



**HAL**  
open science

# Contrôle de gestion et gouvernance de l'université: la comptabilité comme ressource discursive de la performance

Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert

## ► To cite this version:

Marie-Andrée Caron, Hugues Boisvert. Contrôle de gestion et gouvernance de l'université: la comptabilité comme ressource discursive de la performance. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188554

**HAL Id: hal-01188554**

**<https://hal.science/hal-01188554>**

Submitted on 31 Aug 2015

**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.

# Contrôle de gestion et gouvernance de l'université : la comptabilité comme ressource discursive de la performance

Marie-Andrée Caron (ESG-UQAM) et Hugues Boisvert (HEC Montréal)

## Résumé

Les compressions budgétaires grandissantes, dont fait l'objet l'enseignement supérieur, tendent à faire de la logique comptable, notamment au travers des notions de coûts, de contrôle et de productivité, une référence incontournable pour sa gouvernance, mais souvent stigmatisée. Des chercheurs ont montré, à l'interface entre la comptabilité et le management, de quelle manière la logique comptable participe au contrôle de gestion vu comme un levier d'action pour des acteurs non-comptables. Le débat sur la gouvernance de l'université présente deux positions extrêmes, une invitant à la marchandisation des savoirs et une autre qui défend son rôle comme institution dans la démocratisation de la société. Une position intermédiaire (ou hybride) tend à émerger, resituant l'enseignant-chercheur au centre du cadre d'action de la gouvernance. Cette position est plus près du métier de chercheur et de la logique professionnelle. Pour bien comprendre la place de la logique comptable dans l'élaboration d'un nouveau cadre d'action pour la gouvernance, nous nous intéressons aux interactions complexes entre éléments discursifs, socio-matérialité des instruments et jeux d'acteurs. À partir d'une analyse de contenu du discours d'acteurs de l'enseignement supérieur, nous mettons au jour les points de passage obligés, les limites et les risques de mauvais usages de la logique comptable. Une approche pragmatiste du contrôle de gestion invite à mieux saisir les dimensions symbolique et politique des cadres d'action interne et externe de l'Université. Le principal résultat de cette recherche montre que la comptabilité constitue une ressource discursive, avec tout ce que cela suppose de non-dit, de connotations et de stéréotypes, dont le plein potentiel émancipatoire est encore à venir.

Mots clés : performance, contrôle de gestion, secteur public, enseignement supérieur, primauté de la situation sur l'efficacité, enseignant-chercheur, discours.

## Abstract

Increasing budgetary constraints of higher education caused by public financing compressions tends to put forward accounting as an indisputable mechanism of governance, while it is interpreted in various ways. Researchers in the combined management and accounting fields have shown how accounting through management control is being used as a lever of action for managers. University financing and governance oscillates actually between two poles, one related to research as a means for revenue generation, and another related to university as institutions dedicated to the democratisation of society. An intermediate (or hybrid) stand, closer to the idea of universities involved in research and professionalism, tends to emerge, positioning the professor-researcher as an actor involved in governance. In order to better understand the role of accounting in the conception of a new governance territory, we have looked at the complex relations between discursive elements, socio-materiality of mechanisms and actors play. Using excerpts of speeches of several actors, we analyze their meaning, their limits and risks of interpretation. The main result is to show that accounting is a discursive resource of a high symbolic value used often to promote managers own will (politically) and whose effective potential is still to be realised.

Key words: performance, management control, public sector, higher education, predominance of situation on efficiency, professor-researcher, discourse.

L'Université traverse mondialement une n<sup>ième</sup> période de remise en cause de sa légitimité. Pourtant, l'économie de l'immatériel du 21<sup>ème</sup> siècle place le savoir au premier rang des ressources de compétitivité nationale. L'Université fait partie d'une gouvernance à triple hélice, aux côtés de l'État et de l'Industrie. Pour soutenir cet idéal, l'État a entrepris, au printemps 2013, une démarche de financement. Ayant eu l'illusion d'une hausse possible des frais de scolarité, il s'est fait démettre par la population étudiante, l'approche clientéliste ayant alors bien montré ses limites. Le financement public n'est pas davantage possible, des compressions budgétaires importantes ont été annoncées par l'État, à l'aube d'un changement de gouvernement, pour respecter la loi sur l'équilibre budgétaire. L'Université est donc appelée à être plus efficiente dans l'utilisation des ressources qui lui sont attribuées, des comparaisons sont faites, dans les médias, au niveau national et international, appuyées par des données rendues publiques. De leur côté, des universitaires dénoncent le NPM (nouveau management public), le Mode 2 et toute autre approche de gestion publique qui aurait tendance à faire du savoir un bien marchand, voire à obsolescence planifiée (Groffier, 2014).

Dans ce contexte, deux approches de la gouvernance de l'Université se dessinent. Une première traduit le discours public de l'État. Fondée sur le contrôle et la productivité de l'enseignement<sup>1</sup> et la contribution de la recherche à la génération de revenus<sup>2</sup>, elle est concrétisée par une instrumentation publique de plus en plus sophistiquée. Une seconde approche, défendue par des universitaires, est attachée à l'autonomie et à la liberté académique. Or, des chercheurs laissent entrevoir une option mitoyenne de la gouvernance (plus près du métier de chercheur (Latour, 1995)), montrant le caractère illusoire de l'autonomie, la fausseté de l'indépendance et l'importance de l'ouverture aux sources de financement publiques et privées. Dans cette approche, la bibliométrie, sur laquelle est largement fondée l'évaluation du chercheur par ses pairs, aurait l'effet d'un mirage et porterait le danger de l'isoler davantage dans sa tour d'ivoire (Berry, 2009).

---

<sup>1</sup> Le Conseil ontarien de la qualité de l'enseignement supérieur (COQES) a publié en 2012 un rapport préliminaire intitulé *La productivité du système public d'enseignement postsecondaire en Ontario*.

<sup>2</sup> Voir Julia Antonia Eastman (2007). «La création de revenus et ses répercussions sur le capital universitaire, les valeurs de l'Université et l'autonomie des établissements; éclairages canadiens» Éd. De l'OCDE, Politiques et gestion de l'enseignement supérieur, 2007/3, no 19, p. 9 à 18.

L'enseignant-chercheur est appelé à être engagé (Dandurand, 2014) : il ne peut ignorer les pressions publiques, au risque de perdre sa légitimité et celle de ses activités comme chercheur. La figure du chercheur-engagé provient d'une approche hybride de la gouvernance, traduisant une approche d'ouverture vigilante (qui est celle qui semble se dessiner et qui est en train de s'outiller). Cette position prend appui sur le fait que le chercheur, ne pouvant être isolé des acteurs constituant son objet d'étude, ne peut l'être de ceux qui forment les conditions de son environnement de recherche immédiat, c'est-à-dire les administrateurs, les étudiants, les syndicats et autres associations de professeurs, les experts socio-économiques, etc. L'enseignant-chercheur se distingue toutefois de ces acteurs, par la complexité de sa tâche et par le rôle qu'il est appelé à exercer dans la transformation institutionnelle de l'Université (Glaser et Whitley, 2014). Il est au cœur de l'identité locale ou territoriale de l'université, conditionnelle à son ouverture pour des « recompositions professionnelles capables de porter la variété des façons d'exercer [son] métier et d'assumer la redéfinition des frontières des établissements » (Paradeise, 2009, p. 241).

Notre étude a pour but d'observer les conditions à partir desquelles le contrôle de gestion peut constituer, dans ce contexte, un instrument de dialogue pour les acteurs de l'enseignement supérieur. Des chercheurs ont montré, à l'interface entre la comptabilité et le management, de quelle manière la logique comptable participe au contrôle de gestion, vu comme un levier d'action pour des acteurs non-comptables (Boisvert et Déry, 2013). Or, la logique comptable n'a pas la faveur dans le domaine des services publics, et encore moins pour ce qui concerne l'Université. En revanche, la logique comptable est une composante importante de la matérialité de l'immatériel des savoirs universitaires, à travers l'instrumentation de l'action développée au sein de chaque établissement en réponse aux exigences ministérielles. À travers elle, est véhiculée l'uniformisation de la gestion des établissements universitaires, mais elle est aussi l'occasion pour chacun d'eux de rappeler leur spécificité – pour l'universitaire (en poste de direction, professeur, étudiant, syndicat, etc.), la comptabilité est une ressource à double tranchant : accusée de réduire de la complexité de la mission de l'université, elle est utilisée en retour pour crédibiliser un argumentaire dramatique, sans avoir à user de rigueur scientifique ou même technique, à l'égard de ce qui est considéré comme un bas savoir. Ce qui limite son utilité pour le non-comptable et accroît son pouvoir d'uniformisation insidieuse.

Il apparaît donc essentiel de comprendre les sources de cette méfiance, à partir d'une analyse rigoureuse de la situation, qui porte le sens dans lequel est interpellé et compris 'le contexte financier (ou la logique comptable)' par les acteurs de l'enseignement supérieur. Lorino (2005) montre bien, à travers March (1981), que « les interprétations opérées par les acteurs, à partir de leurs désirs, de leurs visées, de leur histoire, de leurs appartenances professionnelles et culturelles, ne sont ni cohérentes entre elles ni compatibles avec les impératifs de l'action collective organisée [...] Un acteur de l'organisation voit et aime ce que son expérience passée le prépare à voir et à aimer, ce que ses attentes (et ses visées) le prédisposent à voir et à aimer et ce que son milieu social s'attend à ce qu'il voie et aime » (Lorino, 2005, p. 62). D'où le caractère chaotique des fonctionnements organisationnels, qu'il qualifie de « chaos herméneutique », marqué par la diversité des interprétations de la situation par les acteurs. La perspective critique en contrôle de gestion permet de rattacher cette diversité d'interprétations, aux positions asymétriques occupées par les acteurs de l'enseignement supérieur, et d'étudier le sens donné aux outils de gestion, et à la logique comptable, dans ce contexte. Avec cette perspective, il est possible de concevoir le système d'action constitué par l'enseignement supérieur comme un fonctionnement social hiérarchisé avec des groupes sociaux en lutte (Chiapello et Gilbert, 2013), pour la re/conception de la gouvernance de l'Université. La gouvernance peut être vue comme la résultante d'une combinaison de différents modes d'organisation de l'espace décisionnel de l'Université, de politiques et programmes publics, de la résistance des enseignants-chercheurs ou des étudiants, de facteurs économiques extérieurs et de pressions publiques ou groupes d'experts, etc.

La question de recherche de cette étude est la suivante : De quelle façon le contrôle de gestion peut-il constituer un levier d'action permettant à **l'enseignant-chercheur** de mieux contribuer à la transformation institutionnelle de l'Université ? Ceci implique les sous-questions suivantes : de quelle façon est perçue (ou utilisée) la logique comptable dans la transformation institutionnelle de l'Université ? De quelle façon le contrôle de gestion peut-il favoriser la discussion ? De quelle façon peut-il prendre ancrage dans les échanges qui ont cours entre l'Université, les médias, les professeurs, les étudiants et les groupes d'experts ?

Devant les pressions de l'administration publique à exercer un contrôle sur la performance de l'Université, la gouvernance universitaire fait face à des défis importants, pour s'outiller de manière à s'ouvrir aux pressions de l'État et de la société civile, affaiblie par trop d'années d'isolement dans sa tour d'ivoire. En revanche, elle profite de la force de sa gestion collégiale, sa capacité de réunir plusieurs enseignants-chercheurs et de débattre. Le contrôle de gouvernance de l'université a donc tendance à se développer sous la base de la création d'espaces de dialogue (ouvert), contrairement à celui de l'État qui se veut davantage 'fermé' autour de la notion de 'coûts complets' par étudiants, etc. Or, ces notions de coût complet et d'efficacité tendent à réduire l'espace de discussion endogène (au sein des universités) et laisse peu de prise pour une réelle prise en charge de la gestion de leur performance.

Bollecker (2014) montre bien la nécessité d'étudier les interactions complexes entre – éléments discursifs, socio-matérialité des instruments et jeux d'acteurs, liés à l'émergence d'un nouveau modèle de contrôle de gestion pour l'université, vu comme un ensemble de dispositifs discursifs et instrumentaux ancrés dans un contexte social et institutionnel (Bollecker et Naro, 2014). L'enseignant-chercheur constitue l'acteur central de cette analyse, impliqué dans la transformation institutionnelle de l'Université. Nous voulons voir de quelle façon il peut reprendre la main d'une gouvernance collégiale de l'Université à travers un double modèle, exigeant de l'Université qu'elle réponde aux pressions de légitimité, en même temps qu'elle tente de préserver son autonomie (ses valeurs d'innovation, durée, bien public, etc). Dit autrement, il s'agit de voir de quelle façon peuvent être réconciliées les exigences du contrôle de gestion comme 'machine à comprendre' (cohérence), avec celles du contrôle de gestion comme 'machine à légitimer' (pertinence) (voir le tableau I).

Étudier les interactions complexes entourant ces exigences de cohérence et de pertinence implique de puiser, dans la littérature en contrôle de gestion, les études qui traitent de dualité, de pluralité et de la primauté de la situation sur l'efficacité. La section suivante présente une revue de la littérature qui permet de prendre la mesure de la matérialité du contrôle de gestion dans le secteur public. Suivra ensuite une présentation des concepts de la grille d'analyse du corpus discursif de l'étude, constitué par les acteurs de l'enseignement-supérieur de deux universités québécoises. Nous verrons ensuite la méthodologie d'analyse du discours mobilisé dans cet

article. Les résultats de l'analyse du discours des principaux acteurs seront présentés, pour conclure sur la contribution de l'étude et les pistes de recherche.

## **1. CADRE THÉORIQUE ET MÉTHODOLOGIQUE DE L'ÉTUDE**

Cette section présente les concepts pertinents de notre cadre d'analyse inspiré de l'approche critique des outils de gestion. Elle prend d'abord ancrage dans les études réalisées à ce jour qui présentent les possibilités et limites du contrôle de gestion pour les services publics. À travers elles, nous poserons les aspects techniques du contrôle de gestion, pour ensuite l'envisager dans ses dimensions sociales (symboliques et politiques), à partir des concepts de dualité, de pluralité et de primauté de la situation sur l'efficacité.

L'intérêt pour le contrôle de gestion dans le secteur public provient des avancées du NPM dans ce secteur. Si plusieurs conditions de mise en oeuvre du contrôle de gestion ne sont toujours pas rencontrées (il est même douteux qu'elles le deviennent), certains de ses préceptes sont bien présents dans le discours de la direction des établissements supérieurs. Il apparaît donc essentiel d'en faire l'étude, pour envisager les conditions de son exercice dans un contexte de gestion collégiale, au sein duquel l'enseignant-chercheur tentera de reprendre la main de la gouvernance de l'Université.

*L'Université : une institution ou une organisation ?* Avec la montée en puissance de l'instrumentation de l'action publique (notamment concrétisée à travers la politique de financement des universités), l'université tend à perdre son statut d'institution pour devenir une organisation : ses objectifs sont instrumentalisés et le savoir est un moyen et non une fin. « Les réformes répétitives ont transformé les universités en productrices d'action publique [...] on leur demande de fixer elles-mêmes leurs stratégies et de mettre en oeuvre leur politique au sein d'un cadre général et de principes définis par l'État [...], [de développer une] activité d'évaluation, à partir d'indicateurs de performance, et de régulation, plutôt que des contrôles directs [comme le veut le rapport de l'État avec tous ses services], [...] [et] plus récemment [est apparue] la notion d'excellence (classement Shangai, etc) et [celle] de financement privilégié, [à cela s'ajoute] l'intervention croissante des parties prenantes, [la] diversification des financements et [l']

introduction de nouveaux instruments de pilotage » (Musselin, 2009, p. 78). La société de la connaissance fait de l'Université un outil ou une ressource de compétitivité économique internationale, bousculant le lien traditionnel entre l'Université et la société : des chercheurs s'inquiètent de la menace que font peser sur la démocratisation de la société, les savoirs professionnels orientés vers le marché. Attachés à l'idée que la science est une, la démocratisation reposerait au contraire sur la constitution d'un savoir commun [non saucissonné en fonction des besoins spécifiques du marché].

Cette réflexion sur le statut institutionnel ou organisationnel de l'Université est essentielle, puisque des fragments de ce dilemme transparaîtront dans le discours des acteurs de l'enseignement-supérieur. Nous verrons de quelle façon le corpus théorique en contrôle de gestion permet à ces acteurs de se saisir de ce dilemme, à travers les concepts de dualité, de pluralité et de la primauté de la situation sur l'efficacité. Ces concepts nous permettront de saisir la transformation institutionnelle de l'Université, dans toute la complexité des interactions qui la constituent. Partant de là, il sera davantage possible de déconstruire les *a priori* ou les usages stériles de la logique comptable ou financière qui les habitent.

#### *Les possibilités et limites techniques du contrôle de gestion des services publics*

Le contrôle de gestion s'est développé au cours des dernières années de manière à fournir un modèle de pilotage global de l'organisation, appliqué au secteur public : il englobe les aspects techniques de l'ensemble de la gestion, stratégique et opérationnelle, avec une certaine prise de conscience, plus ou moins développée selon les perspectives et les auteurs, de ses enjeux sociaux. Le contrôle de gestion constitue, d'un point de vue théorique, une instrumentation capable de saisir cinq besoins fondamentaux de toute organisation publique (pensée à l'aune du nouveau management public) : ceux liés à 1) la contrainte des ressources (allocation selon les enjeux prioritaires), 2) la qualité de la prestation de services et leur adéquation aux besoins des usagers, 3) la mise en cohérence des actions vers les objectifs poursuivis, 4) l'adaptation de l'organisation aux évolutions de son environnement et 5) l'apprentissage organisationnel par un retour d'expérience collectif de l'action (Demeestère, 2005). Ces usages normatifs du contrôle de gestion permettent de le légitimer, auprès des professeurs, des étudiants, des directions générales, des directions de programmes. À défaut d'être tous concrétisés, ils rejoignent discursivement les

grands défis techniques exprimés par les dirigeants universitaires. Or, il apparaît clairement que le contrôle de gestion envisage le secteur public avec une notion de cohérence empruntée au secteur privé. Nous verrons de quelle façon cette mise en cohérence (se transformant en appel à la cohésion) est défendue par la direction, mais aussi dans quelle mesure elle est réellement partagée.

La littérature, largement normative en contrôle de gestion, sous-entend l'exercice d'un management stratégique accompagné d'un contrôle opérationnel (Nobre, 2014). Ceci explique la volonté des directions universitaires de mener un exercice stratégique emprunté au secteur privé, dans plusieurs cas, pris en charge par la gestion départementale des universités, mais cela montre surtout le « défi complexe nécessitant de développer un système de pilotage dans le cadre d'une démarche stratégique qui peine à stabiliser le périmètre de référence » (Nobre, 2014, p. 231). En effet, dans le cas des universités, cet exercice est notamment en lien avec les politiques publiques en matière d'éducation.

Plusieurs autres limites du contrôle de gestion propre au secteur public sont documentées. Demeestère (2005) prévient de la saturation au sommet, de la déresponsabilisation des autres échelons, de l'inadaptation des ressources aux besoins, trois limites analysées ici dans le contexte des établissements universitaires. La saturation au sommet décrit le phénomène par lequel la direction se retrouve isolée du reste de l'organisation, avec des connaissances insuffisantes sur les causes des inefficacités et inefficience et sur les actions concrètes à prendre. La déresponsabilisation des autres échelons accompagne ce phénomène, marqué par un repli des sous-groupes constituant l'organisation sur leur territoire propre, pour défendre jalousement leurs limites, et accentuant le manque de coordination. Et enfin, la troisième limite découle des deux précédentes, soit l'inadaptation des ressources aux besoins. Nous verrons de quelle manière cette limite a pu servir d'argument de repli, pour les différents sous-groupes de l'organisation, accentuant les deux limites précédentes. L'approche utilisée dans cette recherche est donc davantage circulaire, en remplacement du modèle linéaire couramment mis en évidence dans le corpus théorique en contrôle de gestion.

Bollecker et Naro (2014) appellent à considérer les coûts parfois importants du contrôle de gestion dans le secteur public, ses effets pervers, le risque d'instrumentalisation qu'il peut faire peser sur les acteurs, la nécessité de l'adapter au style collégial des universités, la réticence des professeurs à se voir contrôlés (rejetant l'influence souhaitée par le contrôle de gestion, ignorant largement son rôle pour l'apprentissage), l'esprit du nouveau management public qui lui est souvent accolé, etc. Des recherches ont montré que le contrôle de gestion dans le secteur public est interpellé pour le développement « d'outils de pilotage permettant de lier les outils aux pratiques professionnelles et d'avoir une meilleure lisibilité entre l'activité réalisée et les ressources consommées » (Nobre, 2014, p. 233).

**Tableau I – Dimensions économique, opérationnelle et politique du contrôle de gestion dans le secteur public**

<b>Dimensions</b>	<b>Économique</b>	<b>Opérationnelle</b>	<b>Politique</b>
<b>Caractéristiques du CG</b>			
<b>Indicateurs</b>	Coût par étudiant	Locaux – émancipatoires	Globaux – colonisateurs
<b>Objectifs du CG</b>	Légitimité	Cohérence	Pertinence
<b>Rôle imparti au CG</b>	‘machine à compter’	‘machine à comprendre’ <i>Modèle expert</i> d’une structure de collégialité <sup>3</sup>	‘machine à légitimer’ <i>Modèle garbage can</i> d’une anarchie organisée <sup>4</sup>
<b>Dimension</b>	Productive institutionnelle	Productive organisationnelle <sup>5</sup>	Allocative sociale <sup>6</sup>
<b>Règles</b>	Exogènes	Autonomes	Formelles
<b>Espace / lieu</b>	Macro	Fonctionnement même du système – endogène – spécifique	A distance – exogène – standard
<b>Temps</b>	Continu	A priori	A posteriori
<b>Orientation</b>	Mesure de la productivité	Mesure de l’action – le comment (organisationnel)	Mesure de l’impact – le quoi (institutionnel)

<sup>3</sup> Tiré de Burchell *et al.* (1980) cité par Fabre (2014).

<sup>4</sup> Idem note 3.

<sup>5</sup> Tiré de Bollecker (2014).

<sup>6</sup> Idem note 5.

Notre recherche s'intéresse plus spécifiquement à la place de l'enseignant-chercheur au sein du cadre d'action de la gouvernance. La littérature en contrôle de gestion dans le secteur public comprend des pistes innovatrices sur le respect, le temps et les processus de l'organisation, pour nous guider dans la conception d'espaces de discussion propres aux métiers et à l'approche collégiale de la gestion universitaire : « ménager des temps et espaces consacrés au partage et au débat, par le collectif de travail, sur les manières de travailler le genre professionnel » (Ancelin-Bourguignon, 2014). Beaud (2009) montre que ces échanges doivent rester la propriété du collectif de travail et échapper à la tentation gestionnaire d'une formalisation (sous forme de bonnes pratiques). Il soutient que c'est la condition de la survie du métier [d'enseignant-chercheur]. Une position plus extrême souligne que l'enseignant-chercheur « n'est pas employé de l'université, il est l'université [...] les seuls employés de l'université sont les administrateurs professionnels, et ceux-ci ne 'dirigent' pas les universitaires – ils sont à leur service » (Leys, 2006 cité par Beaud, 2009, p. 102). La profession universitaire fait partie des trois pôles constitutifs de la configuration universitaire, avec « les institutions » et « les autorités publiques » (Musselin, 2009).

Comme professionnel, la pratique de l'enseignant-chercheur implique la socialisation, le contrôle collégial et le rapport aux usagers (Paradeise, 2009) : il a la responsabilité de se saisir des transformations propres à son milieu (les valeurs des étudiants, le marché du travail, la composition des universités en personnel administratif, etc) et de trouver des solutions originales, ancrées dans le territoire propre à son université et à son originalité identitaire. Le chercheur-enseignant est attaché à des collectifs, des communautés scientifiques et communautés universitaires locales. Paradeise (2009) montre que la légitimité, conférée par la puissance publique, permet au professionnel de s'extraire des régulations, tant marchandes que bureaucratiques. Mais elle montre aussi cette légitimité est fondée sur leur capacité à construire les règles et normes qui garantissent aux autorités publiques, comme à leurs usagers, qu'elles sont les mieux placées, les mieux formées, les mieux autocontrôlées pour répondre mieux que tout autre à la mission qui lui est confiée. Elle rappelle que les organisations corporatistes deviennent illégitimes, dès lors que leurs arrangements internes l'emportent sur le souci des missions collectives et en viennent à considérer qu'elles n'ont de compte à rendre qu'à elles-mêmes.

Ce rôle central conféré à l'enseignant-chercheur invite à emprunter une perspective pragmatiste (Lorino, 2002), pour faire l'étude des cadres symbolique et politique du contrôle de gouvernance (Boisvert et Déry, 2013). Ceci nous amène à mobiliser les concepts de dualité, de pluralité et de primauté de la situation sur l'efficacité. Les *dualités* en contrôle de gestion invitent à étudier les tensions (les forces contradictoires) plutôt que les contenus. Plusieurs dualités ont été mises en évidence à ce jour en contrôle de gestion, notamment le 'formel et l'informel' ou 'planifié et l'émergent' (Bouquin, 2008), le 'diagnostic et l'interactif' (Simons, 2000) et le 'technique et le social' (Lorino, 1995).

La *pluralité* accompagne toute démarche pragmatique, indiquant que le cadre d'action de la gouvernance ne peut être établi *a priori*, laissant une grande place pour les interprétations différentes et la construction sociale de la performance qui en découle, dans le secteur public. La performance dans le secteur public est multiple, comme le montre les approches normatives du contrôle de gestion : protection du patrimoine, conception et validation d'un projet stratégique, obtention de ressources, atteinte de l'efficacité, maîtrise des risques et régularité de la gestion, tout cela sans intrusion excessive dans l'autonomie de gestion et en préservant la paix sociale (Demeestère, 2005). Dans les services publics, plus qu'ailleurs, la notion de performance est (ou doit être) une construction sociale, comme convention soumise au débat contradictoire (Faridah et Gallouj, 2007). Une évaluation pluraliste est même techniquement nécessaire, compte tenu, dans certains cas, de la perte de signification du concept de productivité (Faridah et Gallouj, 2007). Faridah et Gallouj (2007) montrent que « La productivité des services ne serait pas nécessairement toujours plus faible, mais plutôt souvent mal mesurée, et parfois même conceptuellement inappropriée. Compte tenu à la fois des difficultés de mesure, parfois insurmontables, examinées précédemment et de la nature même des services publics, l'évaluation pluraliste de la performance apparaît encore plus fondamentale dans les services publics qu'ailleurs. » (Faridah et Gallouj, 2007, p. 16). Enfin, même dans un contexte de focalisation intense sur la problématique budgétaire, comme c'est le cas pour les universités et les hôpitaux, les établissements sont appelés à répondre d'une pluralité de critères en matière de référentiel de performance (Nobre, 2014). La performance des services publics est multidimensionnelle, c'est-à-dire économique, opérationnelle et politique (voir le tableau I).

Le troisième concept mobilisé, celui de *primauté de la situation sur l'efficacité*, provient d'une approche récente en contrôle de gestion qui s'inspire d'un philosophe expert de la civilisation chinoise, pour inviter à considérer la primauté de la prise en compte de la situation sur l'efficacité (Ancelin-Bourguignon, 2014). Ceci implique notamment pour l'enseignant-chercheur d'être attentif aux dynamiques en cours et au temps dont elles ont besoin, mais aussi de ne pas défendre un projet, une pratique, une transformation, au détriment du sens du collectif.

Sur le plan méthodologique, cette posture théorique invite à une analyse du discours des acteurs du cadre d'action de la gouvernance des établissements. Augier et March (2011) montrent que « l'histoire du changement dans les écoles de gestion est une histoire de mots. L'histoire est incontestablement politique. Le pouvoir est impliqué. L'argent est impliqué. Les intérêts sont impliqués. Cependant, le pouvoir, l'argent et les intérêts sont enchevêtrés dans les arguments et les idées. » (Augier et March, 2011, p. 12) [notre traduction]

La démarche pragmatiste mobilisée dans cette recherche fait appel à une méthodologie de recherche en deux étapes. Une première étape propose une analyse comptable de la politique de financement des établissements supérieurs, pour mettre en évidence une manière dont l'enseignant-chercheur peut interroger les administrateurs responsables de cette politique. Une seconde étape vise l'analyse du discours des acteurs du cadre de gouvernance, de manière à mettre en évidence les cadres symbolique et politique de ce cadre d'action.

### ***Première étape de la méthodologie : Étude de cas pour la déconstruction de la politique de financement des établissements supérieurs***

*Analyse de la politique de financement du gouvernement.* Nous avons dans un premier temps analysé en détail la politique de financement du gouvernement. Les fondements de cette politique n'ont pas changé depuis 1970 (en dépit des changements de nom fréquents de ce ministère) (en 2006 des disciplines ont été ajoutées). Ils ont fait l'objet d'une étude approfondie par un des chercheurs cette étude [référence aux auteurs], à partir de données de 1994. Nous poursuivons ici cette analyse à partir de rapports ministériels récents, datés de 2011 et 2013, de manière à montrer les présupposés sur lesquels est fondée cette politique et alimenter la grille d'analyse de la présente étude.

### *Déconstruction de l'indicateur de performance 'coût par étudiant' de la politique de financement*

Les indicateurs de performance donnent un caractère rationnel aux politiques ministérielles. L'indicateur 'coût par étudiant' est le plus médiatisé. Les compressions budgétaires et la révision de la politique de financement de l'Université, annoncées par l'État, le ramènent à l'avant scène, pour tenter de donner un caractère non arbitraire à ces compressions. Les médias utilisent cet indicateur pour comparer la performance des établissements universitaires de la région choisie et les comparer avec ceux d'une autre région (Vailles, 2014). Il pourrait sembler raisonnable d'attendre de l'Université qu'elle atteigne un coût 'idéal' par étudiant, établi sur la base d'un *benchmarking* (ou étalonnage) qui dégagerait les meilleures performances. Partant de là, l'État pourrait décider de la portion de ce coût qu'elle finance et l'allouer à l'université à la hauteur de l'effectif étudiant équivalent temps plein (EEETP) qu'elle forme.

Le coût par étudiant véhicule une certaine interprétation de la performance de l'université. Il est utilisé dans le financement de l'Université. Ce financement est fondé principalement<sup>7</sup> sur des étudiant équivalent temps plein (EETP) pondérés sur la base de coûts historiques, censé refléter les différences de coûts entre les disciplines et les cycles universitaires. Or, cet indicateur est fondé sur trois *a priori* simplificateurs de la performance de l'Université : 1. l'intégration à ce coût du salaire du professeur (ceci pose problème car il ne tient pas compte du fait qu'une portion des activités du professeur vont à la recherche et non à l'enseignement, et cette proportion peut varier de manière très importante d'une discipline à une autre, d'une université à une autre); 2. l'utilisation d'un seul coût pour décrire la performance de toutes les disciplines universitaires (alors que le financement octroyé par l'État varie de manière très importante d'une discipline à l'autre, le financement alloué à chacune étant fondé sur un indice multiplicateur basé sur le 'coût historique'<sup>8</sup>) (voir la grille de financement du gouvernement en annexe) et 3. l'intégration des coûts liés au soutien institutionnel, à l'enseignement et à la recherche, ceux liés à l'entretien des bâtiments, etc.

Le coût par étudiant cache donc des choix stratégiques importants de la part des directions d'université, que seule sa déconstruction permet d'envisager, concernant le : 1. choix des

---

<sup>7</sup> il y a bien 33 ajustements spécifiques de la subvention aux universités selon le rapport Tremblay, Roy (2013). Cependant, l'enveloppe consentie aux universités pour le fonds de fonctionnement est à plus de 80% basée sur l'EEETP.

<sup>8</sup> Hugues définir cette notion...

disciplines enseignées, 2. choix de cycles universitaires (1<sup>er</sup>, 2<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> cycle), 3. choix de pourcentage des activités consacrées à la recherche par rapport à l'enseignement, 4. choix liés à la structure administrative expliquant les coûts indirects<sup>9</sup>, 5. choix de lieux géographiques où sont donnés les cours, 6. choix quant au nombre d'étudiants par classe, etc.

*Le financement des universités.* Le ministère décide du financement public. Ce financement représente en moyenne 69% des revenus totaux des universités et plus de 80% de leur fonds de fonctionnement. Il établit également les droits de scolarité et impose des règles sur les droits des étudiants étrangers. Le ministère exige une importante reddition de comptes, comprenant 59 rapports de gestion et 10 rapports financiers, en application de la Loi sur les établissements d'enseignement de niveau universitaire (L.R.Q., chapitre E-14.1, modifié par le chapitre 67 des lois de 2002). Chaque établissement doit produire devant la Commission parlementaire de la culture et de l'éducation, une liste de 59 indicateurs énumérés dans le document *Reddition de comptes annuelle*. Chaque établissement doit également produire, en vertu de lois et règlements encadrant des activités spécifiques des établissements universitaires et du financement des activités universitaires, d'autres documents dont la liste de 10 documents apparaît à la page 10 du document précité. Donc, un total de 69 documents, certains portant sur les indicateurs (59 documents) et d'autres sur les résultats financiers (10 documents), sont produits annuellement et trimestriellement par les universités.

Les universités sont responsables de leur performance académique et financière dans le cadre imposé par le financement public accordé, par les droits de scolarité établis, par les règles imposées et de la reddition de comptes exigée.

La politique de financement actuelle est principalement basée sur les effectifs étudiants équivalents temps plein (EEETP) bien qu'elle compte également 19 thèmes d'ajustement, en plus du budget des projets d'investissements en immobilisations. Les établissements universitaires reçoivent donc leur financement en fonction du nombre d'étudiants temps plein (EETP). Par conséquent, la maximisation de cet indice occupe une place importante dans les décisions prises

---

<sup>9</sup> Les frais indirects comprennent le soutien administratif du MESRS (incluant le programme de bourse), le soutien institutionnel des établissements, le soutien aux activités d'enseignement, le soutien aux activités de recherche. Aucun établissement ne rend publics les coûts par activités nous permettant d'évaluer les sommes consenties à ces soutien.

au sein de ces établissements, encourageant la multiplication des points de service (succursales universitaires dans des endroits déjà desservis par d'autres universités) et le développement d'universités dédiées à l'enseignement. À l'inverse, elle ne favorise pas le développement de nouveaux créneaux de connaissances.

*La multiplication des points de service.* Selon un document du chantier sur l'éducation<sup>10</sup>, il y a actuellement dans la région choisie 226 sites d'enseignement sur l'ensemble du territoire, à savoir 17 campus principaux, 18 campus satellites, 3 pôles universitaires et 188 points de service et autres lieux d'enseignement. Le principe de l'accessibilité géographique aux études universitaires est souvent invoqué pour justifier cette stratégie.

Il s'agit d'un exemple de stratégie encouragée par l'instrumentation publique, non soutenu par des outils de gestion à l'interne de l'université pour en évaluer la performance. Par conséquent, de nombreux points de service ont été ajoutés sans égard aux coûts additionnels qu'ils génèrent. Les états financiers des établissements ne permettent pas en général de comparer les revenus générés par la clientèle additionnelle, avec les coûts additionnels générés par les services de soutien institutionnel et de soutien à l'enseignement. Seule une comptabilité interne à l'établissement peut le faire. L'Université ne dispose pas d'information pour évaluer la rentabilité des nombreux points de service. Nos recherches antérieures, réalisées sur la base de simulations, montrent que ces coûts peuvent être largement plus élevés que les revenus générés (Boisvert, 1996).

Les points de service, en particulier ceux situés près des grands centres urbains, ont permis à des établissements en région d'obtenir un financement public additionnel lié à l'augmentation des clientèles, que nous estimons à 2,7% de la clientèle globale des universités<sup>11</sup>, mais à quel coût! Imaginez 2,7% de la clientèle, de 1<sup>er</sup> cycle par surcroît (faible pondération de la grille de financement) alors qu'ils augmentent les coûts de soutien à l'enseignement et les coûts institutionnels, sans compter les coûts d'enseignement proprement dits. Boisvert (1996) a bien

---

<sup>10</sup> Tremblay, Hélène P. et Pierre Roy, *Rapport d'étape sur le chantier sur la politique de financement des universités*, décembre 2013, p. 22.

<sup>11</sup> Selon les données du rapport Tremblay et Roy (2013, p. 41), au trimestre d'automne 2008, il y avait 97,3% des étudiants dont la très grande majorité étudiant au campus principal (96,6%) et 3,4% à un campus satellite. Il restait donc 2,7% étudiant à l'un des nombreux points de service.

montré, selon des données de 1994, que les coûts cachés associés aux points de service hors du campus principal comprenaient 16 millions de dollars uniquement pour défrayer les frais de déplacement du campus principal aux points de service.

Pistes d'interrogation : de quelle façon la direction des universités peut-elle justifier de telles pratiques, lorsque ces écarts de coûts sont dévoilés ? De quelle façon expliquer ces incohérences entre les comportements justifiés par l'instrumentation de l'action publique et ceux qui sont rationnels selon les outils de gestion à l'interne ?

*Le développement d'universités dédiées à l'enseignement* est encouragé par le fait que la politique fait implicitement fi de la recherche, une autre composante essentielle de la tâche de l'enseignant-chercheur. En effet, le financement principal est fonction seulement des clientèles étudiantes, bien que la grille de financement soit susceptible de tenir compte de la recherche (selon les auteurs de la méthodologie utilisée). Ceci amène deux interprétations de la performance, une axée sur l'enseignement (encouragée par la politique de financement) et une autre sur la recherche<sup>12</sup>.

Pistes d'interrogation : De quelle façon la direction des universités voit-elle l'utilité du financement associé aux clientèles hors campus pour la recherche ? De quelle façon envisage-t-elle d'autres moyens de rejoindre ces clientèles, considérant les moyens technologiques actuels ?

*La reddition de comptes : pertinence ou cohérence ?* La reddition de comptes exigée vise à ce que la direction des établissements assume ses responsabilités, en ce qui a trait à l'équilibre budgétaire, l'utilisation efficiente des ressources qui leur sont confiées et les objectifs liés à la mission d'enseignement et de recherche. Le corpus théorique du contrôle de gestion dans le secteur public postule que les rapports demandés permettent d'influencer la direction des universités et de poser un diagnostic sur la performance des établissements. Partant de là, le ministère devrait théoriquement être en mesure d'effectuer un examen de ses politiques, en vue d'un contrôle amélioré. Or, considérant le niveau de déficit cumulé des universités, il est difficile d'apprécier l'impact de la reddition de comptes sur leur performance financière et sur

---

<sup>12</sup> L'évaluation de la recherche est complexe. Les ressources financières investies en recherche se retrouvent dans le fonds avec restriction. Toutes les universités ont des montants inscrits au fonds avec restriction. Par contre, la production en recherche n'est pas l'objet d'une reddition de comptes autre que celle rendue aux organismes subventionnaires à laquelle nous n'avons pas accès.

l'amélioration de la politique de financement. Celle-ci a bien été raffinée en 2006, élargissement du nombre de disciplines de 9 à 21 et actualisation de la grille sur la base des coûts historiques, mais le lobbying politique semble avoir plus d'influence sur la politique de financement, que les déficits observés et les coûts élevés de certaines disciplines et de certains établissements.

Pistes d'interrogation : De quelle manière la reddition de comptes exigée par le ministère influence-t-elle la prise de décisions ou l'allocation des ressources ? De quelle manière ces exigences sont-elles traduites dans les échanges des dirigeants universitaires avec leur communauté (le personnel, les médias, etc) ?

La section suivante présente la méthode de recherche employée pour la conduite de l'analyse du discours, comme deuxième étape de la méthodologie. Cette étape vise l'analyse du discours des acteurs du cadre de gouvernance, de manière à mettre en évidence les cadres symbolique et politique de ce cadre d'action.

### ***Deuxième étape de la méthodologie : analyse du discours des acteurs du cadre de gouvernance***

Concrètement, les instruments méthodologiques employés pour conduire l'analyse du discours s'inspirent de l'analyse de contenu de Bardin (1991). Le discours de l'Université, comme institution et comme organisation, est étudié à travers les documents et allocutions publiques produits par les recteurs, les professeurs et leurs représentants, les étudiants, les médias, etc (voir le tableau II). Le discours se définit comme une « organisation transphrastique relevant d'une typologie articulée sur des conditions de production socio-historique » (Bardin, 1991, p. 288). Les méthodologies d'analyse du discours sont nombreuses, relevant de plusieurs disciplines des sciences humaines.

L'analyse de contenu est une de celles-ci. Elle est définie par Bardin (1991) comme un procédé qui cherche à savoir ce qui est derrière les paroles sur lesquelles elle se penche : « la démarche de l'analyste est double, comprendre le sens de la communication (comme s'il était le récepteur normal) mais aussi et surtout 'décaler' son regard vers une autre signification, un autre message à travers ou à côté du premier » (Bardin, 1991, p. 46). Cette analyse est menée ici de manière à couvrir deux plans : un premier synchronique pour désigner le texte et son analyse descriptive et un second diachronique pour renvoyer aux variables inférées.

Nous avons priorisé une analyse de type ‘évaluation’ (*evaluative assertion analysis*) permettant, avec le concept *d’attitude*, d’étudier la manière dont l’Université envisage la logique comptable (pour inférer son rapport au contrôle de gestion), à travers les discours de ses principaux acteurs. L’attitude constitue une « prédisposition relativement stable et organisée, à réagir, sous forme d’opinions (niveau verbal), ou d’actes (niveau comportemental), vis-à-vis d’objets (personnes, idées, évènements, choses, etc.) de manière orientée [...] Une attitude est un noyau, une matrice souvent inconsciente, qui génère (et qui se traduit par) un ensemble de prises de position, de qualifications, de descriptions et de désignations plus ou moins colorées d’évaluation » (Bardin, 1991, p. 208-209). L’objectif de ce type d’analyse de contenu est de retrouver ces pivots attitudeux derrière l’éparpillement de manifestations verbales (Bardin, 1991). Les discours des acteurs sont découpés en assertions évaluatives, montrant les objets d’attitude (les mots clés liés au contrôle de gestion – voir le tableau III) et les termes évaluatifs à signification commune pour chacun.

Le rapport à la logique comptable (plan diachronique) sera mis en lien avec les qualificatifs des enjeux exprimés (plan synchronique) propres à chacun des acteurs de l’enseignement supérieur. La question méthodologique suivante a guidé notre analyse : Quel est le sens donné au contrôle de gestion (ses sous-concepts adjacents) dans la structure argumentative au travers de laquelle s’expriment les enjeux et les actions des acteurs de l’enseignement supérieur ? Ce questionnement est pertinent dans la mesure où, à l’instar de Lorino (2005), l’on admet que « les acteurs disposent d’une autonomie interprétative, [ce qui implique qu’] un instrument, par exemple une règle d’action ou un modèle, ne peut pas déterminer leurs formes d’action » (Lorino, 2005, p. 65).

Cette analyse du discours est faite dans le but d’amorcer une modélisation des leviers et balises du contrôle de gouvernance (pilotage de la performance au niveau du contrôle de gouvernance) de l’Université, à partir du sens que lui donne les acteurs de l’enseignement supérieur à travers leurs rapports asymétriques. Cette modélisation appelle une appréhension multiple de la performance des universités, vue comme un construit social (Amans et Rascol-Boutard, 2008).

**Tableau II : Liste des corpus analysés**

<b>Catégorie d'acteurs</b>	<b>Acteur</b>	<b>Document</b>	<b>Date</b>
Direction	D1	Livre - biographie	2014
	D2	Bulletins d'information	2014
		Discours public	2014
	D3	Discours public	2014
Enseignant-chercheur (et leurs représentants)	C1	Bulletins d'information	2014
Étudiants	E1	Monographie	2006
		Monographie	2009
		Monographie	2013
Socio-économique	S1	Mémoire	2009
	S2	Monographie	2011

**Tableau III : Liste des mots clés pour l'analyse de contenu**

<b>Catégories de représentation</b>	<b>Mots clés</b>
Comptable	Situation financière Compressions Financement Budget Ressources Contrôles Coûts Reddition de comptes
Soi-même (cohérence)	Enseignant-chercheur Direction Étudiant Institution
L'autre (pertinence)	Enseignant-chercheur Direction Étudiant Institution

La section suivante présente les résultats de l'analyse du discours des acteurs du cadre d'action de la gouvernance.

## **2. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES RÉSULTATS**

Cette section présente les résultats de l'analyse du discours des acteurs internes et externes de la gouvernance des établissements d'enseignement supérieur. Ce cadre met en scène les directions d'établissement d'enseignement et plusieurs niveaux hiérarchiques, les professeurs (et leurs représentants), les étudiants, les experts socio-économiques, le milieu des affaires, etc.

Direction d'établissement. La figure-type du *comptable* est omniprésente en contexte de compressions budgétaires. Son utilisation dans le discours de la direction est très variable, pour certains très négative et pour d'autres fort utile : le comptable est un périmètre (ministériel) duquel on demande à être exclu (en dépit que l'on soit régit par une loi ministérielle) pour ne pas être défavorisé par rapport aux universités exclues de cette loi (rejoindre ainsi les universités à

chartre), le comptable est concepteur de réingénieries de processus uniformisants, dénaturant la spécificité de chacune des universités, pour d'autres, au contraire, le comptable ne doit être *démonisé*, offrant, comme cabinet d'experts, des recommandations qui donnent de la légitimité aux demandes d'aide financière.

La *situation financière* est exprimée par la direction à la volée, en *millions de dollars* de coupures, et les allers-retours interfonds, notamment entre le fonds d'investissement et le fonds de fonctionnement, embrouillent le discours. Ceci crée un effet de catastrophe équivalent à son caractère hermétique, que ne peut percer l'enseignant-chercheur, étant donné avec sa très faible participation concrète au *processus budgétaire*. La préparation du budget est notamment traitée comme la 5<sup>e</sup> de cinq modalités 'indépendantes' de mise en œuvre d'un plan d'action visant le redressement financier, comprenant 1. la négociation avec les professeurs, 2. les échanges avec les étudiants, 3. la programmation de l'enseignement et 4. l'organisation administrative des constituantes. La situation financière constitue une *menace* provenant de l'extérieur (diabolisée avec des expressions comme '*laisse entrevoir des compressions encore plus substantielles, situation est donc sérieuse, extrêmement exigeant, encore plus périlleux*') qui vient justifier la *cohésion* interne demandée par la direction. La figure (négative) du *comptable* est utilisée pour exacerber la richesse d'une analyse menée à l'interne sur la base d'une *solidarité*. *L'interdisciplinarité*, plus intellectuelle que la cohésion, est employée pour justifier de briser les silos. La situation financière une forte *vague* menaçant qui exige la collaboration de tous : *au-delà des intérêts et des préoccupations de chacun, nous sommes toutes et tous dans le même bateau. La vague est forte. Si nous brassons trop le bateau, nous nous mettons en péril*. La direction invite toute la communauté à *agir ensemble pour aider [l'Université] à mieux terminer la négociation difficile qui l'attend encore*.

La participation des directions à la révision de la *politique de financement* est l'occasion de rappeler les spécificités institutionnelles de l'université, c'est-à-dire *une nouvelle formule de financement fondée sur les paramètres constitutifs des universités, à savoir les activités d'enseignement, de recherche et de création et de services aux collectivités qui sont au coeur de sa mission de production, de conservation et de diffusion des savoirs*. Du même coup, il s'agit de faire accepter les spécificités locales, pour la direction engagée à former un comité d'experts

indépendants pour apprécier le positionnement de sa propre université dans les règles de financement. Enfin, les recommandations en matière de *reddition de comptes* sont aussi mobilisées par la direction comme ressource au sein d'enjeux sociaux, comme celui de gagner plus *d'indépendance* comme établissement, pour rendre des comptes directement aux pouvoirs publics.

Direction de facultés, départements, etc. Ce niveau hiérarchique des établissements universitaires est un niveau clé pour la quête de l'autonomie des professeurs à l'égard de chaque niveau supérieur, d'un département au sein d'une école ou d'une faculté, ou même d'une école ou d'une faculté au sein de l'Université. La logique comptable est bien présente comme ressource dans les discours porteurs de cette autonomie. La direction d'une école, par exemple, fait la démonstration des pertes subies par le transfert des fonds qu'elle génère vers l'Université, sans qu'elle en reçoive en retour une juste part, pour justifier de se séparer. La logique comptable est aussi bien présente dans le discours départemental visant la défense de son autonomie envers l'École ou la faculté : ce discours utilise par exemple comme principal argument les dépassements budgétaires pour dénoncer les exigences de l'École ou la faculté, plutôt que des motivations souvent plus réelles mais plus difficilement justifiables. En réponse, la direction de l'École ou la faculté utilise l'instrument budgétaire pour justifier l'absence d'arbitraire hiérarchique derrière la requête faite au département, appuyée par une note interne de la direction financière de l'Université. Les écoles de gestion sont particulièrement touchées par une quête d'autonomie, comme le montrent Augier et March (2011) : « les écoles de gestion cherchent, et y parviennent à divers degrés, leur indépendance par rapport aux contrôles [provenant de l'Université], mais une tension constante entre le désir d'autonomie et les pressions pour la conformité imprègne ses relations avec l'Université » (Augier et March, 2011, p. 18).

Enseignant-chercheur (syndicats). Contrairement au discours unificateur de la direction, celui des associations représentant l'enseignant-chercheur est composé de qualificatifs comme '*démantèlement, stupéfaction, reculs considérables, changement de culture outrageant, opposition frontale, recul systématique, cantonnement, attaques, réductions mesquines, distinction abandonnée, dommageable, processus démocratique écartés et bafoués*', etc. Leur incompréhension de la situation financière est bien visible dans le discrédit de la direction

prototypée comme un *relai propageant le discours de rigueur et d'austérité prôné par le ministre de l'Enseignement supérieur, de la Recherche et de la Science*. Si ces associations discréditent les projets présentés par la direction, faute de les lier à l'austérité financière, elles accordent peu de crédits au déficit, traité comme un *déficit factice* engendré par les transferts entre fonds. Elles annoncent et dénoncent du même souffle le transfert de *profits* réalisés dans certains secteurs, à des secteurs déficitaires. Les profits, *invoqués en contrepoids à l'austérité*, témoignent de l'ampleur de la distance entre la direction et l'enseignant-chercheur, à propos de l'interprétation de la situation 'comptable' de l'Université.

La situation financière déficitaire réapparaît dans le discours de l'enseignant-chercheur (de son représentant), pour appuyer les incohérences des sommes excessives allouées à une *bureaucratie tentaculaire et exaspérante*, qui vient réduire l'autonomie de l'enseignant-chercheur et discréditer son investissement dans l'institution. L'apport de l'enseignant-chercheur est rattaché au budget de fonctionnement, lequel afficherait des surplus, venant *démen[tir] la nécessité annoncée par la direction d'effectuer des coupures dans les unités*. Enfin, les exigences de contrôles supplémentaires, découlant de l'austérité annoncée par la direction, sont dites *vexatoires*. Pour l'enseignant-chercheur, les moyens défendus par la direction dans le but de vaincre une austérité financière s'inscrivent dans une *conception hiérarchique* de la gouvernance de l'université, préjudiciable *aux pouvoirs et responsabilités historiques de [l'enseignant-chercheur], briguée de cogestion, au profit d'une gestion managériale*.

Le syndicat dénonce les compressions budgétaires annoncées par la direction qui visent un 2% de réduction de salaire, au travers d'un projet de résolution qui témoigne de leur faible maîtrise des questions comptables, dénonçant *la stratégie patronale de négociation axée sur des hypothèses de compressions fondées sur des prévisions budgétaires systématiquement pessimistes plutôt que sur des états financiers vérifiés*. Cette portion de résolution montre bien plus l'usage d'une stratégie discursive voulant opposer le vérifié (supposé vrai) au pessimisme (implicitement faux par opposition). Or, sur le plan comptable c'est une aberration de comparer des résultats passés et des prévisions budgétaires qui sont une projection des résultats à venir fondés sur les compressions annoncées de la part de l'État. Cela montre que le syndicat est incapable de réagir au discours financier de la direction sur le plan financier.

Les résultats de la recherche montrent également la participation de l'enseignant-chercheur au débat entourant l'émergence d'un nouvel indicateur de performance des établissements universitaires : le déficit à couvrir pour atteindre l'équilibre budgétaire. Les échanges entre les acteurs dont les ressources sont affectées par cette quête d'équilibre débattent du montant de déficit à combler, montrant bien que cet indicateur est en fait un artefact (Jany-Catrice, 2012), dont la composition peut évoluer en fonction des critiques dont il est la cible de la part des personnes qui y sont soumises (Chiapello et Gilbert, 2013). Des professeurs du département de comptabilité ont entamé un débat autour du déficit à combler présenté par la direction comme justificatif des compressions, contestant le contenu de cet indicateur, interrogeant sa consistance, déconstruisant son illusoire neutralité axiologique (Jany-Catrice, 2012).

Étudiant. Dans le discours des étudiants, il est possible de distinguer deux manières de mobiliser la logique comptable. D'une part, la comptabilité permet de dramatiser un discours sur l'université, face *un manque à gagner estimé à 3 122 000 000 \$ et prises à la gorge pour créer un contexte de transformations majeures*, justifiant de ne pas *entrer pas dans les détails comptables*, d'autant que *les considérations comptables [sont] à courte vue*. La comptabilité est utilisée pour créer, dans ce discours, un effet dramatique : [ce qui] *semble une banale évidence comptable*, *soulève néanmoins la question du désengagement de l'État dans le financement du réseau universitaire*. Une seconde approche discursive consiste à mobiliser la comptabilité au travers d'une dénonciation acerbe des coûts des partenariats privés avec l'Université, tout en dénigrant les points de vue matériels (ou économiques) sur l'Université. Ce discours dénonce des prélèvements faits dans le budget de l'enseignement pour couvrir les pertes subies par ces partenariats, soutenant que *les partenariats coutent cher à l'université. Le prix à payer pour demeurer compétitive est élevé. Pour devenir ce lieu de recherche l'université doit encaisser des coûts, ajouté au fait que la nouvelle tendance encourageant la recherche multidisciplinaire, concertée et intersectorielle engendre des coûts inédits*. L'exercice comptable mené dans ce discours n'est pas détaillé de manière rigoureuse, sous prétexte implicite que s'y engager reviendrait à adhérer à un point de vue matériel sur l'Université, contre ses valeurs fondamentales.

Milieu des affaires et experts socio-économiques. Si le discours du secteur public associe perte d'autonomie (par rapport à l'utilisateur du service) et financement privé, celui du milieu des affaires utilise la même idée d'autonomie des établissements (par rapport à l'état) pour défendre leur accès à ce même financement. Cet acteur fait appel à une notion de coût de revient empruntée au secteur privé, comme recommandation principale, pour défendre l'idée d'une meilleure explicitation (transparence) des *liens (...) étroits entre le coût des formations universitaires et les droits de scolarité assumés par les étudiants*. La logique comptable est utilisée pour induire la mauvaise foi du discours de celui auquel les experts s'opposent, affirmant d'entrée de jeu le questionnement central de leur rapport d'expertise : *Ce qui est souvent présenté comme un simple ajustement comptable ne cache-t-il pas autre chose ? Ce faisant, ils soutiennent présenter un examen rigoureux des arguments de ceux et celles qui veulent hausser les droits de scolarité et qui proposent de soumettre l'éducation à des finalités essentiellement économiques.*

## CONCLUSION

Les résultats préliminaires de cette recherche montrent que la comptabilité est mobilisée comme ressource (Chiapello et Gilbert, 2013) par les acteurs impliqués dans l'arène de la structuration sociale de la transformation de la gouvernance de l'Université. En revanche, ces résultats montrent aussi qu'elle l'est d'une manière à la fois occulte et stigmatisée. La comptabilité (coûts, transferts interfonds, etc) fait partie du discours à la fois des acteurs qui cherchent à se protéger contre la domination et de ceux qui recherchent la cohésion. Des acteurs de liaison (personnifier par les acteurs qui occupent des postes de vice-recteur ou de vice-doyen) s'en servent pour justifier la neutralité hiérarchique des dirigeants. Ceci met bien en évidence le rôle profondément ambivalent des outils bureaucratiques, susceptibles d'organiser une prévisibilité de l'action gestionnaire, de favoriser une égalité de traitement entre les personnes, une diffusion plus large d'information comme une meilleure transparence des décisions et des pratiques, tous contribuant à réduire l'arbitraire hiérarchique, mais contre lesquels on s'oppose (Chiapello et Gilbert, 2013). La perspective critique d'étude des outils de gestion s'intéresse à la manière dont les outils de gestion sont construits par les arbitrages entre des acteurs dominés et

dominants, montrant l'influence des dominés dans la conception des outils (Chiapello et Gilbert, 2013). Or, pour envisager une réelle influence sur le contrôle de gestion, les acteurs doivent investir la logique comptable autrement que pour en faire un usage rhétorique occulte.

Pour contribuer véritablement à l'émancipation des acteurs (Gallhofer et Haslam, 2003), les acteurs du cadre de gouvernance de l'Université sont invités à investir le contrôle de gestion et la logique comptable. Le projet de vigilance de l'enseignant-chercheur, à l'égard de l'action collective dans lequel il est engagé avec une vaste panoplie d'acteurs de l'enseignement supérieur, en dépend. Les résultats présentés dans cette communication, sur la manière dont est envisagée la logique comptable par chacun de ces acteurs, n'en sont que la première étape. Partant de là, une méthodologie de recherche-intervention (Stassart, Mormont et Jamar, 2008) doit être élaborée pour transformer les divergences autour de la gouvernance de l'Université en un questionnement collectif, capable de concevoir, lire et discuter de chiffres qui conviennent à une lecture plurielle de la performance [référence aux auteurs]. Les pistes d'interrogation soulevées par l'analyse de cas, présentée ci-haut comme première étape de la méthodologie de recherche, peuvent servir de point de départ à la recherche-intervention qui suivra.

Le principal résultat de cette recherche montre que la logique comptable constitue davantage une ressource discursive, avec tout ce que cela suppose de non-dit, de connotations et de stéréotypes, qu'un levier d'action véritable. Les dirigeants d'université expérimentent des alliances avec des haut-fonctionnaires vers de nouvelles collaborations issues d'une nouvelle approche des services publics selon la théorie de la valeur (post NPM en gestion publique). Lévesque (2012) soutient qu'il serait téméraire d'avancer que ces nouvelles avenues deviendront dominantes comme l'a été le NPM, cela supposerait des alliances conséquentes à la fois à l'intérieur comme à l'extérieur de l'État. Dans un contexte de crise, une nouvelle vision qui s'appuie sur des expérimentations réussies peut être un point de départ pour construire des coalitions et de nouvelles alliances (Lévesque, 2012).

Cette recherche repose sur des énoncés publics. La production d'une telle documentation par les établissements universitaires et les acteurs sociaux concernés est inégale, certains en produisant plus que d'autres. La recherche gagnerait à être complétée par des entretiens semi-

dirigés menés auprès d'autres acteurs clés des cadres d'action externe et interne de la gouvernance. La littérature récente en contrôle de gestion propose également une nouvelle approche du contrôle de gestion des services, sur la base de l'idée de faire entrer le client [ici l'étudiant] dans la prestation de service, sa place centrale dans la co-construction de la prestation, comme co-créateur de valeur, une valeur étant toujours déterminée phénoménologiquement par son bénéficiaire, le client intervient dans la conception de l'output et de la productivité (Meysonnier, 2014; Faridah et Gallouj, 2007).

## BIBLIOGRAPHIE

Amans, P. et S. Rascol-Boutard. 2008, « La performance entre construit social et indicateur simplifié », *Finance Contrôle Stratégie* 11 ( 3 ) : 45-63.

Ancelin-Bourguignon, A. 2014, « Le contrôle de gestion figure impensée de la pensée occidentale », dans Bollecker M. et G. Naro (dir.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives*, Paris, Vuibert, p. 75-89.

Augier, M. et J.G. March, 2011, *Roots, Rituals, and Rhetorics of Change. North American Business Schools After the Second World War*, Stanford University Press.

Bardin, L. 1991, *L'analyse de contenu*, PUF.

Beaud, 2009, in *L'Université en crise : mort ou résurrection ?*, Revue du MAUSS, n° 33, La Découverte.

Berry, 2009, in *L'Université en crise : mort ou résurrection ?*, Revue du MAUSS, n° 33, La Découverte.

Biondi, Y., S. Chatelain-Ponroy et S. Sponem. 2008. « De la quantification comptable et financière dans le secteur public: promesses et usages de la gestion par les résultats », *Politiques et management public* 26 (3) : 113-125.

Boisvert, H. et R. Déry, 2013, *Le contrôle de gestion*, Éditions JFD.

Boisvert, H. 1996, *L'université réinventée*, ERPI.

Boitier, M. et A. Rivière, 2013, « Freedom and responsibility for french universities, from global steering to local management », *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 26(4) : 616-649.

Bollecker, M. 2013. « Pourquoi le contrôle de gestion à l'université est-il un échec ? », *Revue Politiques et Management Public* 30 (2) : 221-239.

Bollecker, M. et G. Naro. 2014. « Des théories pour repenser le contrôle de gestion : des dispositifs discursifs et instrumentaux ancrés dans un contexte social et institutionnel », dans Bollecker M. et G. Naro (dir.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives*, Paris, Vuibert, p. 11-29.

Bouquin, H., 2008, *Le contrôle de gestion*, Paris, PUF.

Bourguignon, A. et E. Chiapello, 2005, « The role of criticism in the dynamics of performance evaluation system », *Critical Perspectives on Accounting* 16 : 353-389.

Chiapello, E. et P. Gilbert, 2013, *Sociologie des outils de gestion. Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion*, La Découverte, 294 pages.

Christiansen, J.K. et P. Skaerbaek, 1997, « Implementing budgetary control in the performing arts : games in the organizational theatre », *Management Accounting Research* 8 : 405-438.

Conseil ontarien sur la qualité de l'enseignement supérieur (COQES) (2012). *La productivité du système public d'enseignement postsecondaire de l'Ontario, rapport préliminaire*, Conseil ontarien de la qualité de l'enseignement supérieur, 40 pages.

Corbo, C., 2014, *L'UQAM restaurée : textes et interventions sur les affaires de l'UQAM 2007-2012*, Del Busso Éditeur.

Dandurand, 2009, in *L'Université en crise : mort ou résurrection ?*, Revue du MAUSS, n° 33, La Découverte.

Demeestère, R. 2005, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, L.G.D.J.

Eastman, J.A. 2007, « La création de revenus et ses répercussions sur le capital universitaire, les valeurs de l'Université et l'autonomie des établissements; éclairages canadiens », *Politiques et gestion de l'enseignement supérieur* 3 (19), p. 9 à 18.

Fabre, P. 2014. « Contrôle de gestion et management public : quel retour d'expérience pour les entreprises », dans Bollecker M. et G. Naro (dir.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives*, Paris, Vuibert, p. 59-73.

Faridah, D. et F. Gallouj. 2007. « Les services publics à l'épreuve de la productivité et la productivité à l'épreuve des services publics », *Revue d'économie industrielle*, n° 119, p. 25-54.

Gallhofer, S. et J. Haslam, 2003, *Accounting and emancipation. Some critical interventions*, Oxon/New York, Routledge.

Glaser J. et R. Whitley (sous la dir.), 2014, *Organizational Transformation and Scientific Change: The Impact of Institutional Restructuring on Universities and Intellectual Innovation, Research in Sociology of Organizations*, Emerald Books, volume 42.

Grofier, E. 2014, *Réflexion sur l'université. Le devoir de vigilance*, PUL.

Jany-Catrice, F. 2012, *La performance totale : nouvel esprit du capitalisme ?*, Septentrion.

Lande, E. et S. Rocher. 2008, « 25 ans de réformes comptables au service du management public », *Politiques et management public* 26 (3) : 149-160.

Latour, B. 2001. *Le métier de chercheur : regard d'un anthropologue*, Paris, Éditions Quae.

Lévesque, B. 2012. « La nouvelle valeur publique, une alternative à la nouvelle gestion publique », *Revue Vie Économique* 4 (2) : 1-14.

Lorino, P. 2005, « Théories des organisations, sens et action : le cheminement historique, du rationalisme à la genèse instrumentale des organisations », in Teulier, R. et P. Lorino (sous la dir.), *Entre connaissance et organisation : l'action collective. L'entreprise face au défi de la connaissance*, Colloque de Cerisy, La Découverte, p. 54-71.

Lorino, P. 2002, Vers une théorie pragmatique et sémiotique des outils appliqués aux instruments de gestion, *ESSEC Working Paper*, n° DR-02015.

Lorino, P., 1995, *Comptes et récits de la performance : essai sur le pilotage de l'entreprise*, Paris, Les Éditions d'organisation.

Meysonnier, F. 2014. « Une nouvelle approche du contrôle de gestion des services », dans Bollecker M. et G. Naro (dir.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives*, Paris, Vuibert, p. 197-208.

Musselin, C. 2009, Les réformes des universités en Europe : des orientations comparables mais des déclinaisons nationales, *L'Université en crise : mort ou résurrection ?*, Revue du MAUSS, n° 33, La Découverte, p. 69-91.

Nobre, T. 2014. « L'évolution du management de la performance à l'hôpital : du contrôle de gestion au contrôle organisationnel », dans Bollecker M. et G. Naro (dir.), *Le contrôle de gestion aujourd'hui. Débats, controverses et perspectives*, Paris, Vuibert, p. 227-241.

Paradeise, C. et Y. Lichtenberger. 2009, Universités : réapprendre la responsabilité collégiale, in *L'Université en crise : mort ou résurrection ?*, Revue du MAUSS, n° 33, La Découverte, p. 226-243.

Spring, S., I. Martinez, O. Vidal. 2013, « La perception des professionnels du chiffre sur le concept de performance et sa mesure », *Comptabilité sans Frontières.. The French Connection*, Canada. pp.cd-rom. <hal-01002934>

Simons, R., 2000, *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*, Harvard Business School.

Tremblay, H. P. et P. Roy, 2013, *Rapport d'étape sur le chantier sur la politique de financement des universités*, décembre.

Vailles, F. 2014, Un vieux professeur dénonce l'inefficacité des universités, *La Presse*, le 23 octobre 2014.