

# Les changements en contrôle de gestion : quelle nature et quelles finalités ?

---

Tarek CHANEGRIH

*Maître de conférences, IAE de Caen*

Classification JEL : M41 - M49 – Réception : septembre 2008 ; Acceptation : octobre 2009

Correspondance : tarek.chanegrih@unicaen.fr

*Résumé* : L'objectif de cet article est d'évaluer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion des entreprises manufacturières françaises de plus de 100 salariés. Plus particulièrement, cette recherche se focalise sur la fréquence, la nature, la localisation et les finalités de ces changements. Elle se base sur les résultats d'une étude par questionnaire menée auprès de 65 entreprises. Outre l'enrichissement du cadre conceptuel mobilisé qui permet de mieux appréhender l'hétérogénéité des changements en contrôle de gestion, cette recherche identifie les finalités des changements. Elle met en évidence la variabilité de la fréquence des changements selon la localisation et la nature de ceux-ci.

Mots clés : contrôle de gestion – nature du changement – localisation du changement – finalité du changement.

*Abstract*: The aim of this article is to appreciate the changes brought to management control systems (MACS) in French manufacturing firms with more than 100 employees. More particularly, the focus is on the frequency, nature, location and purpose of such change. In addition to enhancing the literature with a conceptual framework that may advance our understanding of the heterogeneity of management accounting and control systems change, this article identifies the purpose of change by examining its nature and location simultaneously. It highlights the variability of change frequency depending on its location and nature.

Key words: management accounting and control systems – nature of change – location of change – purpose of change.

Le contrôle de gestion a longtemps été perçu comme un bastion du conservatisme (Sulaiman et Mitchell, 2005). Johnson et Kaplan (1987) notent que peu de systèmes de contrôle de gestion novateurs ont vu le jour après 1925. Mais, depuis les années 1990, dans un contexte plus concurrentiel, 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 ; Meyssonier, 2001). L'étude des changements en contrôle de gestion est ainsi devenue un thème de recherche particulièrement prolifique. Il existe aujourd'hui une littérature abondante sur les changements dans ce domaine. Face à cette littérature décrivant l'évolution des outils de contrôle de gestion, il semble intéressant de se demander si ces travaux de recherche ont eu un impact sur les pratiques des entreprises.

L'objectif de cette recherche est ainsi d'évaluer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion des entreprises manufacturières françaises de plus de 100 salariés sur la période 2002-2005. Plus particulièrement, elle se focalise sur la fréquence, la nature, la localisation et les finalités de ces changements. La recherche mobilise deux cadres conceptuels qui sont considérés ici comme complémentaires. Le premier est celui de Libby et Waterhouse (1996) qui classe les outils de contrôle de gestion en fonction de leur localisation. Le second est relatif à la nature des changements (Sulaiman et Mitchell, 2005).

Les résultats de l'étude par questionnaire menée auprès de 65 entreprises montrent la variabilité de la fréquence des changements selon la nature et la localisation de ceux-ci. Cette recherche affine par ailleurs la typologie de Sulaiman et Mitchell (2005), relative à la nature des changements en distinguant dans les modifications de l'information, les modifications de 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 (Moore et Yuen, 2001). Cet enrichissement de la typologie permet de mieux comprendre le caractère hétérogène des changements en contrôle de gestion, longtemps négligé par les chercheurs (Quattrone et Hopper, 2001). Enfin, le croisement de la nature et de la localisation

identifie les finalités des changements effectués et apporte ainsi un éclairage sur les rôles des outils de contrôle de gestion.

Cet article s'articule de la manière suivante. Le cadre conceptuel et les hypothèses de recherche seront développés dans la première partie. Une deuxième partie justifiera le choix de l'approche méthodologique et détaillera le recueil des données et les résultats de l'analyse empirique. Enfin, une conclusion mettra en évidence les apports théoriques, empiriques et pratiques de cette recherche.

## **1. La localisation, la nature et les finalités des changements en contrôle de gestion**

Le cadre conceptuel de la recherche combine deux typologies. La première est relative à la localisation des changements en contrôle de gestion, la seconde porte sur 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), tandis que Sulaiman et Mitchell (2005) identifient la nature du changement (ajout, modification, suppression). Bien que le contrôle de gestion ne se limite pas exclusivement aux outils qu'il mobilise (Bouquin, 1997 ; Burlaud et Simon, 1997), cette recherche fait le choix, pour des raisons méthodologiques, de le réduire aux outils habituellement utilisés.

### ***1.1. La localisation des changements en contrôle de gestion***

#### ***1.1.1. La typologie de Libby et Waterhouse***

Depuis les années 1990, dans un contexte plus concurrentiel, un ensemble d'outils innovants a été développé. 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 (Bright et *al.*, 1992 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Shields, 1995 ; Bhimani, 1996 ; Lukka et Granlund, 1996 ; Bjornenak, 1997 ; Gosselin, 1997 ; Malmi, 1999). Malgré le dynamisme de ce courant de recherche, Libby et Waterhouse (1996) soulignent que les chercheurs ont souvent négligé l'étude de la

fréquence et de la localisation des changements. Ces auteurs ont regroupé en cinq catégories de localisation les outils de contrôle de gestion utilisés par les entreprises : les systèmes de planification, de mesure de la performance, de coût, de rémunération et de *reporting* (tableau 1).

**Tableau 1** – *Les différents systèmes qui décrivent la localisation*

<p><b>Les systèmes de planification</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les budgets</li> <li>Planification des opérations (production)</li> <li>Plan d'investissement (gestion budgétaire des investissements)</li> <li>Planification stratégique</li> <li>Autres systèmes de planification</li> </ul>
<p><b>Les systèmes de mesure de la performance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Mesure de la performance individuelle ou par équipe</li> <li>Mesure de la performance organisationnelle</li> <li>Mesure de la performance en terme de qualité</li> <li>Mesure de la performance en terme de satisfaction des clients</li> <li>Autres mesures de la performance</li> </ul>
<p><b>Les systèmes de coût</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Allocation directe des frais généraux de fabrication</li> <li>Allocation directe des coûts de <i>marketing</i></li> <li>Allocation directe des autres frais généraux</li> <li>Prix de cession interne (département ou division)</li> <li>Autres systèmes de coûts</li> </ul>
<p><b>Les systèmes de rémunération</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les systèmes de primes – bonus</li> <li>Les systèmes de primes – paiement au résultat</li> <li>Autres systèmes de rémunération</li> </ul>
<p><b>Les systèmes de reporting</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Les systèmes qui permettent un <i>reporting</i> plus fréquent de l'information</li> <li>Mesure de la performance non financière</li> <li>Les systèmes qui permettent un <i>reporting</i> plus large de l'information</li> <li>Autres changements dans les systèmes de <i>reporting</i></li> <li>Autres changements qui n'apparaissent pas dans cette liste</li> </ul>

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

Ils ont ensuite mesuré pour chaque localisation, le nombre de changements opérés entre 1991 et 1993 au sein d'entreprises canadiennes de plus de 100 salariés. Cette étude a été répliquée auprès d'entreprises manufacturières de plus de 100 salariés au Singapour (Williams et Seaman, 2001). Les résultats de ces études montrent que les différentes localisations sont concernées par les changements et que les nombres de changements annuels sont respectivement 1,48 pour les entreprises canadiennes et 1,23 pour les entreprises singapouriennes. Ceci confirme la plus grande propension des outils de contrôle de gestion au changement.

#### *1.1.2. La fréquence des changements par catégorie de localisation*

La méthode ABC (*Activity-based costing*), développée dans le sillage de l'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987), permet d'améliorer la précision des calculs des coûts en identifiant de nouvelles causes à l'origine des coûts (Cooper, 1990 ; Mévellec, 1990 ; Lorino, 1991 ; Evraert, 1997). Même si les solutions techniques mises en oeuvre sont multiples, elles recherchent toutes l'amélioration de l'allocation des charges aux objets de coûts (Gosselin et Mévellec, 2003). Evraert (1997) a pronostiqué que la méthode ABC aura du mal à se diffuser et qu'une longue période d'apprentissage lui sera nécessaire compte tenu de l'absence de normalisation de la comptabilité de gestion, des conflits possibles avec la gestion participative et la porte ouverte à la discussion des modes de gestion discrétionnaires. Cette difficulté de la méthode ABC à s'imposer en France a été confirmée par plusieurs études (Bescos et al., 2002 ; Godowski, 2003 ; Mévellec, 2003 ; Alcouffe et Malleret, 2004). Cela illustre les résistances des managers pour changer leurs systèmes de coût (Argyris et Kaplan, 1994).

*A contrario*, les changements dans les systèmes de rémunération, de mesure de la performance, de *reporting* semblent plus fréquents. D'abord, Sire (1998), qui a comparé les pratiques et les politiques de rémunération des entreprises françaises, canadiennes et anglaises, observe que la France est le pays qui pratique le plus les augmentations au mérite individuel. Les entreprises françaises utilisent les outils de rémunérations variables de manière plus globale et les généralisent à une large partie du personnel. Pour sa part, Péretti (2007) relève l'accroissement de la part variable dans la rémunération et le remplacement des augmentations de salaire de qualification par

l'introduction d'un salaire de performance. Ensuite, l'intensité concurrentielle et la relative maturité du marché français incitent les entreprises à renforcer les systèmes de mesure de la performance pour maintenir la compétitivité. Les entreprises multiplient ainsi les mesures de performance individuelle et organisationnelle tant en termes de qualité que de satisfaction du client (Cauvin et Bescos, 2005). Enfin, l'intensification de la concurrence et l'exigence de réactivité incitent les entreprises à un *reporting* plus large et plus fréquent de l'information pour une meilleure prise de décision (Germain, 2005). Ce *reporting* plus large et plus fréquent est facilité par le recours accru aux ERP (Meyssonier et Pourtier, 2006). L'ensemble de ces réflexions permet de formuler la première hypothèse.

*H1 : Les changements dans les systèmes de rémunération, de mesure de la performance et de reporting sont plus fréquents que les changements dans les systèmes de coût.*

## **1.2. La nature des changements en contrôle de gestion**

### *1.2.1. L'enrichissement de la typologie de Sulaiman et Mitchell (2005)*

Malgré la grande diversité des formes de changements en contrôle de gestion, mises en évidence par les multiples études de cas, la nature de ces changements a été peu explorée (Quattrone et Hopper, 2001). La définition du changement a été parfois éludée et les tentatives de classification de ses différentes formes souvent négligées. L'absence d'une catégorisation de la nature des changements réduit le potentiel d'explication et de compréhension des développements dans ce domaine et compromet ainsi les possibilités de comparaison et de généralisation. Sulaiman et Mitchell (2005) ont développé une typologie (tableau 2) de la nature des changements 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 le nombre annuel de changements est de 1,90 et que les différents types de changements concernent toutes les catégories de localisation, à l'exception de l'élimination, qui n'a été observée dans aucune des entreprises interrogées.

Notre recherche affine la typologie de la nature des changements de Sulaiman et Mitchell (2005). Elle distingue dans les modifications de l'information, les modifications de la fréquence du changement (par exemple une présentation hebdomadaire au lieu d'une présentation mensuelle) et les modifications de la représentation de l'information (par exemple une représentation graphique au lieu d'une représentation numérique). Il semble, en effet, judicieux d'isoler les modifications relatives 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 (Moores et Yuen, 2001).

**Tableau 2** – *Les différents types de changement*

<p><b>Addition</b> : Introduction de nouvelles techniques comme extension du système de contrôle de gestion (la première introduction d'un ensemble d'indicateurs non financiers de mesure de la performance ou d'un système de coût de la non qualité).</p> <p><b>Remplacement</b> : 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).</p> <p><b>Modification de l'information</b> : Modification de l'information fournie par le contrôle de gestion.</p> <p><b>Modification opérationnelle</b> : 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).</p> <p><b>Réduction (élimination)</b> : Elimination d'une technique de contrôle de gestion sans remplacement (abandon du processus d'élaboration du budget par exemple).</p>
---

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

### 1.2.2. *La fréquence des changements par nature*

Les changements en contrôle de gestion peuvent être de deux types: la révolution ou l'évolution. Cela peut se présenter de manière brutale en remettant en cause un équilibre d'ensemble stable avec ses règles et ses pratiques, ou bien se faire dans la durée avec un processus dialectique de modifications des règles et d'ajustement de pratiques

(Scapens, 1994). Les récents travaux, qui s'inscrivent dans une optique institutionnaliste, montrent que le changement en contrôle de gestion est souvent assimilable à un processus dans lequel les règles et les routines organisationnelles évoluent (Burns et Scapens, 2000). Les entreprises semblent donc conserver un cadre général et les changements apparaissent plutôt comme une évolution qu'une révolution (Bromwich et Bhimani, 1989). Il paraît ainsi logique de s'attendre à observer une plus grande fréquence d'apparition de changements de nature incrémentale (remplacement, modification de la fréquence et de la représentation de l'information et modification opérationnelle) par rapport aux changements radicaux (Sulaiman et Mitchell, 2005). Plus particulièrement, les notions d'engagement et de légitimité qui incitent les entreprises à conserver longtemps les pratiques existantes (Innes et *al.*, 2000 ; Jermias, 2006), devraient limiter considérablement la suppression d'outils de contrôle de gestion. Ces éléments nous permettent de formuler l'hypothèse suivante :

*H2 : Les changements incrémentaux sont plus fréquents que les changements radicaux.*

*H2.1 : Les remplacements et les modifications sont plus nombreux que les additions.*

*H2.2 : La réduction est le changement le moins fréquent.*

### **1.3. Les finalités des changements en contrôle de gestion**

Au-delà de l'étude de la localisation et de la nature des changements, il serait judicieux de s'intéresser aux finalités de ces changements et aux rôles des outils de contrôle de gestion. Ces finalités sont reflétées par le croisement de la localisation et de la nature du changement. Il s'agit d'identifier en fait le lien entre la nature et la localisation des changements. Ainsi, pour les systèmes de coût, la méthode des sections homogènes existe depuis longtemps en France (Bouquin, 1995) et la méthode ABC a du mal à s'introduire dans l'hexagone (Mévellec, 2003). Or, les changements environnementaux exigent une adaptation de ces anciens systèmes et des ajustements techniques au niveau du choix des unités d'œuvre par exemple. On devrait donc privilégier les modifications techniques des systèmes de coût pour les mettre au diapason des exigences actuelles. D'autre part, rémunérer ne signifie plus payer, mais aussi attirer, motiver, fidéliser

les salariés performants, les potentiels dont la contribution est indispensable à la réussite de l'entreprise. La recherche d'une meilleure incitation des salariés peut ainsi encourager les entreprises à remplacer les anciens systèmes de rémunération par de nouveaux plus adaptés au contexte actuel qui intègrent plus de rémunération variable et à remplacer les augmentations générales de salaire par l'introduction d'un salaire de performance (Peretti, 2007). On privilégie ainsi les remplacements des systèmes de rémunération. Par ailleurs, la réactivité imposée par l'intensité concurrentielle incite sans doute les entreprises à changer la fréquence de l'information relative à la performance individuelle, par équipe ou organisationnelle, et celle mesurée en termes de qualité et de satisfaction des clients. Les entreprises devront donc intensifier la mesure des multiples dimensions de la performance pour être capables de corriger et réajuster rapidement les éventuelles dérives. De plus, la tendance actuelle d'adoption des ERP (Meyssonnier et Pourtier, 2006) et la plus grande décentralisation de l'information facilitent sans doute l'adoption de nouvelles techniques pour un meilleur *reporting* de l'information. Enfin, une meilleure communication interne pour maintenir la mobilisation des personnels, dans un contexte marqué par une concurrence accrue, conduit les managers à changer la représentation de l'information relative aux systèmes de planification (Moore et Yuen, 2001). Ceci nous conduit à formuler la troisième hypothèse :

*H3 : Il existe un lien entre la nature et la localisation des changements*

*H3.1 : Les entreprises privilégient les modifications opérationnelles des systèmes de coût.*

*H3.2 : Les entreprises privilégient les remplacements des systèmes de rémunération.*

*H3.3 : Les entreprises privilégient les changements de la fréquence des systèmes de mesure de la performance.*

*H3.4 : Les entreprises privilégient les changements de la représentation des informations relatives aux systèmes de planification.*

*H3.5 : Les entreprises privilégient l'addition de systèmes de reporting.*

## **2. Analyse empirique : les enseignements d'une enquête sur les entreprises manufacturières de plus de 100 salariés**

### ***2.1. Le choix de l'approche méthodologique***

Les méthodologies qualitatives et quantitatives se sont révélées pertinentes pour étudier les changements en contrôle de gestion (Alcouffé et *al.*, 2003). Les travaux de Yin (2003) montrent que la nature des questions de recherche influence le choix de l'approche méthodologique. Les deux premières hypothèses de cette recherche sont relatives à la fréquence des changements. La première hypothèse stipule l'existence d'une variabilité de la fréquence des changements selon leur localisation : les changements dans les systèmes de rémunération, de mesure de la performance et de *reporting* sont plus fréquents que les changements dans les systèmes de coût. La deuxième stipule l'existence d'une variabilité de la fréquence des changements selon leur nature : les changements incrémentaux sont plus fréquents que les changements radicaux. Le test de ces deux hypothèses nécessite de répondre à la question combien. Quel est le nombre de changements par catégorie de localisation ? Quel est le nombre de changements par nature ? Quant à la troisième hypothèse, elle stipule l'existence d'un lien entre la nature et la localisation des changements. Les objectifs de la recherche et la nature des questions posées justifient le choix d'une approche quantitative.

### ***2.2. Le recueil des données***

Le questionnaire, testé au préalable auprès de contrôleurs de gestion et de directeurs financiers, a été envoyé en mars 2006 à un échantillon de 320 entreprises manufacturières de plus de 100 salariés choisies au hasard dans la base Kompass. Il semble en effet pertinent de ne pas interroger les entreprises de taille plus modeste qui, *a priori*, ne disposent pas de systèmes de contrôle de gestion très formalisés (Libby et Waterhouse, 1996 ; Nobre, 2001). Le choix du secteur manufacturier est justifié par son statut de terrain de prédilection des expérimentations des innovations dans le domaine. Une période de quatre ans (2002-2005) a été retenue. Elle est suffisamment importante pour étudier les

changements, sans pour autant être contraignante en matière de nombre de questionnaires exploitables. Une prise de fonction de la personne après janvier 2002 (début de la période de l'étude) conduit, en effet, logiquement à ne pas exploiter les informations renseignées par celle-ci. Après deux relances, 74 réponses ont été obtenues. Une entreprise a été éliminée en raison de son effectif qui était inférieur à 100 salariés. Deux questionnaires, remplis par des contrôleurs de gestion ayant une ancienneté inférieure à quatre 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. 66 % des personnes ayant répondu occupent le poste de contrôleur de gestion, 30 % le poste de directeur financier et 4 % de directeur d'usine. 78 % des entreprises appartiennent à un groupe. Il n'existe pas de différences en terme de taille entre ceux qui ont répondu et ceux qui n'ont pas répondu au questionnaire ni entre les premiers et les derniers questionnaires reçus.

**Tableau 3** – *Le profil des entreprises*

Effectif	Nombre d'entreprises	%
0-149	10	15,38
150-299	24	36,92
300-449	11	16,92
450-999	10	15,38
> 1000	10	15,38
Total	65	100

### **2.3. Le test des hypothèses et la mesure des variables**

À la suite de Damanpour (1987) et de Daft et Becker (1978), qui conceptualisent le changement comme les évolutions observées sur une période, le nombre de changements en contrôle de gestion est mesuré dans cette recherche par le nombre de changements opérés dans les outils de contrôle de gestion entre 2002 et 2005. Nous reprenons ainsi exactement la même définition de la variable mobilisée par Libby et Waterhouse (1996), Williams et Seaman (2001) et Sulaiman et Mitchell (2005). Les personnes interrogées disposent d'une liste de 23 outils répartis en cinq catégories de localisation (tableau 1) et d'une

classification en cinq catégories de la nature du changement. Le nombre de changements effectués permet de tester les deux premières hypothèses. Quant à la troisième hypothèse, elle sera testée grâce à une analyse factorielle qui croisera les cinq catégories de localisation et les cinq modalités de la nature pour essayer de vérifier l'existence d'un lien entre ces deux variables (tableau 4).

**Tableau 4** – *Hypothèses, variables observées et tests effectués*

<b>Hypothèses</b>	<b>Variables observées et tests effectués</b>
H1 : Les changements dans les systèmes de rémunération, de mesure de la performance et de <i>reporting</i> sont plus fréquents que les changements dans les systèmes de coût.	Nombre annuel de changements par catégorie de localisation.
H2 : Les changements incrémentaux sont plus fréquents que les changements radicaux. H2.1 : Les remplacements et les modifications sont plus nombreux que les additions H2.2 : La réduction est le changement le moins fréquent	Nombre annuel de changements par nature.
H3 : Il existe un lien entre la nature et la localisation des changements. H3.1 : Les entreprises privilégient les modifications opérationnelles des systèmes de coût H3.2 : Les entreprises privilégient les remplacements des systèmes de rémunération H3.3 : les entreprises privilégient les changements de la fréquence des systèmes de mesure de la performance H3.4 : Les entreprises privilégient les changements de la représentation des informations relatives aux systèmes de planification. H3.5 Les entreprises privilégient l'addition de systèmes de <i>reporting</i>	Analyse factorielle qui croise les cinq modalités de la localisation et les cinq modalités de la nature.

## 2.4. Résultats

Nous examinons dans un premier temps les résultats relatifs à la localisation. Nous étudions ensuite les résultats relatifs à la nature du changement. Enfin, nous terminons par les résultats relatifs aux finalités des changements.

### 2.4.1. Des fréquences de changements variables

Le tableau 5 montre que 57 des 65 entreprises interrogées ont effectué des changements entre 2002 et 2005. Le nombre total de changements observés dans les 65 entreprises est de 363 et le nombre moyen de changements par entreprise pour cette période est de 5,58.

**Tableau 5 – Le nombre et la fréquence des changements**

Nombre total de changements	363
Nombre d'entreprises	65
Nombre de changements par entreprise	5,58
Rang	0-26
Période d'étude	4 ans
Nombre annuel de changements par entreprise	1,40

<b>Fréquence des changements</b>	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
<b>Nombre d'entreprises</b>	8	9	6	5	8	10	4	1	2	0	2	0	2	2

14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24 <sup>1</sup>	25	26
1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1	1

Le nombre annuel de changements par entreprise est de 1,40. Cette variable, qui met en évidence la fréquence des changements, classe successivement (tableau 4) les systèmes de mesure de la performance (0,4 changement par an), de *reporting* (0,32), de planification (0,26), de

<sup>1</sup> Le nombre élevé de ces changements, après huit modalités nulles, nous a incité à relancer les quatre entreprises concernées pour les interroger sur le bien-fondé de ces données. Les personnes interrogées ont confirmé le nombre de ces changements et ont, par ailleurs, précisé qu'il est expliqué par la forte intensité concurrentielle.

coût (0,24) et de rémunération (0,18). Notre prédiction qui postule que les changements dans les systèmes de rémunération, de mesure de la performance et de *reporting* sont plus fréquents que les changements dans les systèmes de coût est vérifiée, sauf pour les systèmes de rémunération.

**Tableau 6** – *La localisation des changements*

Les catégories de localisation	Nombre de changements observés pour les 65 entreprises	Nombre moyen de changements par entreprise entre 2002 et 2005	Nombre annuel de changements par entreprise	Rang occupé par chaque catégorie de localisation
Systèmes de mesure de la performance	103	1,58	0,40	1
Systèmes de <i>reporting</i>	82	1,26	0,32	2
Systèmes de planification	68	1,04	0,26	3
Systèmes de coût	63	0,96	0,24	4
Systèmes de rémunération	47	0,72	0,18	5
Total	363	5,58	1,40	

La relative faiblesse des changements dans les systèmes de rémunération s'expliquerait par quatre facteurs. D'abord, le questionnaire a été renseigné par des contrôleurs de gestion et des directeurs financiers et non par des directeurs des ressources humaines. On ne peut pas exclure le fait que les personnes ayant répondu connaissent moins bien les évolutions observées dans les pratiques de rémunération qui aurait pu les conduire à minorer le nombre de changements dans ces systèmes. Ensuite, le contexte de croissance et d'inflation faibles en France entre 2002 et 2005 s'est sans doute traduit par un comportement moins offensif dans la demande d'augmentation des primes et des bonus. Par ailleurs, la quasi irréversibilité des rémunérations variables (individuelle et collective) peut également contribuer à modérer leur utilisation. La justification de la diminution

de la rémunération variable individuelle est délicate si la transparence des règles n'est pas suffisante. La diminution de la rémunération variable collective n'est pas facilement acceptée en cas de retournement de conjoncture économique, comme cela a été observé en 1992 (Péretti, 2007). Enfin, des dérives comportementales sont possibles. La rémunération individuelle permet de renforcer la responsabilisation et de révéler des talents, mais elle peut également nuire à la coopération. Les récompenses collectives encouragent les résolutions des problèmes de groupe, mais elles peuvent provoquer des comportements opportunistes de certains acteurs de l'entreprise.

Le peu de dynamisme observé dans les changements relatifs aux systèmes de coût confirme notre prédiction et pointe du doigt encore une fois la difficulté de la méthode ABC à se diffuser en France malgré sa capacité à calculer des coûts plus précis et à mieux comprendre les causes des coûts (Cooper, 1990). En revanche, les systèmes de mesure de la performance semblent être la composante la plus dynamique. Une spécificité culturelle peut expliquer ce résultat. En effet, outre l'intensité concurrentielle qui incite les entreprises à renforcer les systèmes de mesure de la performance pour préserver la compétitivité de l'entreprise, la faible tolérance à l'ambiguïté des managers français pourrait également les conduire à tenter de réduire l'incertitude en ayant recours à plus de contrôle. Le score de la France sur cette dimension est égal à 86, alors que la moyenne mondiale est égale à 65 (Hofstede, 1980 ; 1991). L'intensification de la concurrence et l'exigence de réactivité, conjuguées au fait que 78 % des entreprises de notre échantillon appartiennent à des groupes dans lesquels le *reporting* de l'information semble plus important qu'ailleurs, expliquent le deuxième rang occupé par les systèmes de *reporting*. Ce nombre de changements qui met en évidence un *reporting* plus large et plus fréquent de l'information et, par conséquent, une plus grande dispersion de l'information au sein de l'entreprise est en adéquation avec la plus grande décentralisation et le recours aux ERP dans les entreprises.

#### 2.4.2. Des changements avant tout incrémentaux

Le nombre annuel de changements par nature montre que la modification de la fréquence de l'information (19 % des changements) et la modification de la représentation de l'information (19,6 %) (nouvelles catégories qui enrichissent la typologie de Sulaiman et

Mitchell (2005)) sont bien représentées (tableau 5). Cela confirme le bien-fondé de l'extension de la typologie de Sulaiman et Mitchell (2005). Les remplacements d'outils et les modifications opérationnelles représentent respectivement 12,1 % et 12,9 % des changements. Même si le pourcentage des additions (35,3 %) est relativement élevé, phénomène à rapprocher des modes managériales, il n'en demeure pas moins que les changements de nature incrémentale apparaissent largement majoritaires (64 %). La réduction des outils de contrôle de gestion n'est observée que marginalement (1,1 %). Ces résultats confirment le caractère plus fréquent des changements incrémentaux par rapport aux changements radicaux et la rareté des éliminations d'outils de contrôle de gestion. La prédiction 2 est ainsi vérifiée.

**Tableau 7 – Les différents types de changement**

Fréquence et localisation des changements	Addition	Remplacement	Modification de la fréquence	Modification de la représentation	Modification opérationnelle	Réduction	Tots
	Fréq. %	Fréq. %	Fréq. %	Fréq. %	Fréq. %	Fréq. %	
Systèmes de mesure de la performance	36 35,0	9 8,7	27 26,2	22 21,4	9 8,7	0 0,0	103
Systèmes de reporting	35 42,7	6 7,3	17 20,7	18 22,0	5 6,1	1 1,2	82
Systèmes de planification	24 35,4	10 14,8	12 17,6	15 22,1	6 8,8	1 1,3	68
Systèmes de coût	17 27,0	9 14,3	5 7,9	7 11,1	24 38,1	1 1,6	63
Systèmes de rémunération	16 34,0	10 21,3	8 17,0	9 19,1	3 6,4	1 2,2	47
Fréq. et % d'observation	128 35,3	44 12,1	69 19,0	71 19,6	47 12,9	4 1,1	363
Rang de chaque nature	1	5	3	2	4	6	

Il est intéressant de noter qu'en dépit des apparentes nouveautés dans les systèmes de coût, les additions et les remplacements des systèmes de coût restent relativement faibles comparativement aux modifications opérationnelles. Cela montre que les directions de contrôle de gestion privilégient l'adaptation et l'ajustement des systèmes de coût aux préoccupations actuelles. En revanche, le plus

gros des remplacements a concerné les systèmes de rémunération. Cela témoigne de la volonté des managers de remplacer les anciennes pratiques de rémunération pour motiver davantage des salariés. Par ailleurs, les additions et les modifications de la fréquence de l'information occupent les deux premières places dans les nombres de changements constatés dans les systèmes de mesure de la performance (35 + 26 %) et de *reporting* (42 + 20 %). Cela illustre une complexification partielle et ciblée du contrôle de gestion. En outre, il n'a été observé qu'une seule élimination dans les systèmes de planification. Ce résultat montre qu'en dépit des critiques dont ils font l'objet, le crédit qu'accordent les directions aux budgets est encore intact. Sa pertinence dans le pilotage des organisations est toujours d'actualité même si dans certains contextes particuliers son utilité s'avère parfois limitée (Berland et Pinçon, 2002). Enfin, le renforcement des systèmes de mesure de la performance observé dans la première hypothèse est confirmé par le fait que ces systèmes représentent la seule localisation dans laquelle il n'a pas été observé d'éliminations d'outils de contrôle de gestion.

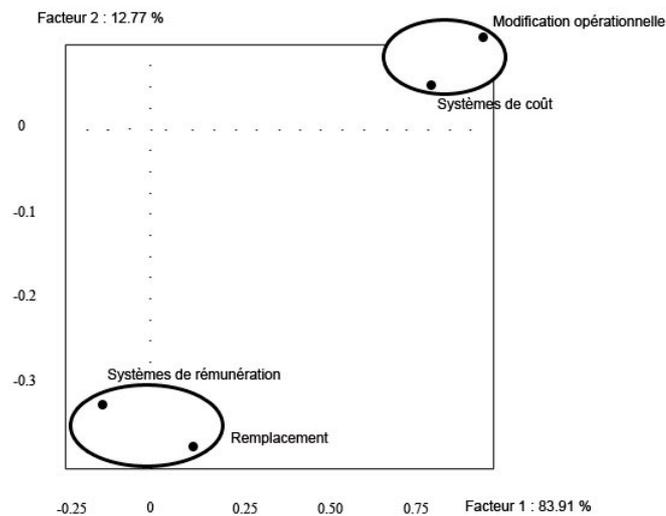
Par ailleurs, la fréquence des changements observés semble témoigner d'une dynamique vertueuse qui devrait faciliter les futurs changements en contrôle de gestion. En effet, l'ajout de nouveaux outils et l'incorporation de plus de changements permettent de capitaliser de nouvelles expériences et de nouvelles connaissances qui facilitent la mise en œuvre de nouvelles adaptations. Cette relation a déjà été mise en évidence par Libby et Waterhouse (1996) et Williams et Seaman (2001) qui ont trouvé une forte relation entre la capacité organisationnelle, mesurée par le nombre d'outils utilisés, et le nombre de changements constatés en contrôle de gestion. L'observation de cette relation est en adéquation avec l'idée de Levitt et March (1988), selon laquelle l'expérience facilite le changement et celle de Cohen et Levinthal (1990), qui stipule que l'expertise dans un domaine fournit une capacité d'absorption des changements dans celui-ci. Elle conforte également le point de vue d'Argyris et Kaplan (1994), pour lesquels l'introduction d'innovations techniques dans une organisation nécessite l'éducation de ceux qui seront concernés par ces évolutions.

### 2.4.3. Des finalités de changements spécifiques

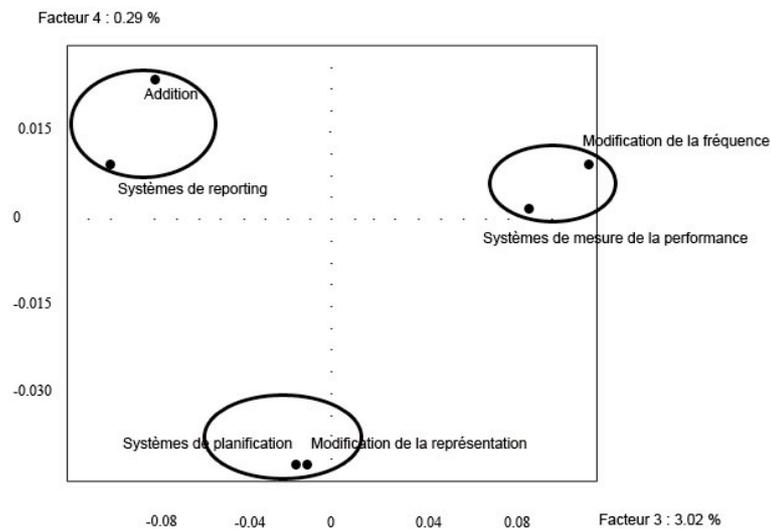
Une analyse factorielle des correspondances a été menée pour mettre en évidence les liens entre les localisations et les natures des changements. Les résultats de celle-ci montrent l'existence d'une forte relation entre la nature et la localisation de chaque changement (annexe). Le premier axe qui représente 84 % de la variance globale met en évidence l'existence d'une corrélation entre les modifications opérationnelles et les systèmes de coût (figure 1). La proximité des coordonnées des systèmes de coût (0,79) et des modifications opérationnelles (0,89) sur l'axe 1 traduit cette corrélation. Le premier axe représente l'adaptation des pratiques. Les entreprises ont tendance à conserver les anciens systèmes de coût en les adaptant au contexte actuel. Il s'agit par exemple de modifier les critères de répartition des charges indirectes pour les adapter aux exigences de l'heure. Le deuxième axe qui représente 13 % de la variance globale montre l'existence d'un lien entre les remplacements et les systèmes de rémunération (figure 1). La proximité des coordonnées des remplacements (-0,31) et des systèmes de rémunération (-0,36) sur l'axe 2 traduit cette relation. Le deuxième axe représente le remplacement des pratiques. Les entreprises ont tendance à remplacer les anciennes pratiques liées à la rémunération variable par de nouveaux dispositifs. Les évolutions récentes observées en matière de pratiques de rémunération sont confirmées (Péretti, 2007). Les entreprises semblent faire le choix de remplacer les augmentations générales de salaire par l'introduction d'un salaire de performance. Le troisième axe met en exergue l'existence d'un lien entre les modifications de la fréquence de l'information et les systèmes de mesure de la performance, ainsi qu'un autre lien entre les additions et les systèmes de *reporting* (figure 2). Le troisième axe représente la complexification des outils de contrôle de gestion. Les entreprises ont tendance à renforcer la fréquence des systèmes de mesure de la performance et à ajouter de nouveaux systèmes de *reporting* pour une meilleure diffusion de l'information. Ces résultats illustrent une sophistication relativement partielle du contrôle de gestion (systèmes de mesure de la performance, de *reporting*), expliquée par l'impératif de compétitivité et l'exigence de réactivité dans un marché fortement concurrentiel et mature. Cela s'obtient grâce à un renforcement des

systèmes de mesure de la performance et une plus grande décentralisation de l'information de gestion.

**Figure 1** – Les axes factoriels 1 et 2



**Figure 2** – Les axes factoriels 3 et 4



Ces deux exigences sont sans doute facilitées par la mise en place des ERP. Enfin, le quatrième et dernier axe souligne l'existence d'un

lien entre les modifications de la représentation de l'information et les systèmes de planification (figure 2). Cet axe traduit la recherche de l'amélioration de la communication. Les entreprises ont tendance à modifier la représentation de l'information des systèmes de planification pour une meilleure communication. Cela illustre le souci des entreprises de maintenir l'attention et la mobilisation des salariés qui utilisent des outils de planification dont l'horizon temporel est parfois long.

## **Conclusion**

Cette recherche avait pour objectif d'évaluer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion des entreprises manufacturières françaises. Elle se focalise, plus particulièrement, sur la fréquence, la nature, la localisation et les finalités de ces changements.

D'un point de vue théorique, l'apport de la recherche est double. D'une part, la recherche affine la typologie des natures de changements de Sulaiman et Mitchell (2005). Elle distingue, en effet, dans les modifications de l'information, les modifications de la fréquence du changement exigées 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 (Moores et Yuen, 2001). Cet enrichissement de la typologie s'inscrit dans une logique cumulative de la construction scientifique. L'affinement de la catégorisation de la nature, longtemps négligée par les chercheurs (Quattrone et Hopper, 2001), permet de mieux appréhender l'hétérogénéité des changements en contrôle de gestion et de mieux comprendre la diversité de ces changements. D'autre part, en croisant les modalités de la typologie étendue et les cinq catégories de localisation, la recherche identifie les finalités des changements. Elle met en évidence une logique de changement propre à chaque localisation et apporte ainsi un éclairage sur les rôles des outils de contrôle de gestion.

D'un point de vue empirique, la recherche met en évidence la variabilité de la fréquence des changements, selon leur localisation et

leur nature. La relative lenteur des changements observés dans les systèmes de coût confirme les difficultés rencontrées par la méthode ABC à se diffuser dans différents pays (Innes et Mitchell, 1995 ; Ask et al., 1996 ; Israelsen et al., 1996 ; Lukka et Granlund, 1996 ; Scherrer, 1996 ; Gosselin, 1997 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998 ; Malmi, 1999 ; Innes et al., 2000 ; Mévellec, 2003). Les résultats de la recherche confirment également la tendance des entreprises à remplacer les augmentations générales de salaire par l'introduction d'un salaire de performance (Peretti, 2007).

**Tableau 8 – Les différentes logiques de changement**

<b>Localisation du changement</b>	<b>Nature du changement</b>	<b>Logique/cause du changement</b>
Systèmes de mesure de la performance	Modification de la fréquence	Renforcement de la fréquence des changements dans la mesure de la performance pour une meilleure réactivité face aux dérives éventuelles surtout dans un marché concurrentiel.
Systèmes de reporting	Addition	<i>Reporting</i> plus large et plus fréquent pour une meilleure distribution/répartition de l'information afin d'améliorer la prise de décision.
Systèmes de planification	Modification de la représentation	Changement dans la représentation de l'information pour une meilleure communication afin de maintenir le personnel mobilisé sur la durée (horizon temporel des systèmes de planification parfois long).
Systèmes de coût	Modification opérationnelle	Adaptation technique des systèmes de coût pour une meilleure fiabilité des calculs
Systèmes de rémunération	Remplacement	Remplacement des systèmes de bonus pour une meilleure motivation des salariés

D'un point de vue managérial, la recherche fournit une description de la nature et de la localisation des changements effectués en contrôle de gestion en France. La cartographie des natures et des localisations

présente un état des lieux des changements et renseigne sur les pratiques professionnelles en réaction à l'environnement et aux problématiques des entreprises. Chacun peut ainsi évaluer ses propres pratiques et identifier ainsi ses écarts par rapport à la moyenne de l'échantillon. Ces informations peuvent permettre également aux managers des unités décentralisées d'anticiper les changements qu'ils pourraient « subir » par les directions des groupes. Elles peuvent ainsi les aider à gérer les priorités des projets futurs.

Cette recherche, basée sur une enquête par questionnaire auprès des contrôleurs de gestion, présente les limites inhérentes aux études par questionnaire. De plus, les résultats se fondent sur des données déclaratives glanées exclusivement auprès de contrôleurs de gestion. Or, le contrôle de gestion est loin d'être réalisé par les seuls contrôleurs de gestion : le respect et le suivi du budget, la prise en compte des résultats des tableaux de bord concernent d'autres acteurs de l'entreprise. Par ailleurs, la recherche réduit le contrôle de gestion à un système d'outils. Or, le système de contrôle de gestion ne va pas de soi, il n'existe pas en soi. Les outils et le système de cohésion organisationnelle sont étroitement liés, et c'est bien de là que peut naître le changement recherché. Il serait ainsi judicieux d'approfondir l'étude de ces changements dans le cadre d'une présence prolongée dans l'entreprise pour partager le quotidien de l'organisation et de saisir les « moments exceptionnels et imprévisibles où se jouent des écarts, des surprises et des inflexions » (Lorino, 2008, p. 165) et d'observer ainsi les transformations induites dans les pratiques. C'est à ce niveau que se jouent les enjeux de contrôle au sens large (stratégie, jeux d'acteurs, etc.). Enfin, des biais relatifs à l'effet du secteur sont également possibles. Les recherches futures devraient s'intéresser à l'impact du contexte économique, de la technologie et de la culture ainsi qu'à l'appartenance ou non à un groupe pour affiner l'étude des changements dans les outils de contrôle de gestion, en privilégiant une approche par des études longitudinales sur longue période. Cela permettra d'affiner les finalités des changements et, ainsi, de nous éclairer davantage sur les rôles des outils de contrôle de gestion.

## Bibliographie

- Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003), « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, p. 7-26.
- Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 2, p. 155-178.
- Argyris C. et Kaplan R.S. (1994), « Implementing New Knowledge: the Case of Activity-based Costing », *Accounting Horizons*, vol. 8, n° 3, p. 83-105.
- Ask U., Ax C. et Jonsson S. (1996), « Cost Management in Sweden: From Modern to Post-Modern », in A. Bhimani., *Management Accounting: European Perspectives*, p. 199-217, Oxford University Press.
- Berland N. (1999), « A quoi sert le contrôle de gestion ? », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 2, n° 3, p. 5-24.
- Berland N. et Pinçon J. (2002), « Gérer sans budget : l'exemple de Rhodia », *Revue Échanges*, n°187, avril, p. 24-26.
- Bescos P-L., Cauvin E. et Gosselin M. (2002), « La comptabilité par activité et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, p. 209-227.
- Bescos P-L., Cauvin E., Langevin P. et Mendoza C. (2004), « Critiques du budget », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, p. 165-185.
- Bhimani A. (1996), *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford University Press.
- Bjornenak T. (1997), « Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, vol. 8, p. 3-17.
- Bouquin H. (1995), « Rimailho revisité », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, n° 2, p. 5-33.
- Bouquin H. (1997), *Le contrôle de gestion*, PUF.
- Bright J., Davies R.E., Downes C.A. et Sweeting R.C. (1992), « The Deployment of Costing Techniques and Practices: a UK Study », *Management Accounting Research*, vol. 7, p. 148-166.
- 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<sup>ème</sup> édition, Vuibert.
- Burns J. et Scapens R. (2000), « Conceptualising Management Accounting Change: an Institutional Framework », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 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, p. 5-25.
- Chenhall R.H. et Langfield-Smith K. (1998), « Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: an Australian Study », *Management Accounting Research*, vol. 9, p. 1-20.
- Cohen W.M. et Levinthal D. (1990), « Absorptive Capacity: a New Perspective on Learning and Innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 35, p. 128-152.
- 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*, Elsevier.
- Damanpour F. (1987), « The Adoption of Technological, Administrative, and Ancillary Innovations: Impact of Organizational Factors », *Journal of Management*, vol. 13, p. 675-688.
- Evraert S. (1997), « Comptabilité d'activité », in P. Joffre et Y. Simon, *Encyclopédie de Gestion*, p. 476-487, Économica.
- Germain C. (2005), « Une typologie des tableaux de bord implantés dans les petites et moyennes entreprises », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 8, n° 3, p. 125-143.
- Gervais M. et Thenet G. (1998), « Planification, gestion budgétaire et turbulence », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 3, p. 85-106.
- Gignon-Marconnet I. (2003), « Les rôles actuels de la gestion budgétaire en France : une confrontation des perceptions de professionnels avec la littérature », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 9, p. 53-78.

- Godowski C. (2003), « Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, p. 71-86.
- 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, p. 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*, vol. 22, p. 105-122.
- Gosselin M. et Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, numéro spécial, p. 87-109.
- Hofstede G.H. (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values*, Sage Publications.
- Hofstede G.H. (1991). *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, Mc Graw-Hill.
- Innes J. et Mitchell F. (1995), « Activity-based Costing in the UK's Largest Companies », *Management Accounting Research*, vol. 6, n° 2, p. 137-153.
- Innes J., Mitchell F. et Sinclair D. (2000), « Activitybased Costing in the UK's Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 349-362.
- Israelsen P., Anderson M., Rohde C. et Sorensen P.E. (1996), « Management Accounting in Denmark: Theory and Practice », in A. Bhimani, *Management Accounting: European Perspectives*, p. 31-53, Oxford University Press.
- Jermias J. (2006), « The Influence of Accountability on Overconfidence and Resistance to Change: a Research Framework and Experimental Evidence », *Management Accounting Research*, vol. 17, p. 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. et Norton D.P. (1992), « Putting the Balanced Scorecard System to Work », *Harvard Business Review*, janvier-février, p. 71-79.
- Levitt B. et March J.G. (1988), « Organizational Learning », *Annual Review of Sociology*, vol. 14, p. 319-340.

- 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.
- Lorino P. (2008), « Méthodes de recherches en contrôle de gestion : une approche critique », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 11, juin, p. 149-175.
- Lukka K. et Granlund M. (1996), « Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development », *European Accounting Review*, vol. 5, p. 1-28.
- Malmi T. (1999), « Activity-based Costing Diffusion across Organizations: an Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms », *Accounting, Organization and Society*, vol. 24, n° 8, p. 649-672.
- Mévellec P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Malesherbes.
- Mévellec P. (2003), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, p. 95-110.
- Meyssonier F. (2001), « Le target costing : un état de l'art », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 4, p. 113-138.
- Meyssonier F. et Pourtier F. (2006), « Les ERP changent-ils le contrôle de gestion ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, p. 45-64.
- Moores K. et Yuen S. (2001), « Management Accounting Systems and Organizational Configuration: a Life Cycle Perspective », *Accounting, Organization and Society*, vol. 26, p. 351-389.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- 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*, vol. 12, p. 403-435.
- Scapens R.W. (1994), « Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice », *Management Accounting Research*, vol. 5, p. 301-321

- Scherrer G. (1996), « Management Accounting: a German Perspectives », in A. Bhimani, *Management Accounting: European Perspectives*, p. 100-122, Oxford University Press.
- Shields M.D. (1995), « An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-based Costing », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, p. 148-166.
- Sire B. (1998), « Rémunérations. Comparaisons des pratiques et des politiques en France... », *Personnel*, n°388, avril, p. 12-15.
- Sulaiman S. et Mitchell F. (2005), « Utilising a Typology of Management Accounting Change: an Empirical Analysis », *Management Accounting Research*, vol. 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*, vol. 26, p. 443-460.
- Yin R.K. (2003), *Case Study Research: Design and Method*, Sage Publications.

## Annexe - Résultats de l'analyse factorielle

### 1. Valeurs propres

Numéro	Valeur propre	Pourcentage	Pourcentage cumulé
1	0,1328	83,91	83,91
2	0,0202	12,77	86,86
3	0,0048	03,02	99,71
4	0,0005	0,29	100

### 2. Coordonnées, contributions des fréquences sur les axes 1 à 4

Localisation du changement	Coordonnées				Contributions				Cosinus carrés			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Systèmes de planification	-0,1	-0,11	-0,02	-0,04	1,3	10,9	1,8	67,4	0,4	0,51	0,02	0,07
Systèmes de mesure de la performance	-0,18	0,11	0,09	0,00	6,8	16,9	47,4	0,2	0,61	0,23	0,15	0,00
Systèmes de coût	0,79	0,03	-0,01	0,00	81,2	1,0	0,2	0,4	1,00	0,00	0,00	0,00
Systèmes de pilotage	-0,11	-0,31	0,02	0,03	1,2	60,1	1,3	24,6	0,11	0,88	0,00	0,01
Systèmes de reporting	-0,24	0,1	-0,1	0,01	9,5	11,1	49,4	7,4	0,73	0,13	0,14	0,00

### 3. Coordonnées, contributions des fréquences des individus

Nature de changement	Coordonnées				Contributions				Cosinus carrés			
Addition	-0,11	0,03	-0,08	0,02	3,5	1,2	42,0	17,6	0,67	0,03	0,29	0,01
Remplacement	0,13	-0,36	0,04	0,01	1,5	80,4	4,5	1,3	0,11	0,88	0,01	0,00
Modification de la fréquence	-0,27	0,11	0,11	0,01	10,9	10,9	52,2	6,7	0,75	0,11	0,13	0,00
Modification de la représentation	-0,2	0,00	-0,01	-0,04	5,7	0,0	0,6	74,0	0,95	0,00	0,00	0,04
Modification opérationnelle	0,89	0,11	0,02	0,00	78,4	7,4	0,7	0,4	0,99	0,01	0,00	0,00

### 4. Lien entre la nature et la localisation des changements

	Systèmes de planification	Systèmes de mesure de la performance	Systèmes de coût	Systèmes de rémunération	Systèmes de reporting	Total
Addition	24	36	17	16	35	128
Remplacement	10	9	9	10	6	44
Modification de la fréquence	12	27	5	8	17	69
Modification de la représentation	15	22	7	9	18	71
Modification opérationnelle	6	9	24	3	5	47
Total	67	103	62	46	81	359

ddl = 16 P(Khi-deux > 56,815) = 0,0002 % < risque d'erreur de 1 %