



**HAL**  
open science

## Le budget “ as practice ” dans une agence publique

Samir El Baz, Frédéric Gautier

► **To cite this version:**

Samir El Baz, Frédéric Gautier. Le budget “ as practice ” dans une agence publique. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900507

**HAL Id: hal-01900507**

**<https://hal.science/hal-01900507>**

Submitted on 26 Oct 2018

**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.

# *Le budget « as practice » dans une agence publique*

## *Budgeting « as practice » in a public agency*

Samir EL BAZ

Frédéric GAUTIER

### **Résumé**

Depuis 1998, sous l'impulsion du Nouveau Management Public, la France a connu une succession de réformes telles que la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances). Le budget est structuré en missions, programmes et actions exprimés en termes de résultats mesurables (Jones et al. 2013). Cet article adopte l'approche de la théorie de la pratique pour explorer la manière dont le processus budgétaire est réalisé en pratique. Il mobilise les études consacrées au contrôle de gestion « comme pratique » (Ahrens et Chapman, 2007; Mouristen, 1999; Jorgensen et Messner, 2010). L'article met l'accent sur la relation entre le processus budgétaire et la programmation (stratégie) dans une agence publique appelée « Agence Santé » et les acteurs impliqués dans le processus budgétaire.

*Mots-clés : théorie de la pratique, budget, secteur public*

### **Abstract**

Since 1998, under the impetus of New Public Management, fundamental reforms happened in France including an Organic Law on the Finance Act. The annual budget is structured around missions, programs and actions, expressed in terms of measurable outputs (Jones and al. 2013). In this paper we outline a distinctive practice theory approach in order to explore what budgeting process “as practice” may be. We mobilize previous studies which explore management accounting “as practice” (Ahrens and chapman, 2007; Mouristen, 1999; Jorgensen and Messner, 2010). This article explores the relationship between budgeting process and programming (strategy) in a public agency namely “Health Agency” and actors who are involved in budgeting process.

*Key words: practice theory, budget, public sector*

## **Introduction**

Le budget est un important système de contrôle dans presque toutes les organisations (Armstrong et al, 1996; Ekholm et Wallin, 2000; Merchant et Van der Stede, 2003) et beaucoup d'études continuent d'être consacrées à la compréhension de la manière dont il fonctionne.

Selon Hansen et al. (2004), la plupart des études mettent l'accent sur les conséquences des dysfonctionnements présumés des contrôles budgétaires dans le cas de l'utilisation du budget pour l'évaluation de la performance (Hartmann, 2000; Hope et Fraser, 1997, 2000, 2003; Jensen, 2001; Marcino, 2000; Schmidt, 1992). Mais peu d'intérêt est accordé aux autres utilisations du budget dans les organisations telles que la planification opérationnelle et la formation de la stratégie. Ces utilisations négligées du budget sont importantes au point qu'elles suscitent des « appels » pour l'amélioration des processus budgétaires traditionnels en mettant l'accent sur le manque de connexion avec la planification stratégique et opérationnelle.

La littérature identifie des facteurs qui influencent l'utilisation des budgets. Il s'agit de l'environnement externe (le niveau de concurrence), l'environnement opérationnel tel que la production, les caractéristiques des flux de tâches et de ressources, la mesure de la stratégie de l'organisation, la structure et la taille (Hansen et al, 2004).

Afin de répondre à la question sur la manière dont les budgets et les comptabilités sont intégrés dans l'objectif du contrôle budgétaire dans les organisations publiques, nous devons relier l'aspect que prend le contrôle aux éléments d'environnement de ces organisations et à leur production (Pettersen, 1995). Selon Otley (1980), les systèmes de contrôle de gestion sont considérés contingents aux caractéristiques de l'environnement des organisations et aux caractéristiques des tâches des organisations. Ces facteurs affectent la structure organisationnelle et influencent le fonctionnement du système de contrôle et le processus budgétaire. Une des caractéristiques des organisations publiques est qu'elles sont majoritairement des organisations gouvernementales et non profitables (Pettersen, 1995). Elles n'existent pas à travers des mécanismes de marché mais elles sont créées par les gouvernements. Le processus budgétaire fait donc partie des décisions politiques les plus importantes pour un gouvernement (Wildawsky, 1975; Anthony et Young, 1984).

Dans l'approche classique du contrôle de gestion, Anthony (1965) identifie le budget comme une étape du processus du contrôle de gestion. Cette étape suit la programmation et précède

l'étape d'implémentation et d'évaluation. Le budget est ainsi défini comme un plan d'action pour l'année suivante souvent exprimé en termes monétaires. Le processus de contrôle de gestion est composé de quatre étapes liées les unes aux autres : (1) la programmation ou la planification, (2) le budget, (3) l'implémentation et (4) l'évaluation.

La programmation est structurée en programmes et projets. Elle recouvre les activités opérationnelles et les projets d'investissement. Elle est fondée sur la planification des actions, la définition des responsabilités et l'allocation des moyens financiers, humains et techniques. La programmation est défini au niveau stratégique de l'organisation.

Le budget est l'expression en termes monétaires de ce qui est décidé au niveau stratégique. Ainsi, l'établissement du budget est subordonné à la planification des activités opérationnelles et des projets. Par conséquent, la première question posée au processus budgétaire dans le secteur public concerne la relation entre la programmation et le budget.

Anthony (1965) souligne que le processus de contrôle de gestion est fondé sur trois hypothèses. Une de ces hypothèses concerne les objectifs. Les objectifs sont définis par la stratégie. Selon Bouquin (1997), le processus de planification et de budgétisation permet d'articuler les objectifs stratégiques et l'action.

Dans un cadre normatif, le budget est l'élément le plus important en contrôle de gestion et dans les systèmes de contrôle. Les budgets et les prévisions sont des données ex-ante. La littérature normative soutient que l'information sur le passé (ex-post) devrait influencer les décisions sur le futur (ex-ante). Ces décisions devraient affecter les actions (Pettersen, 1995). Cette conception du contrôle requière la connaissance de ce que l'on veut réaliser exprimé en objectifs (volume de production, coût et délais de production). Nous devons aussi être capables de décrire de manière claire les « outputs ». En disposant d'une bonne mesure des « outputs » nous pouvons définir la cible de production en termes de volume et de coût. Ainsi, nous pouvons établir correctement le budget.

## **1 Le budget dans le secteur public**

### **1.1 Le contexte général**

Durant la dernière décennie, beaucoup de réformes, étiquetées « Nouveau Management Public (NPM) », ont émergé dans les organisations publiques. La littérature cite l'introduction des

marchés internes, la performance managériale, la comptabilité et le budget par exercice, le management professionnel, la décentralisation et l'allocation des ressources axée sur les résultats comme des composants du NPM (voir Hood, 1995; Bromwich et Lapsley, 1997; et Lapsley, 2008).

Groot (1999) souligne qu'il existe deux doctrines du NPM qui influencent les réformes budgétaires: mettre davantage l'accent sur la responsabilité par rapport aux résultats (économie, efficacité et efficience) et introduire plus de styles et de techniques de management issus du secteur privé (décentralisation et amélioration du management institutionnel) (Aucoin, 1990 ; Hood, 1991 ; et Pollit, 1993). La première doctrine conduit à un glissement vers davantage de standards explicites de performance et la « quantification » de l'administration publique (Pollit, 1993 ; et Power et Laughlin, 1992). La « quantification » fait référence au lien à opérer entre des valeurs monétaires (coûts, revenus) et des objets (processus, entités organisationnelles et résultats). La seconde doctrine introduit une plus large « désagrégation » des organisations publiques en des unités séparées, gérées par des gestionnaires responsables, dotés d'un pouvoir discrétionnaire et appliquant des pratiques de gestion issues du secteur privé (Hood, 1995).

## **1.2 Le contexte du secteur public en France**

Durant la dernière décennie, le secteur public en France a connu un développement croissant des pratiques de contrôle de gestion. Cette évolution est caractérisée par l'émergence de nouvelles doctrines de gestion et de performance telles que la LOLF (Loi Organique relative aux Lois de Finances), les contrats d'objectifs et de moyens, la tarification à l'activité (T2A) pour le financement des hôpitaux. Cette évolution a contraint les organisations publiques à suivre le mouvement en améliorant les outils de gestion et de suivi de la performance.

En France, le système budgétaire est fondé sur l'enveloppe, l'engagement et le contrôle d'un budget annuel. Cependant, depuis 1998, le France a connu des réformes intégrées dans la loi de 2001 (Jones et al. 2013).

Portal et al. (2012) fournissent plus de détails concernant les réformes. La forme du budget annuel a changé pour être fondée sur les missions, les programmes et les actions au lieu de la structure organisationnelle et des thématiques générales. Ces missions sont exprimées en productions mesurables. Deux systèmes de comptabilité et de contrôle ont vu le jour. Le premier concerne un contrôle continu du budget par exercice, avec un reporting mensuel, à

partir duquel un ensemble d'états financiers annuels sont produits pour l'Etat dans son ensemble. Le deuxième, appelé « rapport annuel de performance », concerne un contrôle annuel du budget par mission, programme et action. Ce rapport fixe le niveau de performance cible et constitue le reporting sur la performance réelle.

Selon Groot (1999), certaines mesures prises dans le cadre de réformes budgétaires ont impacté la conduite organisationnelle et d'autres n'ont pas engendré de changement. La différence semble être liée au degré d'adéquation de ces mesures avec l'idée que se font les professionnels d'une « bonne pratique ». Si ces mesures sont adéquates avec les opinions des professionnels, elles semblent établir un contrôle renforcé de la performance non profitable. Dans le cas contraire, les institutions non profitables sont donc capables de « découpler » les mesures budgétaires et la conduite opérationnelle.

Malgré que certaines études empiriques mettent l'accent sur la gestion des organisations non profitables en traitant des sujets spécifiques telles que le budget (Wildavsky, 1975) et l'évaluation de la performance (Hopwood, 1973 ; Otley, 1978), notre compréhension de la gestion dans le secteur non profitable reste limitée. Nous disposons de peu d'informations sur la manière dont le budget est construit et les acteurs clé impliqués dans le processus budgétaire.

Peters (2001) compare le budget à un jeu. De ce fait, le budget est une activité dans laquelle l'interdépendance entre les situations dynamiques, l'action opportuniste et le joueur jouent un rôle essentiel.

Tandis que les nouvelles technologies de l'information conduisent à centraliser les tâches de contrôle, les techniques de contrôle de gestion (notamment le budget) sont devenues de plus en plus décentralisées à l'extérieur des zones centrales de l'entreprise (voir Granlund et Lukka, 1998). En d'autres termes, le défi du contrôle de gestion est d'être entrepris par les gestionnaires (managers) et non seulement par les comptables ou les contrôleurs de gestion. Ainsi, par exemple, les gestionnaires conçoivent et gèrent leur propre budget au lieu de se restreindre à donner des chiffres (Burns et Vaivio, 2001).

## 2 La théorie de la pratique pour étudier le processus budgétaire

### 2.1 La théorie de la pratique

La théorie de la pratique est une théorie de la façon dont les acteurs, avec leurs motivations et leurs intentions diverses, façonnent et transforment le monde dans lequel ils vivent. Il s'agit d'une relation dynamique entre la structure et l'action de l'homme. La théorie de la pratique, telle que décrite par Ortner (1984, 2006), cherche à expliquer la (les) relation(s) entre l'action humaine, d'une part, et une entité globale que nous appelons le « système », de l'autre. L'approche vise à résoudre l'antinomie entre les approches structuralistes et les approches traditionnelles telles que l'individualisme méthodologique qui tentent d'expliquer les phénomènes sociaux à partir des actions individuelles.

Selon Reckwitz (2002, 5, 243), la théorie de la pratique place le social dans les « pratiques » et traite les pratiques comme la plus petite unité de l'analyse sociale. La théorie de la pratique est fondée sur deux notions importantes que sont la pratique (au singulier) et les pratiques (au pluriel). Reckwitz (2002, 5, 243) insiste sur la nécessité de distinguer la « pratique » et les « pratiques » (en allemand, il s'agit de différencier *Praxis* et *Praktiken*).

La « pratique » (*Praxis*) au singulier représente simplement un terme emphatique pour décrire l'ensemble de l'action humaine. Jorgensen and Messner (2010, p.186) définissent la pratique comme: ce qui est fait, i.e. ce que les gens font « en pratique ».

Une pratique est un ensemble d'activités coordonnées des individus et des groupes dans l'exécution de leur travail effectif tel qu'il est guidé par le contexte particulier de l'organisation ou du groupe. Cook et Brown (1999) soutiennent qu'une pratique fait référence à l'action guidée par la signification ou le sens tirés du contexte particulier du groupe. Cook et Brown (1999 :386-387) avancent un exemple tiré de la médecine : l'utilisation du marteau du genou pour tester les réflexes des personnes. Quand un non spécialiste teste le réflexe pour son propre genou, cette activité est une « action ». Si un docteur (médecin) teste le réflexe du genou d'une personne au cours d'un examen spécialisé, cette procédure est une « pratique ». La pratique dans ce cas est ancrée dans un contexte particulier organisé, articulé dans des pratiques spécifiques de comportement, socialement développées à travers l'apprentissage et la formation pour la profession. Par pratique, nous entendons entreprendre et s'engager pleinement dans une tâche, travail ou profession (Brown et Duguid 2001 : 203).

Selon Reckwitz (2002), la théorie de la pratique accorde une importance particulière à l'activité humaine, souvent appelée « praxis ». Cependant, pour la théorie de la pratique, le comportement individuel est toujours intégré dans un réseau de pratiques sociales : la praxis s'appuie sur les pratiques (Vaara et Whittington, 2012).

Une « pratique » (Praktik) est un type routinier du comportement qui se compose de plusieurs éléments interconnectés les uns aux autres: des activités physiques, des activités mentales, des « choses » et leur utilisation, une connaissance de fond sous forme de compréhension, savoir-faire, les états d'émotion et la motivation. Une pratique, une façon de cuisiner, de consommer, de travailler, d'enquêter, de prendre soin de soi-même ou d'autrui, etc..., forme un « bloc » dont l'existence dépend nécessairement de l'existence et de l'interconnexion spécifique de ces éléments et qui ne peut être réduite à l'un de ces éléments seul (Reckwitz, 2002).

Schatzki (1996, 2002) souligne qu'une pratique est un ensemble de « faits et gestes ». Ces derniers sont liés par quatre éléments pour composer une pratique : (1) les compréhensions pratiques, (2) les règles, (3) des structures téléo-affective, et (4) les compréhensions générales.

Les compréhensions pratiques sont les capacités (facultés) liées aux actions composant une pratique. Il existe trois types de facultés pertinentes, savoir comment faire quelque chose, comment l'identifier, et comment lui réagir. Par exemple : la compréhension pratique comme savoir-faire en matière de régulation des systèmes de chauffage et de ventilation est de tourner les vannes et ouvrir et fermer les fenêtres et les portes (Gram-Hanssen, 2010). Cette notion est proche de la notion d'« habitus » chez Bourdieu et de la notion de « conscience pratique » chez Giddens.

Par « règles », Schatzki (2002) indique les formulations explicites, les principes, les préceptes et les instructions qui ordonnent aux individus la réalisation d'actions spécifiques. Admettre que les règles lient les « faits et gestes » revient à admettre que les individus prennent en compte et adhèrent aux mêmes règles quand ils réalisent ces « faits et gestes ». Il s'agit de règles explicites de la façon de faire les choses, ce qui est autorisé (permis) et ce qui ne l'est pas. Sont à exclure les règles tacites ou implicites. Par exemple : certains quartiers avec des systèmes de chauffage partagés peuvent avoir des règles écrites sur la façon de gérer le système, de payer la facture, de maintenance ou les températures à respecter en été et en hiver (Gram-Hanssen, 2010). Cette notion est proche de la notion de « règles et ressources » chez Giddens.



La "*structure téléo-affective*" est un ensemble hiérarchisé et ordonné de buts, de projets et de tâches vers lesquels une pratique est orientée. Cet ensemble est lié à des émotions liées aux objectifs. Schatzki (2002) explique que la structure téléo-affective n'est pas un ensemble de propriétés des acteurs. C'est une propriété de la pratique: un ensemble de buts (objectifs), de projets et d'affectivités. Ces éléments sont exprimés à travers un ensemble fermé de « faits et gestes » qui composent la pratique et sont intégrés de manière inégale dans les esprits et les actions des différents participants. A titre d'exemple, les normes de propreté et la façon dont ces normes font partie des pratiques de lavage sont des structures téléo-affectives.

*Les Compréhensions générales*, enfin, sont des éléments des pratiques (des buts, des règles, des émotions, etc.) qui sont liés au site auquel appartient la pratique et ils sont donc communs à plusieurs pratiques au sein de ce site. Il existe des compréhensions générales telles que l'efficacité et la rentabilité qui guident de manière indirecte un ensemble de pratiques organisationnelles (Schatzki, 2002, p. 87). Schatzki (2002) mentionne les compréhensions religieuses et communautaristes. Les compréhensions générales sont ces croyances communes partagées. Exemple : l'idée que « préserver l'environnement est une bonne chose » est une compréhension commune.

## **2.2 Le budget « comme pratique »**

Que signifie « le contrôle de gestion et les théories du contrôle sont des pratiques » ? (Macintosh et Quattrone, 2010). Roberts et Scapens (1985) soulignent que la compréhension des pratiques de contrôle dans leur contexte organisationnel nécessite plus qu'une simple description technique des systèmes d'information comptables.

Pour définir le budget « comme pratique » nous utilisons les définitions du contrôle de gestion « comme pratique ». L'étude du budget « comme pratique », à l'instar du contrôle, est une question du lien entre la théorie et la pratique.

Ce lien se présente de trois manières (Van de Ven et Johnson, 2006) :

- comme un problème de transfert de connaissance ;
- comme représentant des types distincts de connaissance ; et
- comme un problème de production de connaissance.

Berry et al. (2009) suggèrent que la recherche en contrôle pourrait être traitée comme un problème de production de la connaissance. Ils soulignent que le contrôle de gestion est

socialement adopté avec des artefacts techniques et sociaux. Ils considèrent le budget comme un artefact technique du contrôle et le processus budgétaire comme un artefact socio-technique du contrôle. Pour les auteurs, les artefacts socio-techniques sont des matérialisations de la pratique et de la théorie (et la culture).

La construction de nouveaux artefacts socio-techniques du contrôle est un défi pour la production de la connaissance. Cette production peut être accomplie par l'engagement dans un espace entre la pratique et la théorie (Berry, 2006). Mais comment cette construction se réalise-t-elle? Que signifie le contrôle de gestion « comme pratique »?

Ahrens et Mollona (2007) soulignent que les études de terrain concernant le contrôle de gestion tendent à étudier les organisations à travers les pratiques. Ils identifient quatre volets de la recherche pratique en contrôle : la gouvernementalité, la théorie du réseau des acteurs (ANT), la responsabilité et la pratique culturelle.

Les études de gouvernementalité théorisent le concept de pratique comme enraciné dans le pouvoir disciplinaire du contrôle. Elles considèrent le contrôle comme le résultat de la combinaison temporaire des programmes gouvernementaux avec diverses technologies telles que le contrôle (Ahrens et Mollona, 2007).

Le point commun entre la gouvernementalité et l'ANT réside dans l'intérêt que porte l'ANT à la combinaison entre les ambitions programmatiques et les actions des acteurs humains et non-humains (les logiciels informatiques, les machines et les matériels par exemple) produisant des assemblages capables de faire une différence et de laisser une empreinte du chercheur adoptant l'ANT (Latour, 1987, 1999 ; Law et Hassard, 1999).

Le troisième champ investiguer dans les études du contrôle théorise les pratiques organisationnelles en référence aux notions de responsabilités ou responsabilisations. Ce champ met l'accent sur les relations systématiques entre les systèmes de contrôle et les systèmes de responsabilité « ...analysés comme des formes institutionnalisées de pratiques sociales interdépendantes » (Roberts et Scapens, 1985, p. 446).

Ahrens et Mollona (2007) soulignent que les études en contrôle ont tendance à investiguer la signification du contrôle en référence à divers cadres pratiques mais pas aux systèmes symboliques. L'enjeu de la conception des pratiques de contrôle comme culturelles est que le contrôle organisationnel dépend des systèmes de significations symboliques (Ahrens et Mollona, 2007).

La littérature recense des études ayant exploré le contrôle de gestion « comme pratique ». Ces études mettent l'accent sur le lien entre le contrôle de gestion et la stratégie.

Ahrens et Chapman (2007) s'appuient sur l'approche de Schatzki pour analyser le contrôle de gestion dans une chaîne de restaurant britannique. Selon les deux auteurs, le contrôle de gestion émerge comme un effort continu pour aligner les pratiques des acteurs, au sein du restaurant, sur les objectifs financiers et stratégiques globaux de l'organisation. Les managers du restaurant et leur responsable hiérarchique discutent différentes alternatives d'action et les évaluent en donnant sens à la manière dont ces actions se rapportent aux priorités stratégiques de la compagnie et aux conséquences qu'elles impliquent (voir Jorgensen et Messner, 2010).

L'information financière n'est pas utile en soi car dans la plupart des cas elle nécessite d'être contextualisée en la reliant aux messages stratégiques et aux activités opérationnelles (Ahrens et Chapman, 2007). Comme les activités opérationnelles sont discutées au regard de l'information financière et des messages stratégiques, les gestionnaires s'engagent dans le contrôle et la stratégie en même temps. Les efforts des gestionnaires locaux des restaurants sont donc motivés par les impératifs financiers et stratégiques communiqués par la direction supérieure. En même temps, ces efforts participent à la construction de ces impératifs (voir Jorgensen et Messner, 2010).

A l'instar d'Ahrens et Chapman (2007), d'autres auteurs se sont intéressés à la manière dont les acteurs réalisent des pratiques en poursuivant des objectifs organisationnels.

Vaivio (1999) propose une autre vision fondée sur le rôle des acteurs. Il discute l'impact des chiffres comptables sur le discours autour du client dans une entreprise de produits chimiques britannique. Dans le cas de cette compagnie, la manière informelle, et souvent ad hoc, de manager les clients a été, à un moment donné, challengée par une initiative visant plus la quantification du client et ses besoins (voir, Jorgensen et Messner, 2010). Ainsi, le « client quantifié » fait face à une connaissance fondée sur les interprétations des besoins du client par les managers locaux des ventes. Il conclut que la compagnie a finalement réduit la taille de l'espace calculable et décidé de le séparer fortement du management opérationnel (voir Jorgensen et Messner, 2010).

Mouritsen (1999) fournit un débat similaire sur les coûts indirects de production dans une imprimerie. Cette entreprise fait face à des montants importants de coûts indirects de production. Pour le directeur général, les coûts indirects représentent un montant qui résulte du degré élevé de flexibilité de la production (voir, Jorgensen et Messner, 2010). Il promeut

un système d'information intégré (sur la base de la contribution de l'approche de contrôle (comptabilité)) qui pourrait aider à augmenter la visibilité sur le processus de production. Se faisant, il augmente la possibilité de planifier, surveiller, suivre et stabiliser la production, ce qui pourrait finalement aider à réduire les coûts indirects en réduisant la flexibilité. Le manager de la production a un point de vue différent. S'il est conscient de la nécessité de gérer les coûts indirects, il considère que cela ne peut pas être réalisé à travers le renforcement de la planification et du suivi mais par des efforts pratiques (hands-on) en local notamment de coordination. L'intégration est donc atteinte par le discours, l'improvisation et le maintien d'un degré élevé d'autonomie dans l'atelier.

Selon Mouritsen (1999, p.38) « les coûts indirects représentent plus qu'une réduction de la rentabilité dans la mesure où ils donnent une impulsion pour la redéfinition de ce que la flexibilité doit être, ce que signifie être innovant et par conséquent ce que signifie servir le client ». La question du contrôle axé sur les coûts est liée à des questions stratégiques majeures.

### **3 Méthodologie**

La période d'étude et d'observation s'étale sur cinq années, de 2009 à juin 2014. L'analyse présentée dans ce papier est fondée sur une étude de terrain conduite dans une organisation publique. L'article présente une étude ethnographique longitudinale du système de construction budgétaire. La méthodologie choisie adopte une vision herméneutique dans la mesure où l'étude concerne une analyse émanant de la pratique d'un acteur, le contrôleur de gestion de l'organisation étudiée. Ce dernier est considéré comme « l'agent in focus ».

La mission principale de cet agent est d'enquêter sur un champ de pratiques et analyser ses observations en appliquant les concepts de la théorie et un modèle conceptuel. Cela nécessite, tout d'abord, une proximité avec le champ de l'étude (Garfinkel, 1967; Jönsson et Macintosh, 1997).

Selon Schatzki (2005, p. 476), l'identification et la compréhension de la pratique telle qu'elle se réalise nécessite une observation participante considérable : observer les activités des participants, interagir avec eux (exemple : en posant des questions) et, idéalement, tenter d'apprendre leurs pratiques. Selon Jorgensen et Messner (2010), même si nous ne pouvons certainement pas prétendre avoir appris l'ensemble des pratiques impliquées dans le processus

budgétaire, nous obtenons une compréhension de ce que les individus, dans notre organisation, font et pourquoi ils le font. Mais nous pouvons formuler ce constat différemment et poser la question: pourquoi les individus ne font pas ce qu'ils doivent faire ?

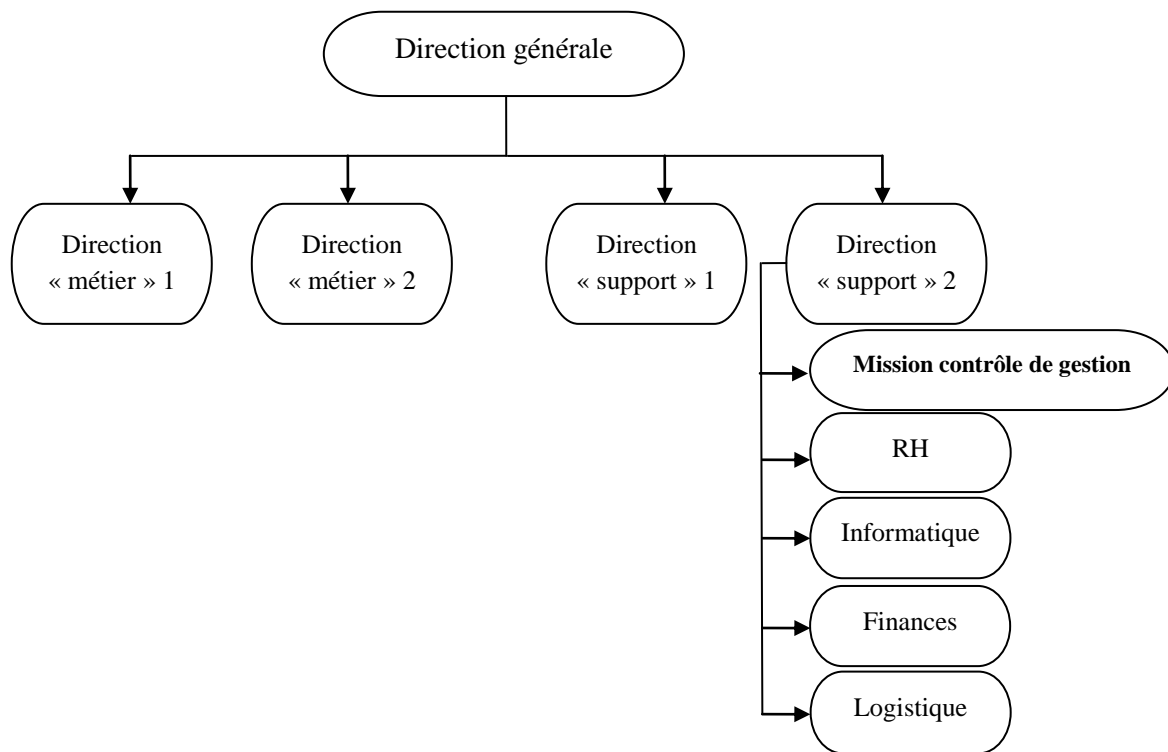
A travers une recherche longitudinale ethnographique, avec le contrôleur de gestion comme « agent in focus », ce papier s'appuie sur les études concernant la « stratégie comme pratique » pour explorer le rôle des membres de l'organisation dans le processus budgétaire.

Ce travail de recherche tente d'identifier la manière dont le processus budgétaire est conduit dans une organisation publique. L'étude du budget « comme pratique » peut accroître notre compréhension de la manière dont le budget est construit dans une organisation publique en comparaison avec les outils et les techniques budgétaires utilisés dans le secteur privé.

### **3.1 L'organisation étudiée, ses missions et ses agents**

L'étude empirique est réalisée dans une organisation publique à caractère scientifique appelée « Agence Santé ». Elle opère dans le domaine de la santé. Sa mission principale est l'amélioration de la qualité et la sécurité des soins en France. A ce titre, elle accompagne les établissements de santé, notamment les hôpitaux et les cliniques, dans l'amélioration des conditions de prise en charge des patients. Elle produit des travaux scientifiques d'évaluation des produits de santé (médicaments par exemple) et des technologies médicales. Ses autres activités consistent à accompagner les professionnels de santé pour le perfectionnement de leurs pratiques à travers notamment l'élaboration de rapports d'études, d'avis et de recommandations ayant trait aux pratiques médicales.

L'organisation comporte quatre directions. Les missions sont organisées au sein de deux directions appelées « Directions Métiers ». L'activité de la première direction consiste en l'évaluation des médicaments et des technologies de santé telles que les dispositifs médicaux implantables et les actes médicaux. Les missions concernant l'amélioration de la qualité et de la sécurité des soins, notamment à travers la certification des établissements de santé, sont dévolues à la seconde direction métier.



**Figure 1 : la structure organisationnelle de l'AS**

En plus des deux directions « métiers », deux directions dites « support » complètent l'organigramme. La première est chargée de la communication et la seconde a pour mission la gestion des ressources. Cette dernière est composée d'un service des ressources humaines, un service de systèmes d'information, un service financier, un service logistique et une mission « contrôle de gestion ». La mission « contrôle de gestion » est rattachée directement au directeur des ressources.

De par la nature et les missions de l'organisation, les directions métiers sont composées majoritairement de personnel qualifié : médecins, pharmaciens, statisticiens et économistes. Le rôle et les missions de l'organisation, dans le champ de la santé en général et dans l'amélioration de la qualité et de la sécurité des soins en particulier, la place au centre de son réseau de partenaires. Ainsi, elle entretient des relations avec le ministère de la santé et la sécurité sociale pour les questions budgétaires et le programme de travail annuel. Elle collabore aussi avec des organisations professionnelles telles que les sociétés savantes (qui regroupent les médecins en fonction de leur spécialité), les hôpitaux et les associations de patients.

### **3.2 Le cadre conceptuel pour étudier le budget « comme pratique »**

Afin d'étudier le budget « comme pratique », cette article mobilise le même cadre que celui utilisé pour les études de la stratégie « comme pratique ».

Whittington (2006) propose un cadre conceptuel qui relie les trois concepts fondamentaux de la perspective pratique: les pratiques, la praxis et les praticiens.

Ces trois éléments sont des thèmes de la théorie de la pratique : les pratiques des organisations et leur large champ social, l'activité effective appelée « praxis » et les acteurs qui sont principalement les praticiens de la stratégie.

Les pratiques font référence à la société du point de vue de la théorie de la pratique. De manières différentes, les théoriciens de la pratique s'intéressent à la manière dont les « champs » sociaux (Bourdieu, 1990) ou les « systèmes » (Giddens, 1984) définissent les pratiques (compréhensions partagées, règles culturelles, langages et procédures) qui guident et habilitent l'activité humaine. Nous retrouvons cette idée, par exemple, chez Foucault (1977) qui met l'accent sur la manière dont les pratiques disciplinaires façonnent subtilement les attentes et le comportement. On la retrouve aussi Chez Bourdieu (1990) avec la notion d'« habitus » qui est l'incorporation inconsciente des normes et traditions sociales dans la conduite humaine (Whittington, 2006).

La pratique, au singulier, ou « praxis » est l'activité réelle (effective) des individus. De Certeau (1984) insiste sur l'importance non seulement de ce qui est fait (quelque chose qui peut être comprise avec le comptage) mais aussi la manière dont il est fait (quelque chose qui nécessite une attention anthropologique). Pour Bourdieu (1990), le challenge est de saisir le « sens pratique » par lequel la vie est réellement vécue à l'instant. Selon Sztompka (1991), la praxis se déroule comme un lien entre ce qui se passe dans la société et ce que les individus font. Jarzabkowski et al. (2007) soulignent que la praxis comprend l'interconnexion entre des actions d'individus différents et dispersés, des groupes et leurs institutions sociales, politiques et économiques dans lesquelles les individus agissent et auxquelles ils contribuent.

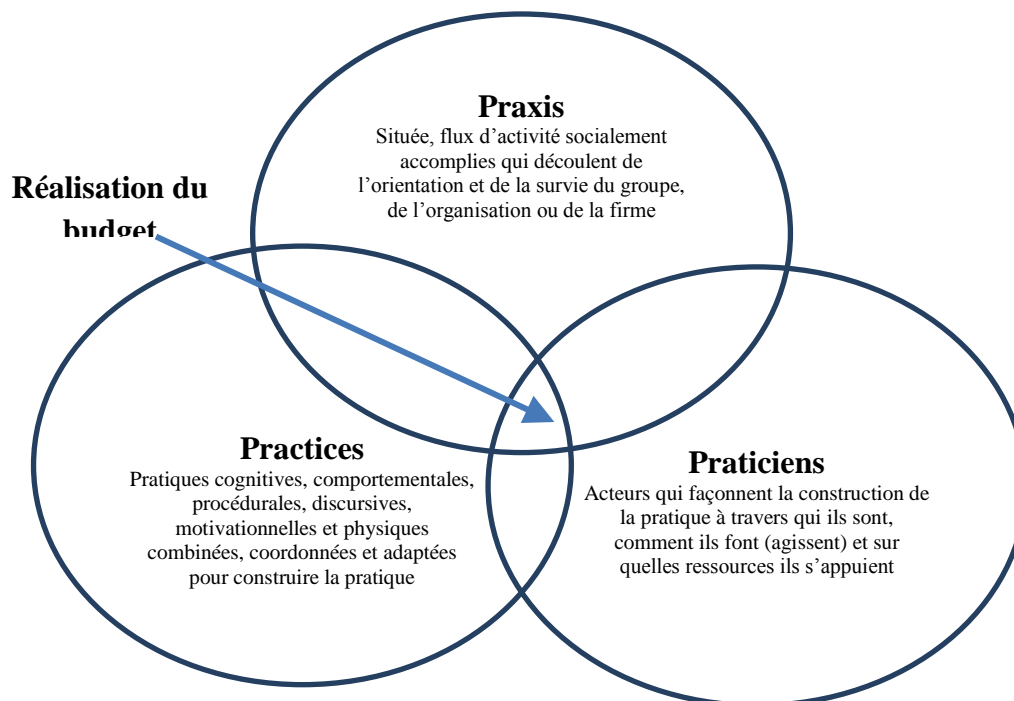
Les praticiens sont les acteurs, l'activité dépend de leurs compétences et leurs initiatives. Bourdieu (1990) compare les acteurs à des joueurs de cartes qui peuvent jouer la même main de manière différente selon leurs compétences et le cours du jeu. Ces acteurs sont considérés non comme de simples automates mais comme des interprètes astucieux des pratiques.

Selon Jarzabkowski et al. (2007), les praticiens sont des acteurs, des individus qui s'appuient

sur les pratiques pour agir. Les praticiens sont donc étroitement liés aux pratiques et à la praxis. L'agence est active par leur utilisation des pratiques (manières de se comporter, de penser, de s'émouvoir, de s'informer et d'agir) qui prévalent dans leur société. Ils combinent, coordonnent et adaptent ces pratiques à leurs besoins dans le but d'agir au sein de la société et l'influencer (Reckwitz, 2002).

Jarzabkowski et al. (2007) proposent un cadre pour les études de la stratégie « as practice » fondé sur trois thèmes d'études définis par Whittington (2006) à savoir les pratiques, la praxis et les praticiens. Selon Jarzabkowski et al. (2007) il faut prendre en compte les interrelations entre ces trois éléments au moment de l'étude de la stratégie « comme pratique ». Le travail stratégique dans les organisations est composé de ceux qui font la stratégie, la manière dont ils la font et les pratiques sur lesquelles ils s'appuient dans leurs activités. L'accomplissement de la stratégie, ou « faire la stratégie », est situé à l'intersection des trois thèmes (Whittington, 2006; Jarzabkowski et al., 2007). A l'instar de la stratégie, la réalisation du budget est située à l'intersection de ces trois éléments. Ces trois éléments répondent à trois interrogations. Qui sont ceux qui font le budget (les praticiens) ? Comment le font-ils ? Et quelles sont les pratiques sur lesquelles s'appuient-ils dans leurs activités ?

Dans la figure 2, nous empruntons le cadre conceptuel proposé par Jarzabkowski et al. (2007) pour étudier le « Budgetizing » ou la réalisation du budget.



**Figure 2: Cadre conceptuel pour l'analyse du budget « as practice »**  
 (Adaptation du modèle développé par Jarzabkowski et al. (2007) pour analyser la stratégie as practice)



## 4 L'étude

Cet article met l'accent sur la manière dont le budget est construit dans une organisation publique appelée « Agence Santé ». L'organisation a mis en place en 2009 un système de contrôle de gestion fondé sur la méthode ABC (Activity based Costing).

L'objectif étant de mieux cerner l'utilisation des moyens pour les différentes productions. La mise en place d'un système de contrôle à partir de 2009 est motivée en particulier par deux événements. D'une part les préconisations d'un audit externe réalisé en 2007 et les demandes incessantes des partenaires financiers pour obtenir des informations sur les coûts, d'autres parts.

Le rôle donné au contrôle de gestion dans le management s'est accru avec l'évolution au niveau de la gouvernance de l'institution. En juin 2011, l'équipe dirigeante est remplacée aussi bien au niveau de la direction générale qu'au niveau des directions notamment celle à laquelle appartient le contrôleur de gestion.

Ces nouveaux managers savent parfaitement que la performance ne peut pas être pilotée sans des outils pertinents. Ainsi, ils font plus confiance au contrôleur de gestion et aux outils qu'il met en place tout en exprimant leur intérêt pour l'utilisation des données du contrôle de gestion.

L'évolution de la situation des finances publiques, surtout depuis la crise financière en 2008, conduit à la baisse des crédits budgétaires octroyés par l'Etat de 10%.

Les managers se retrouvent ainsi obliger de réviser la manière dont les ressources sont gérées. Ils s'appuient sur les indicateurs du contrôle de gestion pour revoir le pilotage des activités et des ressources au regard de la situation et du contexte contraint.

Depuis 2009, avec les premiers résultats du système de contrôle mis en place, l'institution est capable de répondre aux questions sur les coûts de productions, leur délai de réalisation et la volumétrie de production. Aujourd'hui, l'organisation dispose d'un système de contrôle fondé sur des outils comme l'ABC permettant d'avoir une vision claire sur la consommation de ses ressources et l'avancement de son activité.

Mais, malgré ce changement et l'existence d'un système de contrôle performant, l'institution reste sur un pilotage a posteriori avec toutes les limites qu'il présente. Les résultats et les indicateurs issus du contrôle de gestion sont utilisés pour animer et faciliter un dialogue de gestion a posteriori sur la consommation des moyens et la constatation des réalisations. La

procédure budgétaire est fondée sur un contrôle du budget alloué mais n'inclut pas de phase de programmation budgétaire issues d'une planification décidée en amont.

#### **4.1 Comment se déroule le processus budgétaire?**

Le processus budgétaire se déroule en trois étapes. La première étape consiste en l'envoi des documents aux chefs de service et leur assistantes (secrétaires). Les tableaux se présentent comme indiqué dans la figure 3 avec une colonne supplémentaire pour indiquer les prévisions budgétaires de l'année à venir. Ensuite, les chefs de service renvoient ces tableaux au responsable du budget en y indiquant leurs prévisions. Souvent, les tableaux ne sont pas renvoyés ou les prévisions ne sont pas renseignées.

La troisième étape est la conférence budgétaire. Le responsable du budget fait un constat factuel du niveau des dépenses de l'année N-1 et celui des dépenses de l'année N sur les neuf premiers mois de l'année. Il déroule (projette) pas loin d'une centaine de diapositifs présentant des chiffres de consommation par compte comptable, par période, par direction et par service.

Comme présenté dans la figure 3 de manière schématique, les dépenses sont présentées en unité monétaire par compte. Aucune ou presque aucune indication n'est donnée sur le contenu de ces dépenses. Les chefs de service et leur directeur interviennent de temps à autre pour demander plus d'explication. Mais c'est très rare tant le volume des données (pour ne pas dire le nombre de chiffres) est considérable et le rythme de présentation est soutenu.

La réunion budgétaire se solde généralement par une question du responsable du budget, du style : « que mettons pour tel compte pour l'année prochaine ? ». Généralement, les chefs de service répondent par le maintien du même niveau budgété pour l'année N même s'il n'a pas été consommé.

La construction budgétaire est fondée sur un dialogue purement comptable sans aucune référence ni aux objets de coûts ni à l'activité ou la production qui engendre la dépense.

Cette méthode de budgétisation est la même qu'il s'agisse d'un service métier ou d'un service support. Un service dit « métier » produit des productions finales (rapport scientifique par exemple). Un service dit « support » produit des productions destinées aux autres services de l'institution.

Les conférences budgétaires se tiennent avec les quatre directions à des dates différentes. Les directeurs et les chefs de service sont présents. Le responsable du budget, son directeur et l'adjoint au directeur. Peuvent aussi être présents, en fonction de la direction concernée par la conférence budgétaire, le responsable SI, le responsable marché publics.

Pour chacun des services, le responsable du budget, qui n'est pas le contrôleur de gestion, présente la consommation par compte budgétaire. Ainsi, pour un service donné, la présentation par compte indique uniquement l'imputation comptable de la dépense et ne renseigne pas sur l'élément d'activité qui l'induit. Par exemple, le budget d'un service Métier est présenté comme suit :

Numéro du compte	Intitulé comptable du compte	Montant
617	Etudes	30 000
625	Déplacements, missions et réceptions	17 000
628	Charges externes diverses	120 000
641	Personnel	800 000
<b>Budget annuel</b>		<b>967 000</b>

**Figure 3 : Budget par compte (service métier)**

Dans cet exemple, aucune indication n'est donnée sur le produit et surtout sur son utilité au regard des objectifs du service. Pour les services métiers, il n'existe aucune corrélation entre un rapport d'évaluation scientifique (produit) et une ligne de dépense.

Pour un service produisant des rapports d'évaluation d'une technologie médicale (ex : un acte chirurgicale), cette présentation n'indique pas comment l'étude payée 30 00 euros contribue à la production du rapport ni la manière dont elle influence le coût de production.

Le compte « 628 » par exemple englobe des dépenses de différentes natures. Il peut s'agir d'une prestation de sous-traitance, d'un achat de prestation comme l'édition ou la diffusion du rapport produit ou sa relecture et sa correction. De la même manière que pour l'exemple précédent, le raisonnement en compte comptable n'indique aucune corrélation avec le produit du service.

De la même manière, pour un service support, la logistique par exemple, il n'existe pas de

lien établi entre une activité et une dépense. Son budget est présenté comme suit :

Numéro du compte	Intitulé comptable du compte	Montant
628	Charges externes diverses	35 000
606	Achats non stockés de matières et fournitures	25 000
613	Locations	15 000
641	Personnel	450 000
<b>Budget annuel</b>		<b>525 000</b>

**Figure 4 : Budget par compte (service support)**

De manière plus explicite, une des activités du service logistique est la reprographie. Cette activité nécessite des dépenses en matière d'achat de papier, de location des copieurs et un coût par copie facturé par le prestataire. Les trois types de dépenses sont éclatés dans trois comptes comptables. Le compte « 606 » pour l'achat de papier, le compte « 613 » pour la location et le compte « 628 » pour le coût par copie.

Mais ce service réalise d'autres activités que la reprographie. Il est chargé par exemple de la gestion du courrier, des achats logistiques, de la gestion des salles de réunion, des archives,...Les comptes comptables qui composent son budget regroupent les dépenses de toutes les activités sans distinction. Ainsi, le compte « 606 » comportera une partie des dépenses de toutes les activités.

L'enveloppe dédiée au personnel (masse salariale sur le compte 641) suit la même logique de construction que les autres dépenses. Le responsable du budget applique une pondération à la masse salariale de N pour déterminer celle de N+1. Cette pondération est le coefficient d'évolution de la masse salariale entre N-1 et N.

La mise en place de la comptabilité de gestion en 2009 a permis la détermination des activités et des productions de tous les services qu'ils soient métiers ou support.

La présentation du budget par activité commence en 2012. Ce changement est soutenu par la nouvelle équipe dirigeante. Afin de mieux identifier les dépenses de l'institution, cette équipe n'approuve pas la logique budgétaire fondée sur les comptes comptables.

Elle souhaite donc s'appuyer sur l'architecture des activités définies par le contrôle de gestion pour construire le budget. De ce fait, la construction du budget est confiée au contrôleur de gestion. Les acteurs participant aux conférences budgétaires sont les mêmes qu'avant. La différence est que le contrôleur est désormais le responsable de la construction budgétaire alors qu'il n'y participait même pas avant.

Pour les services métier, le budget n'est plus déterminé par compte mais par objet de la dépense. Ainsi, le dialogue budgétaire est structuré autour d'objets de coûts tels que : les études, les réceptions, les déplacements et prestations externes qui se substituent aux comptes comptables 617, 625 et 628. La différence majeure avec l'ancienne méthode réside dans le fait que chaque service doit justifier, par exemple, l'enveloppe dédiée aux réceptions et déplacements par le nombre de personnes. Pour les prestations externes, le service doit lister les travaux sous-traités et justifier leur intérêt pour les productions réalisées par le service.

Pour les services support, une enveloppe budgétaire est fixée par activité et non plus par compte. Dans l'exemple du budget du service logistique, les montants des trois comptes « 606 », « 613 » et « 628 » se répartissent sur les différentes activités concernées :

- Reprographie :
  - o coût par copie : 20 000 (628)
  - o achat de papier : 15 000 (606)
  - o location de copieurs : 5 000 (613)
- Courrier :
  - o location de la machine d'affranchissement : 5 000 (613)
  - o achat d'enveloppes : 4 000 (606)
  - o Timbrage : 15 000 (628)
- Archives :
  - o Achat de boîtes d'archives : 6 000 (606)
- Gestion des salles de réunion :
  - o location de matériel de projection : 5 000 (613)

Le compte « 628 » budgété à hauteur de 35 000 euros est réparti entre les postes « coût par

copie » et « timbrage », le compte « 606 » entre « achat de papier », « achat d'enveloppes » et « achat de boîtes d'archives », le compte « 613 » entre « location de copieurs », « location de la machine d'affranchissement » et « location de matériel de projection ».

Le déroulement du processus de construction budgétaire est proche de celui qui préexistait. La différence réside dans le format des documents (dépense par activité et plus par compte comptable) et dans le contenu (par exemple, sont ajoutées des informations sur le personnel par type de contrat, sur le volume et le coût des productions que ce soit pour un service métier ou un service support). Les documents sont envoyés aux services deux semaines avant la tenue des conférences budgétaires. Certains services les renvoient avant la date des réunions, d'autres ne les remplissent pas préférant les discuter lors de la réunion.

Avec cette nouvelle méthode, les responsables des différentes unités constatent mieux le coût de leurs activités. Ils peuvent ainsi faire des projections budgétaires par activité. L'ancienne méthode n'offrait pas cette possibilité.

Le budget de personnel est construit par le contrôleur de gestion en collaboration avec le responsable des ressources humaines. Ainsi, le budget prend en compte les évolutions telles que les départs et les arrivées prévus, les fins de contrats, les remplacements éventuels.

## **5 Discussion**

Le processus budgétaire présente deux défauts majeurs. Le premier est le manque de corrélation entre le budget et la production. Il existe une déconnexion entre les prévisions de productions et les projections budgétaires. Le second concerne les acteurs impliqués dans le processus budgétaire.

Avant de discuter ces deux points, il est à noter que depuis 2011 la direction a initié une politique de réduction des dépenses. Le pilotage budgétaire doit prendre en compte l'enveloppe allouée par l'Etat. La direction a entrepris un dialogue avec les différentes directions en matière de recrutement pour contenir l'évolution de la masse salariale. Mais le budget reste déconnecter de la planification stratégique des productions approuvées par le management supérieur.

## 5.1 Le lien entre les objectifs de production et le budget

Le programme de travail de l'institution est composé de tous les rapports d'évaluation demandés par les partenaires. Ce programme est validé par le management supérieur et ensuite réparti sur les différentes directions métiers.

Mais cette déclinaison ne s'accompagne pas d'une traduction en matière des moyens nécessaires à sa réalisation. Les délais de production sur lesquels chaque service métier doit s'engager ne sont pas précisés par les acteurs au niveau opérationnel. La traduction du programme de travail en termes de budget est donc impossible.

Le budget de l'année N+1 est fondé sur le budget de l'année N. Les chefs de service ne s'engagent pas sur des volumes de production pour justifier leur demande budgétaire. Ils essaient, naturellement, de préserver au moins la même enveloppe budgétaire que l'exercice précédent tout en la négociant à la hausse. Ainsi, le budget ne dépend pas de l'évolution du volume de production qu'il soit en baisse ou en hausse.

Anthony (1965) met l'accent sur le lien entre la planification, la programmation et le budget. Ce sont des processus indissociables. Les pratiques budgétaires sont fondées sur le respect du cycle de gestion lors de la construction budgétaire. En d'autres termes, le budget dépend des orientations stratégiques et des objectifs de production. Dans le cas de l'« Agence Santé », les principes budgétaires fondamentaux (practices) ne sont pas internalisés dans la praxis et les activités des praticiens.

De manière schématisée, le point de départ doit être la fixation d'objectifs d'activité pour chaque unité qu'elle soit métier ou support. Ainsi, pour un service métier, les demandes budgétaires doivent découler d'un volume d'activité à réaliser (ex : nombre de rapport scientifique d'évaluation, nombre de visites de certification, nombre d'évaluation de médicaments). Un service support peut fixer des objectifs d'activités en fonction des demandes internes des autres services. Un service logistique aura une vision claire des objectifs pour les activités de reprographie, de courrier, de réunion. Un service RH pourra planifier le nombre de recrutement à réaliser pour budgéter la masse salariale nécessaire pour réaliser les productions validées par le management supérieur. Ainsi, une planification rigoureuse des objectifs d'activités exprimés en nombre de produits attendus est le point de départ du processus de budgétisation.

A partir de 2011, la direction financière essaie de respecter le budget alloué par le

gouvernement. Le chef du service financier demande à tous les services de ne pas dépasser l'enveloppe qui leur est allouée. Pour y parvenir, il opère une compensation entre le budget par activité d'un service, ensuite entre les budgets de tous les services de la même direction et enfin entre le budget de toutes les directions.

La praxis est la manière dont les acteurs réalisent la construction du budget. Ce sont toutes les activités réalisées par les acteurs pour construire le budget. La description présentée plus haut sur la construction budgétaire montre l'écart existant entre les pratiques et la praxis, entre ce qui devrait être fait et ce qui est fait.

## **5.2 Les acteurs impliqués (praticiens)**

Dans le cas étudié, nous distinguons trois groupes d'acteurs. Le management supérieur qui valide le programme de travail (les productions à réaliser : la liste des rapports d'évaluation que l'institution doit produire par exemple), les acteurs impliqués dans le processus budgétaire (chefs de service, le responsable du budget et son directeur) et les agents au niveau opérationnel (les scientifiques qui produisent les rapports et les autres productions).

La description du déroulement du processus budgétaire montre qu'il existe une déconnexion entre les actions de ces trois groupes d'acteurs. Le management supérieur décide du volume de production sans prendre en compte la « capacité à produire » des agents opérationnels en termes de temps disponible. Ils ne demandent pas non plus si le budget alloué est suffisant pour exécuter et réaliser ce qu'ils ont décidé.

Il existe donc une déconnexion entre ce qui est planifié, la capacité financière et la possibilité de produire au niveau opérationnel. En d'autres termes, il n'existe pas de coordination entre le management supérieur, les acteurs financiers et les agents opérationnels.

Notre conclusion est organisée en deux parties. Dans un premier temps, avec la comparaison des deux méthodes de budgétisation nous essayons d'identifier les changements intervenus en termes de praxis, de pratiques et de praticiens. Dans un second temps, nous mobilisons les concepts de la théorie de la pratique pour explorer la manière dont nous pouvons conceptualiser l'évolution du processus budgétaire au sein d'une organisation publique.

En termes de praxis, le processus budgétaire évolue et change comme nous l'avons décrit plus haut. Avant d'utiliser les résultats du contrôle de gestion en 2012, le budget est exprimé par compte comptable. A partir de 2012, le processus budgétaire est fondé sur les activités. Ainsi,



avec la deuxième méthode, les acteurs (les chefs de service et les agents opérationnels) dans les services « support » devraient être capables de mesurer leur besoins pour chaque activité ce qui n'était pas possible avec la première méthode. Mais, ce n'est pas le cas pour les services « métier ». Comme développé plus haut, les agents opérationnels dans les services « métiers » continuent d'accepter ce qui est décidé par le management supérieur et refusent de planifier la réalisation des productions en termes de délai. Le contrôleur de gestion, qui est désormais le responsable du budget, ne peut pas définir les ressources requises pour exécuter les programmes validés. Il ne peut pas non plus comparer les réalisations effectives avec les prévisions en termes de délais et de coûts de production lors des dialogues de gestion.

Cette évolution de la praxis est liée aussi bien aux praticiens impliqués dans le processus budgétaire qu'aux pratiques.

Dans la seconde méthode, le responsable du budget est le contrôleur de gestion. Cela implique que ce dernier est plus apte à utiliser les indicateurs du contrôle de gestion pour établir le budget que le responsable du budget dans la première méthode. Mais, ce changement dépend de celui de l'équipe de direction intervenu en 2011. Cette nouvelle équipe est composée de managers dont la formation et le parcours professionnel sont totalement différents de l'ancienne équipe. Ces managers sont des directeurs d'hôpitaux qui ont eu à gérer par le passé des établissements de santé avec des contraintes budgétaires souvent lourdes. Ils sont conscients des problématiques des ressources humaines et de la masse salariale. La performance n'est pas un mot « barbare » pour eux. Ces dirigeants savent que le pilotage de la performance ne peut se faire qu'avec des outils pertinents. Ainsi, ils font plus confiance au contrôleur de gestion et aux outils qu'il a mis en place tout en exprimant leur intérêt au renforcement de l'utilisation des données du contrôle de gestion pour le pilotage des activités et de l'organisation de façon générale.

Un autre changement concerne les acteurs impliqués dans le processus de budgétisation. Il est lié aux acteurs opérationnels au niveau des services « support ». Ces acteurs sont impliqués en particulier dans la détermination des besoins pour chaque activité. Par exemple, au service logistique, le responsable de la reprographie évalue le budget de cette activité au regard de ses besoins en papier. En revanche, les agents opérationnels au niveau des services « métiers » ne sont toujours pas impliqués dans la construction du budget.

Mouristen (1999) et Vaivio (1999) mettent l'accent sur le rôle important des acteurs du terrain. Mouristen (1999) évoque le rôle des acteurs dans les ateliers pour réduire les coûts

indirects. Vaivio (1999) souligne que la connaissance des vendeurs (commerciaux) des besoins des consommateurs peut challenger les méthodes quantitatives.

En termes de pratiques, nous identifions une seule évolution qui influence la praxis entre les deux méthodes budgétaires. Il s'agit de l'évolution du contexte. L'« Agence Santé », comme d'autres institutions publiques en France, a vu son budget réduit de 10%.

Schatzki (1996) identifie deux types de pratiques. Les pratiques « dispersées » sont les pratiques dispersées entre différents secteurs de la vie sociale. A titre d'exemple, les pratiques comme décrire, commander, suivre des règles, expliquer, questionner, rapporter, examiner et imaginer sont des pratiques dispersées communes à plusieurs secteurs. Les pratiques « intégratives » signifient des pratiques complexes qui caractérisent et forment des domaines particuliers de la vie sociale. Il s'agit par exemple des pratiques agricoles, des pratiques d'affaires, des pratiques de vote, des pratiques d'enseignement, des pratiques de célébration, des pratiques de cuisine, des pratiques de loisirs, des pratiques industrielles, des pratiques religieuses et des pratiques bancaires.

Dans le cas étudié, il existe deux manières de qualifier les pratiques budgétaires. Si elles sont « dispersées », cela implique que l'« Agence Santé » doit internaliser les méthodes budgétaires appliquées dans le secteur privé. Ce n'est pas le cas comme nous venons de le démontrer. Si nous considérons le budget comme une pratique « intégrative », nous devons se poser la question : quelles sont les pratiques budgétaires dans les organisations publiques ? Dans le cas où une administration publique doit internaliser les pratiques appliquées dans le secteur privé, ces pratiques doivent être « totalitaristes » (selon Schatzki, 1996) dans le sens où les acteurs sont obligés de les appliquer sans avoir d'alternative.

Une autre conclusion concerne le parallélisme entre la définition du contrôle de gestion « comme pratique » et le budget « comme pratique ». Selon Ahrens et Chapman (2007), le contrôle de gestion émerge comme un effort continu pour aligner les pratiques du restaurant sur les objectifs stratégiques et financiers de l'organisation. Ainsi, il existe un lien très fort entre la stratégie et le contrôle de gestion. Dans notre cas, il y a une déconnexion entre la construction du budget et la stratégie (exprimée par le programme de travail). Nous pouvons donc conclure que, comme le contrôle de gestion « comme pratique », le budget « comme pratique » doit être lié à ce qui a été décidé au niveau stratégique. Il faut aussi retenir que le processus budgétaire « comme pratique » doit s'aligner avec les pratiques utilisées dans le secteur privé et qui sont largement exposées dans la littérature. Le processus budgétaire

« comme pratique » émerge correctement s'il implique davantage les acteurs opérationnels.

Pour conclure, il existe trois groupes d'acteurs: les acteurs au niveau stratégique (le management supérieur), le responsable du budget et les acteurs opérationnels. Le programme de travail est décidé au niveau stratégique et les productions sont réalisées au niveau opérationnel. Le responsable du budget joue un rôle de médiateur entre le stratégique et l'opérationnel. Il réalise des allers et retours entre les deux niveaux afin de déterminer le volume de production que les agents opérationnels sont en mesure de produire en fonction des ressources dont dispose l'institution.

## **6 Conclusion**

L'approche « as practice » est très intéressante pour investiguer la manière dont le budget est construit dans les organisations publiques. Elle informe les chercheurs sur les activités budgétaires (praxis), les acteurs capables de le faire et les pratiques et les grands principes qui influencent cette construction.

Depuis plusieurs années en France, on observe l'évolution de l'implémentation du contrôle de gestion dans les organisations publiques. Mais, on observe aussi que ça ne résout pas le problème du déficit dans certaines organisations publiques telles que les hôpitaux. Etudier les pratiques peut permettre d'expliquer pourquoi.

L'étude du processus budgétaire « comme pratique » peut fournir quelques pistes pour l'amélioration de la manière dont le budget est réalisé aujourd'hui. Elle permet aussi de prendre en compte les spécificités des organisations publiques lors de l'implémentation d'outils issus du secteur privé ou de la littérature.

De manière générale, cette approche est intéressante pour identifier les problèmes et suggérer des solutions. Elle permet de se poser certaines questions sur les activités des acteurs, sur les acteurs impliqués dans le processus et leurs compétences, sur les pratiques et les réformes que les responsables de ces organisations peuvent établir pour améliorer la performance.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Ahrens, T., Chapman, C. (2007). Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society* 32(1-2): 1-27.
- Ahrens, T., Mollona, M. (2007). Organisational control as cultural practice - A shop floor ethnography of a Sheffield steel mill. *Accounting, Organizations and Society* 32: pp. 305-331.
- Anthony, R.N., Young, D.W. (1984). *Management Control in nonprofit Organizations*. 3<sup>rd</sup> edition (Richard D Irwin Inc., USA).
- Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. (Boston: Division of Research, Harvard Business School).
- Armstrong, P., Marginson, P., Edwards, P., Purcell, J. (1996). Budgetary control and the labor force: findings from a survey of large British companies. *Management Accounting Research* 7, 1-23.
- Aucoin, P. (1990). Administrative reform in public management: paradigms, principles, paradoxes and pendulums. *Governance* 115-37.
- Berry, A.J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D.T., Stringer C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review* 41: 2-20.
- Berry, A.J. (2006). *The space between theory and practice*. MCA Workshop, Paris.
- Bouquin, H. (1997). *Les fondements du contrôle de gestion*. 2nd edition, PUF, Que sais-je ? Paris.
- Bourdieu, P. (1990). *The logic of practice*. Cambridge : Polity.
- Bromwich, M., Lapsley, I. (1997). Decentralisation and management accounting in central government: recycling old ideas? *Financial Accountability and Management* 13 (2): 181-201.
- Brown, J., Duguid, P. (2001). Knowledge and Organization: A Social Practice Perspective. *Organization Science* 12 (2): 198-213.
- Burns, J., Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting Research* 12: 389-402.
- Cook, S., Brown, J. (1999). Bridging Epistemologies: The Generative Dance Between Organizational Knowledge and Organizational Knowing. *Organization Science* 10: 381-400.
- De Certeau, M. (1984). *The practice of everyday life*. Berkeley: University of California Press.

- Ekholm, B., Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review* 9: 519–539.
- Foucault, M. (1977). *Discipline and punish: the birth of the prison*. London: Penguin.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Cambridge: Polity.
- Gram-Hanssen, K. (2010). Introducing and Developing Practice Theory: Towards a Better Understanding of Household Energy Consumption. *Linköping Electronic Conference Proceedings Journal* pp.45-58.
- Granlund, M., Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research* 9: 185–211.
- Groot, T. (1999). Budgetary reforms in the non-profit sector: a comparative analysis of experiences in health care and higher education in the Netherlands. *Financial Accountability & Management* 15 (3 & 4): 353–76.
- Hansen, S.C., Van der Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15: 415-39.
- Hartmann, F.G.H. (2000). The appropriateness of RAPM: toward the further development of theory. *Accounting Organizations and Society* 25: 451–482.
- Hope, J., Fraser, R., (2000). Beyond budgeting. *Strategic Finance* 82 (4): 30–35. Annual Performance, Trap. Harvard Business School Press, Boston.
- Hope, J., Fraser, R., (1997). Beyond budgeting: breaking through the barrier to ‘The Third Wave’. *Management Accounting* 20–26.
- Hood, C. (1995). The New Public Management in the 1980’s Variation on a Theme. *Accounting Organization and Society* 20: 93–100.
- Hood, C.C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, pp. 3-19.
- Hopwood, A.G. (1973). *An accounting system and managerial behavior*. Saxon House, England.
- Jarzabkowski, P., Balogun, J., Seidl D. (2007). Strategizing: The Challenges of a Practice Perspective. *Human Relations* 60 (1): 5-27.
- Jensen, M. (2001). Corporate budgeting is broken—let’s fix it. *Harvard Bus. Rev.*, 95–101.
- Jones, R., Lande, E., Lüder , K., Portal, M. (2013). A Comparison of Budgeting and Accounting Reforms in the National Governments of France, Germany, the UK and the US. *Financial Accountability and Management* 29 (4): 419–41.
- Jorgensen, B., Messner, M. (2010). Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting Organizations and Society* 35: 184–204.

- Lapsley, I. (2008). The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability and Management* 24 (1): 77–96.
- Latour, B. (1999). On recalling ANT. In J. Law and J. Hassard (Eds.), *Actor network theory and after* (pp. 15–25). Oxford: Blackwell.
- Latour, B. (1987). *Science in action: How to follow scientists and engineers through society*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Law, J., Hassard, J. (1999). *Actor network theory and after*. Oxford: Blackwell Publishers.
- Macintosh, N., Quattrone, P. (2010). *Management accounting and control systems, an organizational and sociological approach*. 2<sup>nd</sup> edition, Wiley.
- Marcino, G.R. (2000). Obliterate traditional budgeting. *Financial Executive*, 29–31.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A. (2003). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. Pearson/Prentice Hall, London.
- Mouritsen, J. (1999). The flexible firm: Strategies for a subcontractor's management control. *Accounting Organizations and Society* 24(1): 31–55.
- Ortner, S. B. (2006). *Anthropology and Social Theory: Culture, Power, and the Acting Subject*. Durham, NC: Duke University Press.
- Ortner, S. (1984). Theory in Anthropology Since the Sixties. *Comparative Studies in Society and History* 26(1):126-166.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting Organizations and Society* 5 (4): 413–428.
- Otley, D.T. (1978). Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research* pp. 122-49.
- Peters, K. (2001). When reform comes into play: budgeting as negotiations between administrations. *Accounting Organizations and Society* 26: 521–539.
- Pettersen, I.J. (1995). Budgetary control of hospitals – ritual rhetorics and rationalized myths? *Financial Accountability and Management* 11(3): 207–21.
- Pollit, C. (1993). *Managerialism and the public services: the anglo-american experience*. 2<sup>nd</sup> edition, Oxford: Blackwell.
- Portal, M., Jones, R., Lande, E., Lüder, K. (2012). French Revolution and German Circumspection: Reforming Budgeting and Accounting in National Governments. *Public Money and Management* 32 (5): 357–61.
- Power, M., Laughlin, R. (1992). Critical theory and accounting. in N. Alveson and H. Willmott (eds), *Critical Management Studies* (London: Sage), pp. 113-35.
- Reckwitz, A. (2002). Toward a theory of social practices. A development in culturalist

- theorizing. *European Journal of Social Theory*, 5 (2): 243–263.
- Roberts, J., Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability – understanding accounting practices in their organizational contexts. *Accounting, Organizations and Society* 10: 443–456.
- Schatzki, T. R. (2002). *The site of the social: A philosophical account of the constitution of social life and change*. University Park: Pennsylvania State University Press.
- Schatzki, T. R. (2001). Introduction Practice theory. In T. R. Schatzki, K. Knorr Cetina and E. von Savigny (Eds.), *The practice turn in contemporary theory* (pp. 1–14). London and New York: Routledge.
- Schatzki, T. R. (1996). *Social practices: A Wittgensteinian approach to human activity and the social*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Schiller-Merkens, S. (2007). Towards a Practice-based Approach to Institutional Change: Institutional Change and Structuration Theory's Neglected Praxeological Aspects. In: George T. Solomon (Ed.), *Best Papers Proceedings of the Sixty-Sixth Annual Meeting of the Academy of Management*, ISSN 1543-8643.
- Schmidt, J.A. (1992). Is it time to replace traditional budgeting? *Journal of Accountancy*, 103–107.
- Sztompka, P. (1991). *Society in action: The theory of social becoming*. Cambridge: Polity Press.
- Vaivio, J. (1999). Examining The 'Quantified Customer'. *Accounting Organizations and Society* 24(8): 689–715.
- Van de Ven, A.H., Johnson, P.E. (2006). Knowledge for theory and practice. *Academy of Management Review* 31 (4): 802–821.
- Vaara, E., Whittington, R. (2012). Strategy-as-practice: taking social practices seriously. *Academy of Management Annals* 6(1): 285–336.
- Whittington, R. (2006). Completing the Practice Turn in Strategy Research. *Organization Studies* 27 (5): 613-634.
- Wildawsky, A. (1975). *Budgeting: A Comparative Analysis of the Budgeting Process*. Little, Brown and Company, Boston, Toronto.