



Les changements dans les outils de contrôle de gestion : une analyse comparative

Tarek CHANEGRIH
IAE de Caen (Université de Caen)
3, rue Claude Bloch BP 5160
14075 Caen Cedex

E-mail : tarek.chanegrih@unicaen.fr
Tel.: 0231566500 Fax: 0231566565

Résumé

Cette communication présente une analyse comparative des changements effectués dans les outils de contrôle de gestion des entreprises françaises, malaisiennes, singapouriennes et canadiennes. Le cadre conceptuel de cette recherche s'appuie sur deux typologies. La première de Libby et Waterhouse (1996) est relative à la localisation des changements. La seconde de Sulaiman et Mitchell (2005) concerne la nature du changement. Les résultats empiriques montrent une certaine convergence au regard des localisations et des natures des changements opérés dans les outils de contrôle de gestion pour ces quatre pays. Toutefois, des différences sont observées et expliquées. Elles révèlent le caractère contextuel des changements opérés dans les outils de contrôle de gestion.

Mots clés : contrôle de gestion, nature du changement, localisation du changement.

Abstract

This communication presents a comparative analysis of the changes carried out in the tools for management control in France, Malaysia, Singapore and Canada. It uses the conceptual framework of Libby and Waterhouse (1996) relative to the location of the changes (planning systems, controlling systems, costing systems, directing systems and decision making systems). This research also mobilizes the typology of Sulaiman and Mitchell (2005) on the nature of the change (addition, replacement, output modification, operational modification and reduction). Beyond some differences, the empirical results show a certain convergence in comparison with the localizations and natures of the changes operated in the tools for management control for these four countries.

Keywords: management accounting and control systems, nature of change, location of change.

Depuis les années 1980, l'environnement des entreprises a radicalement changé et un ensemble d'outils innovants a été développé pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile (Cooper et Kaplan, 1988 ; Mévellec, 1990 ; Lorino, 1991, 1997 ; Kaplan et Norton, 1992 ; Burlaud et Simon, 2000). Face à l'abondante littérature décrivant l'évolution des outils de contrôle de gestion, il semble intéressant de se demander si ces travaux de recherche et ces recommandations pédagogiques ont eu le même impact sur les pratiques des entreprises évoluant dans différentes zones géographiques.

L'objectif de cette communication est de comparer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion des entreprises françaises avec ceux effectués dans les entreprises d'autres pays (Malaisie, Singapour et Canada). Plus particulièrement, cette recherche s'intéresse à la nature et à la localisation des changements effectués dans les outils de contrôle de gestion. Elle mobilise le cadre conceptuel de Libby et Waterhouse (1996) qui distingue cinq catégories de localisations (les systèmes de planification, les systèmes de contrôle, les systèmes de coûts, les systèmes de rémunération et les systèmes de reporting) et le cadre conceptuel de Sulaiman et Mitchell (2005) qui identifie cinq types de changements (addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle et élimination).

Il est intéressant de noter que bien que le contrôle de gestion ne se limite pas, bien entendu, aux outils qu'il mobilise (Bouquin, 1997 ; Burlaud et Simon, 1997), cette recherche, pour des raisons méthodologiques, fait le choix de le réduire aux outils habituellement utilisés. Par ailleurs, la disponibilité des observations relatives aux changements opérés dans les outils de contrôle de gestion d'autres pays (Canada, Singapour et Malaisie), même si elles ne correspondent pas exactement à la même période d'étude (Canada, 1991-1993 ; Singapour, 1995-1997 ; Malaisie, 1997-2001) nous semble une opportunité et une source intéressante d'informations récentes qui limite l'intérêt de se lancer dans une démarche coûteuse d'harmonisation de la période d'observation.

Les résultats de la recherche effectuée en France pour la période 2002-2005 sur la nature et la localisation des changements, comparées aux observations effectuées dans d'autres pays, montrent une certaine convergence dans les changements opérés dans les outils de contrôle de gestion. Néanmoins des divergences sont constatées et montrent le caractère contingent des changements opérés dans ces outils.

Ce papier s'articule de la manière suivante. Le cadre conceptuel sera développé dans la première partie avec une focalisation sur la localisation et la nature des changements en contrôle de gestion. Une deuxième partie détaille le recueil des données et les résultats de l'analyse empirique. Enfin, une discussion sera développée.

1. Le cadre conceptuel

L'objectif de cette partie est de présenter le cadre conceptuel de la recherche. Celui-ci s'appuie sur deux typologies. La première est relative à la localisation des changements en contrôle de gestion. La seconde a pour objet la nature du changement apporté aux outils de contrôle de gestion. Ces deux typologies ont été mobilisées simultanément en raison de leur complémentarité. Libby et Waterhouse (1996) définissent ce sur quoi porte le changement (les différents outils de contrôle de gestion) tandis que Sulaiman et Mitchell (2005) identifient la nature du changement (ajout, modification, suppression).

1.1. La typologie des localisations des changements de Libby et Waterhouse

L'étude des changements en contrôle de gestion est un thème de recherche particulièrement prolifique. De nombreux travaux, mobilisant différents matériaux méthodologiques, se sont intéressés aux motivations, aux freins et aux conséquences liés au changement dans les systèmes de contrôle de gestion (pour une synthèse voir Sulaiman et Mitchell, 2005). Malgré le dynamisme de ce courant de recherche, Libby et Waterhouse (1996) soulignent que les chercheurs ont souvent négligé l'étude de la localisation des changements. Ces auteurs ont voulu étudier ce sur quoi porte les changements en contrôle de gestion. Ils ont regroupé en cinq catégories de localisation les outils de contrôle de gestion généralement utilisés par les entreprises : les systèmes de planification, les systèmes de contrôle, les systèmes de coût, les systèmes de rémunération et les systèmes de reporting (encadré 1). Ils ont ensuite mesuré pour chaque localisation, le nombre de changements effectués dans les entreprises canadiennes de plus de 100 salariés durant la période 1991-1993. Le changement est mesuré par le nombre de changements dans les outils de contrôle de gestion effectués dans une organisation particulière durant une période de temps spécifique (Damanpour, 1987 ; Daft et Becker, 1978). Cette étude a été répliquée auprès d'entreprises Singapouriennes (Williams et Seaman, 2001). Les résultats de ces études confirment la plus grande propension des outils de contrôle de gestion au changement.

Les systèmes de planification

- Les budgets
- Planification des opérations (production)
- Plan d'investissement (gestion budgétaire des investissements)
- Planification stratégique
- Autres systèmes de planification

Les systèmes de contrôle

- Mesure de la performance individuelle ou par équipe
- Mesure de la performance organisationnelle
- Mesure de la performance en terme de qualité
- Mesure de la performance en terme de satisfaction des clients
- Autres mesures de la performance

Les systèmes de coûts

- Allocation directe des frais généraux de fabrication
- Allocation directe des coûts de marketing
- Allocation directe des autres frais généraux
- Prix de cession interne (département ou division)
- Autres systèmes de coûts

Les systèmes de rémunération

- Les systèmes de primes – bonus
- Les systèmes de primes – paiement au résultat
- Autres systèmes de rémunération

Les systèmes de reporting

- Reporting plus fréquent de l'information
- Plus grande utilisation de mesures non financières
- Reporting plus large de l'information
- Autres changements dans les systèmes de reporting
- Autres changements qui n'apparaissent pas dans cette liste

Encadré 1: les différents systèmes qui décrivent la localisation des changements

Source: Libby et Waterhouse, 1996, p. 149.

1.2. La typologie des natures de changements de Sulaiman et Mitchell

Malgré la grande diversité dans les formes que peut prendre le changement dans les outils de contrôle de gestion, la nature du changement a été peu explorée (Quattrone et Hopper, 2001). La définition du changement a été parfois éludée et les tentatives de classification des formes du changement souvent négligées. L'absence d'une catégorisation des types de changements réduit le potentiel d'explication et de compréhension des développements dans le domaine du contrôle de gestion, et compromet ainsi les possibilités de comparaison et de généralisation. Sulaiman et Mitchell (2005) ont développé une typologie en cinq classes des changements en

contrôle de gestion (addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle et élimination) (encadré 2) qu'ils ont ensuite mobilisée pour étudier la fréquence d'apparition et la localisation de chaque type de changement. Leur recherche effectuée auprès de 92 entreprises malaisiennes entre 1997 et 2001 montre que les différents types de changements impactent toutes les catégories de localisation, à l'exception de l'élimination qui n'a été observée dans aucune des entreprises interrogées.

Addition : Introduction de nouvelles techniques comme extension du système de contrôle de gestion (la première introduction d'un package d'indicateurs non financiers de mesure de la performance ou d'un système de coût de la non qualité).

Remplacement : Introduction de nouvelles techniques en remplacement de celles qui existaient (le remplacement de la méthode des centres d'analyse par la méthode ABC ou d'un système de budget fixe par un système de budget flexible).

Modification de l'information : Modification de l'information fournie par le contrôle de gestion

Modification opérationnelle : Modification technique du système de contrôle de gestion (utilisation d'un ratio prédéterminé de charges indirectes par opposition au calcul d'un pourcentage ou le changement d'une clé de répartition).

Réduction (élimination) : Elimination d'une technique de contrôle de gestion sans remplacement (abandon du processus d'élaboration du budget par exemple).

Encadré 2: Les différents types de changement

Source: Sulaiman et Mitchell, 2005, p. 426.

2. Analyse empirique

2.1. Recueil des données

Cette étude a été conçue pour que l'on puisse comparer ses résultats à ceux des recherches effectuées par Libby et Waterhouse (1996) au Canada, Williams et Seaman (2001) au Singapour et Sulaiman et Mitchell (2005) en Malaisie. Pour les trois études, le changement est quantifié par le nombre de changements dans les outils de contrôle de gestion opérés durant une période de temps. Ce nombre de changements a été mesuré en France en utilisant les cinq catégories de localisations de Libby et Waterhouse (1996) à l'instar de ce qui a été fait pour les trois autres études. Quant à la nature du changement, elle a été observée au regard des cinq catégories de Sulaiman et Mitchell (2005) comme l'ont fait ces auteurs dans leur étude effectuée auprès d'entreprises malaisiennes.

L'analyse comparative a structuré la démarche de la recherche et a dicté l'approche par questionnaire. Une attention particulière a été accordée pour générer un échantillon qui recoupe au mieux les critères utilisés par les trois recherches citées précédemment. Libby et Waterhouse (1991-1993) ainsi que Williams et Seaman (1995-1997) ont utilisé une période de 3 ans pour leurs études alors que Sulaiman et Mitchell ont privilégié une période de 5 ans (1997-2001). On a retenu une période de 4 ans (2002-2005) qui couvre mieux l'adoption des récents développements en contrôle de gestion en France, tout en ne limitant pas le nombre de réponses espérées compte tenu des éventuels changements de poste des répondants potentiels. Le questionnaire, reprenant les mêmes items étudiés dans les précédentes études, testé au préalable auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers, a ensuite été envoyé en mars 2006 à un échantillon de 320 entreprises manufacturières de plus de 100 salariés conformément aux critères de Libby et Waterhouse (1996) et ceux de Williams et Seaman (2001)¹. Après deux relances (une par courrier et une par téléphone), 74 réponses ont été obtenues. Une entreprise a été éliminée en raison de son effectif qui était inférieur à 100 salariés. Deux répondants ayant une ancienneté inférieure à 4 ans dans le poste ont également été éliminés. Enfin, six questionnaires incomplets n'ont pas été retenus. Un échantillon de 65 entreprises soit un taux de réponse de 20 % a donc été jugé exploitable.

Le tableau 1 montre le profil des entreprises. La distribution en terme de taille est assez similaire à celle de Libby et Waterhouse (1996) et à celle de Williams et Seaman (2001) avec une plus grande représentation pour les entreprises françaises pour les trois dernières tranches qui représentent les effectifs les plus élevés. 66 % des répondants occupent le poste de contrôleur de gestion, 30 % le poste de directeur financier et 4 % de directeur d'usine. L'ancienneté des répondants dans l'entreprise dans la fonction actuelle est supérieure à 9 ans et l'effectif moyen de 603 salariés. Les entreprises appartiennent dans 78 % des cas à un groupe. Le test de biais entre les premiers et les derniers questionnaires reçus s'est révélé négatif. Par ailleurs, il n'existe pas de différence en terme de taille entre ceux qui ont répondu et ceux qui n'ont pas répondu au questionnaire.

¹ Aucune contrainte de taille d'entreprise n'a été prise en compte dans l'étude menée en Malaisie.

Effectif	Nombre d'entreprises (France)	% (France)	% (Singapour)	% (Canada)
0-149	10	15,38	27,95	33,33
150-299	24	36,92	27,95	29,16
300-499	11	16,92	11,82	16,66
450-999	10	15,38	16,12	4,16
> 1000	10	15,38	16,12	16,66
Total	65	100	100	100

Tableau 1: Le profil des entreprises

2.2. Résultats relatifs à la localisation des changements

Le tableau 2 montre que les entreprises françaises ont un nombre de changements annuel moyen (1,4) plus élevé que celui des entreprises singapouriennes (1,23) et moins élevé que celui des entreprises canadiennes (1,48) et des entreprises malaisiennes (1,90). Même si les nombres de changements annuels moyens ne sont pas identiques et que les différentes localisations ne sont pas impactées de la même façon, force est de constater une certaine convergence au regard des localisations des changements : les systèmes de contrôle, de reporting et de planification occupent dans les quatre études les trois premiers rangs. Les systèmes de coûts et les systèmes de rémunération sont ainsi apparus comme les composantes qui évoluent le plus lentement. Ainsi, malgré la capacité de la méthode ABC à calculer des coûts précis (Cooper, 1990), les changements dans les systèmes de coûts n'occupent en France que le quatrième rang. Ce résultat confirme la lenteur de la diffusion des nouvelles méthodes de calcul des coûts en France (Mévellec, 2003). Par ailleurs, même si la littérature en France (Péretti, 2007) insiste sur l'accroissement de la part variable dans la rémunération et le remplacement du salaire de qualification par un salaire de performance, il semble que les systèmes de rémunération soient la composante la moins dynamique dans ce pays.

(Recherche actuelle, France, 2002-2005) N= 65 ; taux de retour = 20%

	Nombre de changements	Nombre de changements annuels moyens	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	103	0,40	3	28,38	1
Reporting	82	0,32	4	22,58	2
Planification	68	0,26	3	18,74	3
Coût	63	0,24	2	17,35	4
Rémunération	47	0,18	2	12,95	5
Total	363	1,40	3	100	

(Sulaiman et Mitchell, Malaysia, 1997-2001) N=92 ; taux de retour = 29%

	Nombre de changements	Nombre de changements annuels moyens	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	221	0,48	1	25,3	2
Reporting	191	0,42	2	21,8	3
Planification	241	0,52	1	27,5	1
Coût	162	0,35	1	18,5	4
Rémunération	60	0,13	4	6,9	5
Total	875	1,90	1	100	

(Libby et Waterhouse, Canada, 1991-1993) N=24 ; taux de retour = 34%

	Nombre de changements	Nombre de changements annuels moyens	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	32	0,44	2	29,9	2
Reporting	34	0,47	1	31,8	1
Planification	17	0,24	4	15,9	3
Coût	13	0,18	3	12,1	4
Rémunération	11	0,15	3	10,3	5
Total	107	1,48	2	100	

(Williams et Seaman, Singapour, 1995-1997) N=93 ; taux de retour = 45%

	Nombre de changements	Nombre de changements annuels moyens	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	80	0,28	4	23,25	3
Reporting	93	0,33	3	27,03	1
Planification	87	0,31	2	25,29	2
Coût	34	0,12	4	09,83	5
Rémunération	50	0,19	1	14,53	4
Total	344	1,23	4	100	

Tableau 2 : Les localisations des changements dans les différents pays

2.3. Résultats relatifs à la nature des changements

Le tableau 3 présente les résultats de la nature des changements effectués dans les outils de contrôle de gestion en Malaisie et en France. Il montre une certaine convergence entre les résultats des deux études. Premièrement, la modification de l'information fournie par le contrôle de gestion apparaît comme le changement le plus largement représenté (38 %). Les modifications de la fréquence et de la représentation de l'information fournie par le contrôle de gestion constituent la composante la plus dynamique en termes de changements. Deuxièmement, la réduction est de loin le type de changement le moins représenté. Les

entreprises des deux pays concernées par l'étude semblent moins enclines d'éliminer un outil de contrôle de gestion sans le remplacer. Troisièmement, la moitié des changements observés a concerné l'ajout ou la substitution d'outils de contrôle de gestion. L'introduction de nouvelles techniques (addition et remplacement) représente dans les deux études des pourcentages sensiblement identiques (près de 50 %). Quatrièmement, les pourcentages relatifs aux modifications opérationnelles sont très proches. Les modifications techniques ne semblent pas emporter la ferveur des entreprises qui semblent privilégier les introductions de nouvelles techniques ainsi que la modification de l'information fournie par le contrôle de gestion.

Au-delà des convergences constatées dans la nature des changements, trois différences sont à relever. D'une part, la répartition entre les additions et les remplacements est opposée. Les entreprises françaises semblent privilégier l'introduction de nouvelles techniques pour une extension des outils déjà utilisés par le contrôle de gestion alors que les entreprises malaisiennes semblent effectuer plus de remplacements de techniques. D'autre part, même si la fréquence d'apparition de la réduction est faible, ce type de changement a quand même été observé en France alors qu'aucune entreprise malaisienne n'a opéré ce type de changement. Enfin, le nombre d'entreprises françaises n'ayant effectué aucun changement est élevé par rapport à celui de la Malaisie.

(Recherche actuelle, France)

	Addition		Remplacement		Modification de l'information		Modification opérationnelle		Réduction		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Contrôle	36	35,0	9	8,7	49	48	9	8,7	0	0,0	103
Reporting	35	42,7	6	7,3	35	42,7	5	6,1	1	1,2	82
Planification	24	35,4	10	14,8	27	39,7	6	8,8	1	1,3	68
Coût	17	27,0	9	14,3	12	19	24	38,1	1	1,6	63
Rémunération	16	34,0	10	21,3	17	36,1	3	6,4	1	2,2	47
Total	128	35,3	44	12,1	140	38,6	47	12,9	4	1,1	363
Rang 1	2		4		1		3		5		

(Sulaiman et Mitchell, Malaisie)

	Addition		Remplacement		Modification de l'information		Modification opérationnelle		Réduction		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Contrôle	31	14,3	89	40,3	68	30,8	33	14,6	-	-	221
Reporting	27	14,1	74	38,7	73	38,2	17	9,0	-	-	191
Planification	34	14,1	80	33,2	101	41,9	26	10,8	-	-	241
Coût	25	15,4	49	30,2	67	41,4	21	13,0	-	-	162
Rémunération	5	8,3	33	5,5	17	28,3	5	8,4	-	-	60
Total	122	13,9	325	37,1	326	37,3	102	11,7	-	-	875
Rang	3		2		1		4		5		

Variété des types de changements utilisée par les entreprises	Nombre d'entreprises ayant adopté ce nombre de types de changement (Recherche actuelle, France)		Nombre d'entreprises ayant adopté ce nombre de types de changement (S & M, Malaisie)	
		%		%
0	8	12,30	3	3
1	19	29,23	23	25
2	19	29,23	34	37
3	13	20,00	25	27
4	5	7,70	7	8
5	1	1,54	-	-
Total	65	100	92	100

Tableau 3: La nature et la localisation des changements en France et en Malaisie**3. Discussion des résultats**

Le tableau 4 résume les similitudes et les différences dans les localisations et les natures de changements des outils de contrôle de gestion.

	Localisation du changement (France, Canada, Malaisie et Singapore)	Nature du changement (France et Malaisie)
Similitudes	<ul style="list-style-type: none"> - Les systèmes de contrôle, de reporting et de planification sont les localisations les plus concernées par des changements. Ils représentent les ¾ des changements effectués - Les systèmes de coûts et de rémunération sont les localisations les moins concernées par des changements 	<ul style="list-style-type: none"> - La modification de l'information est le type de changement le plus fréquent - La réduction est le type de changement le moins fréquent - La modification opérationnelle est un changement peu observé - Les changements se répartissent de la manière suivante : 50 % d'introduction de techniques et 50 % de modifications - 60 % des entreprises interrogées ont eu recours à un ou deux types de changements
Différences	<ul style="list-style-type: none"> - Le taux de changement annuel moyen est variable : Singapore (1,23), France (1,4), Canada (1,48) et Malaisie (1,9) - Le rang du taux de changement moyen de chaque catégorie de localisation est variable. Par exemple, les systèmes de contrôle occupent le premier rang en France, le deuxième en Malaisie et au Canada mais que le troisième rang au Singapore alors que les systèmes de planification occupent le premier rang en Malaisie, le deuxième à Singapore mais que le troisième rang en France et au Canada. 	<ul style="list-style-type: none"> - Aucune entreprise n'a effectué de réduction en Malaisie alors qu'en France, 4 entreprises ont supprimé un outil de contrôle de gestion - Seules 3 % des entreprises malaisiennes n'ont effectué aucun changement alors que plus de 12 % des entreprises françaises n'ont opéré aucun changement - Les entreprises malaisiennes ont effectué 3 fois plus de remplacement que d'addition alors que les entreprises françaises ont opéré 3 fois plus d'addition que de remplacement

Tableau 4. Similitudes et différences dans les localisations et les natures de changements

3.1. Discussion des résultats relatifs aux localisations

La quatrième place occupée par les systèmes de coûts confirme les difficultés rencontrées par la méthode ABC à s'imposer dans différents pays (Innes et Mitchell, 1995 ; Ask *et al.* 1996 ; Israelsen *et al.* 1996 ; Lukka et Granlund, 1996 ; Sherrer, 1996 ; Gosselin, 1997 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Malmi, 1999 ; Innes *et al.* 2000 ; Mévellec, 2003) malgré sa capacité à calculer des coûts précis et à comprendre les causes des coûts (Cooper, 1990). Ceci illustre une certaine résistance des managers à changer leurs systèmes de coût (Argyris et Kaplan, 1994). Par ailleurs, la dernière place occupée par les systèmes de rémunération témoigne d'une convergence dans la relative lenteur des changements dans les modes de rémunération

qui transcende les frontières culturelles. Ces résultats sont à rapprocher de ceux de Lowe *et al.*, (2002) qui, contrairement à leurs attentes, ont trouvé de fortes similitudes en matière de pratiques de rémunération qui dépassent la nature collectiviste ou individualiste du système de valeur du pays.

Au-delà des convergences, deux différences significatives sont à noter. Premièrement, le nombre de changements annuels moyen est variable selon le pays. La propension des entreprises à changer plus fréquemment les outils de contrôle de gestion s'expliquerait par des considérations macroéconomiques. Les entreprises qui évoluent dans des contextes économiques difficiles cherchent constamment les moyens d'améliorer leur efficacité. Elles seront donc amenées à changer plus souvent leurs systèmes de contrôle de gestion (Williams et Seaman, 2001). Le nombre de changements annuels est ainsi sensiblement plus élevé en Malaisie qu'ailleurs. La crise asiatique a sans doute appelé les entreprises à des réactions et à des adaptations inhabituelles et a peut-être stimulé la demande d'informations par les managers (Sulaiman et Mitchell, 2005). Par ailleurs, l'Ontario, terrain d'observation de l'étude canadienne, qui a souffert d'une récession économique entre 1991 et 1993, occupe la deuxième place. La France, avec une croissance molle pendant la période d'étude, occupe la troisième place. A contrario, le niveau relativement faible des changements effectués au Singapour s'expliquerait par le fait que les entreprises singapouriennes, avec une croissance vigoureuse, ont sans doute disposé de plus de ressources, des marchés en expansion et d'une pression faible, éléments qui n'inciteraient pas les entreprises à prioriser les changements en contrôle de gestion.

Deuxièmement, le rang du nombre de changements moyen de chaque catégorie de localisation est variable. Par exemple, les systèmes de contrôle occupent le premier rang en France, le deuxième en Malaisie et au Canada mais simplement le troisième rang au Singapour. Les systèmes de contrôle regroupent les moyens mobilisés pour mesurer la performance tant au niveau individuel qu'organisationnel ainsi que les changements d'évaluation de la performance en termes de qualité et de satisfaction du client. La première place occupée par les systèmes de contrôle en France semble s'expliquer par les caractéristiques culturelles (Hofstede, 1980, 1991) : la France détient le plus grand score en matière de degré d'incertitude (tableau 7). Une tolérance à l'ambiguïté faible pourrait inciter les entreprises à tenter de réduire l'incertitude en ayant recours à plus de contrôle. Cette hypothèse est d'ailleurs renforcée par le fait que les entreprises singapouriennes, avec une tolérance à l'ambiguïté forte, occupent la dernière place pour la dimension contrôle (parmi les trois premières catégories de localisation) et que les entreprises malaisiennes et canadiennes, avec

des résultats intermédiaires, occupent des positions moyennes. Au-delà de cette explication culturelle, il semble logique que dans un marché mature, le renforcement des systèmes de contrôle pour préserver la compétitivité de l'entreprise soit priorisé (Davila, 2000 ; Ittner et Larcker, 1998). Par ailleurs, l'intensification de la concurrence et l'exigence de réactivité conjuguées au fait qu'une majorité des entreprises de notre échantillon (78%) appartient à des groupes, dans lesquels le *reporting* de l'information semble plus important qu'ailleurs, expliquerait le deuxième rang occupé par les systèmes de reporting. Cette deuxième place est sans doute renforcée par le fait que le caractère prédictif des indicateurs non financiers de la performance financière incitent les entreprises à les utiliser davantage (Ittner et Larcker, 1998 ; Banker *et al.*, 2000 ; Malmi, 2001 ; Baines et Langfield-Smith, 2003). Les systèmes de reporting incluent les indicateurs sur le report plus large et plus fréquent de l'information ainsi que l'utilisation des indicateurs non-financiers. Ce nombre de changements dans les systèmes de reporting met en évidence une plus grande dispersion de l'information au sein de l'entreprise. Ce résultat est en adéquation avec la logique de l'empowerment et la plus grande décentralisation. La troisième place occupée par les systèmes de planification en France s'expliquerait peut-être par le dynamisme confucéen (Hofstede and Bond, 1984 ; Hofstede, 1991). L'attachement à une orientation court terme qui caractérise le Canada (tableau 7), et sans doute également la France, semble amener les entreprises de ces deux pays à ne pas prioriser les changements relatifs à cette localisation. Les entreprises malaisiennes et singapouriennes, plus proches de la culture chinoise, ayant donc une orientation plus long terme, occupent d'ailleurs respectivement la première et la deuxième place pour les systèmes de planification. Enfin, il est intéressant de noter que, malgré le plus faible nombre de changements annuels moyens, les entreprises singapouriennes occupent la première place pour les systèmes de rémunération. Une explication pourrait être trouvée dans la relation qui existerait entre le pouvoir de négociation en matière salariale et les facteurs macroéconomiques. En effet, dans un contexte économique favorable, les salariés, bénéficiant de plus d'opportunités, seraient plus offensifs dans leurs demandes d'augmentation de salaires. Les entreprises seraient ainsi plus enclines à mettre en œuvre des moyens incitatifs pour les fidéliser. Cette hypothèse est confortée par l'observation d'un nombre de changements annuels moyens pour les systèmes de rémunération proportionnel à la santé économique des trois autres pays. Ainsi, la France occupe le deuxième rang pour cette localisation suivie par le Canada et la Malaisie.

	Distance hiérarchique	Degré d'incertitude	Individualisme/collectivisme	Masculinité/féminité	Dynamisme confucéen
France	68	86	71	43	-
Malaisie	104	36	26	50	-
Singapore	74	8	20	48	48
Canada	39	48	80	52	23
Moyenne	57	65	43	49	

Tableau 7. Les indices culturels des quatre pays

Source : Hofstede, 1980 et 1991.

3.2. Discussion des résultats relatifs aux natures de changement

Au-delà des convergences constatées, trois différences sont à noter. D'abord, la réduction n'a été observée dans aucune entreprise malaisienne alors que quatre entreprises françaises ont éliminé un outil de contrôle de gestion. Au-delà des notions d'engagement et de légitimité qui pourraient les amener à conserver plus longtemps les outils de contrôle de gestion (Innes *et al.*, 2000 ; Jermias, 2006), il semble que le degré d'individualisme/collectivisme expliquerait cette différence. Les cultures communautaires, qui se distinguent par la prépondérance du nous par rapport au je, attachent une grande importance au maintien d'une harmonie (Hofstede, 1980) et l'élimination d'outils mis en place par d'autres personnes peut sembler de nature à créer des tensions au sein de l'entreprise. La distance hiérarchique (Hofstede, 1980), particulièrement élevée en Malaisie, pourrait renforcer ce résultat si les personnes qui ont mis en œuvre ces outils occupent désormais des postes de responsabilité importants. Ensuite, le pourcentage d'entreprises n'ayant effectué aucun changement en France est nettement supérieur à celui des entreprises malaisiennes. Ce résultat semble s'expliquer par le contexte macroéconomique. L'intensité concurrentielle a sans doute amené plus d'entreprises malaisiennes à faire évoluer les outils de contrôle de gestion (Libby et Waterhouse, 1996). Enfin, les entreprises françaises ont effectué trois fois plus d'addition que de remplacement alors que les entreprises malaisiennes ont opéré trois fois plus de remplacement que d'addition. Le degré d'individualisme/collectivisme (Hofstede, 1980) expliquerait cette plus grande propension des entreprises françaises à ajouter aux dispositifs existants des solutions innovantes. En effet, les managers des cultures collectivistes ne se sentent pas concernés par la mode et les idées nouvelles en matière de gestion des entreprises alors que les managers des cultures individualistes se tiennent au courant des dernières idées et essaient de les mettre en

pratique (Hofstede, 1980). Dans les cultures individualistes, la force vient des initiatives et des réalisations individuelles.

Toutefois, même si les entreprises françaises semblent mettre en œuvre plus de changements radicaux que leurs homologues malaisiennes, il n'en demeure pas moins que les changements de nature incrémentale (remplacement, modification de l'information et modification opérationnelle) apparaissent largement majoritaires dans les deux pays. Les entreprises semblent conserver un cadre général et les changements apparaissent plutôt comme une évolution qu'une révolution (Bromwich et Bhimani, 1989). Ces résultats semblent en adéquation avec les travaux récents qui assimilent le changement en contrôle de gestion à un processus dans lequel les règles et les routines organisationnelles changent (Scapens, 1994 ; Burns et Scapens, 2000).

Limites et suggestions pour les futures recherches.

Cette recherche basée sur une étude par questionnaire auprès des contrôleurs de gestion d'entreprises manufacturières présente les limites inhérentes à ce type d'approche. De plus, les résultats représentent le seul point de vue des contrôleurs de gestion et non pas celui des utilisateurs de l'information. Les recherches futures devraient privilégier des études longitudinales sur longue période pour affiner l'étude des changements en contrôle de gestion. Par ailleurs un questionnement plus global sur les changements éventuels de finalités des outils et donc de perspective dans la gestion des organisations pourrait être mené.

Bibliographie

- Argyris, C et Kaplan, R.S. (1994), "Implementing new knowledge : the case of activity-based costing", *Accounting Horizons*, 8 (3), p. 83-105.
- Ask, U., Ax, C., et Jonsson S. (1996), « Cost Management in Sweden: from Modern to Post-Modern », dans Bhimani A. (éd) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press, p.199-217.
- Baines A et Langfield-Smith K., (2003), "Antecedents To Management Accounting Change: A structural Equation Approach", *Accounting, Organizations and Society*, 28, p. 675-698.
- Banker R.D. Potter G. et Srinivasan D. (2000), "Empirical Investigation Of An Intensive Plan That Includes Nonfinancial Performance Measures", *The Accounting Review*, 75, p.65-92.
- Bouquin, H. (1997), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.
- Bromwich, M. et Bhimani, A. (1989), *Management accounting: evolution not revolution*, Chartered Institute of Management Accountants.
- Burlaud, A., et Simon, C. (1997), *Le contrôle de gestion*, La découverte.
- Burlaud, A., et Simon, C. (2000), *Comptabilité de gestion coût et contrôle*, 2^{ème} édition, Vuibert.
- Burns, J. et Scapens, R. (2000), "Conceptualising Management Accounting Change: an Institutional Framework", *Management Accounting Research*, 11, p. 3-25.
- Chenhall, R.H., Langfield-Smith, K., (1998), "Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian study", *Management Accounting Research*, 9, p. 1-20.
- Cooper, R., et Kaplan, R.S., 1988 "How Cost Accounting Distorts Product Cost", *Management Accounting*, avril, p. 20-27.
- Cooper R. (1990), « Cost classification in unit-based and activity-based manufacturing cost systems », *Journal of Cost Management*, fall, p. 4-14.
- Daft R.L. et Becker S.W. (1978), *Innovation in organizations*, New-York.
- Damanpour F. (1987), "The adoption of technological, administrative, and ancillary innovations: impact of organizational factors", *Journal of Management*, volume 13, p. 675-688.
- Davila T. (2000), "An Empirical study On The Drivers Of Management Control System's Design In New Product Development", *Accounting, Organization and Society*, vol.25, n°4-5, p. 383-409.
- Gosselin, M., (1997), « The Effect of Strategy And Organisational Structure on The Adoption And Implementation of activity Based Costing », *Accounting, Organization And Society*, 22, p. 105-122.
- Hofstede, G.H., (1980), *Culture's consequences: international differences in work-related values*, Beverly Hills: Sage publications.
- Hofstede, G.H, (1991), *Cultures and organizations: software of the mind*, Newyork: Mc Graw-Hill.
- Hofstede G.H, et Bond, M. H., (1984), "Hofstede's culture dimensions: an independent validation using rokeach's value survey", *Journal of Cross-Cultural Psychology*, p. 417-433.
- Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000), "Activity Based Costing In The UK's Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999", *Management Accounting Research*, 11, p. 349-362.
- Innes, J., et Mitchell, F. (1995), «Activity Based Costing In The UK's Largest Companies », *Management Accounting Research*, 6, 2, p. 137-153.
- Israelsen, P., Anderson, M., Rohde, C., et Sorensen, P.E. (1996), "Management Accounting in Denmark: Theory and Practice", in Bhimani A. (ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press, p. 31-53.

- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1998) "Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 36, p. 1-35.
- Jermias, J. (2006), "The Influence of accountability On Overconfidence and Resistance To Change: A research Framework And Experimental Evidence", *Management Accounting Research*, 17, p. 370-388.
- Kaplan, R.S., et Norton, D.P. (1992), « Putting The Balanced Scorecard System To Work », *Harvard Business Review*, janvier-février, p. 71-79.
- Libby, T., et Waterhouse, J. (1996), "Predicting Change In Management Accounting Systems", *Journal of Management Accounting Research*, p. 137-150.
- Lorino, P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités*, Éditions d'organisation.
- Lorino, P. (1997), *Méthodes et pratiques de la performance*, Éditions d'organisation.
- Lowe, K.B Milliman, J. De Cieri, H. et Dowling J, (2002), « International compensation pactices : a ten-country comparative analysis », *Human Resource Management*, Vol 41, p. 45-66.
- Lukka, K. et Granlund, M. (1996), "Cost Accounting In Finland: Current Practice And Trends of Development", *European Accounting Review*, 5, p. 1-28.
- Malmi, T. (1999), "Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of finnish firms", *Accounting, Organization and society*, 24 (8), p. 649-672.
- Malmi, T. (2001), "Balanced Scorecard in Finnish companies: a research note", *Management Accounting Research*, 12, pp. 207-220.
- Mévellec, P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Malesherbes, Paris.
- Mévellec P. (2003), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparative », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai, p. 95-110.
- Péretti J-M, (2007), *Gestion des ressources humaines*, Vuibert.
- Quattrone, P., et Hopper, T. (2001), « What Does Organisational Change Mean? Speculations On a Taken For Granted Category », *Management Accounting Research*, 12, p. 403-435.
- Scapens, R.W. (1994), "Never Mind The Gap: towards An Institutional Perspective On Management Accounting Practice", *Management Accounting Research*, 5, p. 301-321.
- Scherrer, G. (1996), "Management Accounting: a German Perspectives", in Bhimani A. (ed) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press, p. 100-122.
- Sulaiman, S., et Mitchell, F. (2005), "Utilising a Typology of Management Accounting Change: An empirical Analysis", *Management Accounting Research*, 16, p. 422-437.
- Williams, J.J., et Seaman, A.E. (2001), "Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture And Industry Effects", *Accounting, Organization and Society*, 26, p. 443-460.