

L'ÉVOLUTION DES PROCESSUS DE CONTRÔLE DE GESTION DANS LE CONTEXTE POSTSOVIÉTIQUE DE TRANSITION ÉCONOMIQUE

Irina PALADI

Centre d'Études et de Recherches
sur les Organisations et la Stratégie
(CEROS)
Université Paris Nanterre
(France)

Pierre FENIES

Université Paris Nanterre
(France)

RÉSUMÉ :

Ce papier retrace l'évolution du contrôle de gestion dans un contexte de transition. Une étude de cas longitudinale sur une ancienne entreprise soviétique d'État (perspective historique) permet d'évaluer les principales caractéristiques des processus de contrôle de gestion dans le cadre du système économique centralisé et les transformations induites par la transition vers l'économie de marché. La description de l'étude de cas est organisée autour du processus de contrôle de gestion, en analysant ses acteurs, ses outils et sa structure dans les différents intervalles de temps (époque soviétique et périodes de transition).

Mots clés : processus de contrôle de gestion, parties prenantes.

INTRODUCTION

Les anciennes républiques soviétiques partagent un passé de pratiques communes dans le domaine économique et social. Alexander and Ghedrovici (2013) montrent que l'analyse de la situation dans un pays anciennement soviétique permet d'envisager l'extrapolation des résultats et contribue à la compréhension des situations passées et actuelles dans les autres républiques. Nous bâtissons notre réflexion à l'aide d'un ensemble de constats qui sont nourris par l'expérience des auteurs du papier qui travaillent et ont travaillé dans le contexte de la banque d'affaires au contact d'entreprises opérant en Moldavie. Pendant la période soviétique, des processus de contrôle de gestion identiques existaient dans toutes les entreprises et le contexte de la divergence des processus est apparue chemin faisant au milieu des années 1990. La transition actuelle constitue ainsi une époque de reconstruction et de consolidation d'un contrôle de gestion « passerelle » entre des processus issus de l'ancienne Union des Républiques Socialistes Soviétiques (URSS) et ceux issues du monde occidental.

Sous la férule soviétique, l'économie est gérée comme une « énorme multinationale », l'activité des entreprises étant dirigée à l'aide de processus de planification (plan central) et de reporting d'écart. Les processus de contrôle sont les mêmes quelque soit le secteur, l'entreprise, la république soviétique. Après 1991, les entreprises autrefois soviétiques sont amenées à continuer leur vie économique ; le contexte évolue, les processus de contrôle de gestion aussi. Notre *objectif de recherche* cherche à retracer la trajectoire du processus contrôle de gestion dans une entreprise anciennement soviétique en contexte de transition du système économique planifié vers l'économie de marché.

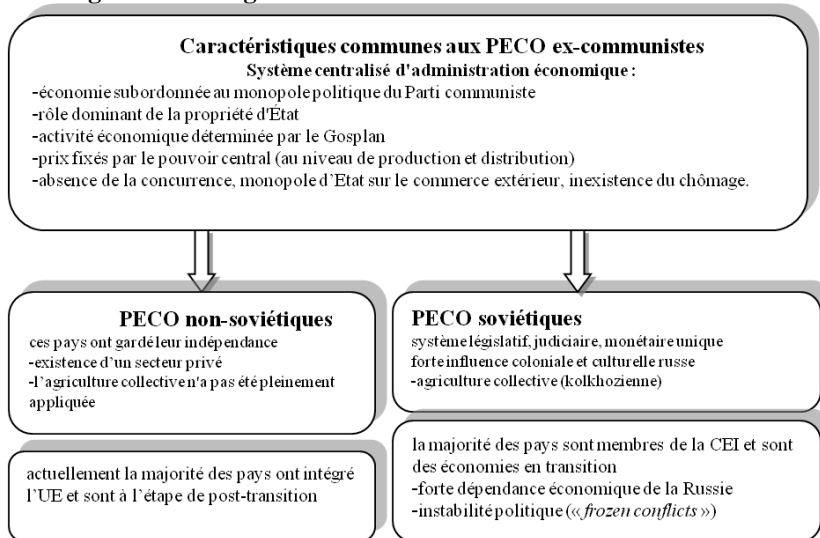
Le cadre théorique mobilisé vise ainsi à expliquer cette évolution au travers d'une approche couplant théorie des parties prenantes et approche institutionnelle. Les deux théories permettent de prendre en compte l'environnement micro, notamment les routines des entreprises en terme de contrôle (l'ancien institutionnalisme économique) et l'environnement macro, se concentrant sur les pressions des parties prenantes.

Le papier est structuré de la manière suivante : le contexte des pays de l'Europe Centrale et Orientale (PECO) ex-communistes et une revue de la littérature empirique en contrôle de gestion dans ces pays est réalisée dans la section suivante. La section 2 présente le cadre théorique mobilisé et le design de la recherche. La troisième section retrace à l'aide d'une étude de cas longitudinale l'évolution du processus de contrôle dans une organisation ayant traversée la période soviétique. Nous discutons ensuite les résultats de notre recherche.

1. CONTEXTE DE LA RECHERCHE ET REVUE DE LITTÉRATURE

La figure 1 (Paladi and Fenies, 2016) présente les caractéristiques des régimes communistes en général et montre les particularités associées aux PECO. Comme le soulignent Pankov et Bailey (1998), le concept de contrôle de gestion serait incompatible avec l'idée de l'économie centralement planifiée. Ce système ne motivait pas les dirigeants des entreprises à prendre en compte l'efficacité et la rentabilité des entreprises gérées (Shama, 1994). Ainsi, selon Moilanen (2008a), le contrôle de gestion, comme concept actuel, n'aurait pas existé dans l'ex-Union Soviétique, par contre des outils proches étaient mis en œuvre (Plans, calculs d'écarts, système de comptabilité de coûts).

Figure 1. Les régimes communistes dans les PECO



Paladi et Fenies, (2016) proposent d'évaluer l'état de la recherche et de l'usage du contrôle de gestion dans les PECO après 25 ans de transition, réalisant ainsi une première synthèse sur ce domaine. Ils ont classé la littérature empirique en contrôle de gestion dans les PECO en analysant 3 items : (i) questions de recherche et sujets traités ; (ii) méthodes de recherche ; (iii) cadre théorique. Cette étude souligne la nature des questions de recherche et des méthodes employées par les chercheurs. Ainsi, force est de constater que peu de travaux ont recours à un cadre théorique pour analyser le contrôle de gestion dans les PECO. Malgré quelques travaux portant sur l'influence des institutions (Moilanen, 2005; Moilanen, 2008b) et l'influence et de la culture (Keplinger et al., 2011; Keplinger et al., 2012) sur les pratiques de contrôle de gestion, l'influence du contexte particulier des pays en transition reste peu étudiée. Jusqu'à présent nous avons encore peu d'informations sur l'application des outils de contrôle de gestion dans ces pays, la majeure partie de la littérature est basée sur des études de cas ou recherches-action qui répondent aux besoins particuliers de l'entreprise. De plus, ces recherches-action couvrent généralement la phase de conception de nouveaux systèmes, parfois en adaptant certains outils occidentaux au contexte des entreprises, sans présenter la phase de leur mise en œuvre. Le processus de changement des systèmes de contrôle reste ainsi marginalement exploré. Pourtant, ces pays offrent un environnement unique, dans lequel les pratiques occidentales ne sont pas encore très répandues et les changements sont toujours en cours. Les recherches présentant des analyses approfondies du processus de changement des pratiques de gestion au travers des études de cas longitudinales seraient particulièrement utiles.

2. CADRE THÉORIQUE ET DESIGN DE RECHERCHE

Cadre théorique

En analysant la contribution des différents cadres théoriques à la compréhension des pratiques de gestion en contexte de transition, Meyer and Peng, (2005) soulignent les limites des théories économiques de l'organisation dans un environnement complexe, volatile, et très incertain, et constatent l'importance majeure des influences contextuelles, notamment des institutions. Nous mobilisons ainsi le cadre proposé par Burns and Scapens, (2000), basé sur *l'ancien institutionnalisme économique* (Nelson and Winter, 1982), et qui place les règles et les routines au centre de l'analyse. Les règles représentent la manière formellement reconnue du 'comment les choses devraient être faites', alors que les routines expriment 'la façon dont les choses sont réellement faites'. Ce cadre décrit simultanément le statu quo des institutions, des règles, des routines et de l'action individuelle, ainsi que leur tendance potentielle à changer, prenant donc en compte la dimension dynamique nécessaire à la compréhension de l'évolution et du changement des systèmes de contrôle de gestion. Il fait également la distinction entre le comportement cérémoniel et instrumental et suggère que les routines comptables et de contrôle peuvent être institutionnalisées d'une manière cérémonielle ou instrumentale. La façon dont la comptabilité et le contrôle de gestion sont pratiqués, la manière dont l'information comptable est utilisée et le rôle des comptables dépendent des institutions au sein de l'organisation (Siti-Nabiha et Scapens, 2005).

Malgré son apport important à la compréhension des organisations, l'ancien institutionnalisme économique fait l'objet des critiques à cause de son orientation essentiellement sur le niveau intra-organisationnel plutôt que sur le niveau macro ; il est incapable d'expliquer l'impact des pressions environnementales sur le processus de changement de contrôle de gestion. Nous proposons ainsi d'utiliser un cadre théorique couplant approche institutionnelle et théorie des parties prenantes, qui pourrait mieux expliquer comment les institutions (niveau micro) et les parties prenantes (macro environnement global) façonnent et contraignent le comportement et les actions des organisations.

Le choix de la *théorie des parties prenantes* est basé sur le contexte particulier des anciennes républiques soviétiques. Pendant la période de l'économie centralisée, l'État a été la principale (voire seule) partie prenante. Ce n'est qu'après l'effondrement du système économique centralement planifié que les transformations engendrées par la transition vers l'économie de marché ont fait émerger de nouvelles parties prenantes.

On définit les parties prenantes comme «tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par le déroulement des activités d'une organisation» (Freeman, 1984). Dans cet article nous examinerons les parties prenantes suivantes : Etat (autorités publiques), employés, clients, actionnaires, fournisseurs, établissements de crédit et communauté (environnement), et leur impact sur le processus de contrôle de gestion.

Dans notre contexte particulier de transition, cette approche souligne comment l'émergence de nouvelles parties prenantes influence et façonne le processus de contrôle de gestion.

Par conséquent, en adoptant un double cadre théorique, l'analyse peut fournir une image plus holistique de divers phénomènes organisationnels, tels que le changement des systèmes de contrôle.

Design de la recherche

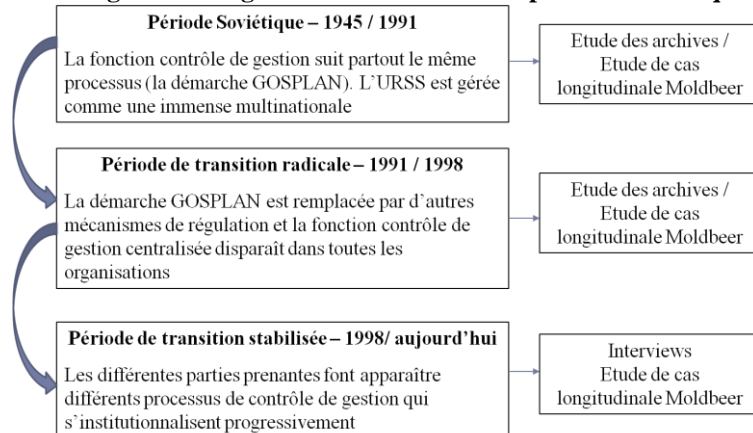
Afin d'expliquer les comportements actuels, le retour vers le passé semble alors indispensable. Retracer l'histoire du contrôle de gestion dans les pays en transition contribuera à une compréhension plus générale des logiques du fonctionnement des entreprises, ainsi que de leur transformation.

Pour mettre en évidence cette évolution, nous délimitons trois périodes (figure 2) :

- 1970-1991 (économie centralisée et planifiée)
- 1991-1998 (transition néolibérale, période des changements radicaux) (Andreff, 2007)
- Après 1998 (transition instituée, accent mis sur les dimensions institutionnelles de la transition) (Andreff, 2007).

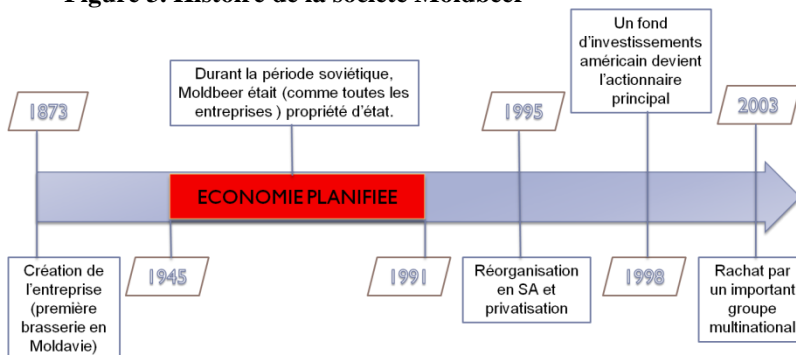
Étude de cas longitudinale. Dans notre recherche, nous avons suivi une méthodologie d'étude de cas longitudinale (Yin, 2009; Musca, 2006) qui se justifie dans l'examen d'une circonstance rare ou unique et permet d'examiner comment les conditions économiques changent au fil du temps (économie centralisée, différentes phases de transition). Nous considérons, comme suggéré par Anderson and Lanen, (1999), que les turbulences économiques et politiques sont associés aux changements des processus de gestion comptable et de contrôle. Afin de mieux comprendre ces changements, le recours à une étude de cas basée sur une firme existant depuis l'époque soviétique (Moldbeer) puis devenue filiale d'un groupe multinational, nous permet de suivre l'évolution du processus de contrôle de gestion dans les firmes d'un pays en transition, la Moldavie.

Figure 2. Design de recherche selon les périodes historiques



Moldbeer est le plus gros producteur de bière de Moldavie et possède aujourd'hui environ 70% de part de marché du pays.

Figure 3. Histoire de la société Moldbeer



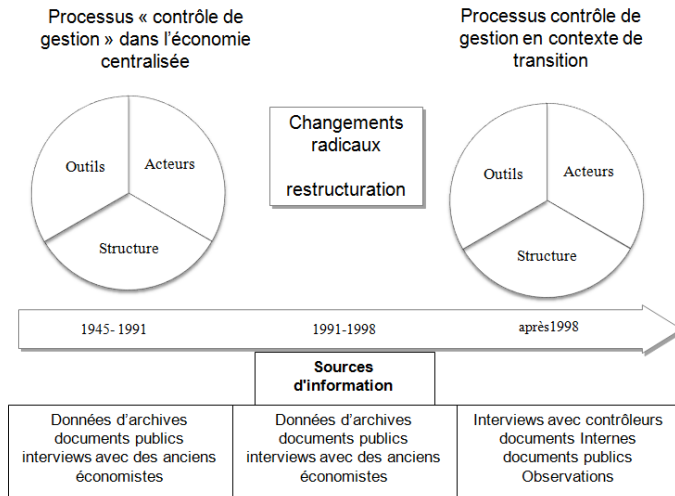
Trois raisons expliquent le choix de cette entreprise. La première est liée au poids économique du secteur agro-alimentaire en Moldavie, et Moldbeer constitue un des plus gros « joueurs » sur ce marché. La deuxième raison est liée à l'existence de cette société durant l'époque soviétique et même avant. La dernière raison est qu'aujourd'hui cette firme constitue d'un point de vue management un exemple de bonnes pratiques dans le cadre de la transformation économique dans les pays de l'Est en transition.

Analyse du processus de contrôle de gestion et sources d'information

Le processus de contrôle de gestion est entendu comme l'ensemble des tâches de finalisation (définition des finalités assignées à un ensemble d'actions), de pilotage (suivi du déroulement des actions) et de post-évaluation (mesure de performance) des activités d'entreprise (Bouquin, 2011). Nous analysons son évolution selon trois dimensions principales (Figure 4) :

- L'organisation/structure du processus contrôle de gestion dans les entreprises
- Les acteurs (qui fait du contrôle de gestion, qui s'en sert)
- Les outils du contrôle de gestion – aspects techniques (budgets, reporting, systèmes de calculs des coûts, tableaux de bord/indicateurs de performance).

Figure 4. Approche de la recherche et Sources d'information



Pour conduire cette recherche, les données primaires ont été recueillies à partir des entretiens semi-structurés avec des employés (actuels et anciens) de l'entreprise. Les données secondaires sont basées sur les observations faites lors des visites terrain, l'étude des documents internes, la littérature professionnelle et les documents d'archives de la période soviétique.

Choix du terrain

Notre recherche se propose d'appréhender la réalité du contrôle de gestion dans un pays en transition, la Moldavie. Après la proclamation de son indépendance en 1991, la Moldavie s'est lancée dans un difficile processus de transition vers l'économie de marché et la démocratie. L'activité économique du pays a été marquée par une forte incertitude et instabilité tout au long de la période de transition. Longtemps basée sur un modèle administratif centralisé et la production de masse, standardisée, l'économie moldave a du surmonter de nombreux défis liés à la perte des marchés traditionnels (désagrégation de l'URSS), faible compétitivité, chute de la production et faillite de nombreuses entreprises, plusieurs crises politiques et économiques.

3. ÉTUDE EMPIRIQUE

3.1 Période I. Economie centralisée et planifiée (1945-1991)

3.1.1 Institutions, règles, routines de contrôle de gestion

Les pratiques et les traditions comptables et de gestion dans les systèmes communistes diffèrent considérablement de celles des pays occidentaux. Dans l'économie planifiée, la comptabilité était un instrument de contrôle sur les entreprises d'Etat, faisant partie du système de contrôle administratif hiérarchique. Elle avait une macro-orientation et servait principalement pour le reporting auprès du gouvernement et des autorités fiscales (Moilanen, 2008a), ainsi que pour le suivi de l'exécution du plan (Bailey, 1975). Les documents comptables n'étaient pas utilisés pour la gestion interne, car destinés aux autorités, alors que l'évaluation de la performance des entreprises se fondait principalement sur des indicateurs quantitatifs (Mironova et Bovaird, 1999).

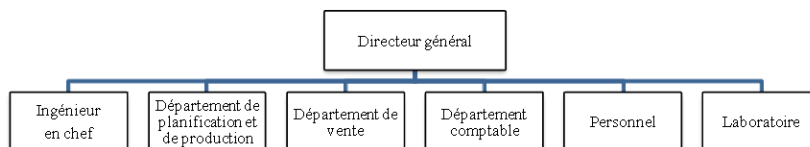
Le régime totalitaire communiste donnait très peu d'autonomie aux entreprises. Celles-ci étaient dirigées par des fonctionnaires, qui "administraient", sans "manager". La prise des décisions stratégiques ne faisait pas partie des missions du gestionnaire communiste, car tout était préalablement pensé au niveau central. Non seulement les dirigeants n'étaient pas confrontés à des problèmes de viabilité commerciale, mais encore la nécessité d'assurer la survie des entreprises semblait une notion complètement hors champ de compétences (Bailey, 1975). Par contre, ils étaient soumis à un fort contrôle politique et à une censure exercés à la fois par la cellule de l'entreprise et par les organes régionaux et centraux du Parti Communiste (Zaleski, 1959).

3.1.2 Processus de contrôle de gestion – modèle unique

Durant la période soviétique, Moldbeer était, comme toutes les entreprises, propriété d'état. Le processus de contrôle de gestion était le même dans toutes les organisations.

Structure de contrôle de gestion. La figure 5, issue des fonds d'archives de Chisinau donne la structure organisationnelle en 1963 qui a été typique pour les entreprises soviétiques. (Données d'archives, FR 3267-1, Fonds de l'entreprise Moldbeer).

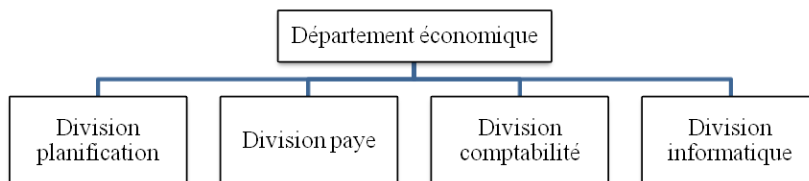
Figure 5. Structure organisationnelle de l'entreprise Moldbeer en 1963



Cette structure a légèrement évolué au cours du temps, puisqu'à la fin de la période soviétique, toutes les activités financières et de contrôle ont été regroupées dans un département "Economique".

Structure du Département économique (en 1989) cette organisation est décrite par un ancien employé de la Division Planification (figure 6).

Figure 6. Structure du Département “Economique”, (recueil par interview)



A cette époque, les activités économiques des entreprises industrielles étaient organisées en branches, en trust, ou en associations industrielles sectorielles. Cette société était le leader d’un trust de 6 entreprises opérant dans le domaine de la bière et de la limonade en Moldavie. Le contrôle de l’état sur les firmes du trust passait par l’intermédiaire de Moldbeer. Ainsi, chaque firme avait une division comptable, tandis que la « tête » du trust avait un service planification qui était responsable du reporting pour l’ensemble des compagnies du trust.

Acteurs du contrôle de gestion. Les « économistes du département planning s’occupait de la planification au niveau du trust ou de la branche et assuraient un reporting vers les autorités soviétiques (Etat, ministère, Banque (Gosbank), bureau des statistiques ...) Cette information n’était pas utilisée à des fins de management en interne mais uniquement construite par pression institutionnelle.

Outils du contrôle de gestion. Le plan annuel – « Tekhpromfinplan » - est le plan opérationnel et le programme de l’entreprise. Tous les indices qu’il contient sont directement dérivés du plan national (Gosplan).

La structure du plan annuel « Tekhpromfinplan » pour l’année 1957 (issue du fond d’archive de la République de Moldavie, FR 3267-1, 34) est présentée dans le tableau 1.

Tableau 1. Structure du Tekhpromfinplan

Les composants principaux du Tekhpromfinplan	
-	Les indicateurs principaux du Tekhpromfinplan (Production totale, nombre d’employés, rémunération par ouvrier, productivité du travail, coûts de production, autres coûts, ventes, investissement en capital)
-	Plan de production
-	Indicateurs technico-économiques
-	Plan de travail
-	Consommation de matière par unité produite
-	Coût de production unitaire pour chaque type de produit
-	Plan des coûts commerciaux
-	Plan de distribution
-	Plan des coûts globaux
-	Plan de maintenance et d’investissement
-	Plan des besoins en transport
-	Calculs des besoins en actifs
-	Balance des revenus et coûts

Méthode de calcul des coûts – Il s’agit de coûts normés et standards basés sur une production standard.

Indicateurs de performances. Ils étaient principalement basés sur des volumes physiques, des prix et n’avaient pas d’importance managériales car ils avaient été établis par le pouvoir central.

Tableau 2. Synthèse de la période I

PERIODE I. OCCUPATION SOVIETIQUE (1945-1991)		
Environnement	Parties Prenantes	Le processus de contrôle de gestion de la « multinationale URSS »
<p>Contexte politique :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Totalitarisme ; parti unique <p>Contexte économique:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Economie subordonnée au monopole politique du parti communiste et déterminée par le GOSPLAN. - Propriété d'état des moyens de production - Absence de compétition et de choix pour le consommateur - Système de contrôle des prix <p>Caractéristiques sociales:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plein emploi ; égalité sociale. 	<p>Position de l'Etat</p> <p>Le gouvernement de l'URSS est la seule partie prenante.</p>	<p>Structure :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Un nombre imposant d'institutions et de strates bureaucratiques imposent un processus de planification (Niveau central URSS, niveau république soviétique, niveau ministère, niveau du trust, niveau de la compagnie). <p>Acteurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Etat (Autorité publique) est le principal utilisateur des mécanismes de contrôle. - Le département planning est le responsable du reporting et de la transmission d'information dans et entre les organisations <p>Outils</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Tekhpromfinplan</i> - Méthodes des coûts complets standards - KPI. Indicateurs volumiques portant sur la production et les ventes.

3.2 Période II. Première phase de transition – création des états indépendants et transformations radicales (1991-1998)

3.2.1 Institutions, règles, routines de contrôle de gestion

Le système de comptabilité moldave a été créé au cours de la période soviétique. Pendant la première étape de la transition, malgré certaines restructurations mises en œuvre, il a continué d'être influencé par le système administratif soviétique (Ghedrovici et al., 2014). En tant qu'instrument de contrôle administratif direct sur les entreprises publiques au cours de la période soviétique, la comptabilité est perçue comme un instrument de contrôle indirect ou de surveillance sur les entreprises privatisées. Les principales considérations semblent être l'utilisation de la comptabilité à des fins de surveillance (par exemple pour le calcul des impôts) et la collecte de statistiques économiques nationales (Bailey, 1995).

Au cours de cette période, la comptabilité n'a pas été divisée en comptabilité financière et de gestion. L'absence de comptabilité de gestion n'a pas assuré le maintien des secrets commerciaux des entreprises et a limité leurs possibilités d'élaborer et d'appliquer de manière indépendante les méthodes de comptabilité de gestion (Government of Republic of Moldova, 1997).

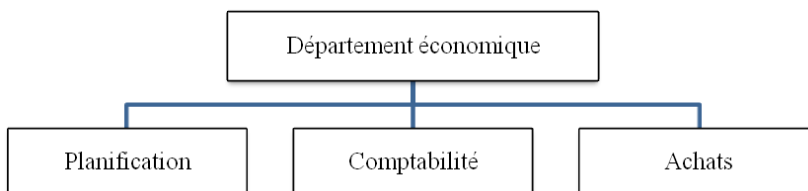
3.2.2 Le processus de contrôle de gestion

La crise économique qui a marqué les années après l'effondrement de l'URSS a affecté tous les secteurs de l'économie, y compris celui de la bière qui subi une diminution par trois du volume de la bière consommée par les Moldaves en 1995.

Dans ces conditions difficiles, Moldbeer était encore détenue par l'État. À cette époque, l'État a déjà engagé le processus de privatisation massif, qui s'est accéléré considérablement à la fin de 1994. Considérée comme une entreprise à fort potentiel de privatisation par des investisseurs étrangers, la société a été réorganisée et privatisée en 1995 étant transformée en SA.

Structure de contrôle de gestion. Après la dissolution du système planifié central, le Département économique a changé sa structure, comme montré à la figure 7.

Figure 7. Structure du département économique en 1991, (recueil par interview)



Après la libéralisation des prix en 1991, le nombre d'économistes du Département de la planification est passé de 10 à 1 ou 2 personnes. Ils étaient chargés de l'élaboration du budget et de la production de rapports (principalement des données statistiques) auprès des autorités de l'État. L'émergence d'une Direction des Achats au sein du Département Economique témoigne de la préoccupation croissante de trouver des fournisseurs pour assurer la continuité de l'activité de l'entreprise.

Acteurs du contrôle de gestion. Les anciens économistes du Département Planification étaient encore les principaux fournisseurs de renseignements sur la planification et le reporting. L'utilisateur principal de l'information de contrôle de gestion est resté l'Etat (Autorités Publiques) avant la privatisation, et les nouveaux actionnaires et l'Etat après 1995.

Outils du contrôle (de gestion). Cette période se caractérise par le maintien du système existant et l'absence de changements radicaux dans les pratiques de contrôle. Avant la privatisation, toutes les entreprises de l'ancien trust soviétique restaient dans une association, et ont été séparés seulement après la privatisation de la société.

Les entreprises remontaient des budgets établis, et présentaient de nombreux rapports au Ministère de l'Industrie Alimentaire et de l'Agriculture et aux autres autorités publiques (fiscalité, autorités statistiques). L'analyse des archives de cette période montre beaucoup de confusion des concepts comptables, dans les formulaires de déclaration (ventes = Bénéfice ; Prix =

Coût). Le concept russe de coût de production, *sebestoimost* a été traduit en roumain comme "prix du coût".

Des indicateurs de performance. Les principaux indicateurs économiques inclus dans le Plan de développement élaborés par le Ministère de l'Agriculture (1991-1993) sont : le nombre d'employés, le taux d'utilisation des capacités de production, le montant des intérêts payés aux banques, le montant des investissements dans les actifs à long terme. Ce plan contenait des données réelles pour la période visée par rapport aux niveaux prévus pour l'année et les trimestres, mais ne fournit pas de calculs d'écart ni d'explications. Ainsi, nous pouvons conclure qu'il n'a qu'un rôle statistique.

Tableau 3. Synthèse de la période II, transition néo-libérale

Phase de transition néo-libérale		
Environnement	Parties prenantes	Processus de contrôle de gestion
<p>Contexte politique : Établissement d'États indépendants, Processus de démocratisation</p> <p>Contexte économique : La libéralisation des prix et des marchés, la privatisation, la concurrence brutale, l'esprit d'entreprise et la propriété privée Incertitude et turbulence</p> <p>Caractéristiques sociales: Accroissement du chômage, inégalité sociale</p>	<p>Position de l'État L'État a perdu sa position d'actionnaire unique, Les actionnaires – privatisation- sont des investisseurs étrangers, - Rôle croissant des consommateurs, des fournisseurs et des banques</p>	<p>Structure: Érosion du système central de planification au niveau de l'État, mais maintien des services de planification dans les entreprises publiques</p> <p>Acteurs : - État (Autorités publiques) en tant qu'utilisateur principal, objectif statistique, émergence des actionnaires - Département de la planification - responsable de l'information fournie aux management et aux autorités.</p> <p>Outils: Plan d'affaires Méthode normative de calcul des coûts KPI: orienté sur les coûts</p>

3.3 Période III. Deuxième phase de transition – transition instituée (après 1998)

3.3.1 Institutions, règles, routines de contrôle de gestion

La réforme comptable du 1er janvier 1998 prévoit la séparation de la comptabilité de gestion et financière et la mise en œuvre de normes comptables nationales (basées sur les normes comptables internationales), d'un nouveau plan de comptes et d'un nouveau système d'information financière (Government of Republic of Moldova, 1997).

En raison de l'objectif d'intégration progressive de la République de Moldavie dans l'Union européenne, le développement et l'amélioration de la comptabilité de gestion dans ce pays découlent de sa nécessité de correspondre aux directives de l'UE et aux IFRS.

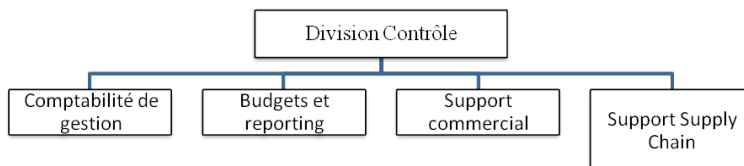
Quant à l'adoption du contrôle de gestion, il semble que le concept moderne et complexe d'une économie de marché ne soit pas encore compris. Des études récentes montrent que le contrôle de gestion qui correspond à un système de comptabilité analytique est marginalisée, surtout dans les entreprises locales (Paladi and Fenies, 2016).

3.3.2 Processus de contrôle de gestion

L'apparition d'un investisseur stratégique et l'intégration dans un groupe multinational, a favorisé la modernisation de la production et du management de la société Moldbeer.

Un processus de contrôle de gestion 'occidental' s'institutionnalise avec la création d'une division « Contrôle » au sein du Département Financier (Figure 8).

Figure 8. Structure de la division Contrôle



Le tableau 4 présente l'analyse du processus de contrôle de gestion dans le contexte actuel de la société Moldbeer.

Tableau 4. Synthèse de la période III, transition instituée

Phase de transition instituée		
Environnement	Parties prenantes	Processus de contrôle de gestion dans la société Moldbeer
<p>Contexte politique :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Consolidation de la démocratie et des institutions étatiques, mais de nombreuses lacunes perdurent (systèmes législatif et judiciaire inefficaces, niveau élevé de corruption) <p>Contexte économique :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Stabilisation macro-économique - Instabilité et manque de transparence du système bancaire (fraude bancaire massive) - Niveau élevé de l'économie souterraine <p>Caractéristiques sociales :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pauvreté, inégalité sociale; Migration et envois de fonds depuis l'étranger 	<p>Position de l'Etat et nouveaux acteurs</p> <ul style="list-style-type: none"> - Actionnaires - Employés - Consommateurs - Communauté - Banques - Fournisseurs <p>L'Etat a principalement un rôle législatif et fiscal</p>	<p>Structure :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Direction du contrôle de gestion au sein de la Direction Financière <p>Acteurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les principaux utilisateurs des informations de contrôle de gestion sont la gestion de la société et les actionnaires - Etat (Autorités publiques) uniquement à des fins statistiques et fiscales - Autres départements (Marketing, Ventes, Supply Chain), rôle des contrôleurs de gestion en tant que partenaires commerciaux - Direction financière - responsable de l'information aux Actionnaires, aux Etats et aux usagers internes (autres Départements) <p>Outils :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plan stratégique, budgets annuels, prévisions - Utilisation ERP - Méthode standard de calcul des coûts - KPI: accès sur le marché et le profit, au niveau de l'entreprise, du département et individuel

4. DISCUSSIONS ET RÉSULTATS

Nous présentons d'abord les résultats de notre recherche avant de discuter leur contenu. La figure 9 présente le résultat de l'évolution du processus de contrôle de gestion au cours des trois périodes et positionne certains éléments du cadre théorique mobilisé.

Le tableau 5 positionne l'évolution du management, des acteurs et de la structure du contrôle de gestion.

Le tableau 6 montre l'évolution des outils du contrôle et s'interroge sur la nature de la performance évaluée.

Figure 9. Dynamique du processus de contrôle de gestion

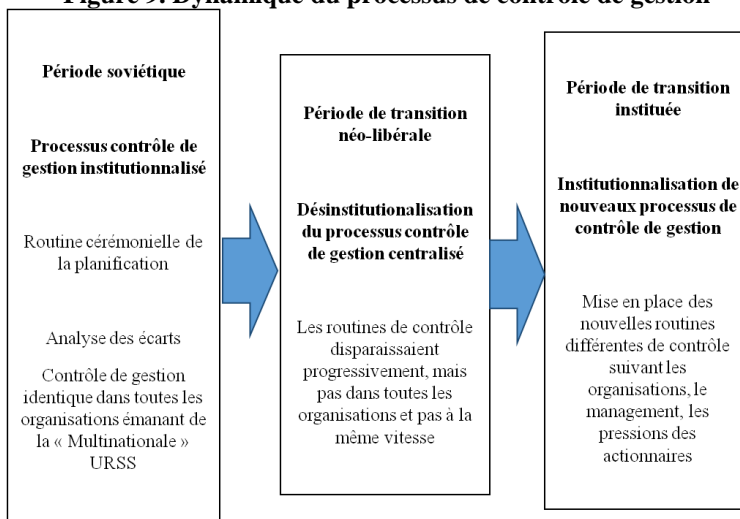


Tableau 5. Positionnement de l'évolution du management, des acteurs et de la structure du contrôle de gestion

ITEM	PÉRIODE SOVIÉTIQUE 1945 - 1991	TRANSITION RADICALE 1991 -1998	TRANSITION STABILISÉE APRES 1998
MANAGEMENT	Aucune autonomie de gestion	Délégation d'autorité au management qui représente le pouvoir des actionnaires	Délégation d'autorité au management qui représente le pouvoir des actionnaires
ACTEURS DU CONTRÔLE DE GESTION	- Economistes - Institutions d'Etat	- Economistes - Institutions d'Etat, actionnaires Managers	- Apparitions des contrôleurs; - Management, actionnaires, autres départements Institutions d'Etat, banques
STRUCTURE DU CONTRÔLE DE GESTION	Département Planification dans les entreprises, mais aussi au niveau méso (trusts d'entreprises et ministères des républiques soviétiques) et macro (ministères de l'URSS et comité de planification centrale)	Disparition progressive de la structure formelle et de ses missions	Création du Département Financier et d'une entité « Contrôle » (financier) au sein de ce Département avec plusieurs Divisions : -Comptabilité de gestion -Budgets et reporting -Support commercial -Support Supply Chain

Tableau 6. Evolution des outils de contrôle

ITEM	PÉRIODE SOVIÉTIQUE 1945 - 1991	TRANSITION RADICALE 1991 -1998	TRANSITION STABILISEE APRES 1998
TECHNIQUE DE PLANIFICATION	Le système du Plan central	Disparition de la planification centralisée, pas d'obligation légale d'utiliser des plans et suivre leur exécution... Conservation de systèmes de comptabilité analytique orientés coûts	Mise en place d'un système de contrôle 'occidental' suite aux pressions des actionnaires Conservation de systèmes analytiques et extension vers d'autres approches
TYPE DE FLUX ÉVALUÉ	Focus sur les flux physiques, avec une logique orientée production et une évaluation quantitative de la production.	Plus d'importance pour les flux financiers (difficultés financières), réorganisation des entreprises	Pressions des PP sur le Management qui formalise le besoin d'un reporting qui ne soit pas uniquement financier Passage vers une approche satisfaction client, ce qui implique le suivi des indicateurs qualité, client et même RSE

Notons que, dans une perspective dynamique la transformation des anciens outils ou leur disparition (système de reporting sur l'exécution du plan) s'est accompagnée d'une introduction de nouveaux outils basés sur la dimension financière

Malgré un certain nombre de limites, nos résultats confirment globalement le cadre théorique retenu et montrent que, d'un point de vue de l'ancien institutionnalisme économique et parties prenantes que :

- l'évolution du processus de contrôle de gestion présente en même temps une continuité et un changement ;

- ce processus, dans les anciennes firmes soviétiques était réalisé dans une fonction unique intitulée « département économique » et ayant en charge la planification des activités et le calcul de coût. Chemin faisant, ce département a été adapté sous la pression d'une part de l'état et des actionnaires et d'autre part des parties prenantes au contexte contemporain de la transition instituée ; le processus se trouve aujourd'hui concentré aux mainx d'une division Contrôle Financier ;

- Les systèmes de contrôle mis en place durant la période soviétique sont utilisés depuis leur origine à la fois à des fins cérémoniales et a des fins d'analyse d'écart ; ces systèmes perdurent après la fin de l'effondrement du monde communiste, mais n'ont plus de finalité propre, sauf cérémoniale ;

- Les routines « cérémoniales » expliquent le maintien du reporting sur le modèle soviétique durant la période post soviétique de la première transition économique ;

- Les pressions institutionnelles de l'Etat, notamment en terme de reporting financier, ont conduit à mettre en place une comptabilité de gestion qui permet de calculer le coût de production et valoriser les stocks ;

- Les pressions des actionnaires forcent la mise en place d'un système de contrôle 'occidental' qui devient orienté profit, marché, client, qualité, RSE, ainsi que le rôle des contrôleurs évolue vers des *business partners*.

CONCLUSIONS

Cet article illustre les raisons qui sous-tendent la conception et la mise en œuvre de nouveaux processus de contrôle de gestion et les changements qui en découlent en raison de modifications des routines et de nouvelles pressions des parties prenantes. Ce travail contribue à la recherche sur les anciennes entreprises soviétiques, un domaine qui a reçu peu d'attention des chercheurs et étend notre connaissance sur les transformations radicales des processus de contrôle de gestion (dans un environnement de transition turbulent et incertain).

En utilisant des données d'archives, des entretiens avec des employés actuels et anciens et d'autres sources documentaires, ce document a examiné l'évolution des processus comptables et de contrôle pendant près de cinq décennies et a fourni des informations utiles sur les forces qui ont contribué à l'évolution de l'architecture des mécanismes de contrôle de gestion dans une perspective historique.

Cet article a montré que le processus de contrôle de gestion des entreprises soviétiques était initialement fondé sur l'analyse des écarts de plans centraux, axée sur la réalisation des quotas physiques et des coûts de production et s'est progressivement orienté vers des pratiques de gestion issues des modèles occidentaux.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Albu, C.N., Albu, N., 2007. Le controle de gestion en Roumanie - un essai d'identification des pratiques et propositions de recherche. Presented at the «COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT », France.

Alexander, D., Ghedrovici, O., 2013. Evolution of accounting in Moldova: Some reflections about the importance of historical and cultural factors, in: Accounting in Central and Eastern Europe, Research in Accounting in Emerging Economies. Emerald Group Publishing Limited, pp. 121–142.

Anderson, S.W., Lanen, W.N., 1999. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India. Accounting, Organizations and Society 24, 379–412.

Andreff, W., 2007. Economie de la transition: La transformation des économies planifiées en économies de marché. Editions Bréal.

Atkinson, A.A., Waterhouse, J.H., Wells, R.B., 1997. A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. Sloan Management Review 38, 25–37.

Bailey, D., 1995. Accounting in transition in the transitional economy. European Accounting Review 4, 595–623.

Bailey, D.T., 1975. The Business of Accounting: East and West. Journal of Management Studies 12, 28–44.

Bajan, M., 2015. Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile producătoare de mobilă / The peculiarities of accounting and management control in the furniture manufacturing

entreprises (Thesis). Academia de Studii Economice a Moldovei, Chisinau, Moldova.

Bampoky, B., Meyssonier, F., 2012. L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal. *Recherches en Sciences de Gestion* 92, 59–80.

Berland, N., 1999. L'HISTOIRE DU CONTROLE BUDGETAIRE EN FRANCE. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique (phdthesis). Université Paris Dauphine - Paris IX.

Boitier, M., Rivière, A., 2011. Changement et institutionnalisation des systèmes de contrôle de gestion: proposition d'un cadre d'analyse institutionnel enrichi. *Management & Avenir* 45, 80–100.

Bouquin, H., 2011. Les fondements du contrôle de gestion, Que sais-je? Presses Universitaires de France.

Budnikowski, A., 1992. Transition from a centrally planned economy to a market economy: The case of Poland. *Technological Forecasting and Social Change, Special Issue The Transformation in Eastern Europe* 41, 257–270.

Burns, J., Scapens, R.W., 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research* 11, 3–25.

Burns, J., Vaivio, J., 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research* 12, 389–402.

Colasse, B., 1988. Les trois ages de la comptabilité. *Revue Française de Gestion* 83-87-211.

Collier, P.M., 2001. The power of accounting: a field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research* 12, 465–486.

Estrin, S., Wright, M., 1999. Corporate Governance in the Former Soviet Union: An Overview. *Journal of Comparative Economics* 27, 398–421.

EUROPEAN COMMISSION, 2015. Implementation of the European Neighbourhood Policy in the Republic of Moldova Progress in 2014 and recommendations for actions (No. SWD(2015) 69 final). Brussels.

Francioli, F., Quagli, A., 2016. Management Accounting Change in a Manufacturing Company (1946-1975), in: *Performance Measurement and Management Control: Contemporary Issues, Studies in Managerial and Financial Accounting*. Emerald Group Publishing Limited, pp. 165–190.

Freeman, R.E., 1984. *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, First edition. ed. Harpercollins College Div, Boston.

Ghedrovici, O., Mihaila, S., Erhan, L., Birca, A., 2014. Transition to IFRS in the Republic of Moldova: general and practical aspects. *Accounting & Management Information Systems / Contabilitate si Informatica de Gestiune* 13, 259–280.

Goldberg, W.H., 1992. The rocky road from a command economy to a market economy: Comparisons, analyses, addenda, and outlook. *Technological Forecasting and Social Change, Special Issue The Transformation in Eastern Europe* 41, 319–340.

Government of Republic of Moldova, 1997. Government Directive on Accounting Reform.

Greenwood, R., Hinings, C.R., 1996. Understanding Radical Organizational Change: Bringing together the Old and the New Institutionalism on JSTOR. *The Academy of Management Review* 21, 1022–1054.

Hare, P., 1987. Economic Reform in Eastern Europe. *Journal of Economic Surveys* 1, 25–58.

Healey, N.M., 1994. The transition economic of central and eastern Europe: A political, economic, social and technological analysis. *The Columbia Journal of World Business* 29, 62–70.

Hooley, G., Fahy, J., Greenley, G., Beracs, J., Fonfara, K., Snoj, B., 2003. Market orientation in the service sector of the transition economies of Central Europe. *European Journal of Marketing* 37, 86–106.

IMF, 1996. Moldova: Recent Economic Developments. International Monetary Fund.

Ittner, C.D., Larcker, D.F., 2001. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics* 32, 349–410.

Kallunki, J.-P., Moilanen, S., Silvola, H., 2008. Western management accounting and controls in Russian firms: an analysis of the extent of the use and its influences (Working paper No. 27). Faculty of Economics and Business Administration University of Oulu, OULU, Finland.

Keplinger, K., Feldbauer-Durstmüller, B., Mitter, C., 2011. Doing business in Russia: lessons for management accounting, in: First REDETE Conference ECONOMIC DEVELOPMENT AND ENTREPRENEURSHIP IN TRANSITION ECONOMIES: A Review of Current Policy Approaches CONFERENCE PROCEEDINGS, Banja Luka, pp. 73–80.

Keplinger, K., Feldbauer-Durstmüller, B., Mitter, C., 2012. Management Accounting Practices in a Multicultural Environment: Evidence from Austria, Russia and the US. *International Journal of Strategic Management* 12, 37–49.

Kyj, M.J., Kyj, L., 2009. An institution-stakeholder framework for examining business relationship dynamics in a transforming Eastern Europe. *Journal of World Business* 44, 300–310.

Lambert, C., 2005. La fonction contrôle de gestion. Contribution à l'analyse de la place des services fonctionnels dans l'organisation (phdthesis). Université Paris Dauphine - Paris IX.

Liikanen, I., Scott, J.W., Sotkasiira, T., 2016. *The EU's Eastern Neighbourhood: Migration, Borders and Regional Stability*. Routledge.

Metreveli, T., 2013. *The Evolution of Totalitarianism: From Stalin to Putin*. Atlantic Community.

Meyer, K.E., Peng, M.W., 2005. Probing Theoretically into Central and Eastern Europe: Transactions, Resources, and Institutions. *Journal of International Business Studies* 36, 600–621.

Mihaila, S., 2013. Contabilitatea și controlul de gestiune la întreprinderile de prelucrare a cărnii (Thesis). Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova.

Mintzberg, H., 1999. *Le Management. Voyage au Centre des Organisations*. Editions d'Organisation.

Mironova, A., Bovaird, T., 1999. *Performance Management in the Soviet Union: A conceptual framework*. Aston Business School, Birmingham.

Mitchell, R.K., Agle, B.R., Wood, D.J., 1997. *Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency: Defining the Principle of Who and What Really Counts*. *The Academy of Management Review* 22, 853–886.

Moilanen, S., 2008a. *The role of accounting in management control systems of firms having subsidiaries in the Former Soviet Union* (Thesis). UNIVERSITY OF OULU, OULU.

Moilanen, S., 2008b. *The role of accounting and an intermediate subsidiary in the management control system*. *Management Accounting Research* 19, 252–269.

Moilanen, S., 2005. *Knowledge translation in management accounting and control: a case study of a multinational firm in transitional economies*. Presented at the EIASM Conference on New Directions in Management Accounting, Brussels 2004.

Nelson, R.R., Winter, S.G., 1982. *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Harvard University Press.

Nobre, T., Riskal, D., 2003. *L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992*. Presented at the Identification et maîtrise des risques : enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, Belgique.

Otley, D.T., Berry, A.J., 1994. *Case study research in management accounting and control*. *Management Accounting Research* 5, 45–65.

Paladi, I., Fenies, P., 2016. *Performance Management in Central And Eastern European Countries: A Literature Review*, in: *Performance Measurement and Management Control/ Edited by Marc J. Epstein, Frank Verbeeten & Sally K. Widener, Studies in Managerial and Financial Accounting*. Emerald Group Publishing Limited, pp. 217–273.

Pankov, D., Bailey, D., 1998. *Accounting for change in Belarus*. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants* 76, 56.

Peng, M.W., 2003. *Institutional Transitions and Strategic Choices*. *Academy of Management Review* 28, 275–296.

Rejc, B.A., Zaman, G.M., 2012. *Contemporary performance measurement systems in central and eastern Europe: A synthesis of the empirical literature*. *Journal for East European Management Studies* 17, 68–103.

Ribeiro, J.A., Scapens, R.W., 2006. *Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development*. *Qualitative Research in Accounting & Management* 3, 94–111.

Riskal, D., 2009. *L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992* (Thesis). Université de Strasbourg, France.

Scapens, R.W., 1990. Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review* 22, 259–281.

Scott, W.R., Meyer, J.W., 1991. The Organization of Societal Sectors: Proposition and Early Evidence, in: *The New Institutionalism in Organizational Analysis*/Edited by Walter W. Powell and Paul J. DiMaggio. University of Chicago Press, pp. 108–140.

Shama, A., 1994. The transformation of Russian management: a qualitative and theory building approach. *International Business Review* 3, 289–309.

Siegelbaum, P., 2002. *Structural Adjustment in the Transition: Case Studies from Albania, Azerbaijan, Kyrgyz Republic, and Moldova*. World Bank Publications.

Simai, M., 2006. Poverty and Inequality in Eastern Europe and the CIS Transition Economies (No. DESA Working Paper No. 17 ST/ESA/2006/DWP/17). United Nations Department of Economic and Social Affairs.

Siti-Nabiha, A.K., Scapens, R.W., 2005. Stability and change: An institutionalist study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 18, 44–73.

Țugulschi, I., 2013. *Perfecționarea contabilității consumurilor în vederea luării deciziilor manageriale / Improvement of costs accounting for managerial decision making* (Thesis). Academia de Studii Economice a Moldovei, Chisinau, Moldova.

Wanderley, C. de A., Miranda, L.C., Meira, J.M. de, Cullen, J., 2011. Management accounting change: a model based on three different theoretical frameworks. *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos* 8, 111–121.

Yin, R.K., 2009. *Case Study Research : Design and Methods*, 4th edition. SAGE Publications.

Zaleski, E., 1959. David Granick, “Management of the Industrial Firm in the USSR.” *Annales. Économies, Sociétés, Civilisations* 14, 396–398.