

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

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

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

Résumé

Actuellement, les universités françaises ne semblent ni disposer de modes de contrôle de gestion efficace, ni d'outils leur permettant de répondre aux nouveaux enjeux et insuffisances liés à leur passage à l'autonomie. Nous étudions alors ici 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 donc 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 effective management control, nor the tools enabling them to meet new challenges and shortcomings, in their transition to independence. Here we are studying 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 donc 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, elle a mis en œuvre 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 a entraîné 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, ces nouvelles responsabilités et compétences ont également révélé des insuffisances des modes et outils de pilotage et de gestion universitaire, que ce soit au niveau financier, des ressources humaines, patrimonial, ou bien encore, au niveau du dialogue interne de gestion (Baradat, Carassus, 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 vont faire face aujourd'hui.

Par ce terme, « *contrôle de gestion* », qui vient de celui anglo-saxon « *management control* », nous entendons le pilotage et non la vérification. Effectivement, ce concept est bien plus difficile à appréhender que nous pourrions le penser, se situant notamment, entre le domaine de la comptabilité et celui de l'organisation. En 1965, Anthony le développe tout d'abord comme le « *processus par lequel les managers [obtenaient] l'assurance que les ressources [étaient] obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour réaliser les objectifs de l'organisation* ». Il le tourne alors plus vers la vérification. Or, en 1988, en le définissant comme le « *processus par lequel les managers influen[çaient] d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre ses stratégies* », il le tend, cette fois, vers le pilotage. Il faudra attendre 1995, pour que Simons renvoie le contrôle de gestion vers ces deux notions en précisant qu'il comprend les « *processus et les procédures fondés sur l'information que les managers utilis[ai]ent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation* ». Selon ces définitions, nous pouvons situer la fonction de contrôle de gestion au centre d'un triangle mettant en relation objectifs, moyens et résultats. C'est dans les années 1920 que le contrôle de gestion est apparu, tout d'abord aux Etats-Unis, puis, dans les années 1950, où il s'est également développé en Europe. Se situant à l'origine dans les entreprises privées, la fonction s'est ensuite étendue aux organisations publiques. En effet, c'est dans un contexte socio-économique particulier, et afin de répondre à des obligations tant internes qu'externes, que chaque fois un peu plus, le processus de contrôle de gestion se déroule, que ce soit donc dans le domaine des activités de production, que dans celui des activités de

services.

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, il apparaît alors intéressant de se demander en quoi et comment un contrôle de gestion renouvelé peut répondre aux spécificités et besoins des activités de service public, en particulier celles universitaires ? Mais, pour répondre à cette problématique, nous étudions plus particulièrement, ici, les apports d'un outil spécifique du contrôle de gestion, à savoir, le « *Balanced Scorecard* » (BSC), que nous pouvons traduire par « *Tableau de Bord Prospectif* » (TBP), ou bien, par « *Tableau de Bord Equilibré* ». En effet, du fait de ses caractéristiques principales, cet instrument peut être mis en œuvre et se développer dans un tel secteur d'activité et dans de telles organisations, et peut donc, plus particulièrement, 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 les réponses que le BSC peut apporter aux nouveaux enjeux et insuffisances sous-tendus par la mutation du contexte universitaire ; aux spécificités de l'activité universitaire ; et comment il 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 peut accompagner le contrôle de gestion à apporter des réponses plus structurées aux nouveaux enjeux de ces dernières (§1.1). Mais les activités de service public, et donc l'activité universitaire, ayant certaines particularités, le BSC, et plus généralement, le contrôle de gestion, pourront-ils s'adapter à ces organisations afin de représenter pour celles-ci de véritables leviers d'amélioration de la gouvernance et de la performance ? C'est ce que nous étudierons dans un second temps (§1.2).

1.1 Vers la maîtrise d'un contexte universitaire changeant

Afin de parvenir à maîtriser le nouveau contexte des universités françaises, il va leur falloir 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 De nouveaux enjeux externes en matière de communication

Depuis le passage aux 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 alors alourdies, avec notamment, le contrôle externe des commissaires aux comptes, qui s'est ajouté, à ceux déjà existants, à travers la mise en œuvre de la certification des comptes universitaires (Carassus, 2009). Il est donc nécessaire d'envisager ici de nouveaux modes de relation, mais aussi entre les universités et leurs divers partenaires, devenus plus nombreux avec les réformes engagées. La qualité des données comptables et financières universitaires représente, pour l'Etat, un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec ses propres démarches et 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 et une analyse fiable en fonction de besoins spécifiques. Les universités se doivent donc de rénover leur qualité comptable et d'améliorer leur reddition des comptes vis-à-vis de leurs parties prenantes. Tout d'abord, les universités vont devoir appliquer les pratiques de la certification des comptes, mises en place depuis 2006 par d'autres établissements publics nationaux suite à l'application des articles 135 et 136 de la Loi de Sécurité Financière du 17 juillet 2003 ; mais également les normes comptables internationales, dites « *International Accounting Standards* » (IAS), afin de fournir des garanties supplémentaires à leurs partenaires en matière de qualité comptable. Puis, dans le cadre des nouvelles compétences qui leur sont attribuées par la législation, les universités doivent 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 (Baradat, Carassus, Dupuy, 2010).

Pour répondre à ces nouveaux enjeux externes, le contrôle de gestion, de manière générale, et le BSC, de manière plus particulière, présentent des intérêts en la matière. L'évolution des modes d'organisation permet au contrôleur de gestion, de développer de manière plus cohérente ses instruments, caractérisés alors par la stabilité et la prédictibilité, afin qu'ils puissent répondre au mieux aux attentes des différents acteurs les utilisant et, surtout, à ceux s'appuyant dessus (Solle, 2001). Ainsi, de par des outils de pilotage plus efficaces, et donc des données plus sincères, les universités pourront répondre à leurs nouvelles obligations de transparence. Plus spécifiquement, le BSC est un bon outil de communication externe, à l'attention des autorités ou des partenaires d'un établissement, du fait, notamment, que les informations qu'il diffuse sont fiables, pertinentes et adaptées à leurs destinataires, car il priorise et donc synthétise un maximum les diverses données qu'il analyse afin d'en simplifier la lecture et faciliter la compréhension. 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 De nouveaux enjeux internes en matière de management

La rénovation du pilotage universitaire va, en effet, en plus d'améliorer la communication comptable et financière, permettre aussi de répondre à de nouveaux enjeux internes en matière de management. Etant actuellement exposées à de nouveaux risques, les universités françaises doivent alors exploiter les ressources internes et externes dont elles disposent, afin d'ajuster leurs pratiques, que cela soit en termes d'outils, ou en termes de modes d'organisation. Tout d'abord, l'un des enjeux du passage à l'autonomie des universités, dans une logique instrumentale, est la construction d'une vision globale et prévisionnelle de leurs activités, répondant à la nécessaire maîtrise de nouveaux risques. Sur le plan financier, l'intégration de la masse salariale dans le budget des universités, va multiplier 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 et sanitaires. Puis, concernant les modes d'organisation, il apparaît que les universités vont devoir se concentrer sur deux principaux domaines : le contrôle interne et le dialogue de gestion. Premièrement, en l'absence d'une forte culture de contrôle interne, et donc par l'augmentation des risques d'erreurs, d'inefficacités, d'inefficiences ou d'irrégularités non décelées, l'établissement peut se retrouver dans une situation d'insuffisance de ses processus et modes de fonctionnement, pouvant avoir des effets sur les plans financier, humain ou lié à la qualité des services rendus. Secondement, le dialogue de gestion, entre les différentes structures d'une université, doit 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. Par conséquent, un véritable dialogue de gestion amènera 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'écarter 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 (Baradat, Carassus, Dupuy, 2010).

Le contrôle de gestion, de manière générale, et le BSC, de manière plus particulière, peuvent, une nouvelle fois, de par leurs apports, en la matière, répondre à ces nouveaux enjeux internes. Un des premiers intérêts du contrôle de gestion est la réduction des incertitudes, intérêt pouvant aider les universités à palier à leurs nouveaux risques de par, notamment, des outils prévisionnels et multidimensionnels. En effet, 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 alors, le cas échéant, d'entamer des procédures correctives (Mignon, Teller, 2009). Puis, concernant la communication d'une université, celle-ci ne doit pas se limiter à un dialogue entre le Président et l'Etat, ou bien entre le Président et chacun de ses services généraux. Le contrôle de gestion répondant aux objectifs politiques de manière optimale et participant à leur définition voire réorientation, peut être en mesure d'établir une communication adéquate auprès de l'ensemble du personnel de l'université et des usagers de celle-ci. Le transfert de diverses informations sur la situation de l'université auprès de différents organes de contrôle externe est déjà imposé par l'Etat. Mais par delà cette obligation légale, il apparaît aujourd'hui indispensable de communiquer à l'ensemble des services de l'université, les données pouvant les éclairer dans leur choix d'actions. Afin de répandre ce type de pratique, le personnel des universités pourrait être formé à la compréhension de certains documents spécifiques pouvant paraître illisibles au premier abord. Ainsi, en associant par un dialogue de gestion les services à la réalisation des objectifs dans une démarche de performance, les universités se donnent les moyens de satisfaire au meilleur coût les besoins de leurs usagers. Quant à la qualité du contrôle interne qui conditionne les relations de l'université avec ses contrôleurs externes et donc l'Etat, elle n'en serait que meilleure de par cette cohésion entre les services. En définitive, le contrôle de gestion pouvant améliorer la communication dans l'université, participe au renforcement des dispositifs organisationnels et donc de son management. Egalement, le BSC donne aux instances dirigeantes ainsi qu'à l'ensemble du personnel une vision claire et globale de leurs activités, ici donc, de l'activité universitaire. Le TBP facilite donc la communication interne et la compréhension des objectifs stratégiques à tous les niveaux d'une organisation. Ainsi, dans une université, chaque agent a le droit d'être informé des orientations prises par le Président et son équipe, ce qui ne pourra d'ailleurs le rendre que plus performant (Sierro, 2004).

Concernant donc les nouveaux enjeux des universités françaises en matière de communication et de management, le contrôle de gestion, et plus particulièrement le BSC, s'avère pouvoir être une réponse à ces derniers. « *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* » (Chatelain-Ponroy, Sponem, 2007). Ainsi, des enjeux et bonnes pratiques, évoqués précédemment, doit découler l'amélioration de la performance des universités, qui doit alors être définie de manière pluridimensionnelle. Les différents procédés instrumentaux ou organisationnels des universités 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, Gardey, 2010). Mais comment le contrôle de gestion et le BSC peuvent-ils, également, répondre à l'activité universitaire en elle-même ?

1.2 Vers une meilleure compréhension de l'activité universitaire

Afin de parvenir à mieux comprendre l'activité des universités françaises, il va leur falloir bien l'appréhender, et ce, en la définissant en tant que telle, soit comme une activité de service public (§1.2.1), d'une part, et en prenant en compte sa multidimensionnalité (§1.1.2), d'autre part.

1.2.1 L'intégration de l'université dans les activités de service public

L'implémentation du contrôle de gestion et du BSC dans les universités françaises peut s'avérer être plus ou moins complexe, et ce, du fait de certaines particularités émanant de ces dernières et, plus largement, des activités de service et du secteur public.

Tout d'abord, selon Gadrey (1996), d'après Hill (1977), « *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* ». Quant à Malleret (1998), il 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, les organisations du secteur public, personnes morales de droit public, constituent un ensemble dont le contenu est flou et dont l'hétérogénéité est grande. Nous pouvons aisément les identifier de par notamment leur taille importante, les services immatériels qu'elles fournissent, et leur financement n'étant pas directement lié aux services rendus. 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. Ces spécificités entraînent une difficile maîtrise du système administratif, de fortes contraintes issues de l'environnement politique, une bureaucratisation et modernisation trop rapide du système de gestion (Gibert, 1980). Mais il faut tout de même préciser que ces organisations qui dépendent du secteur non-marchand - leurs activités ne générant pas un chiffre d'affaires et ne se référant pas au marché - ont plus le besoin d'être conseillées et orientées, du fait notamment de l'absence de l'objectif principal de toutes les autres organisations qui est la rentabilité financière. La rationalité politique est donc ici, plus importante, que celle économique (Solle, 1996). Effectivement, nous pouvons noter que le

terme de « *clientèle* » n'apparaît pas et que peu d'évaluations sont réalisées sur la satisfaction des usagers, et de plus, les activités de services ne pouvant être appréciées financièrement que partiellement, les calculs s'avèrent être quelque peu faussés (Burlaud et Simon, 1993).

Enfin, l'université est, elle-même, une organisation publique, construite autour de plusieurs groupes organisés, et ressent ainsi la nécessité d'avoir un solide système de gestion, afin de piloter au mieux ses sous-ensembles (Solle, 1996). Il est à noter qu'elle est dotée d'une responsabilité juridique, sociale (Bertrand, 1987), et financière. L'autonomie qui lui est donc conférée, et ce notamment aujourd'hui, depuis le passage aux Responsabilités et Compétences Elargies (RCE), en plus du climat de compétitivité qui s'est instauré depuis un certain temps déjà, ne font que renforcer son besoin de management stratégique. Or, les principaux partenaires des universités, les assimilent bien souvent à des communautés scientifiques dépourvues de système de gestion (Bienayme, 1976). Néanmoins, l'université étant bien un système organisationnel entretenant de nombreuses relations avec son environnement, à travers principalement l'enseignement et la recherche, ce qui conduit le contrôleur de gestion à la définition de nombreux objectifs découlant de ceux plus généraux. Mais ceux-ci peuvent alors apparaître très diversifiées, complexes, abstraits et donc pas véritablement exécutables sur le terrain. De plus, du fait d'une structure importante, les multiples groupes d'acteurs d'une université ont des activités et ressources différentes malgré leur complémentarité, qui sont donc en même temps très imbriqués et peu dissociables, ce qui peut amener à des situations conflictuelles, rendre difficile la mesure des résultats et donc nuire à la cohésion et l'efficacité de l'organisation. Enfin, financées en majeure partie par des ressources publiques, les universités n'ont pas de réelle culture de recettes. Effectivement, les responsables des composantes n'effectuent 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).

1.2.2 Une activité universitaire 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, Sponem, 2007). Les organisations d'activités de service public ont des particularités qui doivent donc être prises en compte par le contrôle de gestion et ses outils, afin que celles-ci ne représentent plus des freins à son développement. En s'appuyant sur les travaux de certains auteurs, nous pouvons alors envisager la possibilité de parfaire le BSC par de simples modifications de ses déterminants, ou bien par l'ajout d'éléments, venant le façonner selon les caractéristiques de l'organisation qui souhaite l'intégrer.

Tout d'abord, dans notre étude des universités françaises, une tension existe entre rationalité économique et rationalité politique qui s'exprime 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 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 de ceux qui possèdent l'organisation, des objectifs secondaires correspondant, eux, à la dimension « *économique* » du pilotage de celle-ci. Au vu de leur statut, les universités pourraient donc tout à fait compléter leur BSC par une dimension « *politique* ». Leur outil serait alors plus à même d'intégrer les diverses décisions venant d'une part du Président et de son équipe dirigeante, mais aussi de l'Etat.

Puis, les organisations publiques doivent gérer les points de contact entre l'organisation et le marché. Mais, le marché ne leur procurant pas d'indications financières qui détermineraient les produits ou services phares, comme il le fait pour les entreprises privées, 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, une organisation publique, ou bien privée, donc notamment ici, une université, doit prendre en compte son environnement, afin de mesurer sa performance, étant donné que ce dernier influe sur ses divers résultats. La performance des organisations relevant plus de données exogènes qu'endogènes, certains auteurs ont alors proposé d'ajouter au BSC une cinquième perspective dénommée « *environnement* ». En effet, celui-ci ne l'intégrant pas, pourrait ne pas véritablement être un outil représentatif de la réalité, du fait qu'il ne s'adapterait alors pas, à l'environnement plus ou moins changeant dans lequel évoluent les organisations. Ainsi, selon Gombaudo-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. Donc, cet ajout permettrait de renforcer le processus de responsabilisation, mais également d'accroître l'apprentissage organisationnel par l'ajout d'éléments clés dans le modèle d'entreprise. Dans cette même perspective, Kaplan et Norton (2001), ainsi que d'autres auteurs, ont proposé 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* ». Ainsi, la performance liée à leurs activités prenant en compte des préoccupations sociales, environnementales, et économiques, sera mesurée. Or, cette perspective n'est pas encore d'actualité. En effet, certains chercheurs ont commencé, depuis quelques années, à amorcer cette démarche de responsabilité sociale pour les universités, mais aucun projet n'est encore bien défini à ce jour.

Enfin, la multiplicité des objectifs déterminant les organisations publiques est une contrainte à une gestion par centre de responsabilité. En effet, bien souvent, ils ne représentent qu'un redéploiement des services existants, sans modification aucune de leurs compétences, ni sans véritables responsabilités. De plus, ces objectifs 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). C'est pour cela que le contrôleur de gestion 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). Même si le TBP associe des indicateurs financiers et non-financiers, l'axe « finance » garde la primauté sur les autres. 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), voire d'y placer un objectif global représentant leurs objectifs à long terme (Gibert, 2000 – rappelant Kaplan et Norton). Il serait alors plus pertinent pour les universités de prioriser l'axe « *clients* », qu'elles pourront facilement renommer « usagers », tout comme Farneti (2006) qui pour les collectivités territoriales italiennes l'a intitulé « *citoyens* ». Dans ce sens, Moullin (2002) a développé 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 ».

Outre les difficultés dues au statut particulier des universités françaises et aux propriétés intrinsèques du contrôle de gestion, et plus spécifiquement, du TBP, ce dernier peut tout de même jouer un rôle essentiel au niveau du pilotage de ces organisations, et ce notamment dans la situation en présence, pouvant se modeler quelque peu selon celles-ci. Le BSC représente donc un élément de réponse à l'activité universitaire.

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

Le contrôle de gestion, et plus spécifiquement le BSC, semble pouvoir répondre favorablement aux nouveaux contextes et donc 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'étudierons, 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 évaluerons 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'Inspection Générale de l'Administration de l'Education Nationale et de la Recherche (IGAENR, 2009, 2008, 2004 ; Inspection Générale des Finances (IGF)/IGAENR, 2007 ; Inspection Générale de l'Education Nationale (IGEN)/IGAENR, 2004) et l'Agence d'Evaluation de la Recherche et de l'Enseignement Supérieur (AERES, 2008), ont ainsi réalisé plusieurs audits *post* et *ante*-autonomie, et dressent un état approfondi de la qualité des pratiques actuelles en matière de pilotage. Ils y mettent en évidence différentes lacunes sur des domaines stratégiques pour le 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 dernièrement, le pilotage universitaire est, de plus, marqué par un dialogue de gestion s'avérant plutôt réduit.

Ces insuffisances ont été, 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* », qui correspond à la première phase d'étude d'un projet de recherche portant sur l'utilisation, le développement et l'adaptation des outils de pilotage au sein des universités françaises au regard de leur passage à l'autonomie. Ce dernier a été engagé, en octobre 2009, entre la Direction Générale de l'Enseignement Supérieur et de l'Insertion Professionnelle (DGESIP), l'IGAENR, l'Ecole Supérieure de l'Education Nationale (ESEN) et l'Université de Pau et des Pays de l'Adour (UPPA). Il s'agit, dans cette première phase d'étude, d'établir un constat des éléments caractérisant les modes de pilotage des universités dans un contexte en mutation. Une grille

d'analyse permettant de distinguer quatre principaux modèles de pilotage, se fondant, en particulier, sur les travaux de Bouckaert et Halligan (2006), a ainsi été élaboré. A partir de cette grille, un questionnaire a été envoyé à toutes les universités françaises entre les mois de juin et octobre 2010. Les réponses collectées (33 universités au total), ont permis de faire trois principaux constats afin de caractériser 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 conclusion, cette première phase d'étude permet de caractériser les pratiques actuelles du pilotage universitaire. En s'appuyant notamment sur les travaux de Bouckaert et Halligan (2006), il apparaît 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. Deux autres phases de ce projet de recherche seront engagées dans ce sens, concernant, elles, la proposition de modes de pilotage adaptés, que cela soit en terme d'outils ou de style de management.

Face à ces insuffisances, 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 sont passés 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, est mise en évidence la prise en compte de la globalité et multidimensionnalité de l'activité globale 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, outils et services rendus. Concernant spécifiquement les outils mobilisés, un dépassement du contrôle budgétaire vers un contrôle de gestion et stratégique est ainsi nécessaire, afin notamment, 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 contrôle doivent permettre aux équipes dirigeantes d'exercer non seulement un contrôle mais aussi un pilotage opérationnel et stratégique (Baradat, Carassus, Dupuy, 2010). Le BSC représente alors un outil adéquat. En effet, il sélectionne, regroupe et organise des informations qui se trouvent donc être plus fidèles et cohérentes, puis, il essaie d'établir au maximum un équilibre entre celles rétrospectives et prospectives. Cet instrument peut donc, également, permettre aux universités de s'appuyer sur une vision plus long-termiste. De plus, comme idéalement cet instrument devrait être décliné dans tout l'établissement, jusqu'à avoir des TBP individuels, le dialogue de gestion en serait d'autant plus renforcé, les agents travaillant alors en collaboration vers des objectifs stratégiques communs (Sierro, 2004). Pour réaliser cette transformation culturelle, les universités peuvent donc 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 (Bouquin, 1997 ; Burlaud, Teller, Chatelain-Ponroy, Mignon, Walliser, 2004).

2.1.2 Une meilleure prise en compte de la globalité et multidimensionnalité de l'activité universitaire

Caractérisé actuellement par un certain manque d'efficacité et de dynamisme, le contrôle des universités semble devoir sortir d'une logique purement budgétaire et comptable pour intégrer aussi une vision financière, humaine et patrimoniale (Baradat, Carassus, Dupuy, 2010). Le contrôle de gestion étant déployé dans l'ensemble d'une organisation, il peut donc assez aisément couvrir ces principaux champs de compétences, ces derniers s'avérant être essentiels au pilotage des universités. Le BSC peut notamment l'y aider, lui-même pouvant être omniprésent dans une organisation, mais surtout, contrebalançant les données financières et non financières. Huron (1998) met également en évidence que, dans une organisation publique, les résultats des différentes actions se doivent d'être mis en parallèle, dans une logique élémentaire, aux objectifs et moyens, mais également, dans une logique complémentaire, aux dimensions publiques de l'organisation, mesurée par la satisfaction des usagers. Dans ce cadre, Bartoli (2009) préconise aussi de développer, au sein des organisations publiques, « *des évaluations déconcentrées de la mise en œuvre stratégique* » qui « *suppose un suivi des actions et projets entrepris, avec un double regard : (...) un audit de l'avancement des actions (...), une évaluation de l'impact de chacune des démarches engagées, au regard de la situation initiale et des objectifs poursuivis* ». Ces évaluations doivent ainsi amener les universités à tendre vers une amélioration de la reddition des comptes, en tant que sous-ensemble de la gouvernance, impliquant le contrôle, l'évaluation et la supervision des politiques et du management mis en place par l'établissement (Keasey, Wright, 1993).

Finalement, le BSC joue un rôle moteur pour le contrôle de gestion renouvelé, qui avec la prise en compte de la logique de maîtrise, peut permettre au pilotage universitaire de s'adapter à cet environnement plus turbulent et risqué. Il paraît donc intéressant d'entrevoir alors maintenant le 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), regardons donc, de plus près, leur évolution respective au sein de ces activités.

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, afin de 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 disposer d'un système de contrôle de gestion réalisant des contrôles a priori. Durant le second semestre de l'année 2006, une enquête a notamment été menée auprès des universités françaises afin de dresser un état des lieux de leurs pratiques en matière de pilotage et de contrôle de gestion (Chatelain-Ponroy, Rival, Sponem, Torset, 2006). Ainsi, les principaux résultats que nous pouvons en ressortir sont qu'un peu plus d'un tiers des universités ont un service de contrôle de gestion, mais ce dernier n'est pas totalement absent dans les autres. En effet, il peut se trouver dans les universités 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. Par ailleurs, selon le rapport « *Caractérisation des modes de pilotage des universités françaises dans un contexte en mutation* » (Carassus, Baradat, Dupuy, 2010), nous pouvons constater qu'il existe un besoin plus ou moins important 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. De plus, nous pouvons noter qu'il en est de même concernant les outils de gestion budgétaire et comptable, des ressources humaines, patrimoniale, de dialogue de gestion interne, et les acteurs impliqués dans l'organisation en matière de gestion et de pilotage comptables et financiers. Ces éléments nous confirment ainsi les propos précédents.

2.2.2 La multiplication des mises en œuvre du BSC dans les activités de service public et/ou universitaires

Le BSC est, quant à lui, apparu dans quelques services publics français qui, souhaitant se moderniser, devaient alors améliorer et renforcer leur fonctionnement et management, mais il y a seulement une dizaine d'années. Or, si cette démarche ne s'est pas répandue, ceci est notamment dû à certaines particularités caractérisant ce type d'organisation et cet outil. Tout d'abord, selon Bourguinon, 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. Puis, en ce qui concerne ses objectifs stratégiques, une université doit tenir compte du cadre légal qui lui accorde plus ou moins d'autonomie en fonction de son statut. En effet, même si une université 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.

Or, même si le BSC n'est, à ce jour, pas mis en œuvre dans les universités françaises, nous pouvons nous appuyer sur plusieurs expériences où il fut développé dans des organisations du secteur public réalisant des activités de service, pour conclure que cet outil est de manière générale propice à toute organisation du moment que celle-ci l'adapte à ses propres spécificités. Kaplan et Norton (1996), eux-mêmes, ont démontré l'intérêt et validé 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 cas-ci, 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, ce qui a renforcé la motivation des agents, 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 a permis 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 a notamment permis 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 a conduit à une connexion plus efficace entre les objectifs stratégiques et les activités de tous les jours. Puis en 2001, d'après Aidemark (2001), le BSC a fourni 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. Par ailleurs, Elefalk (2001) note le cas d'un bureau de police nationale situé en Suède. L'intégration du BSC dans celui-ci a développé une gestion basée sur le dialogue et l'apprentissage. Selon Kaplan et Norton (2001), le TBP doit donc relever d'une démarche de

communication interne, à la fois verticale et horizontale, fondée autour d'un projet commun sur la performance et la stratégie. Ainsi, dans le cadre du passage aux RCE, une expérience de conception d'un BSC, au sein d'une université française, est actuellement en cours, et ce, sous la conduite de son Président. Comme vu précédemment, l'université 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. Les premiers résultats de cette étude se sont avérés être positifs, malgré certaines limites inévitables (Auge, Naro, Vernhet, 2010).

Ces différents travaux, ainsi que les possibles modifications du BSC étudiées dans la première partie de cette communication, nous montrent donc que cet outil doit, certes, être quelque peu adapté, mais de par ses propriétés intrinsèques, il s'avère être un instrument essentiel au fonctionnement et management de toute organisation et donc des universités. En janvier 2010, la Conférence des Présidents d'Université (CPU) a d'ailleurs diffusé un « *Guide méthodologique pour l'élaboration du tableau de bord stratégique du Président d'Université et de l'équipe présidentielle* ». A travers ce dernier, elle souhaite initier 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. Mais ce guide n'impose pas un modèle de tableau de bord, il transmet seulement 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. Ainsi, chaque université devra mettre en place son propre tableau de bord, afin que celui-ci soit des plus efficaces.

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 elles ne peuvent répondre actuellement avec les outils de gestion et pilotage dont elles disposent. Or, le BSC, un outil de contrôle de gestion, peut s'avérer être, de par ses différentes caractéristiques, un élément de réponse aux spécificités de ce nouveau contexte universitaire. 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 ;
- BARADAT C., CARASSUS D., 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 ;
- 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, ;
- 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., *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., « Caractérisation des modes de pilotage des universités françaises dans un contexte en mutation », décembre 2010 ;
- 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 ;
- 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'EIASM*, 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., « 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 ;

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

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.