



Les changements en contrôle de gestion : une étude empirique

Tarek Chanegrih

► To cite this version:

Tarek Chanegrih. Les changements en contrôle de gestion : une étude empirique. 28e Congrès de l'association francophone de comptabilité "Comptabilité et environnement", May 2007, Poitiers, France. pp.CD-Rom. halshs-00543241

HAL Id: halshs-00543241

<https://shs.hal.science/halshs-00543241>

Submitted on 6 Dec 2010

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.

LES CHANGEMENTS EN CONTROLE DE GESTION : UNE ETUDE EMPIRIQUE

Tarek CHANEGRIH

Maître de conférences

IAE de Caen

Rue Claude Bloch

BP 5160 14075 Caen Cedex

Résumé :

L'étude des changements des systèmes de contrôle de gestion est un courant particulièrement prolifique. Toutefois, la nature du changement a été peu explorée. L'absence d'une catégorisation des différents types de changements réduit le potentiel d'explication et de compréhension des développements dans le domaine du contrôle de gestion. Cette recherche, menée auprès de 65 entreprises manufacturières françaises, réplique et affine l'étude effectuée par Sulaiman et Mitchell (Utilising a typology of management accounting change : an empirical analysis, Management Accounting Research, 16, 2005, pp.422-437) qui distingue 5 catégories de changements. Les résultats de la recherche montrent une propension des systèmes de contrôle de gestion au changement. Les changements les plus fréquents concernent les systèmes de contrôle et les systèmes de prise de décision. Par ailleurs, les nouvelles catégories identifiées dans cette étude qui affinent la typologie de S&M sont bien représentées.

Mots clés: Contrôle de gestion, nature du changement, localisation du changement, fréquence du changement, typologie des changements

Abstract :

The study of changes in management accounting control system is a prolific research topic. However the nature of change has been taken for granted while change is not a homogeneous phenomenon. The absence of a definitional and typological framework reduces the explanation and understanding of MA development. This study -carried out in 65 French manufacturing firms- replicates and refines the typology of Sulaiman & Mitchell (Utilising a typology of management accounting change : an empirical analysis, Management Accounting Research, 16, 2005, pp.422-437) which distinguishes 5 categories of change. The results show a propensity of management accounting control system to change. The most frequent changes occurred in the controlling and decision making. Furthermore these results tend to justify the choice to create new categories of change.

Keywords: Management accounting and control systems, nature of change, location of change, frequency of change, change typology

Depuis les deux appels, l'un en Europe (Hopwood, 1983), l'autre aux Etats-Unis (Kaplan, 1983), l'étude des changements en contrôle de gestion est devenue un thème de recherche particulièrement prolifique qui a élevé cette matière d'enseignement à vocation technique au rang de discipline académique (Bouquin et Pesqueux, 1999). De nombreuses recherches, mobilisant différents matériaux méthodologiques, se sont intéressées aux motivations, aux freins et aux conséquences liés au changement dans les systèmes de contrôle de gestion (SCG) (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 le phénomène du changement des SCG au niveau organisationnel. Ils se sont intéressés aux localisations des changements dans les SCG en regroupant en cinq catégories les systèmes potentiellement impactés par les changements en contrôle de gestion: les systèmes de planification, les systèmes de contrôle, les systèmes de coût, les systèmes de pilotage et les systèmes de prise de décision. Se référant à Damanpour (1987), ils ont ensuite mesuré le nombre de changements effectués dans chaque catégorie de localisation auprès d'entreprises manufacturières canadiennes de plus de 100 salariés. Les résultats ont montré une propension des SCG au changement.

Sulaiman et Mitchell (2005) estiment pour leur part que les différences dans la nature des changements en contrôle de gestion sont peu explorées. Cette absence de catégorisation limite la compréhension et l'explication des évolutions dans cette discipline et compromet les possibilités de généralisation. S & M ont développé une typologie en cinq classes des changements en contrôle de gestion (addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle et élimination) qu'ils ont ensuite mobilisé pour étudier la fréquence d'apparition et la localisation de chaque type de changement. Leur recherche effectuée auprès d'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 de techniques de contrôle de gestion qui n'a été observée dans aucune des entreprises interrogées.

L'objectif de cette recherche est d'étudier les changements dans les SCG en France. Bien que le contrôle de gestion ne se limite pas bien entendu aux supports et méthodes qu'il utilise (Bouquin, 1997 ; Burlaud & Simon, 1997), cette recherche fait le choix de le réduire aux outils habituellement utilisés pour des raisons méthodologiques. Elle affine la typologie des changements des SCG de Sulaiman et Mitchell en distinguant dans les modifications de l'information, les modifications de la fréquence du changement (par exemple une présentation hebdomadaire au lieu d'une présentation mensuelle de l'info) et les modifications de la représentation de l'information (par exemple une représentation graphique au lieu d'une représentation numérique de l'information). Cette extension de la typologie permet de mieux caractériser les changements dans les SCG en France.

Cette recherche s'interroge également sur la généralisation de certains résultats obtenus dans l'étude menée par S & M en répliquant certaines propositions testées dans cette étude auprès d'entreprises manufacturières françaises. Les mérites de la réplification des recherches en contrôle de gestion ont été évoqués entre autres par Otley et *al.* (1994) (cités par Williams et Seaman, 2001) et les avantages des généralisations des résultats de recherche à travers les pays développés par Birnberg et Snosgrass (1988), Chow et *al.* (1989) et Harrisson (1993) (cités par Williams et Seaman).

Au-delà de l'importance de la culture nationale comme facteur de contingence des systèmes de contrôle de gestion (Merchant et *al.*, 1995, Chow et *al.*, 1996, Lau et *al.*, 1995), l'intérêt de

répliquer cette recherche en France se justifie également pour une raison contextuelle. L'étude effectuée en Malaisie a été menée dans des conditions particulièrement extrêmes pour les entreprises. 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 alors que la recherche en France a concerné une période marquée par une croissance molle en continuité avec ce qui se produisait déjà quelques années auparavant.

Ce papier est articulé de la façon suivante. La revue de la littérature sera développée dans la première partie avec une focalisation sur la typologie de S & M ainsi que sur l'extension proposée dans cette recherche. Une deuxième partie détaille le recueil des données et les résultats de l'analyse empirique. Enfin, une discussion des résultats comparatifs et une conclusion seront présentées.

1. REVUE DE LA LITTERATURE

L'objectif de cette partie est de présenter la littérature sur les changements dans les systèmes de contrôle de gestion et de développer la typologie de S & M qui vient combler un vide dans la catégorisation de la nature des changements en contrôle de gestion. L'extension de la typologie sera également présentée.

1.1. Les changements dans les systèmes de contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a longtemps été perçu comme un bastion du conservatisme. Johnson et Kaplan (1987) notent que peu de systèmes de contrôle de gestion novateurs ont vu le jour après 1925. Scapens (1994) affirme que les pratiques dans ce domaine des Sciences de gestion évoluent lentement alors que Choudhury (1986) et Germain (2004) insistent sur le gap entre la théorie et la pratique. Enfin, Bromwich et Bhimani (1989) relèvent le caractère évolutionniste et non pas révolutionnaire des changements en contrôle de gestion. Cette vision est en adéquation avec le cadre institutionnel qui assimile le changement en contrôle de gestion comme un processus dans lequel les règles et les routines organisationnelles changent (Scapens, 1994 ; Burns et Scapens, 2000).

Depuis les années 1980, l'environnement des entreprises a radicalement changé. Dans un contexte plus concurrentiel, un ensemble d'outils innovants ont été développés pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile. Par exemple, Activity-based costing (Cooper et Kaplan, 1988 ; Mévellec, 1990 ; Lorino, 1991 ; Burlaud et Simon, 2000), Activity-based management (Lorino, 1997), Target costing (Lorino, 1997 ; Meyssonier, 2001) et balanced scorecard (Kaplan et Norton, 1992).

L'adoption de ces nouvelles techniques a fait l'objet de nombreuses recherches qui montrent que les pratiques ont changé dans plusieurs secteurs d'activités de différents pays et il existe aujourd'hui une littérature abondante sur les changements dans les SCG.

Libby et Waterhouse soulignent néanmoins les limites de notre connaissance des changements des SCG au niveau organisationnel. Ils ont listé 23 outils de contrôle de gestion qu'ils ont regroupé en cinq catégories de localisations (tableau 1). Ils ont ensuite étudié le nombre de changements apparus dans chacune des catégories auprès d'entreprises canadiennes manufacturières de plus de 100 salariés. Les résultats de la recherche ont montré une propension des SCG au changement avec une variation dans le nombre de changement selon les catégories considérées. Le plus grand nombre de changement a été constaté dans les systèmes de prise de décision quand le plus faible nombre de changement a concerné les systèmes de pilotage.

Cette étude a été répliquée auprès d'entreprises manufacturières de plus de 100 salariés et étendue aux secteurs industriel et de service au Singapore (Williams et Seaman). Laitinen

(2001), avec quelques aménagements, l'a également utilisé pour une recherche menée auprès de petites entreprises technologiques finlandaises. Les résultats de ces études montrent une certaine propension des SCG 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 termes de qualité
- Mesure de la performance en termes 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 pilotage

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

Les systèmes de prise de décision

- 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

Tableau 1 : les différents systèmes qui décrivent la localisation

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

1.2. La nature du changement et la typologie de S & M

Quattrone et Hopper (2001) remarquent que malgré la grande diversité dans les formes que peut prendre le changement dans les SCG, mise en évidence par les différentes études de cas, la nature du changement a été peu explorée. Dans certaines recherches, la définition du changement a été éludée et les tentatives de classification des différentes formes du changement souvent négligées.

Sulaiman et Mitchell notent que l'absence d'une catégorisation des différents types de changements réduit le potentiel d'explication et de compréhension des développements dans le domaine du contrôle de gestion, et compromet les possibilités de comparaison et de généralisation. Ils utilisent le modèle des cinq catégories de localisation de Libby & Waterhouse et explorent les formes de changements effectués dans un échantillon d'entreprises malaisiennes, en s'appuyant sur une typologie des changements des SCG en

cinq classes : addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle et réduction.

Plus précisément, Sulaiman et Mitchell se proposent de caractériser certains aspects des changements dans les SCG en testant auprès d'un échantillon d'entreprises malaisiennes trois propositions. La première est formulée de la manière suivante: le changement est une caractéristique commune des SCG. Elle est tirée des nombreuses études empiriques menées à travers le monde qui montrent la diffusion de nombreux outils de contrôle de gestion. La deuxième proposition s'inscrit dans le sillage des travaux de L & W. Elle s'intéresse à la localisation des changements qui devraient impacter les cinq catégories de localisations. Enfin, la troisième proposition postule que les cinq types de changements devraient être concernées par les altérations des SCG.

Les résultats montrent que ces propositions sont valides à quelques détails près. Pour la première proposition, l'étude montre que le changement est une caractéristique commune mais que l'intensité du changement n'est pas uniforme. En ce qui concerne la deuxième proposition, les résultats montrent que 12 % des entreprises malaisiennes interrogées ont effectué des changements dans les cinq catégories de localisations et que 58 % ont changé au moins trois catégories parmi les cinq. Cela a amené les auteurs à mettre en évidence la variabilité du changement par catégorie de changements. Enfin, les résultats ont montré que l'élimination d'outils de contrôle de gestion n'a été observée dans aucune des entreprises interrogées.

Notre recherche affine la typologie des changements des SCG de Sulaiman et Mitchell (tableau 2) en distinguant dans les modifications de l'information, les modifications de la fréquence du changement (par exemple une présentation hebdomadaire au lieu d'une présentation mensuelle de l'info) et les modifications de la représentation de l'information (par exemple une représentation graphique au lieu d'une représentation numérique de l'information). Il semble en effet judicieux d'isoler les modifications liées à la fréquence du changement exigée par une forte réactivité ainsi qu'une concurrence accrue (Gordon et Miller, 1976) et les modifications de la représentation de l'information, envisagées dans une perspective d'amélioration de la communication interne, qui sont contingentes à la stratégie, la structure, au style de management et au cycle de vie de l'organisation (Moores et Yven, 2001).

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

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

Modification de la fréquence d'apparition de l'information : Modification de la fréquence de l'information fournie par le contrôle de gestion. Par exemple, une présentation hebdomadaire au lieu d'une présentation mensuelle de l'information.

Modification de la représentation de l'information : modification de la représentation de l'information fournie par le contrôle de gestion. Par exemple, une représentation graphique au lieu d'une représentation numérique de l'information.

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

Tableau 2 : Les différents types de changement

Le test des propositions de S & M, révisées à la lumière de leur étude terrain et de l'affinement de la typologie, constitue le cadre permettant de présenter nos résultats empiriques.

P1 (fréquence du changement): le changement est une caractéristique commune des systèmes de contrôle de gestion.

P2 (localisation du changement): la localisation des changements est variable.

P3 (nature du changement): le changement devrait concerner les six classes de la typologie affinée.

2. ANALYSE EMPIRIQUE

2.1. Recueil des données

Cette étude a été conçue pour obtenir des résultats comparables aux recherches effectuées par L & W au Canada et W & S au Singapore. Le nombre de changement des SCG dans les entreprises françaises a été mesuré en utilisant les cinq catégories de localisations. Par ailleurs, la recherche réplique et affine le modèle de S & M en distinguant dans les modifications de l'information, les modifications de la fréquence du changement et les modifications de la représentation de l'information.

Une attention particulière a été accordée pour générer un échantillon qui recoupe au mieux les critères utilisés par les trois recherches citées précédemment. L & W et S & W ont utilisé une période de 3 ans pour leurs études alors que S & M ont privilégié une période de 5 ans. 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, 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. Cette catégorie d'entreprises a été retenue pour deux raisons. D'une part, la possibilité de comparer nos résultats à ceux de L & W et W & S et d'autre part, l'exclusion des entreprises de taille plus modeste devrait nous concentrer sur celles qui utilisent des processus de contrôle plus sophistiqués (Ezzamel, 1990 ; Libby et Waterhouse, 1996). 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 3 montre le profil des entreprises. La distribution en terme de taille est assez similaire à celle de L & W et W & S 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 à des secteurs tels la pharmacie et l'électronique et 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.

Effectif	Nombre d'entreprises (France)	% (France)	% (Singapore)	% (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 3 : Le profil des entreprises

2.2. Résultats

2.2.1. Proposition 1 (fréquence) – le changement est une caractéristique commune aux SCG

Le tableau 4 montre que 57 des 65 entreprises ont effectué des changements entre 2002 et 2005. Le nombre moyen de changement par entreprise pour cette période est de 5,58. Le nombre moyen de changement par an par entreprise est de 1,40. 12 % des entreprises n'ont adopté aucun changement quand 65 % des répondants ont effectué plus de 3 changements pour cette période. Même si le changement n'est pas uniforme, ces éléments valident la première proposition.

Nombre total de changements	363
Nombre d'entreprises	65
Nombre de changement moyen par entreprise	5.58
Rang	0-26
Période d'étude	4 ans
Nombre de changement moyen par an par entreprise	1.40

Fréquence des changements	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Nombre d'entreprises	8	9	6	5	8	10	4	1	2	0	2	0	2	2	1	1	0	0	0	0

20	21	22	23	24	25	26
0	0	0	0	2	1	1

Tableau 4 : Le nombre et la fréquence des changements

2.2.2. Proposition 2 (localisation) – La localisation des changements est variable.

Le nombre de changements effectués par catégorie de localisation est donné dans le tableau 5. Les cinq catégories de localisation ont été concernées par des changements. Toutefois, la distribution de ces changements n'est pas égale. Les changements les plus fréquents concernent les systèmes de contrôle, les systèmes de prise de décision suivis par les systèmes de planification, les systèmes de coût et les systèmes de pilotage. 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. Les systèmes de prise de décision incluent le *reporting* plus

fréquent et plus large de l'information ainsi que l'utilisation de mesures non financières d'évaluation de la performance.

Un pourcentage élevé de changement dans les systèmes de contrôle en France semble logique dans un marché mature dans lequel le contexte environnemental appelle souvent l'introduction, l'adaptation et la modification des systèmes de contrôle pour préserver la compétitivité de l'entreprise (Davila, 2000 ; Ittner et Larcker, 1998a). Par ailleurs, l'intensification de la concurrence et l'exigence de réactivité incitent les entreprises à un *reporting* plus large et plus fréquent de l'information (Gordon et Miller). D'autant plus 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. Quant à l'utilisation des indicateurs non financiers, qui traduisent l'investissement dans des actifs intangibles, il semble que leur caractère prédictif de la performance financière (Baines et Langfield-Smith, 2003 ; Banker et al., 2000 ; Cauvin et Bescos, 2005 ; Ittner et Larcker, 1998a) ait incité davantage d'entreprises à les utiliser surtout lorsque l'incertitude contextuelle est élevée (Ittner et Larcker, 1998b ; Germain, 2004). Cela a sans doute été facilité par le fait que le recours à des tableaux de bord qui combinent des indicateurs financiers et non financiers est une ancienne pratique en France (Gervais, 2000).

Les systèmes de pilotage qui regroupent les modes de rémunération semblent changer plutôt lentement en France. Enfin, malgré les récents développements de nouvelles techniques de calcul de coûts comme l'ABC, les systèmes de coûts n'occupent que la quatrième place. Ce résultat confirme la difficulté de l'ABC à se diffuser en France (Mévellec, 2003). L'ensemble de ces résultats valide la deuxième proposition.

(1) Les sous-systèmes de la localisation	Nombre de changements (%)	Nombre moyen de changements par entreprise	Intervalle des changements des entreprises	Nombre de changement annuel par entreprise
Contrôle	103 (28,38)	1,58	0-13	0,40
Prise de décision	82 (22,58)	1,26	0-6	0,32
Planification	68 (18,74)	1,04	0-6	0,26
Coût	63 (17,35)	0,96	0-5	0,24
Pilotage	47 (12,95)	0,72	0-5	0,18
Total	363 (100)	5,584	0-26	1,40

Tableau 5: la localisation et l'étendue des changements des SCG

2.2.3. Proposition 3 (nature) – Le changement devrait concerner tous les types de changements

Le tableau 6.2 montre que toutes les formes de changement identifiées sont représentées. Ces résultats valident la troisième proposition. La distribution des formes de changements n'est néanmoins pas identique. Les nouvelles catégories de changements, la modification de la fréquence de l'information (44,62 %) et la modification de la représentation de l'information (47,69 %), qui affinent la typologie de S & M sont bien représentées et leurs distributions sensiblement identiques. Ces résultats semblent justifier le choix de scinder les modifications de l'information en deux catégories distinctes. Au-delà, les entreprises françaises semblent modifier fréquemment l'information fournie par le contrôle de gestion.

(1) Fréquence et localisation des changements	Addition		Remplacement		Modification de la fréquence de l'output		Modifi. de la représentat. de l'output		Modification opérationnelle		Réduction		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Contrôle	36	35,0	9	8,7	27	26,2	22	21,4	9	8,7	0	0,0	103
Prise de décision	35	42,7	6	7,3	17	20,7	18	22,0	5	6,1	1	1,2	82
Planification	24	35,4	10	14,8	12	17,6	15	22,1	6	8,8	1	1,3	68
Coût	17	27,0	9	14,3	5	7,9	7	11,1	24	38,1	1	1,6	63
Pilotage	16	34,0	10	21,3	8	17,0	9	19,1	3	6,4	1	2,2	47
Total	128	35,3	44	12,1	69	19,0	71	19,6	47	12,9	4	1,1	363

(2) Nombre d'entreprises ayant effectué chaque type de changement	Nombre d'entreprises	% des répondants
Addition	35	53.85
Remplacement	17	26.15
Modification de la fréquence de l'information	29	44.62
Modification de la fréquence de la représentation de l'information	31	47.69
Modification opérationnelle	26	40.00
Réduction	3	04.62

Tableau 6 : Les différentes formes de changement des SCG

L'addition, la modification de la représentation de l'output et la modification de la fréquence de l'output apparaissent comme les changements les plus largement représentés pour cette période. Ces trois formes de changements ont d'ailleurs concerné plus particulièrement les deux types de localisation les plus largement impactés par des changements : les systèmes de contrôle et les systèmes de prise de décision (tableaux 5.1 et 6.1). Une entreprise sur 4 a effectué un changement de type remplacement. Cette forme de changement est équitablement répartie sur les cinq sous-systèmes. 40 % des entreprises ont opéré un changement de type modification opérationnelle qui a concerné plus particulièrement les systèmes de coûts. La concentration des modifications opérationnelles au niveau des systèmes de coût ne semble pas surprenante. Ce sous-système devrait être le plus concerné par des adaptations techniques pour être en phase avec les évolutions nécessaires des systèmes de coûts suite aux changements organisationnels et environnementaux (par exemple le changement de clés de répartition des charges indirectes).

La réduction ne concerne qu'un faible pourcentage des types de changements étudiés. La rareté de l'élimination des SCG déjà utilisés est sans doute liée aux notions d'engagement et de légitimité qui incitent les entreprises à conserver longtemps les pratiques existantes (Innes et al. 2000 ; Jermias, 2006). Il est intéressant de noter qu'à l'exception de la réduction qui n'a pas altérée les systèmes de contrôle, toutes les autres formes de changements ont été constatées dans les cinq sous-systèmes liés à la localisation.

3. DISCUSSION COMPLEMENTAIRE DES RESULTATS COMPARATIFS

3.1. REPLICATION DU MODELE DE L & W

Le tableau 7 présente une synthèse des nombres de changements dans les SCG effectués dans les quatre études citées précédemment. Il montre que les entreprises françaises ont un nombre de changements annuel moyen (1,4) plus élevé que celui des entreprises singapouriennes et moins élevé que celui des entreprises canadiennes et des entreprises malaisiennes.

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

	Nombre de changements	Nombre de changement annuel moyen	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	103	0,40	3	28,38	1
Prise de décision	82	0,32	4	22,58	2
Planification	68	0,26	3	18,74	3
Coût	63	0,24	2	17,35	4
Pilotage	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 changement annuel moyen	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	221	0,48	1	25,3	2
Prise de décision	191	0,42	2	21,8	3
Planification	241	0,52	1	27,5	1
Coût	162	0,35	1	18,5	4
Pilotage	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 changement annuel moyen	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	32	0,44	2	29,9	2
Prise de décision	34	0,47	1	31,8	1
Planification	17	0,24	4	15,9	3
Coût	13	0,18	3	12,1	4
Pilotage	11	0,15	3	10,3	5
Total	107	1,48	2	100	

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

Les résultats entre parenthèses sont relatifs au secteur manufacturier n=25

	Nombre de changements	Nombre de changement annuel moyen	Rang inter	%	Rang intra
Contrôle	80 (15)	0,28 (0,2)	4	23,25 (21)	3
Prise de décision	93 (21)	0,33 (0,28)	3	27,03 (29)	1
Planification	87 (20)	0,31 (0,26)	2	25,29 (27)	2
Coût	34 (6)	0,12 (0,08)	4	09,83 (8)	5
Pilotage	50 (11)	0,19 (0,15)	1	14,53 (15)	4
Total	344 (73)	1,23 (0,9)	4	100 (100)	

Tableau 7 : Les localisations des changements dans les différents pays

Comme l'ont noté S & M, les conditions économiques difficiles (crise asiatique) ont certainement stimulé la demande des managers pour de nouvelles informations et expliqueraient le niveau élevé de changements constatés en Malaisie entre 1997 et 2001. Par ailleurs, les résultats de W & S montrent que les changements s'effectuent plus dans les petites que dans les grandes entreprises manufacturières plus particulièrement pour les systèmes de contrôle. La transférabilité éventuelle de ce résultat pourrait également contribuer à expliquer le nombre élevé de changements constatés dans les entreprises malaisiennes. On peut en effet extrapoler le fait que des entreprises malaisiennes de taille plus modestes (inférieure à 100) aient participé à cette enquête parce que aucune contrainte de taille n'a été exigée dans cette étude alors que dans les trois autres une taille minimum de 100 salariés a été imposée.

La relative faiblesse du taux de changements annuel en France semble s'expliquer par l'existence de systèmes de contrôle de gestion plus matures pilotés par un personnel stable. L'ancienneté moyenne des personnes interrogées dans leurs positions actuelles (supérieure à 9 ans) pourrait laisser penser que de nombreuses adaptations aient déjà été effectuées antérieurement à la période de l'étude. Une autre explication de ce résultat pourrait être liée à la taille des entreprises. L'effectif moyen des entreprises françaises est relativement élevé (603) et L & W notent qu'une taille importante, qui caractérise plutôt les organisations bureaucratiques, peut limiter la capacité de changement des SCG.

La distribution des changements est également mieux répartie en France. C'est la seule étude dont aucun sous-système n'occupe la première position en terme de nombre de changement moyen (rang inter). Il semble intéressant de noter que les entreprises françaises occupent la deuxième place (quasiment au même niveau que les entreprises malaisiennes) pour les systèmes de pilotage alors que les résultats précédents montrent que c'est la composante qui évolue le plus lentement en France. Ces résultats témoignent d'une relative stabilité dans les modes de rémunération dans les différents pays.

Les systèmes de coûts occupent trois fois le quatrième rang. Ce résultat confirme la lenteur de la diffusion des nouvelles méthodes de calcul des coûts comme l'ABC dans la plupart des pays (Innes et al, 2000 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Lukka et Granlund, 1996 ; Bescos et Cauvin, 2000 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Israelsen et al., 1996 ; Ask et al., 1996 ; Sherrer, 1996) à l'exception du Canada (Gosselin, 1997) et des Etats-Unis (Green et Amenkhienan, 1992).

Enfin, les systèmes de contrôle, de prise de décision et de planification occupent dans les quatre études les trois premiers rangs. Ils représentent globalement les $\frac{3}{4}$ des changements effectués (70 % en France, 74 % en Malaisie, 77 % au Canada et 75 % au Singapour).

Au-delà des différences constatées, les résultats montrent une certaine convergence au regard des localisations des changements des SCG dans différents pays pour des périodes différentes. Contrairement à certains préjugés, ces données comparatives témoignent d'un certain dynamisme en matière de changements dans les SCG qui transcende les frontières culturelles.

3.2. Réplication du modèle de S & M

Dans une perspective de comparaison entre la France et la Malaisie, les modifications de la fréquence et de la représentation de l'information ont été regroupées pour la recherche effectuée en France. Les résultats montrent une certaine convergence entre les résultats des deux études (tableau 8). Premièrement, la modification de l'information apparaît comme le changement le plus largement représenté avec un pourcentage quasiment identique à celui de S&M (38%). Deuxièmement, la réduction est également de loin le type de changement le moins représenté. Troisièmement, l'introduction de nouvelles techniques (addition et remplacement) représentent dans les 2 études des pourcentages sensiblement identiques (près de 50%). Quatrièmement, les pourcentages relatifs aux modifications opérationnelles sont très proches. Néanmoins des différences subsistent. D'abord, dans les changements relatifs à l'introduction de nouvelles techniques, la répartition entre les additions et les remplacements est opposée. Les entreprises françaises semblent privilégier l'introduction de nouvelles techniques comme extension des SCG alors que les entreprises malaisiennes semblent effectuer plus de remplacements de techniques. Ensuite, 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 effectué ce type de changement. Enfin, le pourcentage

d'entreprises (12%) n'ayant effectué aucun changement en France est nettement supérieur à celui des entreprises malaisiennes (3%).

(Recherche actuelle, France)

	Addition		Remplacement		Modification de la fréquence de l'output		Modification de la représentation de l'output		Modification opérationnelle		Réduction		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Contrôle	36	35,0	9	8,7	27	26,2	22	21,4	9	8,7	0	0,0	103
Prise de décision	35	42,7	6	7,3	17	20,7	18	22,0	5	6,1	1	1,2	82
Planification	24	35,4	10	14,8	12	17,6	15	22,1	6	8,8	1	1,3	68
Coût	17	27,0	9	14,3	5	7,9	7	11,1	24	38,1	1	1,6	63
Pilotage	16	34,0	10	21,3	8	17,0	9	19,1	3	6,4	1	2,2	47
Total	128	35,3	44	12,1	69	19,0	71	19,6	47	12,9	4	1,1	363
Rang 1	1		5		3		2		4		6		
Total	128	35,3	44	12,1	140		38,6		47	12,9	4	1,1	
Rang 2	2		4		1				3		5		

(S & M, Malaisie)

	Addition		Remplacement		Modification de la fréquence de l'output		Modification opérationnelle		Réduction		Total
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	
Contrôle	31	14,3	89	40,3	68	30,8	33	14,6	-	-	221
Prise de décision	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
Pilotage	5	8,3	33	55	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		

Table 8: La fréquence et la localisation des changements en France et en Malaisie

CONCLUSION

Les résultats de cette étude, menée auprès de 65 entreprises manufacturières françaises de plus de 100 salariés, confirment que les systèmes de contrôle de gestion ont une certaine propension à évoluer. Les changements les plus fréquents concernent les systèmes de contrôle et les systèmes de prise de décision suivis par les systèmes de planification, les systèmes de coût et les systèmes de pilotage.

Par ailleurs, les nouvelles catégories de changements, la modification de la fréquence et de la représentation de l'information, qui affinent la typologie de S & M sont bien représentées. Ces résultats semblent justifier le choix de scinder les modifications de l'information en deux catégories distinctes. Plus particulièrement, ils montrent que près de la moitié des entreprises françaises ont fait le choix de changer au moins une fois la représentation de l'information de gestion entre 2002 et 2005.

Enfin, toutes les formes de changements ont été observées dans les cinq sous-systèmes qui décrivent la localisation à l'exception de la réduction qui n'a pas concerné les systèmes de contrôle. L'addition, la modification de la représentation de l'information et de sa fréquence apparaissent comme les changements les plus largement représentés. Ces trois formes de changements ont d'ailleurs concerné plus particulièrement les deux types de localisation les

plus largement impactés par des changements: les systèmes de contrôle et les systèmes de prise de décision.

Au-delà des différences déjà soulignées, ces résultats montrent une certaine convergence aux regards des localisations de chaque type de changement et de sa fréquence d'apparition dans différents pays. Ils témoignent d'un dynamisme en matière de changements dans les SCG qui transcende les frontières culturelles.

Les recherches futures devraient s'intéresser aux liens éventuels entre les classes de la typologie des changements et les catégories de localisations en les approfondissant grâce à des études de cas. Elles devraient également examiner les relations entre la typologie des changements et des variables comme le degré de résistance aux changements, le niveau de complexité et le degré de volontarisme qui caractérisent le changement. Une autre piste de recherche consiste à s'intéresser à l'incidence de la culture nationale sur le type de changement envisagé ainsi que sa localisation.

Bibliographie

Ask U. Ax C. et Jonsson S. (1996) « Cost Management in Sweden: from Modern to Post-Modern, in Bhimani A. (éd) Management Accounting: European Perspectives, Oxford University Press, pp.199-217.

Baines A et Langfield-Smith K., (2003) “Antecedents To Management Accounting Change: A structural Equation Approach”, Accounting, Organizations and Society, 28, pp. 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, pp.65-92.

Bescos P.L. et Cauvin E. (2000) « L’ABC/ABM : où en est-on actuellement ? », Échanges, n° 168, pp. 22-27.

Bouquin H. (1997), Le contrôle de gestion, PUF, Paris.

Bouquin H. et Pesqueux Y. (1999) « Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d’une technique à une discipline », Comptabilité, Contrôle, Audit, pp. 93-105.

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, pp. 3-25.

Cauvin E. et Bescos P-L. (2005) « Les déterminants du choix des indicateurs dans les tableaux de bord des entreprises françaises : une étude empirique », Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 8, n°1, mars, pp. 5-25.

Chenhall R.H. Langfield-Smith K. (1998) “Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian study”, Management Accounting Research, 9, pp. 1-20.

Choudhury N. (1986) “In Search of Relevant in Management Accounting Research”, Accounting and Business Research, winter, pp. 21-32.

Chow C.W. Kato Y. et Merchant K.A. (1996) “The use Of Organizational Controls And Their Effects On Data Manipulation And Management Myopia: A Japan vs US Comparison”, Accounting, Organizations and Society, 21, pp. 175-192.

Cooper R. et Kaplan R.S. (1988) “How Cost Accounting Distorts Product Cost”, Management Accounting, avril, pp. 20-27.

Damanpour F. (1987) “The adoption of technological, administrative, and ancillary innovations: Impact of Organizational Factors”, Journal of Management, 13, pp. 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, pp. 383-409.

Germain C. (2004) « La contingence des systèmes de mesure de la performance : les résultats d’une recherche empirique sur le secteur des PME », Finance, Contrôle, Stratégie, volume 7, n° 1, pp. 33-52.

Ezzamel M. (1990) «The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics», Management Accounting Research, vol.1, pp.181-197.

Germain C. (2004) « Une typologie des tableaux de bord dans les petites et moyennes entreprises », Finance, Contrôle, Stratégie, vol. 7, n°1, mars, pp. 33-52.

Gervais M. (2000), Contrôle de gestion, Économica.

- Gordon L.A. et Miller D. (1976) « A Contingency Framework for the Design Of Accounting Information Systems », *Accounting, Organization and Society*, vol. 9, n°1, pp.33-47.
- Gosselin M. (1997) « The Effect of Strategy And Organisational Structure on The Adoption And Implementation of activity Based Costing », *Accounting, Organization And Society*, 22, pp. 105-122.
- Green F.B. et Amenkhienan F.E. (1992) “Accounting Innovations: A Cross-sectional Survey of Manufacturing Firms”, *Journal Of Cost Management*, 6, pp.58-60.
- Hopwood A. (1983) “On Trying To Study Accounting in The Context In Which It Operates”, *Accounting, Organization and Society*, 8, pp.287-305.
- 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, pp. 349-362.
- Innes J. et Mitchell F. (1991) «Activity Based Costing: A Survey of CIMA Members», *Management Accounting*, octobre, pp. 28-30.
- Innes J. et Mitchell F. (1995) «Activity Based Costing In The UK’s Largest Companies », *Management Accounting Research*, 6, 2, pp. 137-153.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1998a) ”Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 36, pp. 1-35.
- Ittner C.D. et Larcker D.F. (1998b) ”Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications”, *Journal Of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 205-238.
- Israelsen P. Anderson M. Rohde C. et Sorensen P.E. (1996) “Management Accounting in Denmark: Theory and Practice, in Bhimani A. (éd) *Management Accounting : European Perspectives*, Oxford University Press, pp. 31-53.
- Jermias J. (2006) “The Influence of accountability On Overconfidence And Resistance To Change: A research Framework And Experimental Evidence”, *Management Accounting Research*, 17, pp. 370-388.
- Johnson H.T. et Kaplan R.S. (1987), *Relevance lost: the rise and the fall of management accounting*, Harvard Business School Press.
- Kaplan R.S. (1983) “Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge For Management Accounting Research”, *The Accounting Review*, pp. 686-705.
- Kaplan R.S. et Norton D.P. (1992) «Putting The Balanced Scorecard System To Work », *Harvard Business Review*, janvier-février, pp. 71-79.
- Laitinen E., (2001) “Management Accounting Change In Small Technology Companies: Towards a Mathematical Model of Technology Firm”, *Management accounting Research*, 12, pp. 507-541.
- Lau C.M. Liang C.L. et Eggleton I.R.C. (1995) “The Impact Of Reliance On Accounting Performance Measures On Job-related tension And Managerial Performance: Additional Evidence”, *Accounting, Organizations and Society*, 20, pp. 359-381.
- Libby T. et Waterhouse J. (1996) “Predicting Change In Management Accounting Systems”, *Journal of Management Accounting Research*, pp. 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.
- Lukka K. et Granlund M. (1996) «Cost Accounting In Finland: Current Practice And Trends of Development”, *European Accounting Review*, 5, pp. 1-28
- Merchant K.A. Chow C.W. et Wu A. (1995) « Measurement, Evaluation and Reward Profit Center Managers : A Cross-cultural Field Study », *Accounting, Organizations and Society*, 20, pp. 619-638.

- 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, pp. 95-110.
- Meyssonier F. (2001) «Le target costing : un état de l'art », Finance, Contrôle, Stratégie, n°4, volume 4, pp. 113-138.
- Moores K. et Yuen S. (2001) «Management Accounting Systems and Organizational configuration: a Life Cycle Perspective », Accounting, Organization and Society, 26, pp. 351-389.
- Quattrone P. et Hopper T. (2001) «What Does Organisational Change Mean? Speculations On a Taken For Granted Category», Management Accounting Research, 12, pp. 403-435.
- Scapens R.W. (1994) "Never Mind The Gap: towards An Institutional Perspective On Management Accounting Practice, Management accounting research, 5, pp. 301-321.
- Scherrer G. (1996) "Management Accounting: a German Perspectives", in Bhimani A. (éd) Management Accounting: European Perspectives, Oxford University Press, pp. 100-122.
- Sulaiman S. et Mitchell F. (2005) "Utilising a typology Of Management Accounting Change: An empirical Analysis", Management Accounting Research, 16, pp. 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, pp. 443-460.