insuffisances, sont mis en évidence le nécessaire dépassement de la seule dimension financière, la prise en compte de temporalités multiples et la considération tant du central que du local, et ce au niveau de l'activité universitaire (§2.1.2).

2.1.1 D'une logique élémentaire de surveillance à une logique complémentaire de maîtrise

D'une logique de surveillance et de vérification, focalisée sur les crédits budgétés et réellement consommés, les établissements semblent devoir évoluer vers un contrôle centré, d'une part, sur leur stratégie et leurs objectifs et, d'autre part, sur les résultats et les impacts des actions et services rendus. Concernant spécifiquement les outils mobilisés, un dépassement du contrôle budgétaire vers un contrôle de gestion et stratégique est ainsi nécessaire (Carassus, Baradat et Dupuy, 2010). Santo et Verrier (1993) accorde, dans ce sens, trois finalités différentes à la notion de contrôle. La première est la vérification, l'inspection et l'évaluation de l'organisation ; la seconde, la surveillance et la supervision ; et enfin la troisième, la maîtrise et la domination. La dernière de ces finalités conduit ainsi à la mesure de la performance de l'établissement, notion en développement dans le contexte public que cela soit sur le plan conceptuel et instrumental (Batac, Carassus et Maurel, 2009) ou opérationnel (Carassus et Gardey, 2009). Dans cette même perspective, pour Santo et Verrier (1993), l'attribut principal de la fonction contrôle est d'assurer la régulation d'une organisation afin de lui permettre de réaliser ses objectifs. En ce sens, le système de contrôle apparaît alors comme le complément du système de planification d'une organisation. Ainsi, les différents contrôles mis en place, tels que le contrôle de gestion, ou encore le contrôle opérationnel, doivent former un ensemble cohérent afin de participer à la maîtrise de l'organisation et à la diffusion, en interne et en externe, d'une information pertinente et fiable. Les informations découlant ainsi des nouvelles modalités de contrôles doivent permettre aux équipes dirigeantes d'exercer non seulement un contrôle mais aussi un pilotage opérationnel et stratégique (Carassus, Baradat et Dupuy, 2010).

Dans ce cadre, le BSC semble représenter un outil particulièrement pertinent. En effet, sa constitution « équilibrée » prend en compte, tout d'abord, à la fois des données rétrospectives, mais aussi prospectives, plus propices à tendre vers la maîtrise de l'organisation. Ensuite, cet outil permet aussi de s'appuyer sur une vision plus long-termiste, elle aussi privilégiant la maîtrise de l'organisation, les agents travaillant en collaboration vers des objectifs stratégiques communs (Sierro, 2004). Enfin, le BSC prend en compte des données à la fois de nature financière et quantitative, mais aussi de nature qualitative, commerciale, productive ou humaine, permettant d'évaluer la performance globale de l'organisation. Pour réaliser cette transformation à la fois culturelle et technique vers une organisation maîtrisée, et non plus « surveillée », les universités semblent donc pouvoir faire appel au contrôleur de gestion en tant qu'agent de changement organisationnel, ce dernier devant alors faire comprendre aux acteurs leur responsabilité dans la création de valeur, permettre la participation au pilotage et promouvoir l'autocontrôle, dans une optique de maîtrise de l'organisation (Bouquin, 1997 ; Burlaud, Teller, Chatelain-Ponroy, Mignon, Walliser, 2004).

2.1.2 D'outils court-termiste, financier et centraux à des outils multitemporel, multidimensionnel et multiobjets

Comme nous l'évoquions ci-dessus, Carassus, Baradat et Dupuy (2010) mettent en évidence plusieurs insuffisances des pratiques universitaires actuelles en matière de pilotage. Ces dernières y sont décrites comme focalisées sur des outils à la fois court-termiste, privilégiant notamment le contrôle budgétaire, financier, privilégiant en particulier la gestion

quantitative des flux, et centraux, en se focalisant sur la seule direction comme objet d'analyse. Or, les pratiques innovantes de contrôle de gestion, dont fait partie le BSC, s'appuient, elles sur des outils multidimensionnels, multitemporels et globaux. En effet, plusieurs auteurs mettent en évidence ces éléments de caractérisation, souvent de manière individuelle.

Tout d'abord, Ramond (1993) précise que le contrôle des résultats d'une organisation nécessite la création de tableaux de bord répondant à plusieurs impératifs, en l'occurrence « *garder une vision globale* », « *enrichir la vision du manager opérationnel* », « *nourrir l'analyse et le diagnostic des responsables d'unité* », et enfin « *doter la Direction Générale d'un système d'information et de contrôle lui permettant de remplir pleinement sa fonction de pilotage stratégique* ». Dans cette logique, pour une université, les instruments de contrôle de gestion doivent alors être accessibles aussi bien au niveau central, soit de la Présidence et ses services communs/généraux, qu'au niveau du local, soit des différentes composantes, et ce, afin que les informations en résultant puissent permettre une réelle prise en compte de la globalité de l'activité universitaire. Le BSC pouvant être décliné dans l'ensemble d'un établissement, donc, dans ses différentes structures, pourra alors donner une vision d'ensemble, mais également des visions plus focalisées sur des thématiques particulières, de par une liaison entre la structure support (gouvernance) et les structures métiers (formation, recherche, vie étudiante, partenariats nationaux et internationaux). A terme, le TBP pourrait ainsi constituer un outil de modernisation et dialogue entre les composantes et la Présidence, comme c'est déjà le cas dans de nombreuses entreprises, en présentant des objectifs pertinents et cohérents avec le projet d'établissement, ambitieux et réalistes, précis, simples, clairs et mesurables (Carlier et Ruprich-Robert, 1998).

Ensuite, en étant plus précis et opérationnel, Breid (1994) propose, lui, des évolutions des outils de pilotage « classiques » autour de trois facteurs : l'horizon temporel, le niveau de couverture des facteurs contribuant à la performance et la dimension comportementale. Pour le premier de ces facteurs, les universités privilégiant aujourd'hui des informations rétrospectives et court-termiste, il semble nécessaire qu'une gestion prévisionnelle, infra-annuelle, annuelle et pluriannuelle soit aussi mise en œuvre pour répondre à leurs nouveaux enjeux. En effet, la gestion d'une université implique simultanément des opérations de court et long terme (Carassus et Lavigne, 2011), auxquelles le BSC peut répondre de par ses propriétés intrinsèques. Cet outil de management, ayant pour finalité principale de mesurer les performances passées, présentes et futures d'une organisation (Morana, 2003), est alors influencé par des données tant historiques qu'actuelles et prend donc en compte le court comme le long terme. Pour le deuxième facteur, les outils actuels du pilotage universitaire, au delà des informations quantitatives économique-comptables, devraient aussi prendre en compte des éléments qualitatifs liés à la performance organisationnelle, plus complexe et englobante dans les organisations publiques (Carassus et Gardey, 2009). La performance des universités peut alors être définie de manière pluridimensionnelle, ainsi, les différents procédés instrumentaux ou organisationnels de ces organisations pourront donc être fondées autour de cinq dimensions, liées à des logiques politico-territoriale, de qualité de services publics rendus, managériale, de développement du capital humain et économique-légale (Carassus et Gardey, 2010). En complément des analyses dans une logique économique, centrées sur les moyens mis en œuvre, des analyses dans des logiques d'efficacité, d'efficience, de qualité de service et d'impacts pourront alors être mise en œuvre, et ainsi être bénéfique non seulement à l'équipe dirigeante de l'établissement, mais aussi aux partenaires extérieurs (Carassus, 2006). Caractérisé actuellement par un certain manque d'efficacité et de dynamisme, le contrôle des universités semble ainsi devoir sortir d'une logique purement budgétaire et comptable afin

d'intégrer des visions de diverses natures également essentielles au pilotage. Le contrôle de gestion étant déployé dans l'ensemble d'une organisation, il peut donc assez aisément couvrir ces principaux champs de compétences. Le BSC peut notamment l'y aider, en englobant les champs de compétences et d'activité de toute une organisation, mais surtout, en contrebalançant les données financières et non financières. Pour le troisième et dernier facteur, celui lié à la dimension comportementale, les universités semblent devoir s'orienter vers des outils qui aident à la décision, notamment sur le plan stratégique. Les outils de prévision et de suivi de l'activité universitaire devraient ainsi permettre l'expression et l'analyse des orientations et réalisations de l'université, en particulier en matière budgétaire et comptable, en relation directe avec la politique définie par le contrat d'établissement.

Finalement, le BSC semble pouvoir jouer un rôle moteur pour un contrôle de gestion renouvelé dans le contexte universitaire, qui, tendant vers une logique de maîtrise et prenant en compte la multidimensionnalité, multitemporalité et globalité de l'activité universitaire, peut alors s'adapter à l'environnement plus turbulent et risqué actuel des établissements d'enseignement supérieur et de recherche. Il paraît donc intéressant d'entrevoir alors maintenant le niveau de développement du contrôle de gestion et du BSC dans les activités de service public et/ou universitaires.

2.2 Le BSC, un instrument en développement dans les activités de service public et/ou universitaires

Depuis plusieurs années maintenant, le contrôle de gestion est une fonction en plein essor dans les activités de service public et/ou universitaires (§2.2.1). Il en est d'ailleurs de même pour le BSC (§2.2.1). Analysons donc, de plus près, leur évolution respective au sein de ces contextes.

2.2.1 Le déploiement du contrôle de gestion dans les activités de service public et/ou universitaires

En tant qu'opérateurs de l'Etat, les universités ont notamment été poussées par la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, applicable à partir du 1^{er} janvier 2006, pour mettre en place, en leur sein, un service de contrôle de gestion. En effet, cette loi amorçant leur toute nouvelle autonomie et les universités n'étant jusqu'alors soumises qu'à des contrôles a posteriori, il leur était nécessaire de mettre en œuvre un système de contrôle de gestion réalisant des contrôles a priori. Durant le second semestre de l'année 2006, Chatelain-Ponroy, Rival, Sponem, et Torset (2006) réalisé une enquête auprès des universités françaises afin de dresser un état des lieux de leurs pratiques en matière de pilotage et de contrôle de gestion. Ainsi, les auteurs mettent en évidence qu'un peu plus d'un tiers des universités possèdent un service de contrôle de gestion, même si ce dernier n'est pas totalement absent dans les autres universités. En effet, il peut se trouver sous une autre appellation, ou alors, bien souvent, ses tâches sont attribuées à un voire plusieurs autres agents de l'université. Donc, même si cette fonction est plutôt jeune, l'intérêt que les universités lui porte est grandissant. Divers développements de ce nouveau pilier du pilotage seraient alors fortement envisageables par les établissements, et ce notamment dans le contexte actuel. Dans le même sens, Carassus, Baradat, et Dupuy (2010) mettent aussi en évidence l'intérêt des

universités pour le contrôle de gestion. Les auteurs montrent qu'il existe un besoin, plus ou moins important en fonction des universités répondantes, d'utilisation, notamment, d'indicateurs d'activité et/ou performance pour les universités ne les ayant pas encore mis en place en leur sein, et ce, que ce soit en matière de gouvernance, de formation, de recherche, de partenariats nationaux et internationaux, et de vie étudiante. Les résultats sont de la même teneur concernant les outils de gestion budgétaire et comptable, des ressources humaines, patrimoniale, ou de dialogue de gestion interne.

2.2.2 L'émergence du BSC dans les activités de service public et/ou universitaires

Pour ce qui concerne plus spécifiquement le BSC, il semble apparaître, au début des années 2000 dans certaines organisations publiques qui, souhaitant se moderniser, améliorent et renforcent alors leur fonctionnement et management (source ?). Plusieurs auteurs analysent les raisons de cette émergence tardive par rapport à d'autres secteurs d'activité. Tout d'abord, selon Bourguinion, Malleret et Norreklit (2002), le BSC ne comporterait aucun élément nouveau par rapport aux tableaux de bord français, qui intègrent déjà des indicateurs non financiers en plus de ceux financiers. Egalement, étant donné qu'il ne prend pas en compte la nature collective du processus d'élaboration de la stratégie et, donc, l'existence de marge de manœuvre aux niveaux inférieurs de l'organisation, cet outil serait mal adapté au contexte socio-organisationnel français, ne correspondant pas au « *style de management* » français. Aussi, le TBP recommande de s'appuyer sur une rémunération fondée sur les performances, mais cette démarche pouvant engendrer des tensions, n'est que très peu, voire pas développée au sein des organisations françaises. De plus, à la différence des organisations « *anglo-saxones* », les « *latines* » pratiquent peu la transparence, et donc culturellement, sont moins à même de communiquer, notamment sur leurs objectifs, à tous les niveaux de la hiérarchie (source ?). Puis, en ce qui concerne ses objectifs stratégiques, une organisation publique doit tenir compte du cadre légal qui lui accorde plus ou moins d'autonomie en fonction de son statut. En effet, pour les universités, même si elle dispose d'un Président, d'une équipe dirigeante et d'un Conseil d'Administration, l'Etat se garde un droit de regard par l'intermédiaire de différents corps de contrôle, ce qui rend la définition des objectifs stratégiques plus difficile. Ainsi, la mise en œuvre du BSC sera plus ou moins complexe, du fait d'une décision à plusieurs niveaux (Sierro, 2004). Enfin, selon Kaplan et Norton (2001), la mise en œuvre du TBP dans une organisation publique peut s'avérer plus difficile, d'une part, parce qu'il ne leur est pas aisé de définir clairement leur stratégie, et d'autre part, parce que le succès financier, qui en principe est placé tout en haut, n'est pas leur objectif principal.

Plusieurs expériences mettent en évidence l'émergence du BSC dans des organisations du secteur public. Kaplan et Norton (1996), eux-mêmes, démontrent l'intérêt de leur modèle de BSC pour le pilotage des organisations publiques, telles que des hôpitaux ou collectivités territoriales, dont notamment le fameux cas de la ville de Charlotte aux Etats-Unis. Dans ce dernier cas, le BSC a, en effet, développé le dialogue de gestion, se définissant alors par plus de rencontres et d'échanges sur divers projets et objectifs communs, renforçant la motivation des agents, et permettant des actions plus efficaces à moindre coût. Egalement, l'utilisation de l'outil a permis de consolider la stratégie de la collectivité dans son ensemble, d'améliorer la transparence vis à vis des différentes parties prenantes et d'engendrer un certain apprentissage organisationnel collectif. De nombreux autres auteurs ont fait de même par la suite, et ce pour, notamment, le secteur des soins de santé. Selon, Chow, Ganulin, Haddad et Williamson (1998), le développement du BSC permet ainsi d'impliquer le personnel de toutes les disciplines et de tous les niveaux, d'assurer une communication plus ouverte et complète sur

les besoins, préoccupations et idées, donc, une meilleure compréhension des actions nécessaires, ainsi que l'acceptation et le dévouement à des finalités conjointes. En 2000, Meliones prend le cas d'un hôpital pour enfants se situant en Caroline du Nord aux Etats-Unis. Dans ce dernier, le BSC permet notamment d'associer les opérationnels et les administratifs autour d'un projet commun, entraînant une prise en compte des objectifs à caractère professionnel, mais aussi financiers. Egalement en 2000, Stewart et Bestor relèvent l'exemple d'un hôpital du Wisconsin aux Etats-Unis, où le TBP conduit à une connexion plus efficace entre les objectifs stratégiques et les activités de tous les jours. Dans le même sens, Aidemark (2001) montre que le BSC fournit rapidement une vue d'ensemble sur la performance de l'organisation à ses gestionnaires, en plus de favoriser le dialogue sur les buts de celle-ci et stimuler les discussions stratégiques, et permettre des comparaisons avec des établissements de même type (pour quelle organisation publique ?). Par ailleurs, Elefalk (2001) prend le cas d'un bureau de police nationale situé en Suède. L'intégration du BSC dans celui-ci développe une gestion basée sur le dialogue et l'apprentissage. Selon Kaplan et Norton (2001), le TBP relève donc d'une démarche de communication interne, à la fois verticale et horizontale, fondée autour d'un projet commun sur la performance et la stratégie.

En ce qui concerne spécifiquement les universités françaises, le BSC semble aussi connaître des premiers développements. Ces derniers sont, tout d'abord, mis en évidence par Augé, Naro, et Vernhet (2010) qui décrit une expérience de conception d'un BSC, au sein d'une université française, actuellement en cours, et ce, sous la conduite de son Président. L'université concernée devant renforcer ses dispositifs de contrôle de gestion, elle est amenée à mettre en œuvre un système de pilotage stratégique de ses performances au service de sa gouvernance. Le BSC y est alors conçu comme un dispositif au service de la construction collective, intégrant le dialogue de gestion, et du pilotage d'une nouvelle stratégie universitaire. Le modèle des leviers de contrôle de Simons (1995) est alors mobilisé pour étudier la pertinence du BSC, envisagé comme un levier de contrôle interactif, au service donc de la gouvernance de l'université.

Ensuite, ces premiers développements sont aussi visibles à travers la production du « *Guide méthodologique pour l'élaboration du tableau de bord stratégique du Président d'Université et de l'équipe présidentielle* », en janvier 2010, par la Conférence des Présidents d'Université (CPU). Cette dernière initie ainsi une démarche de mise en place d'outils de pilotage, et plus particulièrement, d'un tableau de bord, auprès, notamment, des Vice-présidents d'université, directeurs généraux des services ou secrétaires généraux, responsables de cellule pilotage et/ou contrôleurs de gestion. Ce guide n'impose pas toutefois un modèle de tableau de bord. Il transmet des recommandations aux acteurs concernés quant à la mise en œuvre d'un instrument de ce type dans leur établissement, tout en précisant, qu'il faut tenir compte de l'existant en la matière, du niveau atteint par le système d'information, et des besoins spécifiques des présidents et des équipes présidentielles.

Conclu partielle à faire sur partie 2.

CONCLUSION

Le passage à l'autonomie des universités françaises a entraîné de nouveaux enjeux externes en matière de communication et internes en matière de management, auxquels ne semblent pas répondre actuellement les outils de gestion et pilotage dont elles disposent. Or, les pratiques innovantes de contrôle de gestion, en particulier au travers du BSC, peuvent s'avérer être, de par ses différentes caractéristiques, un élément de réponse aux spécificités de ce nouveau contexte universitaire.

Reprendre les apports du BSC aux universités :

- réponse aux enjeux internes et externes de son nouveau contexte
- réponse aux caractéristiques de l'organisation universitaire (de service public et d'activité de service)
- réponse aux insuffisances des pratiques actuelles (vers maîtrise et multidimension...)

Ouvrir sur nécessité de prolonger les premières études empiriques (Auger...Cpu) pour définir des pratiques adaptées et pertinentes

C'est pourquoi, nous avons, ensuite, étudié son adaptabilité aux particularités des activités de service public, et donc des universités. Pouvant, par quelques transformations de ses propriétés intrinsèques, se conformer à ces dernières, il nous restait plus qu'à analyser ses réponses face aux nouvelles insuffisances constatées. En effet, en plus des nouveaux enjeux apparus à la suite du passage aux RCE des universités, celles-ci ont vu se révéler des difficultés au niveau de leurs pratiques actuelles en matière de contrôle de gestion. Mais pouvant de manière générale, également y remédier, le contrôle de gestion et le TBP restent la fonction et l'instrument de la situation. Ainsi, et ce, en s'appuyant sur certains travaux, l'évolution des pratiques de contrôle de gestion, par notamment la mise en œuvre du BSC, dans les universités françaises, apparaît être une forme de réponse innovante aux nouvelles responsabilités et compétences de ces dernières.

Cependant, il paraît nécessaire d'analyser de façon plus empirique l'activité universitaire. En effet, cela nous permettrait de déterminer si le contrôle de gestion et le BSC répondent concrètement de manière favorable aux besoins des universités françaises, d'une part, à court terme, et d'autre part, à moyen et long terme. Les prolongements à cette communication iront donc dans ce sens, en réalisant des études cliniques approfondies de quelques universités françaises afin, dans un premier temps, de recenser les pratiques effectives des universités en matière d'outils et modes de pilotage et de gestion, et, dans un second temps, de pouvoir proposer des évolutions répondant au nouvel environnement universitaire. Evolutions, qui se traduisent notamment, par, tout d'abord, une définition précise du BSC, isolant les différents circuits de décision, délimitant les processus et variables clés de décision et déterminant les indicateurs pertinents, puis, sa mise en œuvre dans nos universités françaises.

BIBLIOGRAPHIE

- AERES, *Évaluation des universités de la vague B*, Rapport de synthèse, 2008 ;
- AIDEMARK L-G., « The Meaning of Balanced Scorecards in the Health Care Organization », *Financial Accountability & Management*, Vol. 17, No. 1, 2001, p. 23-40 ;
- ANTONY R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Harvard Business School, Boston, 1965 ;
- ANTONY R.N., *The Management Control Function*, Boston, The Harvard Business School Press, 1988 ;
- ATKINSON A.A., WATERHOUSE J.H., WELLS R.B., « A stakeholder approach to strategic performance measurement », *Sloan Management Review*, printemps 1997, p. 25-37 ;
- AUGET B., NARO G., VERNHET A., « 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 », *Acte du 31^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité intitulé « Crises et nouvelles problématiques de la Valeur »*, Nice, 10-12 mai 2010 ;
- BARON P., « Le Balanced Scorecard et la lampe d'Aladin », *Valutis*, 29 décembre 2004 ;
- BARTOLI A., *Management dans les organisations publiques*, Dunod, 3^{ème} édition, 2009 ;
- BATAC J., CARASSUS D., MAUREL C., *Evolution de la norme du contrôle interne dans le contexte public local*, Revue Finance Contrôle Stratégie, Vol.12, Issue 1, 2009 ;
- BERTRAND D., *Le profit organisationnel de l'U.Q.A.M., approche théorique et étude comparée*, Presses universitaires du Québec, Québec, 1987 ;
- BESSIRE D. et le C.R.I., « Du tableau de bord au pilotage : l'entreprise au risque de se perdre », *Acte du 21^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Angers, 18-20 mai 2000 ;
- BIENAYME A., « L'application de la théorie des organisations dans les universités », *Revue Economique*, No. 2, Paris, 1976, p. 223-265 ;
- BOUCKAERT G., HALLIGAN J., « A Framework for Comparative Analysis of Performance Management », *Paper presented to Study Group on Productivity and Quality in the Public Sector, Conference of European Group of Public Administration, Università Bocconi, Milan, 6-9 September 2006* ;
- BOUQUIN H., *Comptabilité de Gestion*, 2^{ème} édition, Sirey, 1997 ;
- BOURGUINION A., MALLERRET V., NORREKLIT H., « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, No. spécial, mai 2002, p.7-32, ;
- BREID V., *Erfolgspotentialrechnung - Konzeption im System einer fi- nanzierungstheoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung dans Küpper*, H. U. : Controllingsentwicklungen, Stuttgart : Schäfer-Poeschel, 1994 ;
- BURLAUD A., SIMON C.J., *Coût/Contrôle*, Vuibert gestion, Paris, 1983 ;
- BURLAUD A., SIMON C.J., *Le contrôle de gestion*, Editions La Découverte, 2006 ;
- BURLAUD A., TELLER R., CHATELAIN-PONROY S., MIGNON S., WALLISER E., *Contrôle de gestion*, Vuibert, 2004 ;
- CARASSUS D., « Apports et principes d'un tableau de bord prospectif de type Balanced Scorecard pour un cabinet d'expertise comptable de petite taille », *Acte du 27^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité intitulé « Comptabilité, contrôle, audit et institution(s) »*, mai 2006 ;
- CARASSUS D., *Les enjeux de la certification des comptes dans le cadre de la loi LRU*, Objectif Etablissement, No. 30, 2009 ;
- CARASSUS D., BARADAT C., DUPUY E., « L'évolution des outils et modes de pilotage des organisations dans un contexte en mutation : le cas des universités françaises », *Acte du*

2^{ème} Congrès Transatlantique de comptabilité, contrôle, audit et gestion des coûts dans la globalisation et la normalisation, Lyon, 14-16 juin 2010 ;

CARASSUS D., BARADAT C., DUPUY E., « Caractérisation des modes de pilotage des universités françaises dans un contexte en mutation », décembre 2010 ;

CARASSUS D., GARDEY D., *Une analyse de la gestion de la performance par les collectivités locales françaises : un modèle administratif ou politique ?*, Revue Française de Finances Publiques, 2009 ;

CARASSUS D., GARDEY D., *Les interactions entre contrôle et apprentissage organisationnel dans le contexte en changement du secteur public local : une lecture renouvelée axée sur l'amélioration de la performance*, Colloque ISEOR, Lyon, 2010 ;

CARASSUS D., LAVIGNE P., « Proposition d'un cadre de référence de la gestion patrimoniale en contexte public : application au domaine universitaire », janvier 2011 ;

CARLIER B. et RUPRICH-ROBERT C., *Guide de la gestion locale : organisation, évaluation, contrôle*, Administration locale, Berger-Levrault, 1998 ;

CHAPET J.-M., « Le système de gestion des collectivités territoriales : entre performance et délibération », *Politique et Management Publics*, Vol. 25, No. 4, 2007, p. 1-21 ;

CHATELAIN-PONROY S., « Le contrôle de gestion dans des bureaucraties professionnelles non lucratives - Une proposition de modélisation », *Note de synthèse des activités de recherche en vue du diplôme d'Habilitation à Diriger des Recherches*, 15 septembre 2008 ;

CHATELAIN-PONROY S., *Du budget administratif au budget outil de gestion. Le cas des musées français*, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 1, No. 3, septembre 1998 ;

CHATELAIN-PONROY S., RIVAL M., SPONEM S. et TORSET C., « 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*, No. 393, novembre 2006 ;

CHATELAIN-PONROY S., SPONEM S., « Les pratiques des établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière de pilotage et de contrôle de gestion : 2. Les hommes et les structures », *Revue Française de Comptabilité*, No. 401, juillet-août 2007 ;

CHOW C.-W., GANULIN D., HADDAD K., WILLIAMSON J., « The Balanced Scorecard: A Potent Tool for Energizing and Focusing Healthcare Organization Management », *Journal of Health Care Management*, Vol. 43, 1998, p. 263-280 ;

CPU, « Guide méthodologique pour l'élaboration du tableau de bord stratégique du Président d'Université et de l'équipe présidentielle », janvier 2010 ;

DUPUIS J., *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Presses Universitaires de France, 1^{er} décembre 1991 ;

ELEFALK K., « The Balanced Scorecard of the Swedish police Service: 7000 officers in total quality management project », *Total Quality Management*, Vol. 12, No. 7-8, 1^{er} décembre 2001, p. 958-966 ;

FARNETI F., « Balanced Scorecard Implementation in an Italian Local Government », *Communication à la Conférence de l'ELASM*, Sienna, Italie, 3-6 septembre 2006 ;

GADREY J., *Services : la productivité en question*, Desclée de Brouwer, Paris, 1996, p. 359 ;

GERVAIS M., « Contrôle de gestion des activités de service », *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit sous la direction de B. Colasse*, 2^{ème} édition, Economica, 2009, p. 547-562 ;

GIBERT P., *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*, Editions d'Organisation, Paris, 1980 ;

GIBERT P., « Management public, management de la puissance publique », *Politique et Management Publics*, Vol. 4, n° 2, 1988, p. 89-123 ;

GIBERT P., « Mesure sur Mesure », *Politique et Management Publics*, Vol. 18, No. 4, 2000, p. 61-89 ;

GOMBAUD-SAINTONGE A., GEZE G., PANET E. (2003), « Le Balance Scorecard est-il une nouveauté ? », *Mémoire - Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées Contrôle de Gestion*, 2003 ;

HILL P., « On goods and services », *The Review of Income and Wealth*, Vol. 4, No. 23, 1977, p. 315-338 ;

HOPWOOD A., « An empirical study of the role of accounting data in performance évaluation », *Journal of Accounting Research*, Supplement: Empirical Studies in Accounting, 1972, p. 156-182 ;

HURON D., *Le management public local au regard de la spécificité territoriale française*, Acte des XIVèmes Journées nationales des IAE, Nantes, 1998 ;

IGAENR, *La modernisation de la gestion publique : un levier pour l'autonomie des universités*, Rapport n°2009-062 de la mission Aghion à Mme Valérie Pécresse - Ministre de l'enseignement supérieur et de recherche, avril 2009 ;

IGAENR, *La situation de l'université de la Méditerranée (Aix-Marseille II) au regard de la loi LRU*, Rapport n°2008-073 à Mme Valérie Pécresse - Ministre de l'enseignement supérieur et de recherche, juillet 2008 ;

IGAENR, *La situation de l'université Paris Diderot, Paris VII au regard de la loi LRU*, Rapport n°2008-079 à Mme Valérie Pécresse - Ministre de l'enseignement supérieur et de recherche, septembre 2008 ;

IGEN/IGAENR, *Rapport annuel des inspections générales pour 2004*, La documentation française, 2004 ;

IGF/IGAENR, *Cahier des charges établi en vue de l'élargissement des compétences des universités prévu par la loi LRU*, octobre 2007 ;

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review, january-february 1996, p.71-79 ;

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston (Mass.), 1996 ;

KAPLAN R.S., NORTON D.P., *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Editions d'Organisation, Paris, 2001 ;

KEASEY K., WRIGHT M., *Issues in Corporate Accountability and Governance*, Accountability and Business Research, 1993 ;

LOHRI M., « Analyse comparative des méthodes d'élaboration des systèmes de mesure de performance TBP et GIMSI (partie I) », *Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme postgradé en informatique et organisation*, 2000 ;

« Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux Libertés et Responsabilités des Universités », Journal Officiel de la République Française, No. 185, 11 août 2007 ;

« Loi Organique n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux Lois de Finances », Journal Officiel de la République Française, No. 177, 2 août 2001 ;

MALLERET V., « Le contrôle de gestion des services », in H. Löning et Y. Pesqueux, *Le contrôle de gestion*, 1998, p. 176 ;

MELIONES, *Saving Money, Saving Lives*, Harvard Business Review, november-december 2000, p. 57-64 ;

MIGNON S., TELLER R., *Le contrôle de gestion - Pour un pilotage intégrant stratégie, cognition et finance*, 2^{ème} édition, Editions Management & Société, 2009 ;

MORANA J., « Comprendre le concept de « choix stratégiques » pour mieux appréhender la mise en œuvre de tableaux de bord au sein des organisations », *Acte du 24^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain, 22-23 mai 2003 ;

MOULLIN M., *Delivering Excellence in Health and Social Care*, Open University Press, Buckingham, 2002 ;

NOBRE T., SIGNOLET L., « Le paradoxe de l'axe apprentissage organisationnel et croissance dans le balanced scorecard : le cas de l'hôpital », *Acte du 28^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité intitulé « Comptabilité et Environnement »*, Poitiers, 23-25 mai 2007 ;

RAMOND P., *Le management opérationnel : Direction et animation des équipes*, Maxima, 1993 ;

SANTO V.-M., VERRIER P.-É., *Le Management public*, Paris : Presses universitaires de France, Que sais-je ? n° 2724, 1993 ;

SIERRO D., « Implémentation du Tableau de Bord Prospectif (Balanced Scorecard) dans un hôpital », *Mémoire en vue de l'obtention du Diplôme postgradé en économie et administration de la santé*, juin 2004 ;

SIMONS R., *Levers of control*, Boston, Harvard Business School Press, 1995 ;

SOLLE G., « Service public et méthode ABC : le cas des établissements universitaires », *Journée d'études « Conduire le changement dans les services publics » parrainée par l'Association Francophone de Comptabilité et l'association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion*, Nice, 3 mai 1996 ;

SOLLE G., « Concilier autonomie et contrôle : l'apport de l'ABC », *Acte du 22^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Metz, 17-19 mai 2001 ;

STEWART L., BESTOR W., « Applying a balanced scorecard to health care organizations », *The Journal of Accounting and Finance*, 2000, p.75-82 ;

THEVENOT N., « Le recours aux services aux entreprises : une typologie des modes d'organisation », *Economies et Sociétés, Série « Economie et Gestion des services »*, No. 6, No. 21, juin 2000, p. 153-170.