



USAGES DES COMPTES DE RESULTAT AU SEIN D'UNE ORGANISATION : UNE PERSPECTIVE SOCIOMATERIELLE

Emilie Berard

► To cite this version:

Emilie Berard. USAGES DES COMPTES DE RESULTAT AU SEIN D'UNE ORGANISATION : UNE PERSPECTIVE SOCIOMATERIELLE. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Canada. pp.cd-rom, 2013. <hal-00991698>

HAL Id: hal-00991698

<https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00991698>

Submitted on 15 May 2014

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.

USAGES DES COMPTES DE RESULTAT AU SEIN D'UNE ORGANISATION : UNE PERSPECTIVE SOCIOMATERIELLE

Emilie Berard, Doctorante, ESCP Europe, emilie.berard@yahoo.fr

Résumé

Dans cet article, nous étudions la place et le rôle des Comptes de REsultat Analytique (CREA) au sein d'un hôpital public français. Pour cela, nous mobilisons une perspective sociomatérielle, en nous appuyant plus particulièrement sur le concept d'action située développé par Suchman (1987). Nous étudions à la fois la capacité d'agence des instruments et le contexte social de leur usage, ainsi que l'interaction entre les deux. Par cette recherche, nous participons à la somme des réflexions sur la conceptualisation des instruments de gestion. Nous signalons que les instruments de gestion sont des objets faussement évidents, dont l'unicité et les frontières ne sont pas évidentes. Et nous soulignons que l'instrument de gestion doit être étudié par rapport à la *configuration de contrôle* dans laquelle il s'insère (Malmi and Brown 2008).

Mots-clés : sociomaterialité ; hôpital ; pratiques ; instruments ; outils de gestion

Abstract :

In this article, we study practices about Analytical Income Statements (CREA) in a French public hospital. We study the CREA as a device, comprising both technical characteristics and affordances. Through a sociomaterial perspective (Suchman 1987) we study the way the technical device shapes its social environment, as it is shaped in return by the environment. This study allows us to draw on previous reflections about the conceptualization of accounting devices. We see that accounting devices happen to be blurry, not homogeneous, objects. And we recall that devices shall be studied within the specific configuration of the management control system package (Malmi and Brown 2008).

Keywords : sociomateriality ; hospital ; practices ; devices ; technology

Depuis une dizaine d'années, les hôpitaux publics français connaissent un bouleversement de leur mode de régulation interne, sous l'effet des réformes dites de la Nouvelle gouvernance (Domin 2006; Batifoulier, Domin, and Gadreau 2007). Un des points forts de la nouvelle gouvernance est la mise en place de pôles d'activité médico-économiques. Dans son esprit, cette réforme réglementaire vise à bouleverser le mode managérial en vigueur à l'hôpital, à la fois sur le plan de la structure et des circuits de décision et de responsabilité. Les pôles peuvent être assimilés à des centres de profit, dans une logique de comptabilité analytique. Ils sont placés sous la responsabilité d'un médecin « désormais manager » (DHOS 2010), et sont assortis d'une délégation forte du pouvoir de décision et de la responsabilité, de l'administration vers le corps médical. Enfin, ils s'accompagnent d'un renversement des relations entre le corps médical et l'administration, qui s'organisent désormais sur un mode contractuel et non plus bureaucratique. Pour sa mise en œuvre, la réforme des pôles d'activité est portée par une ingénierie gestionnaire promue et diffusée par l'Agence nationale pour l'Appui à la Performance (ANAP). Ces outils de gestion visent à pallier la pauvreté des outils de décision et de contrôle dont on taxe trop souvent les hôpitaux publics. Et ils sont supposés réaliser les objectifs de simplification du fonctionnement des services au quotidien, et de diffusion d'une rationalité médico-économique au plus près du terrain, pour améliorer la productivité et l'efficacité des soins.

Les quelques études empiriques disponibles à notre connaissance semblent indiquer que la réforme des pôles n'est pas appliquée aujourd'hui dans toute la mesure de ses ambitions initiales, loin s'en faut (Cauterman, Biron, et Moisdon 2008 ; Zeggar, Vallet, et Tercerie 2010 ; Saint-Marc et al. 2012). Quel est le rôle des instruments de gestion dans ce constat en demi-teinte : doit-on considérer qu'ils sont en train d'échouer à faire advenir la réforme des pôles au sein des hôpitaux, ou encore qu'ils ne sont tout simplement pas faits pour cela? Sur un plan moins directement empirique, et toujours dans le secteur hospitalier, ce questionnement sur le rôle et la place des instruments de gestion dans l'organisation rejoint de nombreuses études qui documentent l'usage des instruments de gestion dans les hôpitaux. Néanmoins, les résultats qu'ils proposent sont difficiles à synthétiser dans une perspective cumulative. Tout d'abord, les cadres théoriques mobilisés sont très divers. Et le type d'instrument ou de système étudié varie ou est insuffisamment défini. Certains travaux indiquent que les outils mis en place sont découplés de l'activité de l'organisation, et qu'ils sont essentiellement destinés aux partenaires extérieurs de l'organisation (Covaleski and Dirsmith 1983; Pettersen 1995;

Lapsley 1994). D'autres travaux indiquent que les outils mis en place ont un impact sur les catégories de pensée des gens, les normes et les valeurs qui guident leur travail au quotidien (voir par exemple Lowe (2000), Preston (1992); Chua et Degeling (1993)). D'autres travaux enfin indiquent que les outils mis en place ont effectivement un effet sur l'organisation elle-même (voir par exemple Kurunmäki, Lapsley, et Melia (2003); Lehtonen (2007)). Ainsi, les cadres d'analyse autant que les résultats proposés sont très variables. De plus, dans l'ensemble, on repère qu'elles portent peu d'intérêt aux instruments de gestion en tant que tels : leurs propriétés et caractéristiques techniques. Enfin, on peut noter qu'il n'y a pas de cadre théorique qui permette d'envisager simultanément l'agence humaine et matérielle.

Ainsi, dans le cadre de cet article, nous nous intéressons spécifiquement au rôle que peuvent remplir les instruments de gestion, au sein des organisations. Pour cela, nous tentons de définir une approche sociomatérielle des usages de l'instrument dans les organisations, que nous illustrons avec un exemple tiré d'une étude de cas hospitalière. Notre étude de cas nous permet à la fois d'illustrer et de développer notre propos, que nous focalisons sur les usages des Comptes de REsultat Analytiques (CREA), dans un hôpital public français de taille moyenne. Comment les CREA sont-ils utilisés par les acteurs, et en quoi représentent-ils une force organisatrice au sein de l'organisation ? Cette question, ainsi que nous venons de l'exposer, touche l'actualité de l'hospitalisation publique française. Elle touche également, de manière générique, l'ensemble des organisations qu'elles soient publiques ou privées : toutes recourent en effet, d'une manière ou d'une autre, à l'usage d'un outillage gestionnaire devenu aujourd'hui généralisé, au point de représenter le signe distinctif d'une organisation (Chandler 1977).

Selon notre perspective sociomatérielle, les instruments ne sont ni complètement extérieurs à l'organisation, ni complètement subordonnés au jeu des forces sociales. Artefacts techniques, les instruments sont structurants en partie pour l'action, qu'ils contraignent et habilitent au moins potentiellement. Pour autant, ils sont toujours situés dans un contexte spécifique d'usage, dont ils sont indissociables. Nous nous inscrivons donc dans les approches théoriques qui considèrent conjointement le rôle structurant de l'outil lui-même et celui du contexte social dans lequel il s'inscrit. Ainsi que nous le détaillons plus loin, nous étudions dans notre travail la manière dont les pratiques se construisent et évoluent dans les organisations, à partir de situations sociales et

d'instruments de gestion en perpétuelle interaction. Ce faisant, nous essayons de proposer des pistes de compréhension pour mieux situer le rôle et la place des instruments dans cette interaction. Nous essayons également de comprendre pourquoi les usages et les pratiques observées peuvent paraître parfois si éloignés d'une norme donnée : si ceux-ci peuvent paraître peu rationnels dans une lecture prescriptive, ils peuvent être toutefois interprétés à travers la notion *d'action située*, qui permet une lecture souple des situations d'action. Enfin, nous essayons de voir comment les perspectives propres à la sociomatérialité peuvent être intégrées et utilisées, dans une perspective managériale de conduite de l'action collective à travers l'instrumentation de gestion.

Notre article présente, dans une première partie, le cadre théorique de la sociomatérialité et les apports de l'action située pour notre recherche. Puis, dans les parties suivantes, nous présentons successivement la méthode retenue pour notre étude de cas, et le récit de nos observations des usages des instruments de gestion. Enfin, dans une dernière partie, nous discutons les apports d'une approche sociomatérielle pour l'étude des instruments de gestion et la conception de leur rôle, dans le champ du contrôle de gestion.

2. Présentation de notre cadre théorique

Nous n'allons pas ici procéder à une présentation d'ensemble du champ de la littérature en Sciences de gestion centrée sur les instruments. En effet, ce champ de littérature se caractérise certes par une thématique d'attention commune. Cependant, il ne nous semble pas pour autant qu'il représente un courant structuré et établi au sein des Sciences de gestion. Par exemple, les synthèses que nous pouvons lire sur cette thématique ne concordent pas dans leurs analyses sur les frontières ou la cartographie de ce champ : les auteurs cités peuvent varier, ainsi que la manière de les regrouper autour de positions communes. On peut voir par exemple les revues de littérature de Orlikowski et Scott (2008) et Aggeri et Labatut (2010), ainsi que des numéros spéciaux ou des ouvrages consacrés à l'étude des objets ou des instruments dans les organisations, selon diverses perspectives (Moisdon 1997; Gilbert 1998; Chiapello et Ramirez 2004, Engeström et Blackler 2005; De Vaujany 2006; Grimand 2006; Bessire et al. 2012). Également, ce champ ne constitue pas à notre connaissance un courant

spécifique, clairement identifié, auquel les chercheurs en Sciences de gestion se rallient et qui leur permet de s'identifier entre eux. Cela peut être illustré selon nous par le fait que la thématique de l'usage des instruments est encore peu présente dans des conférences ou des numéros spéciaux de revues, même si elle semble se développer plus récemment, avec les approches sociomatérielles (De Vaujany 2011).

Ainsi, nous allons plutôt présenter directement le cadre théorique à partir duquel nous souhaitons analyser l'usage et le rôle des instruments de gestion dans l'organisation. Pour ce faire, nous allons d'abord présenter rapidement ce qu'est la perspective sociomatérielle que nous utilisons : son origine ; les travaux de Suchman et le concept d'action située ; et l'intérêt des travaux de Suchman pour le champ des sciences de gestion. Ensuite, nous présentons le cadre d'analyse des instruments de gestion que nous retenons pour notre étude.

2.1 La sociomatérialité : présentation générique

Les approches sociomatérielles sont ainsi appelées parce qu'elles postulent que les situations sociales doivent être étudiées comme des configurations particulières, dans lesquelles les objets et les acteurs exercent chacun un pouvoir d'agence, et sont inextricablement mêlés dans leur usage. La caractéristique des approches sociomatérielles est qu'elles n'accordent de prééminence à aucun des constituants de la relation - objets techniques et interactions sociales étant considérés à égale importance (Leonardi et Barley 2010). Dans ces approches, on considère qu'il n'existe pas un outil d'une part, et son utilisation d'autre part : il n'y a pas de frontière clairement établie entre le « social » et le « matériel », raison pour laquelle on retient l'appellation d'approche sociomatérielle (Pollock et D'Adderio 2012).

Pour certains chercheurs, l'approche sociomatérielle se distingue clairement des travaux que nous avons cités précédemment par ses présupposés sur la nature de l'outil : elle ne relève pas d'une ontologie *dualiste* mais d'une ontologie *relationnelle*, en ce qu'elle considère que l'outil et l'interaction sociale sont un seul et même objet d'étude, qu'il est donc impossible de séparer dans l'analyse (Orlikowski 2007, Orlikowski et Scott 2008b). Pour d'autres chercheurs, l'approche sociomatérielle n'est pas aussi irréductiblement séparée des autres perspectives théoriques. On peut à la fois se situer dans une perspective sociomatérielle et continuer à étudier le technique et le social

comme deux entités partiellement séparées, au moins sur le plan analytique, même si elles restent entrelacées sur la plan empirique (Leonardi 2012).

Ainsi, le terme de sociomatérialité désigne, de manière générique, l'ensemble des approches qui postulent qu'outils et acteurs sont indissociables dans une analyse des situations d'action. Ainsi qu'on peut le voir à travers les références utilisées par Orlikowski (Orlikowski et Scott 2008b; Orlikowski 2010), ce courant est inspiré principalement des travaux des *Science and Technology Studies*, que l'on peut désigner sous le terme générique de STS (Sciences, Techniques et Société) (Pestre 2004). Et, d'après de Vaujany (2011), on peut repérer deux principales influences nourrissant le courant de la sociomatérialité: les approches se réclamant de la théorie de l'acteur-réseau (par exemple Latour 2005) et les approches se réclamant de l'action située (Suchman 1987). Pour notre part, nous choisissons de travailler tout particulièrement à partir des travaux de Suchman sur l'action située. Nous allons maintenant rappeler le contexte dans lequel se sont développés ces travaux. Puis nous présenterons ce qu'ils apportent par rapport à leur interlocuteur de référence – les sciences cognitives –, ainsi que les perspectives qu'ils offrent pour les sciences de gestion.

2.2 La genèse de l'action située : un infléchissement dans les approches cognitives classiques, vers la prise en compte de l'environnement et de la notion de situation

Pour comprendre l'intérêt des travaux de Suchman, il convient de se rapporter à la genèse de son ouvrage, paru il y a vingt-cinq ans en 1987. Lucy Suchman est anthropologue de formation. Elle travaille alors au sein du *Palo Alto Research Center*, le laboratoire de Xerox, sur des projets liés au développement de l'Intelligence Artificielle et des sciences cognitives en général. En particulier, elle étudie la problématique de l'utilisation de photocopieurs de nouvelle génération, qualifiés de « photocopieurs intelligents » parce qu'ils sont supposés pouvoir interagir avec l'utilisateur en traduisant, de manière autonome, ses commandes dans le langage technique qui est le leur. Or, le pari de concevoir des photocopieurs interactifs s'avère être un cuisant échec à l'usage : les machines sont renvoyées au fournisseur parce qu'incompréhensibles pour des utilisateurs incapables d'interpréter la manière dont elles fonctionnent. Suchman, comme d'autres chercheurs du laboratoire, est alors chargée d'étudier le problème posé par l'usage de ces machines afin de trouver une solution. La parution de son ouvrage en 1987, issu de sa thèse de doctorat, relate cette expérience et ses résultats.

Ce qui nous intéresse ici, c'est de retracer l'ouvrage de Suchman par rapport à la formation initiale qui est la sienne et au public auquel elle s'adresse, en 1987. Ainsi que nous l'avons dit, Suchman est anthropologue de formation. Comme le montre le titre de son ouvrage, « *Plans and Situated Action* », elle s'adresse directement aux sciences cognitives, et plus particulièrement aux tenants de l'approche computationnelle ou approche de la représentation symbolique (Vera et Simon 1993). Suchman discute ici la notion de plan-programme, qui est centrale dans une conception représentationniste de la cognition : elle lui oppose la notion d'*action située*, qui est une autre conception de la manière dont les acteurs se représentent et agissent dans leur environnement. De manière générale, l'objet de son propos est de dire que l'activité humaine ne peut pas être réduite à un *plan*, un processus individuel de raisonnement fins/moyens sur un mode séquentiel, qui le rendrait prédictible ou modélisable. Plutôt, l'action humaine doit être pensée par rapport à un contexte, à une situation d'action. Le comportement humain est un comportement en situation : il est adaptatif, créatif, inopiné ... Il n'est jamais figé. Il dépend tout à la fois de l'interaction entre les acteurs, de la situation et de l'environnement. Et il ne peut pas être étudié à travers les seules représentations des acteurs. Le plan n'est donc pas un déterminant de l'action, mais une *ressource discursive ou rhétorique*, que l'acteur intègre parmi d'autres éléments pour conduire son activité.

2.3 Apports de l'action située pour les sciences de gestion

L'apport de Suchman dans les sciences cognitives est fort, puisqu'il permet de passer de la notion de plan-programme à la notion de plan-communication (Agre et Chapman 1991). De fait, l'ouvrage de Suchman, réédité en 2007, a été discuté à de nombreuses reprises dans le champ des sciences cognitives (voir par exemple le numéro spécial de *Cognitive Science* (Norman 1993)). Il a permis de diffuser le terme d'action située¹ dans le champ des sciences de l'informatique et des sciences de gestion en général, où on le trouve ponctuellement utilisé (voir pour des mises en perspective Relieu, Salembier, et Theureau 2004; Duguid 2012).

¹ Ainsi que le précise Suchman (2007 p. 70), la propriété du terme d'action située ne lui revient pas, car on trouve ce concept en sociologie dès les années 40. Toutefois, ce sont les travaux de Suchman qui permettent de populariser ce terme, notamment parce qu'ils s'adressent directement au champ des sciences cognitives et de l'intelligence artificielle.

Dans le champ des sciences de gestion, il nous semble que le concept d'action située reste encore relativement peu utilisé dans des articles. Les travaux s'appuyant sur un cadre sociomatériel se développent : pour les plus récents, on peut citer notamment Scott et Orlikowski (2012) Wagner, Moll, et Newell (2011), Pollock et D'Adderio (2012), Doolin et McLeod (2012), Introna et Hayes (2011), Lorino (2012). Cependant, les références à Suchman sont encore peu nombreuses (Scott et Orlikowski 2012; Wagner, Moll, et Newell 2011). Toutefois, deux points particuliers dans les travaux de Suchman nous intéressent, pour le champ qui nous importe.

Tout d'abord, Suchman étudie la *mise en pratiques* des plans, leur mise en exécution. Elle insiste sur la nécessité d'étudier la manière dont les gens agissent, en situation. Et elle invite à porter l'attention sur des objets singuliers : les objets matériels, le contexte, les interactions sociales. En cela, elle participe des nombreux travaux se situant dans la veine de l'étude des pratiques (voir par exemple Nicolini (2012)).

Ensuite, ainsi que nous l'avons dit, Suchman étudie les plans comme une *ressource discursive* pour l'action. Nous proposons donc ici de transposer son étude des *plans* – un objet qui relève des sciences cognitives – à l'étude des *instruments de gestion*, pour la problématique qui nous intéresse. Il nous semble en effet que l'on peut rapprocher la notion de plan-programme, critiquée par Suchman, de la notion d'instrument telle qu'elle est définie couramment dans le cadre des sciences de gestion. Pour Suchman, le plan-programme se réfère à une structure, une représentation des buts et actions à poursuivre, séquentialisée sous forme d'arbre décisionnel (*problem solving*). Le plan est à la fois prédéfini, rationnel et orienté vers un but. Pour ce qui est de l'instrument, la conception classique en sciences de gestion repose sur une conception habermasienne (Knorr-Cetina 1997), dans laquelle l'instrument est rattaché à une rationalité de type moyens-fins, et orienté vers la finalité du contrôle technique. Ainsi, il nous semble que l'on peut transposer à l'étude des instruments la critique que fait Suchman des plans-programmes, lorsqu'elle effectue une analyse fine de la manière dont se déroule l'action humaine.

Nous étudions donc ici de quelle manière les instruments de gestion peuvent être considérés comme des supports rhétoriques pour l'action, qui permettent de l'orienter et de lui donner du sens. Ici encore, les travaux de Suchman ne sont pas isolément novateurs. Par exemple, les travaux relevant de l'*Actor Network Theory* constituent un précieux vivier de recherche dans le domaine (voir par exemple Justesen et Mouritsen

(2011) ou Toennesen, Molloy, et Jacobs (2006)). Toutefois, il nous semble que l'intérêt du travail de Suchman est qu'il renvoie tout particulièrement à la dimension d'interprétation et d'improvisation des acteurs : l'intuition et l'interprétation sont essentielles, plutôt que délétères, pour mettre un plan en action. Les designers des instruments se trouvent donc inéluctablement confrontés à des usages non prévus, inventifs et improvisés, de leurs machines (Duguid 2012).

2. 4 Notre cadre d'analyse des instruments de gestion

Après avoir rapidement présenté l'intérêt de la notion d'action située telle qu'elle est développée par Suchman, nous pouvons maintenant présenter ici le cadre théorique qui est le nôtre. Nous reprenons dans notre cadre théorique les deux principales propositions d'une approche sociomatérielle. Nous étudions en effet à la fois les instruments comme des objets techniques, porteurs de potentialités pour l'action ; et les situations d'usage dans lesquelles ils sont mobilisés.

Pour l'étude des potentialités techniques de l'instrument de gestion, nous nous inspirons tout d'abord du cadre d'analyse proposé par Pollock et d'Adderio (2012), repris de Miller . Ceux-ci proposent d'étudier les instruments à la fois comme des programmes véhiculant des valeurs et des normes ; et comme des technologies, dispositifs artefactuels, traduisant matériellement cette intention et caractérisés par des propriétés techniques particulières. Les instruments sont d'abord constitués d'information : il convient d'étudier la manière dont cette information est agencée pour mesurer les potentialités habilitantes et contraignantes de l'instrument.

Ainsi, les outils traduisent et matérialisent une réalité, sous une forme chiffrée qui la rend directement préhensible. Ce faisant, ils structurent en partie les échanges sociaux. Mais également, les outils structurent en partie les échanges sociaux par les modalités techniques et matérielles de la représentation qu'ils donnent à voir, au-delà des chiffres et des catégories mentales qui sont utilisées. Par exemple, pour les CREA, le fait de structurer l'information en un tableau plutôt qu'un camembert – ou un graphique... – est également important à étudier. La réalité n'est pas seulement représentée avec des chiffres comptables : ces derniers sont également agencés, ordonnés, présentés d'une manière qui influence les usages sociaux. L'outil présente donc des *affordances* (Gibson 1986, repris par Hutchby 2001) : des caractéristiques d'un objet, qui déterminent ou à

tout le moins orientent l'utilisation possible de l'outil, pour un acteur donné. Les caractéristiques matérielles produisent un cadre pour l'action, elles doivent cependant être étudiées conjointement avec la manière dont les personnes perçoivent et utilisent l'instrument et les conditions particulières du contexte.

Ensuite, nous étudions les situations d'usage dans lesquelles sont utilisés les instruments. En effet, nous considérons qu'un même instrument peut être utilisé de manière distincte, en fonction du contexte organisationnel et des acteurs qui l'utilisent. Pour étudier la configuration d'usage de l'instrument de gestion, nous nous inspirons du concept sociomatériel *d'action située* (Suchman 1987). Nous étudions les composantes de la situation, à différents niveaux : le substrat technique des instruments ; les valeurs et les représentations des acteurs ; les intérêts, objectifs et jeux d'acteurs ; et le dispositif d'ensemble dans lequel s'inscrit l'instrument (dispositifs de gestion, systèmes de contrôle administratif, culturel ...). De plus, nous étudions ces différents éléments non pas de manière indépendante mais comme des éléments d'un processus en interaction permanente. Les caractéristiques techniques des instruments façonnent en partie l'usage qui en est fait, de la même manière que la situation d'usage façonne également en partie la forme et les caractéristiques de l'instrument.

3. Méthode

Avant de présenter la mise en place de la contractualisation interne au CHB, il convient de présenter succinctement notre dispositif de recherche. Nous avons construit notre design de recherche à partir d'une étude de cas longitudinale, avec un cas unique présentant de multiples situations d'usage des outils de gestion (Yin, 2009).

Notre dispositif de recherche se déroule sur une période totale d'une vingtaine de mois, entre novembre 2009 et juillet 2011, avec trois principales phases de présence *in situ*, pour un total de 12 semaines. Ces périodes de présence sont organisées afin de pouvoir observer, à chaque occasion, une série de rencontres entre la Direction des finances et les pôles, autour des CREA. Par ailleurs, en dehors de ces phases de présence sur le terrain, nous restons en contact régulier avec la Direction des finances, ce qui nous permet de suivre l'évolution du projet de déconcentration de gestion au sein du CHB. Au total, nous retraçons une perspective de l'aventure des pôles d'activité au CHB, sur la période 2007-2011.

Notre dispositif de recueil des données s'ordonne sous la forme d'un triptyque observation – entretiens – collecte documentaire, classique d'une enquête à caractère ethnographique (Beaud et Weber 2003). Il est progressivement mis au point à la lumière des premiers contacts avec le terrain, dans une perspective interprétative. Le dispositif d'observation des réunions associant la direction et les médecins chefs de pôle constitue le cœur de notre recherche. Il est associé avec de riches et multiples observations, effectuées dans le cadre d'interactions plus ou moins formelles. Ensuite, un dispositif formel d'entretiens semi-directifs auprès d'une dizaine d'acteurs – médecins chefs de pôle, directeur et directrice des finances – constitue l'autre partie essentielle de notre dispositif de recherche. Au total, une vingtaine d'entretiens d'une heure en moyenne ont été menés, sur un mode semi-directif, avec un canevas assez large portant sur la Nouvelle gouvernance, les pôles, l'outillage de gestion. Ces entretiens ont permis de recueillir directement et de manière large les perceptions des acteurs. Ils ont été enregistrés et retranscrits, mais n'ont pas fait l'objet d'un codage particulier. Les propos ont été conservés dans toute la subtilité de leur contexte d'énonciation, afin de pouvoir les confronter plus finement aux données issues de nos observations de terrain. Enfin, nous organisons également une collecte documentaire, se rapportant à la fois à l'environnement du CHB et à ses affaires internes.

Enfin, il convient de préciser les conventions retenues pour la présentation de l'étude de cas. Suivant une perspective interprétative, nous n'avons pas retenu de cadre d'analyse prédéfini pour orienter notre observation. Cependant, toute analyse s'appuie sur des cadres et des questions préétablies sans lesquelles on ne saurait rien voir (David 2000; Dumez 2006). De plus, les choix de présentation d'un récit ne sont jamais neutres et restent fortement structurants pour l'analyse.

Pour procéder à l'analyse du système de contrôle du CHB, nous nous sommes librement inspirée du cadre proposé par Malmi et Brown (2008) pour l'étude des systèmes de contrôle au sein des organisations. L'idée centrale des auteurs est que chaque organisation développe une « *combinaison de contrôle* » particulière, qui ne peut pas se résumer au système de contrôle de gestion proprement dit (fixation des objectifs ; mesure ; incitation). La configuration de contrôle au sein d'une organisation résulte plutôt de l'articulation entre trois niveaux de contrôle : un système de contrôle gestion ; un système de contrôle administratif, incluant le design organisationnel et l'analyse de la gouvernance et des circuits de décision ; et un système de contrôle culturel, relatif aux

normes partagées par les différents groupes sociaux. L'intérêt du travail de Malmi et Brown est qu'il permet de proposer un cadre large pour la description des modalités de contrôle, qui selon leur propre ambition doit servir aux futurs chercheurs pour mieux identifier la configuration de contrôle opérant au sein de chaque organisation.

4. Résultats : Les usages du CREA au CHB

Nous présentons maintenant les résultats de notre étude de cas, organisés en quatre parties. Tout d'abord, nous effectuons une présentation succincte du système de contrôle de gestion mis en place au CHB, avec quelques précisions relatives à la structure et aux mécanismes de coordination. Ensuite, nous concentrons nos propos sur l'analyse des Comptes de résultat analytique : les caractéristiques de cet outil ; ses différents usages au sein de l'organisation ; et les discours des acteurs à propos de leur activité.

4.1 Dispositif de contractualisation

Le CHB est un établissement public de santé de taille moyenne, qui se caractérise par une forte dynamique d'activité médicale et une bonne santé financière puisqu'il affiche des résultats à l'équilibre ou excédentaires entre 2007 et 2011.

Du point de vue du design organisationnel, le CHB est structuré en 8 pôles d'activité à caractère clinique ou médico-technique. Ce sont des structures de taille et de complexité extrêmement variable. A leur tête se trouve un médecin chef de pôle, assisté par deux collaborateurs – un « administratif » par ailleurs membre de l'équipe de direction de l'hôpital, ainsi que le cadre soignant du pôle. Ces « trios de pôle » sont formés dès 2007 et constituent la structure exécutive du pôle. Celle-ci reste globalement stable tout au long de la période 2007-2011, malgré les évolutions de la structure et de la réglementation.

Ensuite, du point de vue des lignes formelles de responsabilité et d'autorité, la mise en place des pôles est associée avec un dispositif de pilotage et de délégation formelle. Les pôles se voient fixer des objectifs annuels, formalisés par un dispositif de contractualisation interne. En plus des objectifs, les contrats précisent le champ de responsabilité et d'autonomie décisionnelle des chefs de pôle. Un dispositif de

délégation de gestion confère un important pouvoir de décision ainsi que des moyens d'action aux médecins chefs de pôles, dans des domaines d'action relevant traditionnellement du champ de compétence des directions administratives fonctionnelles. Formellement, c'est la quasi-totalité des dépenses directes du pôle qui sont déléguées sous la responsabilité du chef de pôle – ainsi que le pouvoir de décision qui leur est associé : dépenses de personnel, dépenses pharmaceutiques, dépenses hôtelières et générales, dépenses d'investissement pour les équipements mobiliers et bureautiques, formation continue du personnel médical et paramédical.

Toutefois, la délégation de pouvoir telle qu'elle est formalisée dans les contrats est à mettre en regard des moyens qui sont effectivement octroyés au pôle. En pratique, le chef de pôle dispose d'une faible capacité de décision du fait d'une absence de formalisation des budgets annoncés. Notamment dans le domaine des ressources humaines, aucun budget n'est formalisé pour les pôles, ce qui limite de facto la capacité décisionnelle des médecins. Pour les autres postes de dépenses, le pôle dispose d'une enveloppe budgétaire dont le calcul est effectué, sans négociation, par la seule Direction des Finances, avec des clés de répartition diversement représentatives des besoins.

Les objectifs des pôles sont formalisés dans un contrat annuel signé par le directeur de l'établissement, le Président de CME et le chef de pôle. Ils sont concentrés autour de trois thématiques. Pour les objectifs financiers et d'activité, l'objectif renouvelé chaque année pour chacun des pôles est d'améliorer le résultat analytique, par rapport à l'année précédente. Les pôles se voient également fixer des objectifs qualités dans les domaines de la douleur et de l'hygiène, qui sont directement liés à des programmes nationaux d'évaluation et de publication de rankings. Enfin, des objectifs spécifiques portant sur l'activité ou l'organisation peuvent être fixés en fonction des besoins : développement d'une activité nouvelle, ou projets d'organisation du travail, évolution et optimisation des structures -déménagements d'unité, ouverture de lits, modification de la répartition des plages de bloc opératoire.

En matière d'outils de pilotage, les pôles disposent d'outils mensuels de suivi de leur activité, en volume et en nature. Ils disposent également, à partir de 2010 seulement, d'un suivi bimensuel de leurs dépenses directes. Enfin, les pôles disposent d'un outil de suivi quadrimestriel de leur résultat analytique, avec les Comptes de REsultats Analytiques (CREA). Il permet au pôle d'analyser l'évolution de ses dépenses directes (fonctionnement et amortissement) et indirectes (charges d'établissement ventilées par

pôle), en rapport avec l'évolution de ses recettes. L'édition quadrimestrielle des CREA donne lieu à des réunions de suivi, les « réunions CREA ». Elles rassemblent la DAF, les contrôleurs de gestion ainsi que le trio de pôle, trois fois par an.

Enfin, un système d'intéressement complète le dispositif de contractualisation. Les pôles se voient gratifiés de 50% de la progression de leur compte de résultat - dans la limite de 50% de l'amélioration du résultat total de l'hôpital. L'intéressement est attribué au pôle, et la responsabilité de son utilisation incombe au chef de pôle. Pour l'utilisation de l'intéressement, le contrat précise que le chef de pôle dispose d'une liberté totale d'affectation : dépenses de personnel, de travaux, d'équipement ... Au titre de l'année 2009, 500 K€ sont finalement distribués dans le cadre de la politique d'intéressement, et seuls deux pôles sont éligibles. Au titre de l'année 2010, 70 k€ sont finalement distribués, et quatre pôles sont éligibles. L'utilisation que les pôles font de l'intéressement est sensiblement la même chaque année : elle porte principalement sur l'amélioration des conditions de travail du personnel, et l'amélioration des conditions d'hospitalisation des patients.

Maintenant que nous avons présenté le système formel de contrôle au CHB avec ses évolutions, nous nous attachons à préciser les usages des CREA au sein de l'organisation. A cette fin, nous présentons tout d'abord l'instrument de gestion sous sa forme technique avec ses caractéristiques matérielles. Puis nous exposons les pratiques que nous avons pu observer, à partir des CREA. Enfin, nous les mettons en rapport avec les perceptions des acteurs sur un mode intersubjectif.

4.2 Caractéristiques techniques des CREA : potentialités et angles morts

Nous présentons ici une analyse des caractéristiques techniques des CREA afin de faire apparaître leurs affordances : les potentialités d'usage dont ils sont porteurs, à travers la représentation qu'ils permettent.

Les potentialités des CREA : un document à forte charge pédagogique simulant les sanctions du marché

Les CREA se présentent sous la forme d'un tableau A4, de présentation assez simple, déclinant les dépenses et les recettes du pôle, auxquelles sont affectées une douzaine de ligne chacune. On relève surtout ici que les CREA sont des outils pédagogiques assez

puissants. A notre sens, ils permettent déjà de matérialiser deux éléments essentiels de la nouvelle organisation, sous une forme relativement simple et circulant aisément – un tableau par pôle, en une seule page. Les CREA matérialisent, d’une part, la nouvelle structuration de l’organisation en pôles ; d’autre part, ils matérialisent également les nouvelles règles du jeu financières auxquelles est soumis l’hôpital.

Tout d’abord, sur le plan de la structure, les CREA permettent de matérialiser l’existence du pôle et sa place dans l’organisation. Chaque pôle dispose en effet du CREA du pôle, et de chaque entité qui le compose (de 2 à sept services au total). Conjointement avec l’annuaire de l’hôpital, les CREA présentent une matérialisation du découpage de la structure, d’une manière non neutre puisqu’ils substituent en partie une logique d’activité par centre de responsabilité à l’ancienne logique des unités fonctionnelles. Par exemple, les activités de consultation et d’hospitalisation de chaque spécialité médicale étaient auparavant distinguées et présentées séparément du fait de la logique de facturation. Les CREA, au contraire, présentent une vision synthétique des charges et produits liés à l’activité médicale d’une spécialité, quelle que soit sa forme (consultation ou hospitalisation). Et pour la première fois, il permet une circulation de l’information relative à la performance financière entre services : à l’intérieur d’un pôle, l’ensemble des services concernés partage désormais cette information avec les autres membres du pôle.

Toujours sur le plan de la structure, les CREA matérialisent également l’insertion des pôles dans la structure organisationnelle d’ensemble, en tant que centres de profit. En effet, la partie des charges indirectes affectées au pôle permet de rappeler, de manière permanente, que le pôle participe au financement des charges d’établissement en général. La directrice des finances (DAF) est très attachée à ce principe, qui doit permettre d’éviter des effets centrifuges liés à la diffusion de l’information. On peut noter que les charges indirectes représentent entre 25 et 35 % des charges totales de chaque pôle.

Enfin, les CREA structurent l’activité du CHB en entités assez facilement appréhensibles pour les acteurs stratégiques de l’hôpital. Au total, huit pôles à caractère médical succèdent à une trentaine de services, ce qui permet de synthétiser une information auparavant plus éclatée, à un niveau de pilotage intégré.

Ensuite, les CREA permettent également de traduire de manière évidente et simple le nouvel environnement financier dans lequel évolue l’hôpital. Ils permettent en effet de

mettre en rapport des dépenses et des recettes du pôle, avec à la clé l'obtention d'un résultat financier exprimé en euros. Il s'agit là d'une véritable révolution dans la manière dont l'activité hospitalière est appréhendée. En effet, avant la création des CREA en 2007, l'hôpital effectuait ponctuellement des calculs de coût unitaire pour mesurer la performance de certaines de ses activités, notamment les prestations médico-techniques (bloc opératoire, laboratoire, pharmacie...). Il pouvait également mesurer le résultat de ses activités médicales, par rapport à des recettes fictives. Cependant, la généralisation du nouveau régime de paiement à l'activité en 2007 (tarification à l'activité) permet désormais de relier directement l'activité réalisée, exprimée sous la forme de séjours hospitaliers, avec un produit en euros sonnants et trébuchants. Il s'agit là d'une révolution dans le fonctionnement des hôpitaux publics. Dans ce nouvel environnement, le CREA permet de reproduire la nouvelle logique appliquée à l'hôpital, à l'échelle d'un pôle d'activité. Il présente donc un intérêt pédagogique évident : il reflète la nouvelle donne financière de l'hôpital, en même temps qu'il aide à mieux l'appréhender.

De plus, l'expression du résultat du pôle sous cette forme présente une grande simplicité de lecture à première vue : il s'agit d'une opération de soustraction entre produits et charges, sous une forme « tout compris », immédiatement appréhensible pour tout un chacun quel que soit son niveau de compétence en matière de comptabilité. L'ensemble des acteurs de l'hôpital se montre attaché à cette présentation, qui présente l'avantage de la simplicité et qui est la seule, d'après les acteurs, à traduire réellement les nouveaux enjeux financiers de l'hôpital, selon une logique simulant celle du marché. Cela peut être illustré avec un exemple.

Au cours de notre observation, nous proposons de substituer aux CREA d'autres modalités de calcul de la performance, sous forme de ratios intermédiaires. Ceux-ci présenteraient le double avantage de neutraliser toutes les conventions de calcul telles que les charges indirectes et de simplifier la tâche des contrôleurs de gestion, pour les éditions du résultat en cours d'année. Or, cette proposition est rejetée tant du côté de l'administration qui la trouve trop compliquée et peu parlante pour les médecins, que par les médecins qui souhaitent conserver une sanction financière de leur activité – chose qu'ils perçoivent comme impossible avec l'alternative proposée. Ce dernier point est particulièrement intéressant. Il signifie en effet que, alors que les CREA proposent un résultat *analytique*, qui résulte de conventions de calcul et de choix de distribution

des coûts à l'intérieur de l'organisation, les acteurs de l'hôpital interprètent ce résultat comme la sanction financière de leur activité, telle qu'elle pourrait être reflétée par le marché dans l'hypothèse d'une autonomisation du pôle. C'est ainsi que l'on parle du « *résultat du pôle* », du *déficit* ou du *bénéfice* du pôle.

Une autre caractéristique saillante des CREA sur le plan matériel est la lecture qu'ils induisent de l'activité en termes d'évolution. La présentation de chaque item suit en effet la même logique : réalisé n-1 ; réalisé n ; % évolution $n-1/n$. Cette présentation favorise une lecture se rapportant à l'évolution de l'activité, conformément aux prescriptions classiques en contrôle de gestion d'un pilotage centré sur les écarts par rapport à la norme. On peut noter également que c'est l'évolution par rapport à l'année antérieure qui est enregistrée, et non pas une évolution par rapport à un objectif à atteindre. L'attention des acteurs est donc d'emblée dirigée vers l'évolution des chiffres, et vers une comparaison de l'évolution des recettes et des dépenses. Une progression similaire – et positive – de l'évolution des recettes et des dépenses est donc considérée comme non problématique a priori.

Cette concentration de l'attention des acteurs sur l'évolution relative des dépenses et des recettes invite à une lecture en volume, et non pas en quantité. Par exemple, l'évolution de la nature de l'activité du pôle, ou bien les enjeux de l'organisation du pôle en termes de ressources humaines, ne sont pas reflétés par le tableau. La présentation du tableau ne suggère pas non plus dans sa forme de lecture en termes d'analyse financière : par exemple, des ratios, des comparaisons inter pôles ou dans le temps, permettant d'analyser la structure des dépenses ou des recettes. Enfin, il est intéressant de noter que les dépenses indirectes sont dépourvues d'une indication sur leur évolution $n-1/n$. Le tableau, tel qu'il est construit, incite donc à se concentrer sur les seules charges directes et produits du pôle. Les lignes relatives aux charges indirectes sont extrêmement synthétiques et figurent plus pour mémoire que pour analyse.

Les angles morts du CREA : conventions de calcul et utilisations a priori exclues

Or, cette apparente simplicité des CREA recouvre de multiples niveaux de complexité, dès lors que l'on s'intéresse aux détails du calcul des charges et produits du pôle. Cette complexité se retrouve à différents niveaux. Tout d'abord, la production des CREA repose sur un fragile édifice de recueil et de traitement de l'information comptable, qui aux dires des responsables techniques dans le domaine incite à la plus grande prudence.

Le système d'information de l'hôpital est fractionné, et certains des outils informatiques ne permettent pas d'effectuer un suivi en temps réel des dépenses, en les ventilant par pôle. C'est le cas notamment pour les dépenses de personnel de l'hôpital, qui représentent une part essentielle des dépenses directes du pôle. Les sommes figurant dans les CREA en cours d'année résultent donc d'une approximation en tendance.

Ensuite, au-delà des problématiques de qualité de l'information comptable utilisée, se pose la question des conventions comptables et de calcul. Ces conventions sont très nombreuses et pour la plupart complexes, comme l'illustre un document de l'ANAP consacré à ce sujet (MeaH 2009). De plus, les choix de construction ont également un impact très important sur le calcul du résultat du pôle, pouvant le faire passer d'un chiffre négatif à un chiffre positif. Par exemple, les charges indirectes sont ventilées suivant des clés de répartition diversement représentatives des besoins. Le calcul des produits obéit à des règles complexes de répartition des recettes, dans le cas des séjours multi-unités de patients. Selon la convention de calcul retenue, le résultat d'un service tel que les urgences, pour lequel beaucoup des patients suivent ensuite un parcours d'hospitalisation au sein de l'organisation, peut varier drastiquement.

Ensuite, au-delà des choix de méthode et de la justesse des représentations qu'ils induisent, un examen plus approfondi des CREA permet également de faire apparaître que les règles ne sont pas toujours appliquées de manière identique pour tous les pôles. Sur décision de la DAF, certaines constructions peuvent être manipulées afin de modifier le résultat final. Les règles de construction des CREA peuvent donc s'avérer variables dans l'espace et dans le temps. Par exemple, les charges de travaux ou d'amortissement peuvent être affectées ou non à certains pôles. Ou bien, le montant du coût unitaire des actes médico-techniques peut varier fortement d'un CREA sur l'autre, pour permettre l'ajustement dynamique des résultats.

Cette souplesse d'application des règles et conventions de calcul permet d'ajuster toujours le calcul du résultat analytique à des considérations politiques. Cet ajustement dynamique permanent du CREA en fait un outil dont les bases sont fragiles et mouvantes. De ce fait, certaines règles de construction restent relativement opaques, et les utilisateurs des CREA ne se trouvent pas engagés dans une dynamique permanente de progression de leur compétence en matière comptable et financière, de la part de la DAF. De ce fait également, la complexité de l'instrument CREA s'en trouve accrue. Il ne circule pas de document interne exposant le mode d'emploi des instruments CREA et

les conventions de calcul, pour chaque item. Et les CREA s'avèrent complexes à élaborer et à analyser, complexité qui est augmentée par leur variabilité dans le temps et dans l'espace. Les CREA paraissent donc selon une périodicité quadrimestrielle, mais avec un délai important qui rend plus difficile l'interprétation des chiffres qu'ils présentent. Le CREA du premier quadrimestre (janvier-avril) est publié au début du mois de juillet ; le CREA du second quadrimestre (mai-août) est publié au mois de novembre ; enfin, le CREA de l'année écoulée est publié en mars-avril.

Ainsi, d'après nous, ces caractéristiques techniques des CREA en déterminent des angles morts : des usages a priori impensables ou en tout cas inadaptés, du fait des propriétés techniques de l'instrument. On voit ici que deux usages sont donc a priori inadaptés, parce que l'outil ne permet pas de structurer une information pertinente sur le plan technique : un usage du CREA à des fins d'évaluation de la performance financière et de mesure de l'efficacité du pôle – du fait de la variabilité dans le temps et dans l'espace ; et un usage à des fins de suivi budgétaire – du fait des délais associés à sa production.

4.3 Usages des CREA : un instrument différent pour chaque acteur

Après cette présentation de quelques-unes des caractéristiques saillantes de l'instrument CREA, sur le plan technique et matériel, nous présentons maintenant les modalités d'usage des CREA, telles que nous pouvons les observer dans le cadre de notre étude de terrain. Avant toute chose, on peut relever que le CREA occupe une place centrale dans le dispositif des pôles. Le CREA symbolise en effet le dispositif des pôles, à tel point que les deux objets se superposent et se confondent en bonne partie.

Ceci s'explique en partie par le fait que le CREA représente une réelle nouveauté, dans un outillage gestionnaire relativement réduit. En effet, peu d'instruments sont associés au dispositif de délégation de gestion à part les CREA : on trouve les contrats de pôle, les budgets, et le suivi d'activité. Parmi tous ces instruments, seul le CREA présente une forme résolument nouvelle, alors que les acteurs de l'organisation sont déjà familiers des contrats et des budgets. De plus, les budgets de pôle n'apparaissent que tardivement au sein des pôles – en 2010-2011. Et les contrats sont des instruments peu présents dans le pilotage des pôles : les contrats liant le directeur et les chefs de pôle sont discutés et

signés une fois par an, parfois une fois tous les deux ans, et ne font pas l'objet d'une évaluation formelle périodique.

Ceci s'explique également par le fait que le dispositif d'intéressement place les CREA au cœur de l'attention. Le résultat analytique du pôle représente en effet à la fois la base de référence et de calcul de l'intéressement – puisqu'il est à la fois le principal critère d'attribution de l'intéressement, en même temps que sa base de calcul.

Ce qui nous intéresse ici, c'est de voir comment le CREA, malgré sa centralité et son évidente matérialité, s'avère être un outil assez flou et mouvant dans ses contours dès lors qu'on l'aborde à partir de ses usages. Nous allons voir ici comment les CREA représentent finalement un outil différent pour chaque acteur, dans leur mise en pratique par les médecins, puis par la direction des finances

Les médecins : un attachement au CREA, reconnaissance symbolique de leur activité

D'après nos observations des réunions CREA, nous notons que les chefs de pôle manifestent une grande sensibilité à l'évolution de leur résultat analytique. Ils s'inquiètent de voir un résultat négatif ou en baisse et, comme le dit un chef de pôle dès 2009 : « *De toute façon, la première chose qu'on fait avec les CREA c'est d'aller voir en bas à droite le résultat.* ». Ils font preuve d'une volonté jamais démentie d'augmenter leur activité, et montrent également un souci constant de tenir l'évolution de leurs dépenses. Un examen plus attentif du déroulement des réunions CREA permet de mieux comprendre la motivation des médecins à améliorer leur résultat. De fait, il nous semble que les médecins considèrent que l'évolution du résultat analytique traduit directement l'évolution de leur activité : les recettes doivent traduire directement l'évolution de leur activité, et le résultat doit normalement refléter la même tendance. Or, les médecins s'avèrent extrêmement sensibles aux problématiques d'activité, qui ont une signification immédiate pour eux et pour leurs équipes, en termes de charge de travail, de notoriété et de légitimité vis-à-vis de leurs pairs. C'est la correspondance entre l'évolution de l'activité et celle du résultat analytique qui dicte donc la justesse ou l'injustice du résultat obtenu par le pôle. Les premiers commentaires des médecins à la lecture de leurs résultats traduisent bien cet état d'esprit, notamment lorsque la relation implicite activité/recettes/résultat est rompue : « *Alors là les CREA je vous dis tout de suite c'est n'importe quoi [entrant en trombe dans la réunion] !! Notre résultat est en baisse, alors qu'on n'a jamais autant bossé ! Les infirmières sont à bout ! (...) Si ça*

continue comme ça, alors c'est vraiment...Travailler plus pour gagner moins ! Si c'est comme ça, franchement ça sert à rien, hein, moi j'arrête !».

Le résultat analytique est donc assimilé, en première instance, à l'évolution de l'activité des pôles. De fait, il est toujours rapporté à l'évolution de l'activité en volume, pour son analyse et sa compréhension : les données utilisées pour dialoguer entre médecins et administration restent le nombre de séjours, la durée moyenne de séjour et le taux d'occupation. Bien qu'il ne figure pas dans le CREA, le pourcentage d'évolution de l'activité en nombre de séjour est utilisé comme le critère à l'aune duquel on mesure les autres évolutions rapportées dans le CREA. Pour le reste, plusieurs médecins admettent qu'ils ne savent pas expliquer, rétrospectivement, l'évolution de leur résultat.

Les médecins se montrent donc très attachés aux CREA. Ceux-ci sont utilisés en pratique comme un instrument de validation et de reconnaissance de l'activité des pôles, qui de plus atteste de la compétence et de l'implication managériale du chef de pôle : les CREA, « *c'est du sérieux* », alors que le budget par exemple est « *du niveau maternelle* ». Cependant, on ne peut pas dire que les médecins utilisent les CREA dans l'intégralité de leur potentiel de gestion. Nous notons par exemple que les discussions à propos des CREA se détachent rarement d'une explication rétrospective de l'évolution relative des chiffres. L'évolution des recettes est analysée par rapport aux seuls effets prix et volume, sans que la nature de l'activité soit évoquée. Les seuls leviers d'action évoqués pour augmenter les recettes sont une augmentation de l'activité en volume. Du point de vue des dépenses, nous n'assistons à aucun débat relatif à de possibles réallocations de ressources, ou à des réductions de coût. De manière générale, l'ensemble des dépenses directes tend à être considéré comme des dépenses variables ou incompressibles. Elles sont vues comme directement liées à l'évolution de l'activité – par exemple pour les dépenses hôtelières et pharmaceutiques – ou aux aléas de l'activité et de l'organisation – par exemple les dépenses de personnel. Mais dans tous les cas, leur structure ou leur évolution ne font pas l'objet d'un débat, ce qui les associe à l'idée de postes de dépenses peu pilotables. Cette idée peut être finalement résumée par la citation d'un médecin à propos de l'évolution de ses dépenses directes, lors d'un entretien : « *alors là, vous voyez, le budget, ouhlaaa, on dépasse [ironique]... Et qu'est-ce qu'on fait alors, on ferme ??* ».

Pour être mieux compris, ce constat d'usage doit être mis en perspective par rapport à l'environnement de l'hôpital. Tout d'abord, juridiquement et culturellement, l'hôpital

fait partie du service public hospitalier, ce qui signifie que son obligation d'efficience dans la gestion de ses ressources reste subordonnée à ses obligations d'universalité et de continuité. Cela signifie, concrètement, qu'il est difficilement envisageable que l'hôpital à l'instar d'une entreprise privée fasse varier – et encore moins cesser- ses niveaux d'activité en fonction de considérations strictement financières. Par ailleurs, un point de l'environnement du CHB nous semble également particulièrement important à ce propos : le CHB, ainsi que nous l'avons dit, est un hôpital en bonne santé financière, avec une activité en croissance. Il dégage des excédents chaque année de 2007 à 2011. De plus, la Direction des finances estime que l'hôpital est globalement plutôt efficient dans l'utilisation de ses ressources : quelques mesures de performance financière effectuées avant 2007 paraissent situer les coûts d'opération des services médico-techniques en-dessous de la moyenne nationale. Il en est de même pour les ratios en personnel : des benchmarks ponctuels effectués auprès d'autres hôpitaux semblent placer le CHB en bonne position.

Ainsi, la pression pour une réduction ou une optimisation des coûts d'opération n'est pas aussi importante qu'elle le serait dans un contexte de déficit ou d'exercice lucratif. Ainsi que nous l'explique la direction des finances, la stratégie de contrôle sur les coûts d'opération s'effectue en amont : pour les dépenses hôtelières et pharmaceutiques, la direction limite peu les demandes des services et agit en amont sur les prix d'achat des produits. Pour les ressources humaines, les demandes des services sont limitées au maximum et ne sont honorées qu'avec une extrême parcimonie. Dans les deux cas, l'utilité d'une analyse structurelle des coûts d'opération pour chaque pôle s'avère limitée.

La direction des finances : un usage à la fois symbolique et de pilotage financier

Du point de vue de la direction des finances, l'usage des CREA est un peu différent. La direction des finances utilise également, en partie, les CREA comme outil symbolique de reconnaissance et de récompense de l'activité. De fait, elle peut manipuler les opérations de calcul du résultat analytique, surtout en fin d'année, afin de ne pas pénaliser les « bons pôles » : « Là quand même, ils ont vachement bossé cette année et aussi l'année dernière, ça devenait délicat... on les a un peu aidés [grand sourire] ». Ces manipulations sont assumées comme relevant de la part politique des CREA, attestant par là d'un usage qui ne se limite pas à l'usage financier.

Par ailleurs, et de manière plus inattendue, la direction des finances utilise également les CREA comme outil de suivi budgétaire et financier, pour piloter la situation de l'établissement dans son ensemble. Ceci peut être illustré par les débats récurrents, au sein de la DAF, sur la périodicité idéale d'édition des CREA. Les contrôleurs de gestion se plaignent que la production quadrimestrielle des CREA consomme la presque totalité de leurs ressources au détriment de l'analyse. Cependant, la directrice des finances pour sa part reste attachée à une édition quadrimestrielle. Elle indique en effet utiliser les CREA de manière complémentaire avec le suivi budgétaire de l'organisation dans son ensemble (l'Etat Prévisionnel des Ressources et Dépenses, qui doit faire l'objet d'une actualisation quadrimestrielle devant le CA). Cela lui permet d'avoir une vision matricielle de l'établissement. Le CREA est ainsi utilisé pour suivre les flux financiers et d'activité médicale, à l'échelle de chaque pôle. Il faut souligner ici que, avant les CREA, les différents services administratifs ne disposent d'aucun outil de ce type. Les dépenses sont suivies grâce à l'évolution des comptes budgétaires, à l'échelle globale de l'établissement. Les CREA, pour la première fois, permettent donc de mettre en regard activité, charges et produits à l'échelle des pôles.

4.4 Le discours des acteurs

Nous présentons maintenant des éléments du discours des acteurs, à propos des instruments mais surtout des pôles en général. En effet, les propos ne portent pas nécessairement spécifiquement sur l'instrument des CREA. Cela vient du fait que la part tenue par les instruments de gestion en tant que tels a été très limitée dans nos entretiens : d'eux-mêmes, nos interlocuteurs n'ont quasiment jamais abordé la question des instruments du pôle, et se sont avérés peu inspirés par nos questions leur demandant de s'exprimer sur ce point. Dans le parti-pris méthodologique qui est le nôtre, cette absence des instruments dans le discours des acteurs est signifiante, et nous avons essayé de limiter nos interventions dans le choix des thématiques et de leur enchaînement par nos interlocuteurs.

C'est pourquoi nous présentons plutôt ici des éléments du contexte, qui permettent d'après nous de mieux comprendre les usages des instruments que nous exposons plus haut. Notamment, il nous paraît intéressant de présenter ici comment les médecins perçoivent le mécanisme de délégation de gestion, et se perçoivent dans leur rôle de

manager. Et aussi comment la direction les perçoit. On présente donc ici les interprétations des acteurs, médecins d'abord et administratifs ensuite.

Les médecins : une certaine ambivalence dans leur positionnement de manager

On peut noter une certaine ambivalence dans l'attitude des médecins, vis-à-vis de leur positionnement comme manager. Certes, ils réclament plus de pouvoir de décision. Cependant, ils restent réservés quant à leur capacité et à leur appétence à exercer des décisions de gestion au quotidien. Ils sont également réticents à engager leur responsabilité sur les objectifs contractuels du pôle, particulièrement en matière financière. Cela se traduit de plusieurs manières.

Tout d'abord, certains chefs de pôles soulèvent un problème de légitimité dans l'exercice d'un pouvoir de gestion au sens large, le plus souvent désigné sous le fait de « *gérer des budgets* ». Le problème soulevé est en partie un problème de stricte compétence technique en matière comptable et financière, C'est également un problème de correspondance entre compétence et responsabilité. En effet, dans l'échelon du service hospitalier, compétence médicale et responsabilité de gestion sont étroitement liées, alors que la structure du pôle disjoint ces deux éléments – par exemple lorsque le chef de service d'une spécialité doit se prononcer sur la pertinence des besoins, pour une spécialité qui lui est totalement étrangère.

Ensuite, certains soulèvent un problème plus immédiat d'appétence pour la gestion. « *Pour tout le monde, le vrai métier il est pas là* ». Or, les circuits décentralisés de gestion, lorsqu'ils sont mis en place, peuvent être particulièrement chronophages, et le pôle n'est pas structuré pour exercer une compétence technique de gestion en son sein, malgré la présence formelle des assistants administratifs. Les chefs de pôle se trouvent donc exercer une activité technique de gestion au quotidien, pour laquelle ils estiment que leur valeur ajoutée est mal employée.

Enfin, certains chefs de pôle sont réticents à engager leur responsabilité vis-à-vis de leurs engagements contractuels, en particulier l'amélioration du résultat financier de leur pôle. Ils ne mettent pas en cause la validité des CREA sur un plan technique, pas plus qu'ils ne mettent en cause les conventions comptables permettant de construire le résultat analytique. De fait, ils ne développent pas un discours articulé sur les aspects techniques du fonctionnement du système de mesure et d'évaluation. Par contre, ils relèvent la faible contrôlabilité de leur résultat – tout particulièrement pour les pôles qui

ont une activité structurellement peu programmable. Les chefs de pôle soulignent que le résultat des CREA dépend d'éléments qui sont plus ou moins extérieurs à leur champ d'action, ou qui relèvent d'une dimension plus collective qu'individuelle. Sur le plan des recettes, l'évolution des tarifs, le dynamisme démographique du bassin sanitaire, l'activité non programmée ou la capacité globale d'accueil au sein de l'hôpital sont des éléments qui restent en partie hors de leur portée. Sur le plan des dépenses, les médecins ne maîtrisent pas l'évolution des dépenses indirectes, et ils sont soumis aux contraintes réglementaires sur l'organisation de leurs activités². Ils reconnaissent une capacité à agir sur l'organisation médicale et soignante, mais dans une certaine mesure.

Ainsi, les chefs de pôle se montrent extrêmement prudents sur leur capacité à engager leur responsabilité sur le résultat du pôle.

La réponse de la direction : motiver et convaincre

Cette relative ambivalence des médecins trouve un écho partiel dans l'interprétation que la direction porte, à propos des chefs de pôle. En effet, le directeur général et le directeur des finances identifient, eux aussi, des problèmes de conception technique du système : les moyens mis à la disposition des pôles et les circuits de décision sont encore imparfaits. Mais à leurs yeux, l'enjeu-clé pour la mise en place réussie d'une contractualisation interne est ailleurs : il réside dans le positionnement et l'attitude des chefs de pôle, qu'il convient de motiver et de convaincre. Avant tout, la direction questionne la motivation du corps médical pour assumer les responsabilités liées à la gestion et à la prise de décision.

Sur la base de cette lecture, la direction prépare tout au long de l'année 2009 deux projets majeurs qui doivent permettre de traiter cette question, tout en complétant le système de contrôle sur un plan technique : l'intéressement ; et les budgets de pôle.

En particulier, l'intéressement est un « *véritable pari* » pour augmenter la productivité à l'hôpital. Présenté comme ambitieux et atypique, ce dispositif doit contribuer à motiver les chefs de pôle, afin de les inciter à améliorer leur résultat analytique. L'enjeu est ici avant tout symbolique et pédagogique. Il s'agit en effet de matérialiser les nouvelles règles de financement à l'activité auprès de l'ensemble des interlocuteurs de

² De manière croissante, sous la pression des professionnels certaines activités à haut risque médical font l'objet d'une spécification réglementaire pour leur organisation : urgences, pédiatrie, obstétrique, anesthésie, réanimation. La réglementation fixe alors des effectifs minimums par seuil d'activité.

l'organisation. Le dispositif d'intéressement, en redistribuant directement un bénéfice financier auprès des acteurs de la collectivité, doit donc permettre de légitimer la pratique d'un résultat bénéficiaire à l'hôpital. Il doit également, conjointement avec la mise en place des budgets en 2010, « *donner du corps aux pôles* », en confirmant la détermination et l'engagement de la direction dans le projet de contractualisation interne. La relative incomplétude du dispositif technique de gestion doit ainsi être résolue et, avec la mise en place de ces deux pièces complémentaires que sont l'intéressement et le budget, le CHB « *atteint un point de non retour* ». Dans le contexte du CHB, l'intéressement marque un « *tournant* » et « *le premier acte concret* » du pôle, en envoyant la balle dans le camp des médecins. « *Désormais, on va les voir se positionner en managers* ».

Cependant, à l'usage, on peut observer que l'intéressement n'agit pas comme un incitatif à améliorer le résultat du pôle. Les médecins conçoivent plutôt l'intéressement comme une reconnaissance offerte par la direction en récompense des efforts réalisés. Cette attitude est perceptible à travers l'utilisation qui est faite de l'intéressement : non pas pour améliorer la productivité, comme l'espérait initialement la direction, mais pour améliorer les conditions de travail des personnels et les conditions d'hospitalisation des malades. Et elle se confirme dans le jugement porté sur l'intéressement. Celui-ci est considéré comme « juste » ou non si le pôle a bien travaillé. En pratique, l'intéressement est assimilé à une prime à l'activité.

5. Discussion : apports et limites

5.1 Les apports de la sociomatérialité pour décrire les usages des outils

A travers l'étude de cas que nous présentons, nous voyons l'intérêt d'étudier l'instrument de gestion, à la fois selon une perspective cognitive en étudiant les représentations mentales qu'il induit ; et selon une perspective plus sociale, en étudiant la configuration particulière dans laquelle il est utilisé.

Sur le plan des représentations mentales, on voit comment l'instrument de gestion oriente les usages qui peuvent en être faits. Il joue en cela le rôle d'un économiseur d'attention au sens de Simon. Et il est porteur d'affordances qui inscrivent des potentialités d'usage, tant dans un sens habilitant que contraignant. Ici, le CREA

constitue notamment une matérialisation de la nouvelle structure organisationnelle de l'hôpital, autour de pôles assemblés dans une logique médicale. Le CREA matérialise également la nouvelle donne financière de l'environnement hospitalier, et l'irruption de cette catégorie de jugement, nouvelle pour tous les acteurs, qu'est le résultat analytique. Ensuite, par sa présentation, l'instrument oriente l'utilisation vers une lecture sous forme d'écarts par rapport à la situation antérieure. Et si l'on analyse plus précisément les conventions de calcul et les constructions des chiffres qu'il représente, on voit que celles-ci sont plus fragiles que la présentation synthétique ne le laisse supposer. L'instrument CREA est donc porteur de multiples affordances : de manière habilitante, il est un outil pédagogique puissant de matérialisation de la structure et des nouvelles règles du jeu financières auxquelles l'organisation est soumise ; de manière contraignante, il induit certains types d'usage et en exclut d'autres, a priori.

Sur le plan de la situation d'action dans laquelle il s'inscrit, on peut voir à travers notre étude de cas que les interprétations des acteurs sont certes importantes, en ce qu'elles permettent de transmettre, au moins en partie, comment chacun se situe et se perçoit. On voit également que d'autres éléments de la situation sont tout aussi importants à prendre en compte, ainsi que Suchman (2007) le souligne. En particulier, il nous semble pour notre part essentiel d'étudier la *configuration de contrôle* dans laquelle s'inscrit l'instrument, afin de mieux comprendre les formes de son usage. Ici par exemple, nous voyons que la structure de contrôle administratif au sens de Malmi et Brown (2008) joue un rôle important dans l'usage qui est fait des CREA. Cela rejoint les propos de Aggeri et Labatut lorsqu'ils préconisent de toujours considérer les instruments par rapport au dispositif de contrôle dans lequel ils s'inscrivent (Aggeri and Labatut 2010). Dans l'étude de cas que nous présentons, il nous semble que différents éléments acquièrent une valeur interprétative forte, dans la situation propre au CHB : l'environnement et la situation financière du CHB ; les caractéristiques de la gouvernance - faiblesse du pouvoir décisionnel effectivement accordé aux chefs de pôle, relative absence des assistants administratifs- ; l'outillage gestionnaire qui est plus généralement disponible ; ainsi que la culture des médecins.

5.2 Une conception différente des instruments : dépasser la notion de détournement ou de dévoiement des instruments dans l'usage

Ensuite, on voit dans notre étude de cas que personne au sein de l'organisation ne dispose finalement d'une vision complète des outils. Les contrôleurs de gestion ont une vision technique de tous les détails de conception du CREA, mais ils ne participent pas à la vision politique et stratégique de la DAF. La directrice des finances, quant à elle, ne maîtrise qu'imparfaitement les subtilités techniques des CREA et n'en promeut pas l'usage en termes d'évaluation ou de pilotage des coûts. Les médecins, enfin, utilisent les CREA comme outil de validation et de reconnaissance de leur activité. Et, si la lecture des CREA leur suggère des pistes d'optimisation de leur organisation ou de réduction des coûts, ils se gardent en tout cas d'en parler avec la direction.

Par analogie avec Suchman (Suchman 2005), on peut voir ici qu'il n'y a pas *un*, mais *des* instruments : l'objet est différent pour chaque acteur. Ainsi, l'instrument est à la fois évident du point de vue de sa matérialité et flou dans ses contours d'usage (Akrich 1987). Ce qui nous paraît intéressant ici c'est que la notion de dévoiement, d'adaptation ou de détournement des outils n'a plus lieu d'être dans une telle conception : on ne réfléchit plus aux conditions d'appropriation des instruments de gestion (Berard 2011), mais à la multiplicité des usages qu'ils peuvent endosser, en fonction de la configuration d'action propre à l'organisation.

Par ailleurs, à notre surprise, les affordances de l'instrument sont finalement d'une importance relative. Certes, les potentialités habilitantes de l'instrument sont effectivement confirmées - le fait qu'on se concentre sur l'évolution, qu'on inscrit la notion de résultat du pôle comme un critère de valeur. Cependant, les capacités contraignantes de l'instrument, et notamment les usages qu'il ne permet pas a priori - le suivi budgétaire - ne s'avèrent pas nécessairement être un obstacle : l'outil est bel et bien utilisé dans une optique de suivi budgétaire. Enfin, on note que les caractéristiques et les contraintes techniques qui président à la construction des chiffres présentés dans les CREA disparaissent presque instantanément à son usage. Cela renvoie par exemple aux propos de Berry (Berry 1983) lorsqu'il dit que le chiffre, une fois publié, perd ses caractéristiques de construction technique pour acquérir une valeur intrinsèque.

Bibliographie :

- Aggeri, Franck, and Julie Labatut. 2010. "La Gestion Au Prisme de Ses Instruments. Une Approche Généalogique Des Théories Fondées Sur Les Instruments de Gestion." *Finance Contrôle Stratégie* 13 (3) (September): 5–37.
- Agre, Philip E., and David Chapman. 1991. "What Are Plans for ?" In *Designing Autonomous Agents: Theory and Practice from Biology to Engineering and Back*, edited by Pattie Maes, 17–34. MIT Press.
- Akrich, Madeleine. 1987. "Comment Décrire Les Objets Techniques ?" *Techniques Et Culture* 9: 49–64.
- Batifoulrier, Philippe, Jean-Paul Domin, and Maryse Gadreau. 2007. "La gouvernance de l'assurance maladie au risque d'un État social marchand." *Economie appliquée* 60 (1): 101–126.
- Berard, Emilie. 2011. "L'appropriation Du Dispositif de Contractualisation Interne à L'hôpital de V : Évolution Conjointe de La Stratégie Et Du Contrôle de Gestion." In *32eme Congrès de l'AFC*. Montpellier, France.
- Berry, Michel. 1983. "Une Technologie Invisible? L'impact Des Outils de Gestion Sur L'évolution Des Systèmes Humains". Centre de recherche en gestion de l'Ecole Polytechnique.
- Bessire, Dominique, Franck Brillet, Amaury Grimand, and Jérôme Méric. 2012. "Introduction." *Management & Avenir* 54 (4): 53–60. doi:10.3917/mav.054.0053.
- Cauterman, Maxime, Noëlle Biron, and Jean-Claude Moisdon. 2008. "Pilotage Opérationnel Des Pôles, L'étape D'après." MeAH.
- Chiapello, E, and C Ramirez. 2004. "La Sociologie de La Comptabilité, Une Introduction." *Comptabilité Contrôle Audit* 10 n° spécial: 3–5.
- David, Albert. 2000. "Logique, Épistémologie Et Méthodologie En Sciences de Gestion: Trois Hypothèses Revisitées." In *Les Nouvelles Fondations Des Sciences de Gestion*. Paris: Vuibert FNEGE.
- De Vaujany, François Xavier. 2006. "Introduction Générale Au Cahier Spécial." *Les Outils de Gestion: Vers de Nouvelles Perspectives Théoriques* 9 (3): 107–108. doi:10.3917/mav.009.0107.
- DHOS, ANAP. 2010. "La Loi HPST à L'hôpital : Les Clés Pour Comprendre."
- Domin, Jean-Paul. 2006. "La Nouvelle Gouvernance : Ou Le Retour En Force de L'hôpital-entreprise." *Gestions Hospitalières*: 24–28.
- Doolin, Bill, and Laurie McLeod. 2012. "Sociomateriality and Boundary Objects in Information Systems Development." *European Journal of Information Systems* 21: 570–586.
- Duguid, Paul. 2012. "On Rereading Suchman and Situated Action." *Le Libellio d'Aegis* 8 (2): 3–11.
- Dumez, Hervé. 2006. "Equifinalité, Étude de Cas Et Modèle de L'enquête." *AEGIS Le Libellio* 2 (2): 18–21.
- Engeström, Yrjö, and Frank Blackler. 2005. "On the Life of the Object." *Organization* 12 (3, special issue): 307–330.
- Gibson, James J. 1986. "The Theory of Affordances." In *The Ecological Approach to Visual Perception*, 2d (first edition 1979), 127–143. Routledge.
- Gilbert, Patrick. 1998. *L'instrumentation de Gestion. La Technologie de Gestion, Science Humaine ?* Gestion. Paris: Economica.
- Hutchby, Ian. 2001. "Technologies, Texts and Affordances." *Sociology* 35 (2) (May 1): 441–456. doi:10.1177/S0038038501000219.
- Introna, Lucas, and Niall Hayes. 2011. "On Sociomaterial Imbrications: What Plagiarism Detection Systems Reveal and Why It Matters." *Information and Organization* 21 (2) (April): 107–122. doi:10.1016/j.infoandorg.2011.03.001.

- Justesen, Lise, and Jan Mouritsen. 2011. "Effects of Actor-network Theory in Accounting Research." *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 24 (2) (February 15): 161–193. doi:10.1108/09513571111100672.
- Knorr-Cetina, Karin. 1997. "Sociality with Objects Social Relations in Postsocial Knowledge Societies." *Theory, Culture & Society* 14 (4) (November 1): 1–30. doi:10.1177/026327697014004001.
- Latour, Bruno, ed. 2005. *Reassembling the Social: An Introduction to Actor-Network-Theory*. Oxford University Press, USA.
- Leonardi, Paul M. 2012. "Materiality, Sociomateriality, and Socio-Technical Systems: What Do These Terms Mean? How Are They Related? Do We Need Them?" In *Materiality and Organizing. Social Interaction in a Technological World*, edited by Paul M. Leonardi, Bonnie A. Nardi, and Jannis Kallinikos, 25–48. Oxford: Oxford University Press, USA. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2129878.
- Leonardi, Paul M., and Stephen R. Barley. 2010. "What's Under Construction Here? Social Action, Materiality, and Power in Constructivist Studies of Technology and Organizing." *The Academy of Management Annals* 4 (1): 1–51. doi:10.1080/19416521003654160.
- Lorino, Philippe. 2012. "Management Systems as Organizational 'Architextures': The Tacit Narratives Frames of Collective Activity". ESSEC Working paper. <http://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00714343/>.
- Malmi, Teemu, and David A. Brown. 2008. "Management Control Systems as a package—Opportunities, Challenges and Research Directions." *Management Accounting Research* 19 (4): 287–300. doi:10.1016/j.mar.2008.09.003.
- MeaH, (ANAP). 2009. "Nouvelle Gouvernance Et Comptabilité Analytique Par Pôles. CREA, CREO, TCCM, Tableaux de Bord, Une Aide Méthodologique Au Dialogue de Gestion."
- Moisdon, Jean-Claude, ed. 1997. *Du Mode D'existence Des Outils de Gestion*. Paris: Seli-Arslan.
- Nicolini, Davide. 2012. *Practice Theory, Work, and Organization: An Introduction*. Oxford: Oxford University Press.
- Norman, Donald A. 1993. "Cognition in the Head and in the World: An Introduction to the Special Issue on Situated Action." *Cognitive Science* 17 (1) (January): 1–6. doi:10.1016/S0364-0213(05)90000-1.
- Orlikowski, Wanda J. 2007. "Sociomaterial Practices: Exploring Technology at Work." *Organization Studies* 28 (9) (September 1): 1435–1448. doi:10.1177/0170840607081138.
- . 2010. "The Sociomateriality of Organisational Life: Considering Technology in Management Research." *Cambridge Journal of Economics* 34 (1) (January 1): 125–141. doi:10.1093/cje/bep058.
- Orlikowski, Wanda J., and Susan Scott. 2008a. "The Entangling of Technology and Work in Organizations". Working paper series, Dept of management information systems and innovation group, London School of Economics.
- . 2008b. "Sociomateriality: Challenging the Separation of Technology, Work and Organization." *Annals of the Academy of Management* 2 (1) (November): 433–474.
- Pestre, Dominique. 2004. "Thirty Years of Science Studies: Knowledge, Society and the Political." *History and Technology* 20 (4): 351–369. doi:10.1080/0734151042000304330.
- Pollock, Neil, and Luciana D'Adderio. 2012. "Give Me a Two-by-two Matrix and I Will Create the Market: Rankings, Graphic Visualisations and Sociomateriality." *Accounting, Organizations and Society* 37 (in press). doi:10.1016/j.aos.2012.06.004. <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368212000682>.
- Relieu, M., P. Salembier, and J. Theureau. 2004. "Introduction Au Numéro Spécial 'Activité Et Action/cognition Située'." *Activités* 1 (2): 3–10.

- Saint-Marc, Thierry, Marc Fischler, Odile Tillon-Faure, and Pierre-Henri Bréchat. 2012. "Organisation : Bilan à Deux Ans de La Mise En Place de Pôles D'activité." *Gestions Hospitalières* 521 (December): 137–151.
- Scott, Susan V., and Wanda J. Orlikowski. 2012. "Reconfiguring Relations of Accountability: Materialization of Social Media in the Travel Sector." *Accounting, Organizations and Society* 37 (1) (January): 26–40. doi:10.1016/j.aos.2011.11.005.
- Suchman, Lucy. 1987. *Plans and Situated Action: The Problem of Human-machine Communication*. New York: Cambridge University Press.
- . 2005. "Affiliative Objects." *Organization* 12 (3) (May): 379–399.
- . 2007. *Human-machine Reconfigurations*. 2d (1st in 1987). New York: Cambridge University Press.
- Toennesen, Christian, E Molloy, and CD Jacobs. 2006. "Lost in Translation: Actor Network Theory in Organization Studies." *Human Relations*.
- Vera, Alonso H., and Herbert A. Simon. 1993. "Situated Action: A Symbolic Interpretation." *Cognitive Science* 17 (1) (January): 7–48. doi:10.1016/S0364-0213(05)80008-4.
- Wagner, Erica L., Jodie Moll, and Sue Newell. 2011. "Accounting Logics, Reconfiguration of ERP Systems and the Emergence of New Accounting Practices: A Sociomaterial Perspective." *Management Accounting Research* 22 (3) (September): 181–197. doi:10.1016/j.mar.2011.03.001.
- Zeggar, Hayet, Guy Vallet, and Orianne Tercerie. 2010. "Bilan de L'organisation En Pôles D'activité Et Des Délégations de Gestion Mises En Place Dans Les Établissements de Santé". IGAS, La Documentation Française.
<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/104000246/index.shtml>.