



HAL
open science

L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES RUSSES APRÈS 1992

Thierry Nobre, Dmitry Riskal

► **To cite this version:**

Thierry Nobre, Dmitry Riskal. L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES RUSSES APRÈS 1992. Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, May 2003, Belgique. pp.CD-Rom. halshs-00582807

HAL Id: halshs-00582807

<https://shs.hal.science/halshs-00582807>

Submitted on 20 Apr 2011

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.

L'ÉVOLUTION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ENTREPRISES RUSSES APRÈS 1992

Thierry NOBRE, Dmitry RISKAL

Université Robert Schuman CESAG, 61, avenue de la Forêt-Noire, 67085 Strasbourg Cedex

thierry.nobre@iecs.u-strasbg.fr, dmitry.riskal@ulp.u-strasbg.fr

Résumé

L'année 1992 est inscrite dans l'histoire de la Russie comme le passage définitif d'une économie planifiée à une économie de marché suivi de changements politiques et économiques fondamentaux. Il s'agit, à partir d'une enquête, réalisée auprès de 16 grandes entreprises russes, d'étudier les évolutions des pratiques de contrôle de gestion, provoquées par ce changement radical de l'environnement.

Mots clés : - Contrôle de gestion – Changement – Russie.

Abstract

This year of 2002 means the final transfer from the planned economy to the market in the history of Russia. The fundamental political and economic modifications become the synonyms of new economic reality. On the basis of investigations carried out at 16 large-scale Russian enterprises, we analyze the evolution of management accounts that are there the result of radical changes of the economic context of the country.

Key Words : - Management accounting – Change – Russia.

Introduction

Malgré le nombre important de pays qui sont passés du système économique planifié à l'économie du marché au début des années 90, les études s'intéressant aux changements des pratiques de contrôle de gestion suite à ce passage, restent peu nombreuses.

L'objectif de cet article consiste à étudier comment les pratiques de gestion, et plus particulièrement les pratiques de CDG, ont évolué, suite au changement radical de l'environnement. L'étude est basée sur une enquête réalisée auprès de 16 grandes entreprises russes.

Pour cela nous nous exposons en premier lieu une synthèse d'études concernant l'évolution des pratiques de contrôle de gestion suite à un changement de système économique. Dans la deuxième partie nous précisons le cadre de notre recherche et les entreprises étudiées. Nous nous intéressons plus particulièrement à huit pratiques de contrôle de gestion : la méthode de calcul des coûts; les horizons de planification; le système budgétaire; les outils de pilotage; le système de contrôle; le système d'intéressement et de motivation; le système d'information; l'utilisation de consultants externes. Une troisième partie sera consacrée aux résultats de l'étude empirique réalisée auprès de 16 entreprises russes. Il s'agira notamment d'une typologie de changements des pratiques de contrôle de gestion. Ce constat sera comparé ensuite aux résultats des études précédentes.

1. La problématique

La problématique de l'évolution des pratiques de contrôle de gestion est un thème fréquemment abordé dans la littérature. Cependant les travaux analysant les transformations dues au changement radical d'environnement et le passage d'un système économique à l'autre, sont assez rares, malgré l'ampleur de l'évènement. Nous pouvons diviser toute la littérature traitant ce sujet en deux groupes :

- des études focalisées sur les évolutions des pratiques de contrôle de gestion suite au passage d'un système économique à l'autre,
- des études qui traitent les changements économiques provoqués par un changement radical d'environnement y compris les éléments du contrôle de gestion.

Nous allons orienter notre attention sur le premier groupe qui constituera le noyau de notre revue de la littérature. Il est composé des études concernant cinq pays : l'Estonie, l'Inde, la Pologne, l'Afrique du Sud, et la Hongrie. Le deuxième groupe comprend beaucoup plus d'études, mais celles-ci ne donnent que des informations parcellaires qui seront néanmoins pris en compte dans notre recherche.

Nous commençons par présenter les résultats de ces travaux. Ensuite, pour constater les changements des pratiques du contrôle de gestion des entreprises russes, il est nécessaire au préalable d'expliquer le contexte et la nature du changement du système économique. Cela nous conduit à définir la rupture de 1992 pour en étudier ensuite les conséquences pour les entreprises.

1.1 La revue de la littérature

1.1.1 Le cas de l'Estonie

Haldma et Lääs (2002) étudient les changements et les raisons des changements des pratiques de contrôle de gestion dans les 62 entreprises estoniennes après 1991¹. A partir d'une enquête postale, les auteurs obtiennent un taux de retour très élevé – 34,3%. Les principaux constats réalisés par Haldma et Lääs concernent :

Les méthodes de calcul des coûts :

- 74% des entreprises ont subi des changements de pratiques de calcul des coûts. 50% des sociétés ont planifié des changements de ces pratiques pour avoir une information plus détaillée concernant les coûts.
- 72% distinguent les centres de responsabilité; les auteurs précisent que lorsque le C.A. est supérieur à 6500k€ 90% des entreprises définissent des centres de responsabilité, alors qu'elles ne sont plus que 59% lorsque le C.A. est inférieur à 6500k€
- Analysant les méthodes de calcul des coûts, Haldma et Lääs trouvent qu'actuellement le Coût Complet (C.C.) est utilisé par 58,4% des entreprises, le Direct Costing (D.C.) par 38,7%, C.C + D.C. par 6,5% et ABC seulement par 7%. Alors qu'avant 1991, l'unique méthode de calcul des coûts était le Coût Complet.

Les budgets :

En abordant les budgets, les auteurs divisent les entreprises en 2 groupes : celles dont le C.A. est inférieur à 13000k€ et celles dont le C.A. est supérieur à 13000k€ 92% des firmes du premier groupe utilisent un budget global pour toute l'entreprise. Seulement 47% de ces entreprises élaborent des budgets pour des *business units*. Les firmes du deuxième groupe utilisent des budgets plus sophistiqués. Toutes ces entreprises établissent des budgets pour des *business units*. Toutefois Haldma et Lääs constatent qu'il n'y a pas forcément de cohérence entre les principes d'élaboration des budgets et de reporting interne.

La performance :

L'analyse de mesure de performance montre que 74% des entreprises utilisent la rentabilité comme indicateur de performance. La majorité des firmes (52%) contrôle et évalue le profit et la rentabilité de différents *business units* ou de différents produits (groupes de produits). Peu d'entreprises évaluent la rentabilité par clients (20%) ou par zones de ventes (17%). La dernière méthode n'est utilisée que par les sociétés ayant un C.A. supérieur à 13000k€ Le

¹ En 1991 l'Estonie a obtenu l'indépendance et elle est sortie de l'Union Soviétique

système d'évaluation de performance est plus orienté vers la production que vers le marché. Au total 20% des firmes sont satisfaites de leur système d'évaluation de la performance, 68% sont partiellement satisfaites et 10% ne le sont pas.

Les facteurs de changements :

Haldma et Lääs révèlent 2 causes principales à l'origine des changements des pratiques de contrôle de gestion : le besoin d'une information plus détaillée (68%), les changements dans la structure organisationnelle (42%).

1.1.2 Le cas de la Pologne

Szychta (2002) fait une analyse approfondie des changements des pratiques de contrôle de gestion et notamment des pratiques de calcul des coûts auprès de 60 entreprises polonaises après le passage en 1990 à l'économie de marché. L'auteur utilise d'abord des questionnaires, puis, constatant les contraintes et les ambiguïtés de cette méthode, il a recours à des entretiens. D'après Szychta 40% des entreprises ont constaté le changement de leur système de contrôle de gestion, ses principales conclusions sont les suivantes :

Le calcul des coûts :

78% des entreprises ont confirmé le changement du système de calcul des coûts après 1990. La majorité des entreprises utilisent traditionnellement le Coût Complet. 50% des entreprises ont un calcul des coûts à la fin de chaque mois; 13% trimestriel; 3% semestriel; 3% annuel. Dans les grandes firmes le calcul des coûts se réalise mensuellement.

La fixation des prix :

Dans 70% des sociétés le prix est déterminé en ajoutant une marge à un coût de revient, 15% établissent leurs prix à partir d'une double référence : le prix du marché et la somme coût de revient + marge. 15% utilisent d'autres méthodes.

Les budgets :

80% ont des budgets annuels, 20% n'ont pas de système budgétaire.

Parmi les entreprises qui élaborent des budgets, 17% ont un système budgétaire qui recouvre la totalité de l'activité, 83% ne possèdent que quelques budgets recouvrant une partie de leur activité.

L'informatisation :

Utilisation des technologies informatiques pour :

- La préparation des rapports financiers – 100%
- Les impôts – 95%
- La prise de décision par des top managers – 85%
- La prise de décisions par des middle managers – 53,3%

- Le contrôle et évaluation de performance – 73,3%
- Autres – 5%

L'analyse des écarts est utilisée par 80% des firmes.

La planification :

Les plans à long terme (de 3 à 5 ans) sont élaborés par 60% des entreprises. Les plans annuels sont utilisés par 60% des firmes. 57% des sociétés réalisent les plans d'investissements. Le plan de recherche et développement est élaboré par 22% des entreprises. Les plans sont faits majoritairement dans les grandes entreprises.

Les facteurs de changements :

Les auteurs analysent les facteurs qui ont provoqué le changement des pratiques de CDG et qui ont contribué à l'introduction de nouveaux outils de CDG. Parmi une liste de 8 principaux facteurs de changement, ils retiennent principalement les facteurs suivants :

- Le besoin d'améliorer les résultats financiers
- La volonté de reconquérir les marchés perdus
- Le besoin de diminuer les coûts
- La demande du nouveau propriétaire
- L'installation d'un ERP

Finalement l'auteur arrive aux conclusions suivantes :

- Les entreprises polonaises ont effectivement adopté à partir de 1990 des nouvelles techniques de contrôle de gestion
- La budgétisation à court terme sous forme de budget de la trésorerie et les budgets partiels constituent une méthode la plus utilisée pour réduire des coûts et pour augmenter l'efficacité de la gestion.
- Dans les grandes entreprises les pratiques de CDG sont plus nombreuses et plus avancées que dans les petites.

1.1.3 Le cas de l'Inde

Anderson et Lanen (1999) font une profonde analyse des changements de la stratégie et des pratiques de contrôle de gestion dans les 14 entreprises indiennes après le passage en 1991 à l'économie de marché. Ils utilisent dans un premier temps des questionnaires, puis, constatant certaines limites méthodologiques, ils ont recours à des entretiens.

Les budgets et les méthodes de pilotage :

Anderson et Lanen constatent une importante décentralisation dans les pratiques de planification et de contrôle, qui conduit à une participation plus large des différents niveaux hiérarchiques dans la formulation des objectifs stratégiques. Les budgets sont devenus plus

compréhensibles. Les entreprises utilisent des procédures budgétaires standards. L'évaluation de la performance individuelle et organisationnelle est basée davantage sur les mesures quantitatives.

Les méthodes de calcul des coûts :

Aucune entreprise n'a adopté la comptabilité par activité (ABC). Cependant le processus de calcul des coûts a fortement évolué. Selon les auteurs, le calcul des coûts est plus analytique et détaillé. Il est utilisé en premier lieu dans l'analyse des opportunités et dans les nouveaux services (fixation des prix, service des quotas, planification). Avant 1991 le calcul des coûts servait avant tout à évaluer la productivité des employés. A présent les entreprises tiennent compte des facteurs externes en évaluant leur performance (par exemple la satisfaction des clients).

1.1.4 Le cas de l'Afrique du Sud

Luther et Longden (2001) étudient les pratiques de contrôle de gestion et leurs changements pendant les 10 dernières années en Afrique du Sud. Sur 1230 questionnaires envoyés ils obtiennent 139 réponses utilisables (taux de retour 11,3%). Les chercheurs trouvent 2 corrélations intéressantes : l'apport des techniques de contrôle de gestion augmente linéairement avec la taille de l'entreprise; l'apport de toutes les techniques de contrôle de gestion (sauf le Direct Costing) augmente avec le temps. Les techniques comme « le Target Costing », « la Chaîne de valeurs » et « l'Analyse statistique et probabilité » n'étaient pas utilisées avant 1996. L'analyse de Luther et Longden montre les changements significatifs des apports des pratiques de contrôle de gestion pendant la période 1996-2002.

1.1.5 Le cas de la Hongrie

Vámosi (2000) analyse le passage du système économique planifié à l'économie du marché à partir d'une étude monographique d'une grande firme hongroise. Il révèle l'adaptation des anciennes pratiques de contrôle de gestion à une nouvelle réalité économique. Ce processus d'évolution crée le besoin de nouveaux types d'information et de contrôle. Néanmoins, l'auteur souligne que la base de plusieurs pratiques de contrôle de gestion n'a pas changé, mais que certaines modifications y ont été apportées. Le chercheur marque l'importance des services des cabinets de conseil dans le développement des pratiques de CDG.

Une rapide synthèse de ces cinq études montre l'ampleur des changements dans les pratiques de contrôle de gestion. Les pratiques de contrôle de gestion sont perçues comme indispensables par les entreprises. Tous les chercheurs analysent les évolutions des méthodes de calcul des coûts et démontrent une tendance de passage du Coût Complet aux autres

techniques. Néanmoins, le Coût Complet reste une pratique de calcul des coûts la plus utilisée. Les budgets sont perçus comme un outil nécessaire pour le développement des firmes. Cette préoccupation est présente dans toutes les entreprises. Les cas de l'Estonie, de l'Afrique du Sud et de la Pologne établissent une relation linéaire entre la taille de l'entreprise et l'apport des techniques de contrôle de gestion.

Le cadre théorique le plus utilisé dans les travaux de cette revue de la littérature est celui de la théorie contingente. Nous proposons donc de l'utiliser dans notre propre recherche.

En matière de méthodologie, il est important de souligner les démarches empruntées par les auteurs. Dans un cas il s'agit d'une étude monographique. Dans les 4 cas de recherche débutés par l'envoi des questionnaires 3 auteurs ont éprouvé la nécessité d'approfondir leurs travaux en réalisant par la suite des entretiens.

1.2 Définition du changement radical

La rupture de 1992 comprend une double dimension politique et économique. Nous allons présenter l'historique des principaux changements politiques et la chronologie des modifications économiques suivant deux niveaux :

- macroéconomique, changements au niveau de l'État,
- microéconomique, changements au niveau des entreprises.

Tableau 1. Trois niveaux des changements

Année	Politique	Économique	
		macroéconomique	niveau d'entreprise
1989	Lancement de la démocratie politique : premières élections au nouveau du Congrès des Députés du Peuple. Chute du mur de Berlin.	L'idée d'économie planifiée cède sa place à celle du marché. Reconnaissance partielle du droit de grève.	Croissance du nombre des coopératives, cependant leur part de PIB est dérisoire.
1990	Eltsine, élu président du Soviet suprême de Russie, mène l'opposition à Gorbatchev.	Lancement des premières réformes libérales radicales en Russie. Plan de transition de l'économie planifiée au marché en 500 jours, élaboré par les économistes russes et les conseillers de Harvard. Ce programme n'a duré qu'un an.	Plusieurs programmes destinés à apprendre les 'notions' de l'économie de marché aux entreprises.
1991	Formation d'une Union d'États souverains. Boris Eltsine a été élu le président de la Russie. La signature de l'« acte de décès » de l'U.R.S.S. Le passage d'un régime dirigiste à un régime libéral.	Le démantèlement du système et la dislocation brutale des liens économiques et des chaînes technologiques entre républiques provoquent un début de forte récession	Fortes perturbations dans le travail des entreprises à cause de désagrégation de l'infrastructure.

1992	L'ouverture des frontières. La mort de l'économie centralisée : l'État n'administre plus le système économique. L'État autorise les implantations des sociétés étrangères. Politique d'ouverture économique.	Disparition de plusieurs organismes économiques et idéologiques de l'État. L'État cesse de jouer un rôle essentiel dans la vie des entreprises. Thérapie de choc : « vérité des prix », la stimulation de la modernisation tout en « dégraissant » le secteur de l'Etat, libération du commerce extérieur, formation d'un capital financier et d'une nouvelle couche de commerçants, importation massive de produits de consommation.	Fin du système des prix, fixés par l'État, libération des prix. Fin du système de planification centralisé. Un important affaiblissement du contrôle des entreprises de la part de l'État. La possibilité d'organisation autonome de la comptabilité et du contrôle. Apparition des sociétés mixtes. Une forte concurrence avec des produits étrangers.
1993	Une nouvelle constitution qui reconnaît pleinement les droits de la propriété privée.	La privatisation des entreprises.	32200 entreprises sont sujettes à la privatisation. De ce total, 24300 sont passées au contrôle privé.

Il est indispensable de souligner que le gouvernement souhaitait mettre en œuvre un passage rapide de l'économie planifiée à l'économie de marché, devant durer normalement 500 jours. En conséquence, les entreprises devaient être confrontées à une nouvelle réalité économique très rapidement. Ainsi, nous pouvons affirmer qu'il ne s'agissait pas d'une transformation lente et progressive, mais bien d'un changement brusque et radical. Par conséquent nous allons considérer l'année 1992 comme l'année de passage d'un système à l'autre. Elle sera le point de départ des transformations que nous proposons d'étudier.

1.3 Conséquences pour les entreprises

Au niveau de l'entreprise, en tenant compte de l'ampleur du changement, nous pouvons envisager des manifestations des évolutions suivant 3 niveaux :

- Les changements de l'organisation elle-même : les changements de la structure et de la stratégie, accompagnés d'une évolution des effectifs.
- Les évolutions des modalités de la prise de décisions : Ce sont des changements pour toutes les entreprises et ils portent sur la définition des produits, la fixation des prix et les objectifs stratégiques. Dans cette catégorie nous observons le passage d'une prise des décisions centralisée au niveau d'État par des organismes gouvernementaux, à une prise des décisions se réalisant au niveau des entreprises.
- Les transformations des pratiques de gestion : Pour notre part, nous nous intéressons aux pratiques de contrôle de gestion. Dans les parties qui suivent c'est ce type de changements que nous nous proposons à étudier.

Il faut toutefois préciser que dans le contexte russe il faut attendre la fin des années 90 pour voir le contrôle de gestion s'autonomiser par rapport à la comptabilité générale. Une des premières définitions du contrôle de gestion russe est donnée par Scheremet (2001) : « Le

contrôle de gestion est un sous-système de la comptabilité générale qui fournit les informations aux managers, utilisées pour la planification, la gestion et le contrôle de l'activité de l'entreprise. Ce processus comprend la détection, la mesure, la collecte, l'analyse, la préparation, l'interprétation, le transfert et la réception des informations nécessaires aux managers pour accomplir leurs fonctions ».

2. Le cadre méthodologique

Dans cette partie nous précisons tout d'abord la méthodologie utilisée et nous présentons ensuite l'échantillon des entreprises étudiées.

2.1 La méthodologie

La principale méthode de recherche choisie pour notre étude est la méthode des entretiens réalisés en face-à-face. Ce choix a été inspiré par trois facteurs :

- L'expérience méthodologique des recherches précédentes.

Les auteurs ayant utilisé des questionnaires postaux ont constaté les contraintes de cette méthode. Il s'agit dans la plupart des cas d'une certaine incohérence des réponses. En particulier, les auteurs, après vérification, ont constaté que la situation présentée dans les questionnaires était nettement plus favorable qu'en réalité. 3 auteurs sur 4 utilisant les questionnaires postaux ont eu recours aux entretiens par la suite afin de clarifier la situation et de rendre les données utilisables. Les chercheurs préféreront finalement les informations approfondies sur quelques cas plutôt qu'une information ambiguë sur de nombreux cas.

- Les problèmes de traduction et de non correspondance de certains concepts.

Ces difficultés nécessitent une explication approfondie de tous les termes utilisés dans l'enquête pour vérifier la validité des réponses sur le terrain.

- Les particularités culturelles des dirigeants.

Les ex-dirigeants soviétiques sont très réticents à fournir de l'information surtout pour un organisme étranger. L'entretien en face-à-face permet d'obtenir plus d'information.

La description de la méthodologie comporte trois parties. Tout d'abord, nous présentons les critères de choix des entreprises. Ensuite nous exposons la méthode de collecte des données. La dernière partie présente le guide d'entretien.

2.1.1 Les critères de choix

Dans le cadre de cette étude, trois critères ont été retenus pour choisir les entreprises :

1. Elles doivent être fondées avant 1992 pour avoir un passé soviétique et ainsi permettre d'étudier les changements des pratiques de contrôle de gestion.
2. Le second critère concerne l'effectif : il s'agit d'entreprises ayant un effectif supérieur à 500 personnes. Ce choix se justifie par deux raisons :
 - Premièrement vu la particularité historique du pays : au temps de l'URSS il n'y avait pas de PME.
 - Deuxièmement les entreprises doivent avoir une certaine taille pour garantir la présence des pratiques de contrôle de gestion ayant un certain degré de formalisation.
3. Le troisième critère concerne l'origine des changements. Notre objectif est d'étudier les changements qui se sont développés au sein d'une entreprise suite à la rupture de 92, et non pas les changements d'origine externe, par exemple, imposés par le rachat de l'entreprise par une multinationale. Pour éliminer ce risque nous excluons les firmes soviétiques qui sont devenues mixtes ou étaient acquises par une firme étrangère après le changement radical de 1992. Il s'agit donc de la mise en place des pratiques de contrôle de gestion par les entreprises russes pour elles-mêmes.

2.1.2 La méthode de collecte des données

L'enquête est réalisée au sein des entreprises de différentes branches dans des villes différentes, à partir d'entretiens face à face, 2 à 3 interviews pour chaque entreprise d'environ une heure et demi chacun. Plusieurs entretiens avec des personnes différentes sont conduits dans une même entreprise afin de confronter les informations obtenues.

2.1.3 L'analyse des changements des pratiques de contrôle de gestion

Le guide d'entretien, outre les informations générales concernant l'entreprise, comporte 9 sujets principaux collectant des informations concernant la période actuelle et la période précédant l'année 1992 : la méthode de calcul des coûts; les horizons de planification; le système budgétaire; les outils de pilotage; le système de contrôle; le système d'intéressement et de motivation; le système d'information; l'utilisation de consultants externes et le processus de production. Nous avons également inclus des questions sur la structure et sur la stratégie de l'entreprise.

2.2 Les caractéristiques de l'échantillon

L'enquête a été réalisée dans 16 entreprises dans 9 villes différentes. Au total 41 entretiens approfondis ont été conduits.

Tableau 2. La taille des entreprises de l'échantillon

N des entreprises	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
avant 1992	720	5000	3500	2000	450	1300	9000	1350	2700	9000	800	4450	2000	1220	9000	6000
après 1992	570	3763	2400	1000	756	530	4000	1700	2100	5500	1020	2930	800	1300	7000	2350

Tableau 3. Le secteur d'activité des entreprises de l'échantillon

Secteur d'activité	Pharmaceutique	Agroalimentaire	Électrotechnique	Automobile	Des métaux	Chimique	Verre, Porcelaine	Céramique	Machines
N des entreprises ²	2, 11	1, 5, 9	3, 7, 8	4	6	10	12, 13, 15	14	16

Tableau 4. La date de la fondation des entreprises de l'échantillon

Entreprises	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Date de fondation	1970	1999	1995	1996	1998	1995	1998	1994	1997	1993	1991	1998	1993	1995	1996	1993

Les interlocuteurs se répartissent en 3 groupes principaux suivant leurs fonctions.

Tableau 5. Les postes des interlocuteurs

N de l'entreprise	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1 ^{er} groupe	2	1	1	1	1	2	1	1	2	1	3	1	1	2	2	1
2 ^{ème} groupe		1	1	1	1			1				1	1	1		1
3 ^{ème} groupe	1	1			1		1		1	1		1				1

1. L'administration générale – le PDG et ses adjoints, le directeur financier, commercial, etc.
2. La comptabilité – le chef comptable et ses adjoints, les employés de la comptabilité;
3. Les autres – les chefs et les différents employés des ateliers.

3. Les résultats

La présentation des résultats comporte deux parties. Nous commençons par aborder les changements des pratiques de contrôle de gestion. Nous analysons ensuite ces changements en appliquant deux types d'analyse.

3.1 Les changements des pratiques de contrôle de gestion

Le guide d'entretien, outre les informations générales concernant l'entreprise, comporte 9 sujets collectant des informations concernant la période actuelle et la période avant 1992 : la

² Pour des raisons de confiance et la difficulté de prononciation des noms des entreprises enquêtées, il paraît raisonnable d'utiliser en place des titres les chiffres d'1 à 16.

méthode de calcul des coûts; les horizons de planification; le système budgétaire; les outils de pilotage; le système de contrôle; le système d'intéressement et de motivation; le système d'information; l'utilisation de consultants externes; le processus de production. Deux catégories de changements de pratiques de CDG sont possibles :

- Des changements à partir d'une situation commune pour toutes les entreprises :

Toutes les entreprises avaient recours aux mêmes pratiques avant 1992. La pratique d'avant 1992 est notée 0 dans les tableaux et les pratiques actuelles sont hiérarchisées d'après l'ordre logique d'évolution et numérotées à partir de 1. Ainsi le chiffre correspondant à la pratique actuelle représente le degré de changement.

- Des changements à partir des plusieurs situations initiales possibles :

Les pratiques de contrôle de gestion d'avant 1992 étaient différentes suivant les entreprises. Le changement représente la différence entre l'état actuel et le point de départ. En premier lieu nous examinons les changements des pratiques de contrôle de gestion à partir d'une situation commune. Les horizons de planification, le système budgétaire, les outils de pilotage, le système de contrôle, le système d'intéressement et de motivation, l'utilisation des services des consultants externes sont analysés dans cette partie. Ensuite les évolutions des pratiques de CDG ayant plusieurs situations initiales possibles : le système d'information, les méthodes de calcul des coûts. Le changement du processus de production sera examiné en dernier lieu.

3.1.1. Les changements à partir d'une situation commune pour toutes les entreprises

Les horizons de planification

Avant 1992 les entreprises étaient soumises par l'État à un plan de 5 ans et plus, et d'autre part à un plan annuel.

Tableau 6. Les horizons de planification actuels

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Plans de 5 ans et plus	0											X			X	X	
Plan annuel		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Plans de 6 mois	1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Plans mensuels	2	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X		X	X
Plans hebdomadaires	3									X		X	X	X			
Plans quotidiens	4											X	X				

- Le niveau 0 représente les horizons de planification avant 1992, les plans annuels, de 5 ans, de 7ans et plus;
- Le niveau 1 – l'utilisation des plans de 6 mois;
- Le niveau 2 – l'entreprise a recours aux plans mensuels;
- Le niveau 3 – des plans hebdomadaires sont exploités;
- Le niveau 4 – la société établit des plans quotidiens.

Le degré de changement est évalué à partir de degré de précision du plan.

Le système budgétaire d'entreprise

Cette partie nécessite quelques explications. La principale difficulté réside dans l'absence avant 1992 du système budgétaire, comme nous le comprenons aujourd'hui c'est-à-dire des plans à court terme chiffrés, comportant une affectation des ressources et une assignation de responsabilités (Gervais M., 1987), exprimés financièrement. Les entreprises soviétiques avaient le *TehPromFinPlan*³ – le système des plans annuels, exprimés majoritairement en quantité. Certaines entreprises soviétiques élaboraient son *TehPromFinPlan* en divisant les indices à atteindre du plan quinquennal, par 5. Le résultat ainsi obtenu ne tient pas compte de la situation réelle de l'entreprise, car le plan de 5 ans est élaboré presque entièrement par l'État et constitué surtout d'une programmation des grands investissements calculés en fonction des objectifs de production à long et moyen terme.

Tableau 7. Le système budgétaire actuel

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Pas de système budgétaire	0													X			
Budgets isolés	1		X	X	X			X		X	X		X				
Budget de trésorerie	2	X				X	X		X			X			X	X	X

- Le niveau 0 signifie l'absence du système budgétaire;
- Le niveau 1 représente l'utilisation des budgets isolés;
- Le niveau 2 indique l'utilisation du budget de la trésorerie.

Les outils de pilotage

Le système des réunions représentait un mode de pilotage spécifique au contexte soviétique qui visait à définir les objectifs, analyser les écarts, étudier des résultats à l'aide de discussions des responsables avec des spécialistes (dans certains cas les ouvriers). Il s'agissait de réunions hebdomadaires, parfois quotidiennes, d'une durée assez courte (de 10min jusqu'à 1 heure) pendant lesquelles les objectifs économiques et politiques essentiels de l'entreprise étaient négociés. Généralement, toute activité de l'entreprise était couverte par cette pratique de pilotage. La thématique des réunions concernant les fonctions principales de l'entreprise (production, qualité, technologie...). Chaque service (voire chaque atelier ou bureau) pouvait avoir ses propres réunions. Il faut souligner qu'avant 1992 les réunions servaient également d'un outil de propagande communiste. Chaque entreprise avait son propre service de propagande et le responsable de ce service n'obéissait qu'aux organismes gouvernementaux spéciaux (KGB) et disposait d'un grand pouvoir au sein de l'entreprise. Avec la disparition du système communiste, les services de propagande sont devenus inutiles, de même que toutes leurs implantations dans la gestion de l'entreprise.

³ Le plan de production, technique et financier

Nous considérons que la situation de départ pour le système de pilotage est ce système des réunions qui existait avant 1992. D'après notre étude, l'état actuel comporte trois cas de figures :

Tableau 8. Les outils de pilotage

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Système des réunions	0	X	X		X						X		X		X		
Système des réunions adapté	1			X			X	X		X				X		X	X
Autres outils de pilotage	2					X			X			X					

- Le niveau 0 : état actuel est égal au point de départ;
- Le niveau 1 : le système des réunions a été adapté;
- Le niveau 2 : d'autres méthodes de pilotage, comme les tableaux de bord, sont apparues.

Le système de contrôle

L'analyse des écarts entre les indices planifiés fixés par l'État et les résultats réels était une méthode obligatoire pour l'entreprise soviétique, il était un puissant instrument de contrôle économique. Cependant avant la rupture l'analyse des écarts ne concernait que la fonction de production (charges de production, normes de travail...). Les fonctions administratives, commerciales, financières n'étaient pas visées par cette méthode de contrôle.

Tableau 9. La mise en place du système de contrôle

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0	X	X		X		X	X		X	X		X	X	X		
1			X												X	X
2					X			X			X					

- Le niveau 0 : le point de départ du système de contrôle est le suivant, le contrôle quantitatif de production, contrôle du travail, contrôle de qualité;
- Le niveau 1 correspond à l'apparition de nouveaux éléments et services contrôlés (logistique, contrôle financier);
- Le niveau 2 représente le contrôle de tous les services et fonctions de l'entreprise (quantitatif et qualitatif).

Le système d'intéressement et de motivation

Le système soviétique de motivation était bien développé, il comprenait des stimulants matériels et non-matériels. Les derniers étaient plus favorisés. Le règlement du système de motivation soviétique a été élaboré pendant les années 50 (la première édition) par l'Institut Scientifique du Travail. Au cours des années il a été révisé plusieurs fois, la dernière version comprenait environ 400 pages. On peut dire qu'il y avait un seul règlement universel pour toutes les entreprises de toutes les branches qui donnait les directives générales. L'entreprise recevait le règlement du Ministère du Travail et l'adoptait pour son fonctionnement. Avec la disparition de l'URSS les éléments qui concernaient l'idéologie communiste sont devenus obsolètes.

Tableau 10. Système d'intéressement et de motivation

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0			X	X		X	X		X	X						
1	X	X						X				X			X	X
2					X						X		X	X		

- Le niveau 0 correspond à l'utilisation de l'ancien système actualisé;

- Le niveau 1 représente l'élaboration de son propre système de motivation à base des objectifs stratégiques, de l'actuel code de travail et en gardant certains éléments de l'ancien système;
- Le niveau 2 indique l'utilisation des pratiques internationales (PFP⁴, délégation des pouvoirs), la reprise des stimulants non-matériels, la stimulation des promotions.

L'utilisation de consultants externes

Il s'agit de l'utilisation des services des consultants. Nous rappelons que les consultants ont commencé à travailler en Russie à partir de 1993-94.

Tableau 11. L'utilisation des services des consultants externes

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0		X	X	X		X	X			X		X	X			
1									X					X		X
2	X															
3					X			X								
4											X				X	

- Le niveau 0 signifie qu'aucun service n'est utilisé;
- Le niveau 1 représente l'utilisation des services des consultants depuis leur apparition en Russie, quelques fois (1-2 fois au total), mais abandonnée;
- Le niveau 2 indique l'utilisation périodique (3-4 fois au total) de ces services;
- Le niveau 3 signifie l'utilisation fréquente (5-6 fois au total);
- Le niveau 4 représente l'utilisation régulière des services des consultants externes.

2.3.2 Les changements à partir de différentes situations de départ

Le système d'information

Deux situations de départ sont possibles : l'absence totale ou la présence de quelques ordinateurs. Les ordinateurs commencent à apparaître massivement à partir de 1992 suite à l'ouverture des frontières et l'accès libre des firmes russes au marché international de l'informatique. En même temps les prix des ordinateurs baissent et les ordinateurs deviennent pratiquement accessibles pour les entreprises. Le tableau suivant représente l'évolution du système d'information dans les entreprises.

Tableau 14. Le système d'information

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
0		X	X	X		X	X	X	X				X			
1	X				X		X	X		X	X	X		X	X	X
2				X												
3			X	X					X			X				
4		X				X		X		X			X	X		X
5											X				X	

- Le niveau 0 – pas d'informatisation;
 - Le niveau 1 – début d'informatisation;
 - Le niveau 2 – informatisation partielle;
- Avant 1992 Après 1992

⁴ Pay for performance

- Le niveau 3 - réseau informatique, mais non-opérationnel;
- Le niveau 4 - réseau informatique, non-coordination des logiciels;
- Le niveau 5 – utilisation d'un ERP.

Les méthodes de calcul des coûts

Tableau 12. Les méthodes de calcul des coûts

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
Coût complet	X	X	X		X	X		X	X	X	X	X	X		X	X	X
C.C. + Coût Standard				X	X		X							X	X		
C.S. seul							X										
C.C. et Direct			X													X	
D.C. seul										X							
D.C. et imputation rationnelle					X							X					

Avant 1992 Après 1992

Ainsi nous avons 2 grandes catégories : les pratiques de Coût complet, et celles de Direct costing. Nous voyons que le Coût Complet et le Coût Complet avec le Coût Standard sont des pratiques utilisées avant 1992. La méthode d'évaluation du changement des méthodes de calcul de coûts est présentée à l'issue du paragraphe concernant le processus de production compte tenu de la proximité entre ces deux éléments.

Le processus de production

Vu les contraintes de taille des entreprises de notre étude, le processus de production de départ est la fabrication en continu ou grandes séries (sauf 1 cas – petites séries ou à la commande – la particularité du domaine).

Tableau 13. Le processus de production

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
En continue	X	X			X	X			X	X	X	X	X	X		
Grandes séries		X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X
Petites séries	X	X	X	X		X	X	X			X	X		X	X	X
A la commande			X	X		X				X				X		X

Avant 1992 Après 1992

Concernant le calcul de coût et le processus de production il faut arriver à mesurer le degré de changements. Pour cela il est nécessaire de donner les règles d'évaluation des éléments descriptifs. Nous adoptons la logique suivante : pas de changement (0) si l'entreprise conserve

l'ancienne méthode de calcul des coûts (processus de production) d'avant 1992 ; le degré du changement 1 si l'entreprise garde l'ancienne méthode de calcul des coûts (processus de production) et adopte simultanément une nouvelle méthode de calcul des coûts (processus de production) ; 2 si l'entreprise abandonne l'ancienne méthode de calcul des coûts (processus de production) et utilise une nouvelle méthode de calcul des coûts (processus de production).

3.2 L'analyse des résultats

Pour définir la différence des changements entre les entreprises étudiées, nous allons classer nos résultats suivant deux analyses, une analyse globale de toutes les entreprises, puis l'analyse concernant un groupe d'entreprises.

3.2.1 L'analyse globale

Le tableau 15 résume les changements des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises enquêtées. Afin de mesurer le degré des évolutions, nous procédons à l'analyse quantitative par le rangement des sommes des changements en 3 groupes. Le pas est calculé de la manière suivante : $\frac{SommeMax - SommeMin}{3} = \frac{24 - 8}{3} = 5,33$. De ce fait, l'intervalle [24;18,67] représente le premier rang. Les valeurs qui appartiennent à l'intervalle (18,67;13,34] constituent le deuxième rang. Au troisième rang appartiennent les entreprises avec leurs sommes $\in (13,34;8]$.

Tableau 15. Les changements bruts

		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Système budgétaire	0-1-2	2	1	1	1	2	2	1	2	1	1	2	1	0	2	2	2
Planification	0-1-2-3-4	2	2	2	2	2	2	2	1	3	2	4	4	3	1	2	2
Processus de production	0-1-2	1	1	2	2	0	2	2	1	0	1	1	1	0	1	1	0
Calcul des coûts	0-1-2	0	1	0	0	2	0	0	0	0	2	2	0	0	0	1	0
Système d'info	0-1-2-3-4	3	3	3	2	3	1	1	4	3	4	4	2	4	3	4	3
Système de motivation	0-1-2	1	1	0	0	2	0	0	1	0	0	2	1	2	2	1	1
Système de contrôle	0-1-2	0	0	1	0	2	0	0	2	0	0	2	0	0	0	1	1
Méthode de pilotage	0-1-2	0	0	1	0	2	1	1	2	1	0	2	0	1	0	1	1
Consultants externes	0-1-2-3-4	2	0	0	0	3	0	0	3	1	0	4	0	0	1	4	1
Somme		12	10	11	8	19	9	8	17	10	11	24	10	11	11	18	12
Rang		3	3	3	3	1	3	3	2	3	3	1	3	3	3	2	3

Ainsi nous avons 2 entreprises dans le premier rang, 2 dans le deuxième rang et 12 dans le troisième. Pour présenter ces catégories graphiquement, nous uniformisons l'échelle d'évolution à la mesure de 0 à 4, qui s'applique parfaitement à toutes les entreprises. Les valeurs des éléments qui se mesurent de 0 à 4 restent sans changements; par contre l'échelle de 0 à 2 se transforme à l'échelle de 0 à 4 de la manière suivante : 0 → 0, 1 → 2, 2 → 4. Afin

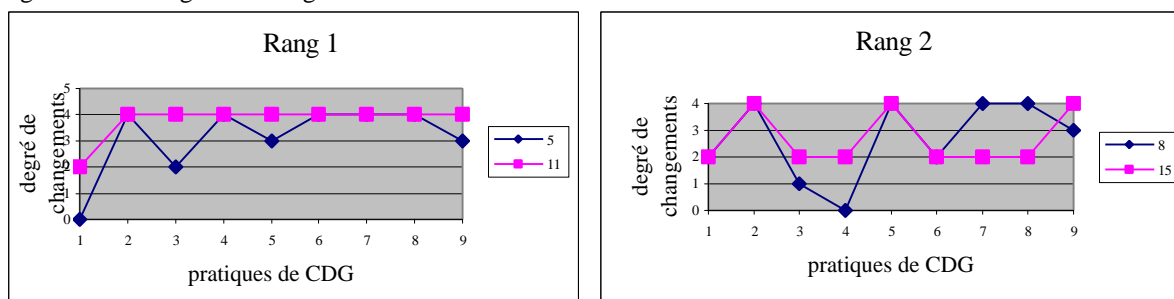
de simplifier encore la représentation graphique, nous attribuons aux pratiques de CDG – les objets des changements – les numéros de 1 à 9.

Tableau 16. Les changements uniformisés

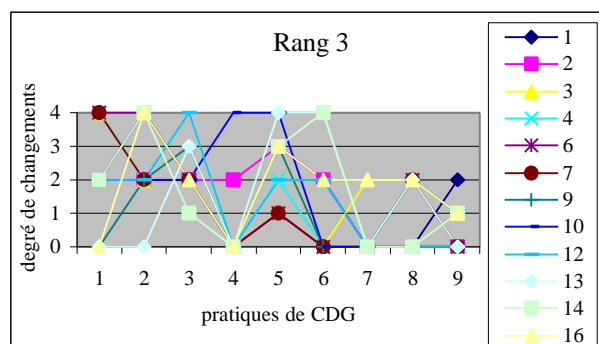
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1 Processus de production	2	2	4	4	0	4	4	2	0	2	2	2	0	2	2	0
2 Système budgétaire	4	2	2	2	4	4	2	4	2	2	4	2	0	4	4	4
3 Planification	2	2	2	2	2	2	2	1	3	2	4	4	3	1	2	2
4 Calcul des coûts	0	2	0	0	4	0	0	0	0	4	4	0	0	0	2	0
5 Système d'information	3	3	3	2	3	1	1	4	3	4	4	2	4	3	4	3
6 Système de motivation	2	2	0	0	4	0	0	2	0	0	4	2	4	4	2	2
7 Système de contrôle	0	0	2	0	4	0	0	4	0	0	4	0	0	0	2	2
8 Méthode de pilotage	0	0	2	0	4	2	2	4	2	0	4	0	2	0	2	2
9 Consultants externes	2	0	0	0	3	0	0	3	1	0	4	0	0	1	4	1

En conséquence, l'axe des abscisses représente les pratiques de CDG, et l'axe des ordonnées correspond au degré des changements.

Figure 1. Les rangs des changements



Donc nous avons trois ordres d'évolution : les entreprises qui ont subi beaucoup de changements – N°5 et 11; moyennement des changements – N°8 et 15; et relativement peu de changements - N°1, 2, 3, 4, 6, 7, 9, 10, 12, 13, 14, 16.

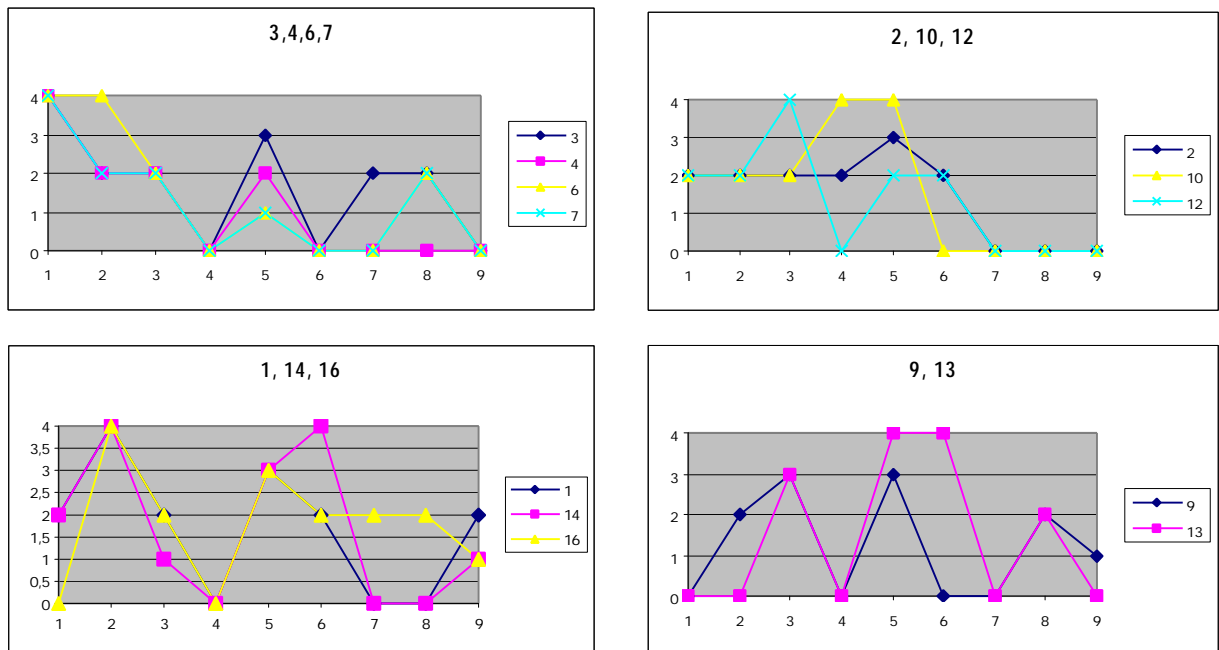


3.2 L'analyse des entreprises du 3^{ème} groupe

Vu l'importante quantité des firmes dans le 3^{ème} rang, nous appliquons l'analyse qualitative pour faire apparaître différents profils des changements au sein de cette catégorie. Pour cela nous cherchons à obtenir une maximale ressemblance des courbes dans un groupe. Deux paramètres sont pris en compte : les points communs et les écarts entre les points qui ne coïncident pas. Ainsi nous cherchons des ensembles de courbes avec le maximum des points communs et des écarts minimaux entre les points qui ne coïncident pas pour chaque item.

Finalement nous obtenons 4 profils : 3, 4, 6, 7 ; 2,10,12; 1,14,16; 9,13.

Figure 2. Les profils des entreprises du 3ème rang



Conclusion

Cette étude a une dimension descriptive qui nous mène à classer les entreprises en trois catégories distinctes. La première se caractérise par un changement important des pratiques de contrôle de gestion et concerne uniquement deux entreprises parmi les 16 : N°5 et N°11. La deuxième catégorie est présentée par les deux autres entreprises; le N°8 et le N°15; qui ont subi un changement modéré. Quant au reste des firmes, peu de changements ont influé sur leurs anciennes pratiques de contrôle de gestion. La grande variété de cette troisième catégorie a imposé une analyse quantitative approfondie qui a divisé ces entreprises en quatre profils.

Ces résultats constituent un complément aux études précédemment faites et ne contrarient pas leurs résultats. Néanmoins notre étude présente les changements sous un aspect différent qui démontre leur ampleur dans ses variations alors que les autres recherches se contentent essentiellement de constater les évolutions.

Ce travail est une première étape consistant à présenter les modalités de changements des pratiques de contrôle de gestion. Il nous a également permis de repérer 2 catégories d'entreprises : celles ayant connues des changements importants et celles qui ont connues peu de transformations. Cela nous permet d'entreprendre une nouvelle étape en réalisant une étude approfondie au sein de ces entreprises pour déterminer les facteurs explicatifs de ces 2 types de situations.

Bibliographie

- Anderson S.W., Lanen W.N. (1999), « Economic transition, strategy and evolution of management accounting practices: the case of India », *Accounting, Organizations and Society*, 24, pp. 379-412.
- Banai M., Weisberg J. (2003), « Alienation in state-owned and private companies in Russia », *Scandinavian Journal of Management*, article in press.
- Bergh D.D., Fairbank J.F. (2002), « Research notes and commentaries. Measuring and testing change in strategic management research », *Strategic management journal*, 23, pp. 359-366.
- Bouquin H. (2001), *Le contrôle de gestion*, PUF.
- Burns J., Juhani V. (2001), « Management accounting change », *Management accounting research*, 12, pp. 389-402.
- Chacko T.I., Wacker J.G. (2001), « An examination of strategic goals and management practices of Russian enterprises », *International Business Review*, 10, pp. 475-490.
- Chavance B. (1989), *Le système économique soviétique de Brejnev à Gorbatchev*, Nathan.
- Dullin S. (1994), *L'histoire de l'URSS*, La découverte.
- Dupuy Y. (1999), *Faire la recherche en contrôle de gestion*, FNEGE.
- Filatovchev I., Wright M., Buck T. et Zhukov V. (1999), « Corporate entrepreneurs and privatized firms in Russia, Ukraine and Belarus », *Journal of Business Venturing*, 14, pp. 475-492.
- Gervais M. (1987), *Contrôle de gestion par le système budgétaire*, Vuibert.
- Gervais M. (1996), *Recherche en contrôle de gestion*, Economica.
- Gourevitch A. (1992), *Économie soviétique, autopsie d'un système*, Hatier.
- Haldma T., Lääts k. (2002), « Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies », *Management Accounting Research*, 13, pp. 379-400.
- Kets de Vries M. (2000), « Leadership style and organizational practices in Russia », *Organizational Dynamics*, 28, pp. 67-81.
- Khelif W. (1997), « L'évolution du contrôle de gestion dans l'industrie hôtelière », Centre de recherche et d'études en gestion (Bordeaux), Université Montesquieu, Travaux de recherches.
- Krasnova V., Privalova A. (2001), *7 not menedgmenta*, Ekspert; (*7 notes de management*, éd. Ekspert).
- Locatelli C. (1999), « The Russian oil industry restructuring: towards the emergence of western type enterprises? », *Energy Policy* 27, pp. 435-449.
- Luft J.L. (1997), « Long-term change in management accounting: perspectives from historical research », *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 163-197.
- Luther R.G., Longden S. (2001), « Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study », *Management Accounting Research*, 12, pp. 299-320.
- Maher M.W. (2001), « The evolution of management accounting research in the United States », *British Accounting Review*, 33, pp. 293-305.
- Meyer K. E. (2002), « Management challenges in privatization acquisitions in transitional economies », *Journal of World Business*, 37, pp. 266-276.
- Morin I., Morin P. (1994), *Politique générale et stratégie de l'entreprise*, Vuibert.
- Orsoni J., Helfer J.-P. (1994), *Management stratégique*, Vuibert.
- Scheremet A. (2001), *Upravlentcheski utchet*, FBK-Press; (*Le contrôle de gestion*, éd. FBK-Press).
- Seurot F. (1989), *Le système économique de l'URSS*, Presses Universitaires de France.
- Seurot F. (1989), *Le système économique de l'URSS*, Presses Universitaires de France.
- Szychta A. (2002), « The scope of application of management accounting methods in polish enterprises », *Management Accounting Research*, 13, pp. 401-418.
- Thiétart R.-A. (1999), *Méthodes de recherche en management*, Dunod.
- Vakhrouchina M. (2000), *Bukhgalterski upravlentcheski utchet*, Finstatinform; (*Le contrôle de gestion*, éd. Finstatinform).
- Vámosi T.S. (2000), « Continuity and change; management accounting during process of transition », *Management Accounting Research*, 11, pp.27-63.
- Verre E. (1965), *L'Entreprise industrielle en Union Soviétique : nouvelles méthodes de gestion*, Sirey.
- Vlachoutsicos C., Lawrence P. (1990), « What we don't know about soviet management », *Harvard Business Review*, November-December, pp. 50-65.
- Williams J.J., Seaman A.E. (2001), « Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects », *Accounting, Organizations and Society*, 26, pp. 443-460.