

## **Les changements des systèmes de contrôle de gestion**

### **Cas des Entreprises Algériennes**

#### **Management Accounting Change**

#### **Case of Algerian Companies**

**Dr. Yakout MESBAH**

Maitre de conférences B, Université d'Oran 2 Mohamed BEN Ahmed –ALGERIE-  
Laboratoire de Recherche en Management des Hommes et Des Organisations - L.A.R.M.H.O-  
Email : yakout.mesbah@yahoo.com

## Les changements des systèmes de contrôle de gestion ; Cas des Entreprises Algériennes

### Résumé :

Ce présent article a pour objectif de présenter les résultats d'une enquête menée auprès de 40 entreprises Algériennes afin d'évaluer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion sur la période 2010 – 2014 en se basant sur le cadre conceptuel de Libby et Waterhouse (1996) et la typologie de Sulaiman et Mitchell (2005). Les résultats de la recherche montrent que le nombre moyen des changements des systèmes de contrôle de gestion par entreprise pour la période 2010 – 2014 en Algérie est de 5,15, le nombre moyen de changement par an par entreprise est de 1.03.

**Mot clés :** Changement des systèmes de contrôle de gestion ; Cadre conceptuel de Libby et Waterhouse ; Typologie de Sulaiman et Mitchell ; entreprises algériennes ; 2010-2014.

### Abstract :

The mean objective of this study is to present the investigation results of the 40 Algerian companies in order to evaluate the changes made to the management control tools for the 2010 – 2014 period based on Libby and Waterhouse conceptual framework (1996) and the typology of Sulaiman and Mitchell (2005). The results of this research show that the average number of changes in management accounting systems per company for the period 2010 - 2014 in Algeria is 5.15, the average number of changes per year for each company is 1.03.

**Keywords:** Management accounting change, Libby and Waterhouse conceptual framework, Typology of Sulaiman and Mitchell, Algerian companies, 2010—2014.

## Introduction

Depuis les années 1980, l'environnement économique des entreprises a radicalement évolué et un ensemble d'outils de contrôle de gestion innovants a été développé pour fournir aux managers l'information pertinente en temps utile. Il s'agit par exemple de Activity-based costing/management (Cooper & Kaplan, 1988 ; Mévellec, 1990 ; Lorino, 1991, 1997), le Target costing (Lorino, 1997 ; Meyssonier, 2001) et le Balanced Scorecard (Kaplan & Norton, 1992). L'adoption de ces nouvelles techniques a fait l'objet de nombreuses recherches qui montrent que les pratiques ont changé dans plusieurs secteurs d'activités de différents pays et il existe aujourd'hui une littérature abondante sur les changements dans les systèmes de contrôle de gestion.

L'étude des changements en contrôle de gestion est donc un thème de recherche particulièrement prolifique. De nombreux travaux, mobilisant différents matériaux méthodologiques, se sont intéressés aux motivations, aux freins et aux conséquences liées au changement dans les systèmes de contrôle de gestion.

Malgré le dynamisme de ce courant de recherche, Libby et Waterhouse (1996) soulignent que les chercheurs ont souvent négligé l'étude de la « localisation » des changements. Ces auteurs ont regroupé en cinq catégories de « localisation » les outils de contrôle de gestion généralement utilisés par les entreprises : les systèmes de planification, les systèmes de contrôle, les systèmes de coût, les systèmes de pilotage et les systèmes de prise de décision. Ils ont ensuite mesuré les nombres de changement effectués dans chaque catégorie de localisation.

Ensuite, Sulaiman et Mitchell (2005) ont développé une typologie en cinq classes des changements en contrôle de gestion liée à la nature du changement : addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle et réduction.

De ce constat et dans le cadre de notre recherche, nous tenterons d'apporter des éléments de réponse sur la question principale suivante :

### **Quel est le nombre de changement des systèmes de contrôle de gestion en Algérie ?**

L'objectif de cette recherche est d'évaluer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion des entreprises algériennes sur la période 2010-2014. Plus particulièrement, cette recherche mobilise le cadre conceptuel de Libby et Waterhouse (1996) qui classe les outils de contrôle de gestion en fonction de leur « localisation » dans les systèmes de contrôle de gestion ; et elle s'appuie également sur la typologie de Sulaiman et Mitchell (2005) qui identifie les cinq catégories liées à la nature du changement.

Cet article présente, dans un premier point une revue de la littérature concernant les changements des systèmes de contrôle de gestion, dans un second point les résultats d'une étude empirique auprès de 40 entreprises Algériennes afin d'évaluer les changements apportés aux outils de contrôle de gestion sur la période 2010 – 2014.

## 1. Revue de la littérature

### 1.1 Les changements dans la localisation des systèmes de contrôle de gestion

Libby et Wetrehouse (1996) se sont intéressés aux localisations des changements dans les systèmes du contrôle de gestion en regroupant en cinq catégories les systèmes potentiellement impactés par les changements en contrôle de gestion : les systèmes de planification, les systèmes de contrôle, les systèmes de coût, les systèmes de pilotage et les systèmes de prise de décision (tableau n° 1). Se référant à damanpour (1987), ils ont ensuite mesuré le nombre de changements affectés dans chaque catégorie de localisation auprès d'entreprises manufacturières canadiennes de plus de 100 salariés. Les résultats ont montré une proposition des systèmes du contrôle de gestion au changement.

Tableau n° 1 : Typologie des changements en système de contrôle de gestion : les différents systèmes qui décrivent la localisation

Les systèmes de planification	<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 stratégiques</li> </ul>
Les systèmes de contrôle	<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 termes de qualité</li> <li>• Mesure de la performance en termes de satisfaction des clients</li> </ul>
Les systèmes de coûts	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Allocation directe des frais généraux de fabrication</li> <li>• Allocation directe des coûts de marketing</li> <li>• Allocation directe des autres frais généraux</li> <li>• Prix de cession interne (département ou division)</li> </ul>
Systèmes de pilotage	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Les systèmes de primes – bonus</li> <li>• Les systèmes de primes – paiement au résultat</li> </ul>
Les systèmes de prise de décision	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Reporting plus fréquent de l'information</li> <li>• Plus grande utilisation de mesures non financières</li> <li>• Reporting plus large de l'information</li> </ul>

Source : Libby, T. & Waterhouse, J. (1996), p.14

## **1.2 La nature du changement en système de contrôle de gestion**

Sulaiman et Mitchell (2005) estiment que les différences dans la nature des changements en contrôle de gestion sont peu explorées. De ce fait, ils ont développé une typologie en cinq classes des changements en contrôle de gestion : addition, remplacement, modification de l'information, modification opérationnelle, réduction (tableau n° 2). Leur recherche effectuée auprès d'entreprises Malaisiennes entre 1997 et 2001 montre que les différents types de changements impactent toutes les catégories de localisation, à l'exception de l'élimination (la réduction) de techniques de contrôle de gestion qui n'a été observé dans aucune des entreprises interrogées.

Tableau n°2: Typologie des changements en système de contrôle de gestion (nature de changement)

Type de changement	Définition	Exemple	Auteurs
Addition	Introduction d'une nouvelle technique comme extension du système de contrôle de gestion.	La première introduction d'un package d'indicateurs non financiers de mesure de la performance, ou un système de coûts de la non qualité.	Simonds (1981), Clark (1985), Innes & Mitchell (1990b, 1995), Shields & Young (1991), Bright & al. (1992), Kaplan & Norton (1992), Drury & al. (1993), Friedman & Lyne (1995), Yoshikawa & al. (1995), Dutton & Ferguson (1996), McLaren (1999).
Remplacement	Introduction d'une nouvelle technique en remplacement de celles qui existaient.	Le remplacement de la méthode des centres d'analyse par la méthode ABC	Innes & Mitchell (1990b), Innes & Mitchell (1995), Darlington & al. (1992), Bright & al. (1992), Kaplan & Norton (1992), Drury & al. (1993), Shank (1996), Gosselin (1997), Jones & Dugdale (1998), Burns & al. (1999), May & Bryan (1999), Anderson & Young (2001).
Modification de l'information	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modification de la fréquence fournie par le contrôle de gestion.</li> <li>• Modification de la représentation fournie par le contrôle de gestion.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Une présentation hebdomadaire au lieu d'une présentation mensuelle de l'information.</li> <li>• Une présentation graphique au lieu d'une présentation numérique de l'information.</li> </ul>	Kaplan (1986), Innes & Mitchell (1990b, 1995), Gosselin (1997), Anderson & Young (2001), Granlund (2001).
Modification opérationnelle	Modification opérationnelle 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.	Innes & Mitchell (1990b), Kaplan & Norton (1992), Amat & al. (1994), Burns & al. (1999), Vaivio (1999).
réduction	Elimination d'une technique de contrôle de gestion sans remplacement	Abandon du processus d'élaboration du budget	Wallander (1999).

Source: Sulaiman, S. & Mitchell, F. (2005), p 426

Le résultat majeur de Sulaiman & Mitchell (2005) prend en charge les éléments de la littérature précédente sur les changements des systèmes du contrôle de gestion qui a de relation avec la nature de changement (Hopwood, 1987). En effet, le taux de changement des systèmes du contrôle de gestion dans les entreprises Malaisiennes était supérieur à celui des autres au Canada, en France et à Singapour (Libby et Waterhouse, 1996 ; Sulaiman et Mitchell, 2005 ; Chanegrih, 2008) (tableau n° 3).

Tableau n° 3 : Nombre de changement annuel moyen par pays

	Malaysia	Canada	France	Singapour
Nombre de changement annuel moyen	1.90	1.48	1.40	1.23

Source : établi par le chercheur sur la base des articles suivants : **Sulaiman & Mitchell**, 2005 ; **Libby & Waterhouse**, 1996 ; **Chanegrih**, 2008 ; **Wilians & Seaman**, 2001.

## 2. Analyse empirique

### 2.1 Collecte des données

Notre enquête a été réalisée selon une méthode dite par « quotas renforcés » composant un quota croisé entre le secteur d'activité et la taille de l'entreprise. L'introduction de ces critères pour établir un modèle réduit de la population alourdit nettement les contraintes de l'enquêteur mais assure une bien meilleure représentativité des échantillons. Nous avons donc défini ces deux critères afin de choisir les entreprises les mieux appropriées. La population de l'étude se compose donc des entreprises industrielles de plus de 50 employés de la région d'ouest, où l'échantillon de l'étude comprenait les réponses de 40 contrôleurs de gestion des différentes entreprises algériennes sélectionnées d'une façon aléatoire.

### 2.2 Profil des entreprises

- Par tranche d'effectif

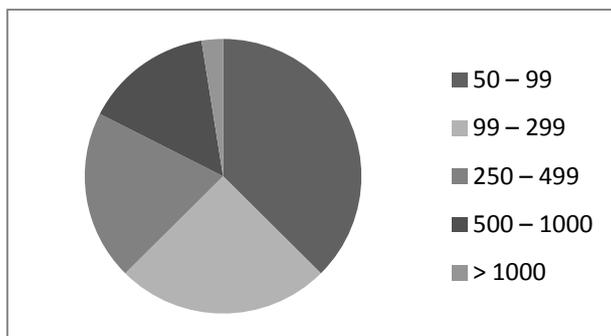
Tableau n° 4: profil des entreprises par tranche d'effectif

Effectif	Nombre d'entreprise	Pourcentage
50 – 99	15	37.5 %
99 – 299	10	25 %
250 – 499	8	20 %
500 – 1000	6	15 %
> 1000	1	2.5 %
Total	40	100 %

Source : établi par le chercheur

On constate que la majorité des entreprises sont moins de 250 employés avec un taux de 82,5%, qui veut dire que la majorité des participants sont des petites et moyennes entreprises (PME).

Figure n° 1: profil des entreprises par tranche d'effectif



Source : établi par le chercheur à l'aide de l'Excel 2007

- Par secteurs juridique

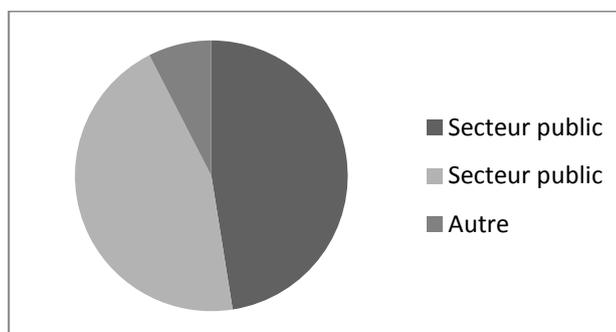
Tableau n° 5 : profil des entreprises par tranche d'effectif

Secteur juridique	Nombre d'entreprises	Pourcentage
Secteur public	19	47,5
Secteur privé	18	45
Autre (Multinationale)	3	7,5
Totale	40	100

Source : établi par le chercheur

Les entreprises répondante sont de différents secteurs juridiques, notre échantillon se compose de 47,5% des entreprises publiques, 45% privées et 7,5% des multinationales.

Figure n° 2: profil des entreprises par secteur juridique



Source : établi par le chercheur à l'aide de l'Excel 2007

## 2.3 Résultats

### 2.3.1 Nombre de changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie :

Le tableau n°6 indique que le nombre moyen des changements des systèmes de contrôle de gestion par entreprise pour la période 2010 – 2014 en Algérie est de 5,15, le nombre moyen de changement par an par entreprise est de 1.03.

Tableau n°6 : nombre des changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie

Nombre total de changements	206
Nombre d'entreprise	40
Nombre de changement moyen par entreprise	<b>5,15</b>
Rang	23
Période d'étude	5
Nombre de changement moyen par an par entreprise	<b>1.03</b>

Source : établi par le chercheur

### 2.3.2 Les fréquences des changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie

Le tableau n° 7 montre que 37 des 40 entreprises ont effectué des changements des systèmes de contrôle de gestion entre 2010 et 2014 en Algérie. Seulement trois entreprises qui n'ont adopté aucun changement de leurs systèmes de contrôle de gestion avec un taux de 7,5% . En effet deux entreprises ont pu adoptées le maximum des changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie avec un taux de 5%.

Tableau n° 7 : le nombre et la fréquence des changements en Algérie

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

Source : établi par le chercheur

### 2.3.3 La localisation des systèmes de contrôle de gestion en Algérie

Le tableau n° 8 présente les changements des systèmes de contrôle de gestion par catégorie de localisation. Toutefois, la distribution des changements se diffère d'une catégorie à l'autre. Les systèmes de la planification et du contrôle sont les plus fréquents, ce nombre de changement élevé de changement dans les systèmes de planification et du contrôle en Algérie semble logique puisque les entreprises algériennes utilisent ces systèmes très souvent et considèrent que la planification et les mesures de la performance sont les outils de base du contrôle de gestion les plus diffusés et maîtrisés.

Tableau n° 8 : la localisation des changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie

Les sous système de la localisation	Nombre de changements (%)	Nombre moyen de changements par entreprise	Intervalle des changements des entreprises	Nombre de changement annuel par entreprise
Planification	65	1.625	0 – 4	0.32
Contrôle	65	1.625	0 – 4	0.32
Coûts	19	0.475	0 – 5	0.09
Pilotage	20	0.5	0 – 2	0.1
Prise de décision	37	0.925	0 – 3	0.18
Totale	206	5.15	0 – 17	1.03

Source : établi par le chercheur

### 2.3.4 Les formes des changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie

Le tableau n° 9 montre que toute les formes de changement sont tous représentées, l'addition apparait comme les changements les plus largement représentés pour la période 2010 – 2014 en Algérie, alors que le remplacement et la réduction ne concerne qu'un faible pourcentage des types de changement étudiées.

Tableau n° 9 : les différentes formes des changements des systèmes de contrôle de gestion en Algérie

Fréquence et localisation des changements	Addition		Remplacement		Modification de l'information		Modification opérationnelle		Réduction		Total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Planification	30	46.1	6	9.2	10	15.3	16	24.6	3	4.6	65	100
Contrôle	35	53.8	6	9.2	9	13.8	12	18.7	3	4.6	65	100
Coût	7	36.7	1	5.2	3	15.8	4	21.0	4	21.0	19	100
Pilotage	7	35	2	10	1	5	6	30	4	20	20	100
Prise de décision	13	35.1	1	2.7	14	37.8	7	18.9	2	5.4	37	100
Total	92	44.7	16	7.7	37	18	45	21.84	16	7.7	206	100
Range	1		4		3		2		4			

Source : établi par le chercheur

## Conclusion

Les résultats de cette étude, menée auprès de 40 entreprises algériennes industrielles plus de 50 employés, confirment que les systèmes de contrôle de gestion ont changé avec un taux de 5.15 durant la période 2010-2014. Toutefois, la distribution des changements se diffère d'une catégorie à l'autre. Les systèmes de la planification et du contrôle sont les plus fréquents, ce nombre de changement élevé de changement dans les systèmes de planification et du contrôle en Algérie semble logique puisque les entreprises algériennes utilisent ces systèmes très souvent et considèrent que la planification et les mesures de la performance sont les outils de base du contrôle de gestion les plus diffusés et maîtrisés. Enfin, l'étude montre que toutes les formes de changement sont toutes représentées, l'addition apparaît comme les changements les plus largement représentés pour la période 2010 – 2014 en Algérie, alors que le remplacement et la réduction ne concernent qu'un faible pourcentage des types de changement étudiés.

## Référence

- ✚ **Chenegrih, T.** (2007) “*Les changements en contrôle de contrôle de gestion : une étude empirique*”, *Revue Comptabilité et environnement*, 1-16.
- ✚ **Cooper, R. & Kaplan, R.S.** (1988) “How Cost Accounting Distorts Product Cost”, *Management Accounting*, 20-27.
- ✚ **Damanpour, F.** (1987) “*The adoption of technological, administrative, and ancillary innovations: Impact of Organizational Factors*”, *Journal of Management*, 13(4), 675-688.
- ✚ **Hopwood, A.G.** (1987), “*The Archaeology of Accounting Systems*”, *Accounting, Organisations and Society*, 12, (3), 207-234.
- ✚ **Kaplan, R.S. & Norton, D.P.** (1992) “*Putting The Balanced Scorecard System To Work*” , *Harvard Business Review*, 71-79.
- ✚ **Libby, T. & Waterhouse, J.** (1996) “*Predicting Change In Management Accounting Systems*”, *Journal of Management Accounting Research*, 137-150.
- ✚ **Lorino, P.** (1997), “*Méthodes et pratiques de la performance*”, Éditions d’organisation.
- ✚ **Lorino, P.** (1991), “*Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par activités*”, Éditions d’organisation.
- ✚ **Mévellec, P.** (1990), “*Outils de gestion : La pertinence retrouvée*”, Éditions Malesherbes, Paris.
- ✚ **Meyssonnier, F.** (2001) “*Le target costing : un état de l’art*” , *Finance, Contrôle, Stratégie*, 4 (4), 113-138.
- ✚ **Sulaiman, S. & Mitchell, F.** (2005) “*Utilising a typology Of Management Accounting Change: An empirical Analysis*”, *Management Accounting Research*, 16, 422-437.
- ✚ **Williams, J.J. & Seaman, A.E.** (2001) “*Predicting Change in Management Accounting Systems: National Culture And Industry Effects*”, *Accounting, Organization and Society*, 26 (4-5), 443-460.