



**HAL**  
open science

# Les particularités du contrôle de gestion dans les pays de l'Europe centrale et orientale : une revue de la littérature

Irina Paladi, Pierre Fenies

## ► To cite this version:

Irina Paladi, Pierre Fenies. Les particularités du contrôle de gestion dans les pays de l'Europe centrale et orientale : une revue de la littérature. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901115

**HAL Id: hal-01901115**

**<https://hal.science/hal-01901115>**

Submitted on 22 Oct 2018

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

# *Les particularités du contrôle de gestion dans les pays de l'Europe centrale et orientale : une revue de la littérature.*

Irina Paladi,

Université Paris Ouest Nanterre la Défense, Académie d'Etudes Economiques de Moldavie,  
(Chisinau, Moldavie)

[ipaladi@u-paris10.fr](mailto:ipaladi@u-paris10.fr)

Pierre Fenies, Université Paris Ouest Nanterre la Défense

[pfenies@u-paris10.fr](mailto:pfenies@u-paris10.fr)

## **Résumé:**

L'objectif de ce papier est de fournir une revue approfondie de la littérature empirique sur le contrôle de gestion dans les pays ex-communistes de l'Europe Centrale et Orientale (PECO), les pays étant classés selon deux critères: le progrès dans le processus de transition (post-transition/transition) et l'appartenance à l'ex-URSS (soviétique/ non-soviétique). L'examen de 96 études empiriques montre divers niveaux de développement de la recherche et des pratiques de contrôle de gestion dans les différents groupes des PECO. Par conséquent, le papier note des opportunités d'avancement de la recherche dans ce domaine.

**Mots clés :** contrôle de gestion, économies en transition et post-transition, pays soviétiques et non-soviétiques, littérature empirique

## **Abstract:**

The purpose of this paper is to provide a comprehensive review of empirical research on Performance Management (PM) in former communist countries from Central and Eastern Europe (CEE), the countries being classified following two criteria: country's progress in transition process (post-transition/transition countries) and membership in the Soviet Union (Soviet/non-Soviet countries). The examination of 96 empirical studies shows various stages of development of PM research and practice in the different groups of CEE countries. Therefore, the paper notices some opportunities for advancement of research in this field.

**Keywords :** management control, post-transition and transition economies, Soviet and non-Soviet countries, empirical literature

## Introduction

La chute du communisme a suscité de nouveaux défis pour les pays de l'Europe Centrale et Orientale (PECO) qui se sont engagés dans un long processus de passage d'un système économique centralisé à l'économie de marché. Les changements radicaux, les réformes, le niveau élevé d'incertitude et de vulnérabilité spécifiques à la transition ont eu une forte incidence sur l'activité des entreprises. Les principes de l'économie de marché ont transformé profondément la philosophie et la gestion des entreprises. De nouveaux concepts, tels que l'*efficacité* et la *performance*, sont devenus l'objet d'intérêt des chercheurs et des praticiens dans leur quête de trouver de nouvelles solutions afin d'assurer la survie et la compétitivité des entreprises.

En raison de l'ancien régime économique planifié, la pratique du contrôle de gestion a représenté une « nouveauté » pour les PECO, et elle se développe rapidement que ce soit dans les organisations ou dans les études universitaires traitant de ce sujet. Au cours des dernières années, les nombreuses publications académiques parues montrent que le contrôle de gestion dans les PECO constitue un champ de recherche d'intérêt. Néanmoins, une première tentative de synthétiser la littérature sur le contrôle de gestion dans les PECO (Rejc et Zaman, 2012) ne couvre que les publications en langue anglaise et les PECO qui ont achevé le processus de transition. De plus, l'objet de leur analyse se limite aux travaux portant sur les systèmes modernes de mesure de la performance, s'articulant autour de 4 dimensions de ces systèmes : multi-dimensionnalité, orientation stratégique, *cascading* et alignement avec les systèmes de récompenses.

Ainsi, notre compréhension et nos connaissances sur l'état actuel de la recherche et des pratiques de contrôle de gestion dans l'ensemble des pays ex-communistes restent encore très limitées. Toutefois, vu les transformations radicales engendrées par le passage vers le système économique de marché, ces pays offrent un terrain de recherche très riche.

Dans ce contexte, l'*objectif* de ce papier est de fournir une revue approfondie de la littérature empirique sur le contrôle de gestion dans les PECO ex-communistes afin de proposer des pistes possibles pour le développement de la recherche en la matière.

Cette revue de la littérature vise à déterminer le profil de la recherche et l'ampleur de l'utilisation des pratiques de contrôle de gestion dans les PECO, en distinguant deux groupes principaux de pays: PECO qui ont achevé la transition et ceux en cours de transition.

En conséquence, *les questions de recherche* de notre travail sont les suivantes: (1) Quel est l'état actuel de la recherche en contrôle de gestion dans les PECO ex-communistes? (2) Y a-t-il des différences entre les PECO en transition/post-transition et soviétiques/non-soviétiques?

Ce papier est structuré en 5 parties. La première section présente le contexte de la recherche, mettant en exergue les particularités du contrôle de gestion pendant l'ère communiste et les défis suscités par la transition vers l'économie de marché. La deuxième section explique la démarche d'analyse de la revue de la littérature. Les deux sections suivantes passent en revue les recherches menées dans les PECO qui ont achevé le processus de transition (Section 3) et les PECO en cours de transition (Section 4). La section 5 présente

les discussions des résultats, faisant ressortir les principales caractéristiques des recherches et des pratiques de contrôle de gestion par groupes des pays, ainsi que des comparaisons entre ceux-ci. Les pistes de recherches futures sont présentées en conclusion.

## 1. Contexte de la recherche

La littérature abonde de recherches portant sur des problématiques de contrôle de gestion dans les pays développés. Au contraire, il y a beaucoup moins de recherches traitant ces sujets dans les pays en transition, comme le montrent Nobre et Riskal (2003), Albu et Albu (2007), Kallunki et al. (2008), Rejc et Zaman (2012).

Les causes principales du sous-développement de la recherche et des pratiques de contrôle de gestion dans les PECO reposent sur plus de quatre décennies de régime communiste. En raison de l'ancien système d'économie planifiée, le domaine du contrôle de gestion est une «nouveau» pour les PECO. En effet, comme le soulignent Pankov et Bailey (1998), le concept de contrôle de gestion est incompatible avec l'idée de l'économie centralement planifiée. Ce régime était basé sur des plans centraux qui dictaient l'activité économique, les monopoles, la propriété d'Etat sur les moyens de production, le mécanisme des prix fixés, etc. Par conséquent, les dirigeants des entreprises n'étaient pas motivés à prendre en compte l'efficacité et la rentabilité des entreprises gérées (Shama, 1994). Ainsi, selon Moilanen (2008a), la comptabilité et le contrôle de gestion, comme concepts actuels, n'existaient pas dans l'ex-Union Soviétique.

*Le contrôle de gestion dans l'économie centralisée.* Pendant la période de l'économie de commande, la comptabilité était un instrument de contrôle sur les entreprises d'Etat et servait principalement pour le reporting auprès du gouvernement et des autorités fiscales (Moilanen, 2008b) et le suivi de l'exécution du plan (Bailey, 1975). Par conséquent, les documents comptables n'étaient pas utilisés pour la gestion interne, étant destinés aux autorités. L'état avait remplacé l'entreprise comme principal utilisateur des données comptables, ainsi la comptabilité avait une macro-orientation, au lieu d'une micro-orientation (Bailey, 1975). La vision mécaniste de la gestion de la productivité était basée principalement sur des indicateurs quantitatifs axés sur les *outputs*, la "performance" étant mesurée par l'accomplissement des quotas de production physiques (Mironova et Bovaird, 1999). A cause des prix contrôlés, l'information comptable manquait de contenu économique. La comptabilité analytique faisait partie intégrante de la comptabilité financière, tandis que la planification et la budgétisation étaient réalisées par un service de planification distinct, étant détachées de la comptabilité (Moilanen, 2008b). Les dirigeants des entreprises n'étaient pas confrontés à des problèmes de viabilité commerciale et la nécessité d'assurer la survie des entreprises. Ils "administraient", sans "manager" les entreprises (Bailey, 1975). Par conséquent, les pratiques et les traditions comptables et de gestion dans les systèmes communistes diffèrent considérablement de ceux des pays occidentaux.

*Le processus de transition.* Après la chute du bloc communiste, les PECO se sont engagés dans un processus de transition vers l'économie de marché et d'intégration dans l'économie mondiale. Cependant, les réformes politiques et économiques de la transition ont soulevé de nombreuses difficultés. Durant le régime communiste, ces pays ont été gouvernés par des superstructures politiques bureaucratiques, contrôlées par la police secrète. Il y avait

un sous-emploi et un manque de compréhension des marchés et des exigences du marché; les structures industrielles, très bureaucratées, inefficaces et monopolisées, fonctionnaient à très faible productivité (Goldberg, 1992), et utilisaient des technologies et infrastructures obsolètes (Smrcka, 1992). Ainsi, la privatisation, la restructuration des entreprises, le chômage, la difficulté de trouver des managers et employés compétents ne sont que quelques-uns des défis à surmonter durant la transition (Goldberg, 1992).

Globalement, la transition s'est avérée plus difficile que prévu (Healey, 1994), les politiques publiques étant confrontées à une grave récession, expansion du chômage, inflation, faible productivité, faible niveau de vie, surendettement et peur de changement (Budnikowski, 1992). Les réformes du marché et la stabilisation économique ont progressé à différentes vitesses dans la région (Goldberg, 1992). L'étendue, l'intensité et le succès des changements ont été déterminés par les conditions économiques, sociales et politiques des pays au début de la transition (Budnikowski, 1992), mais aussi par de nombreux autres facteurs (position géographique du pays, niveau pré-communiste du développement du capitalisme, stratégie de transition, ressources disponibles, etc.).

Actuellement, les PECO sont un groupe beaucoup plus hétérogène qu'au début de la transition, des variations considérables dans le niveau de développement de ces pays persistent. Les plus performants sont ceux membres de l'UE (11 pays), alors que les pays de la Communauté des États indépendants sont restés loin derrière.

Tenant compte de ces différences, nous avons retenu comme critère principal de classification de la littérature le progrès enregistré par différents PECO dans le processus de transition. Ainsi, nous distinguons deux groupes principaux des PECO :

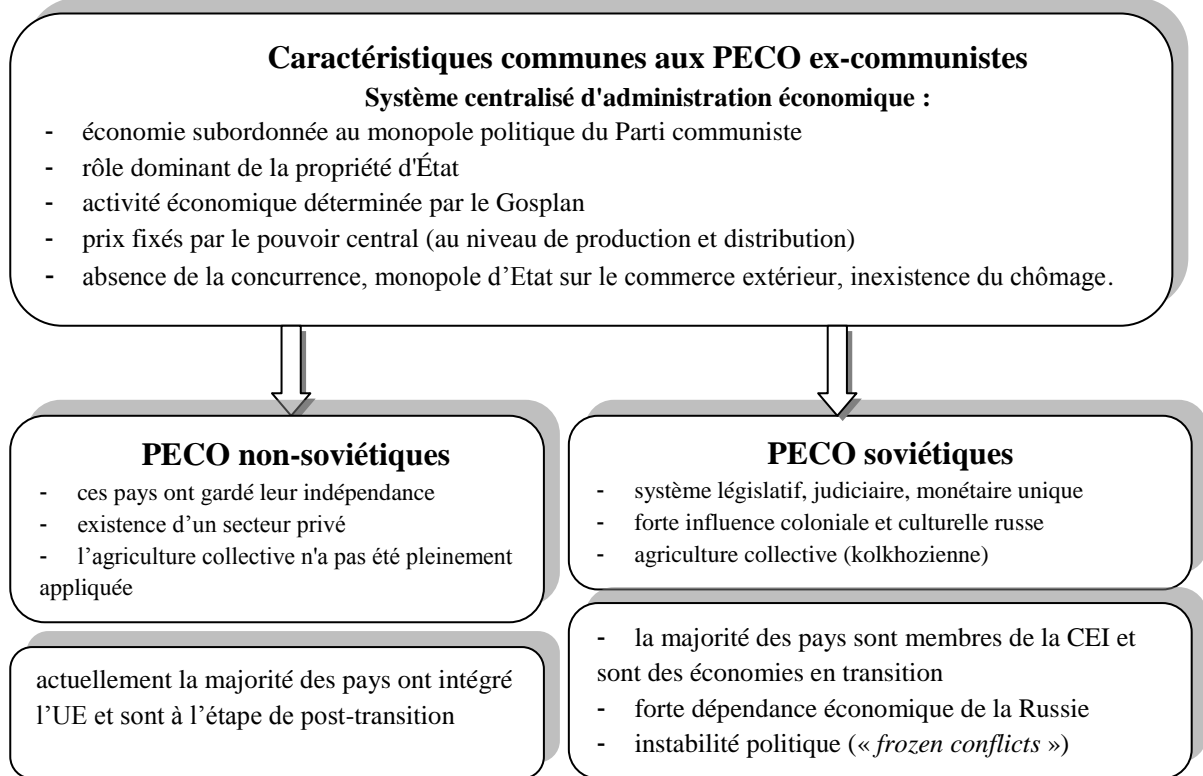
- 1) PECO dont le processus de transition est achevé et l'économie de marché est fonctionnelle;
- 2) PECO dont le processus de transition vers l'économie de marché est en cours.

Toutefois, il n'y a pas de consensus dans la littérature sur le moment où la transition s'achève. Certains chercheurs soulignent que le terme "pays en transition" porte une connotation historique, la transition étant terminée, sachant que la plus grande partie des transformations ont déjà eu lieu (Tumpel-Gugerell et al., 2010). D'autre part, mesurant les indicateurs de transition, la BERD (2013) estime que certaines économies ex-communistes sont "coincées en transition", les réformes économiques dans les domaines de la gouvernance, restructuration des entreprises et politique de la concurrence ont ralenti, restant sensiblement inférieures aux standards des économies de marché développées.

Selon la Banque Mondiale (2008), la transition est terminée pour les pays qui ont rejoint l'UE. Pourtant, même si 11 économies de l'ancien bloc communiste sont membres de l'UE, il existe des disparités considérables entre leur niveau de développement. Ainsi, nous considérons que seuls les huit pays qui ont rejoint l'UE en 2004 ont achevé le processus de transition, car uniquement ces PECO sont également membres de l'OCDE. En outre, les organisations internationales (Nations Unies, Fonds monétaire international, Banque mondiale) les classifient généralement comme pays développés/avancés et démocraties consolidées (à l'exception de la Hongrie, qui est une démocratie semi-consolidée selon Freedom House (2015)).

En plus du régime économique centralisé, qui était plus ou moins similaire dans tous les PECO, les pays de l'ex-URSS ont connu un plus haut degré d'intégration économique et de contrôle, mais aussi une forte influence culturelle, politique et linguistique russe (Figure 1), ce qui a rendu leur transition plus difficile. Nous supposons que les aspects institutionnels et culturels différents entre les pays non-soviétiques et ceux membres de ex-URSS pourraient avoir une incidence sur le développement de la recherche et des pratiques de contrôle. L'appartenance à l'Union Soviétique constitue ainsi notre deuxième critère de classification des pays.

Figure 1. Les régimes communistes dans les PECO : traits communs et particularités



Ainsi, dans ce document, les PECO sont classés comme suit:

Figure 2. Classification des PECO

| Critères de classification     | PECO non-soviétiques  | PECO soviétiques                          |
|--------------------------------|---|---|
| <b>PECO en post-transition</b> | Hongrie, Pologne, République Tchèque, Slovaquie et Slovénie                               | Estonie, Lettonie et Lituanie             |
| <b>PECO en transition</b>      | Bulgarie, Roumanie, les Républiques de l'ancienne Yougoslavie (à l'exception de Slovénie) | Les autres Républiques de l'ancienne URSS |

Par conséquent, comme le processus de transition est achevé et l'économie de marché est opérante dans les pays en post-transition, nous supposons que les pratiques de gestion à l'occidentale sont plus répandues et la recherche en contrôle de gestion est plus développée que dans les pays en transition, notamment par rapport aux pays de l'ex-URSS. Comme le soulignent Ristea et al. (2008), après l'effondrement des régimes communistes, la création d'un nouveau système comptable a été plus rapide dans les pays d'Europe centrale que dans

les républiques de l'ex-URSS. L'environnement spécifique (facteurs culturels) des anciens pays soviétiques a retardé ce processus et, pour une période, un système comptable similaire à celui précédent a été utilisé. Ainsi, cela a empêché l'émergence du contrôle de gestion, car le changement du système de comptabilité générale était une condition préalable à son développement (Haldma et Lääts, 2002).

En dépit de l'ouverture des marchés des pays ex-soviétiques et de l'internationalisation des affaires, plusieurs sujets liés à la gestion des entreprises dans ces pays restent peu connus. Au cours des dernières décennies, la recherche en Russie a été principalement axée sur les aspects macroéconomiques et la comptabilité financière, peu d'auteurs analysant l'utilisation de la comptabilité dans la gestion interne des organisations (Moilanen, 2008b). L'accès difficile aux données et la réticence des managers à fournir de l'information contribuent également à ce manque de connaissances (Riskal, 2009). En outre, le contrôle de gestion n'est pas encore reconnu en tant que discipline académique indépendante dans la majorité des pays ex-soviétiques, faisant partie de la comptabilité.

Cette revue de la littérature contribuera donc à une meilleure compréhension de l'état de la recherche et des pratiques de contrôle de gestion dans les pays ex-communistes, en déterminant les particularités de chaque groupe de pays analysé.

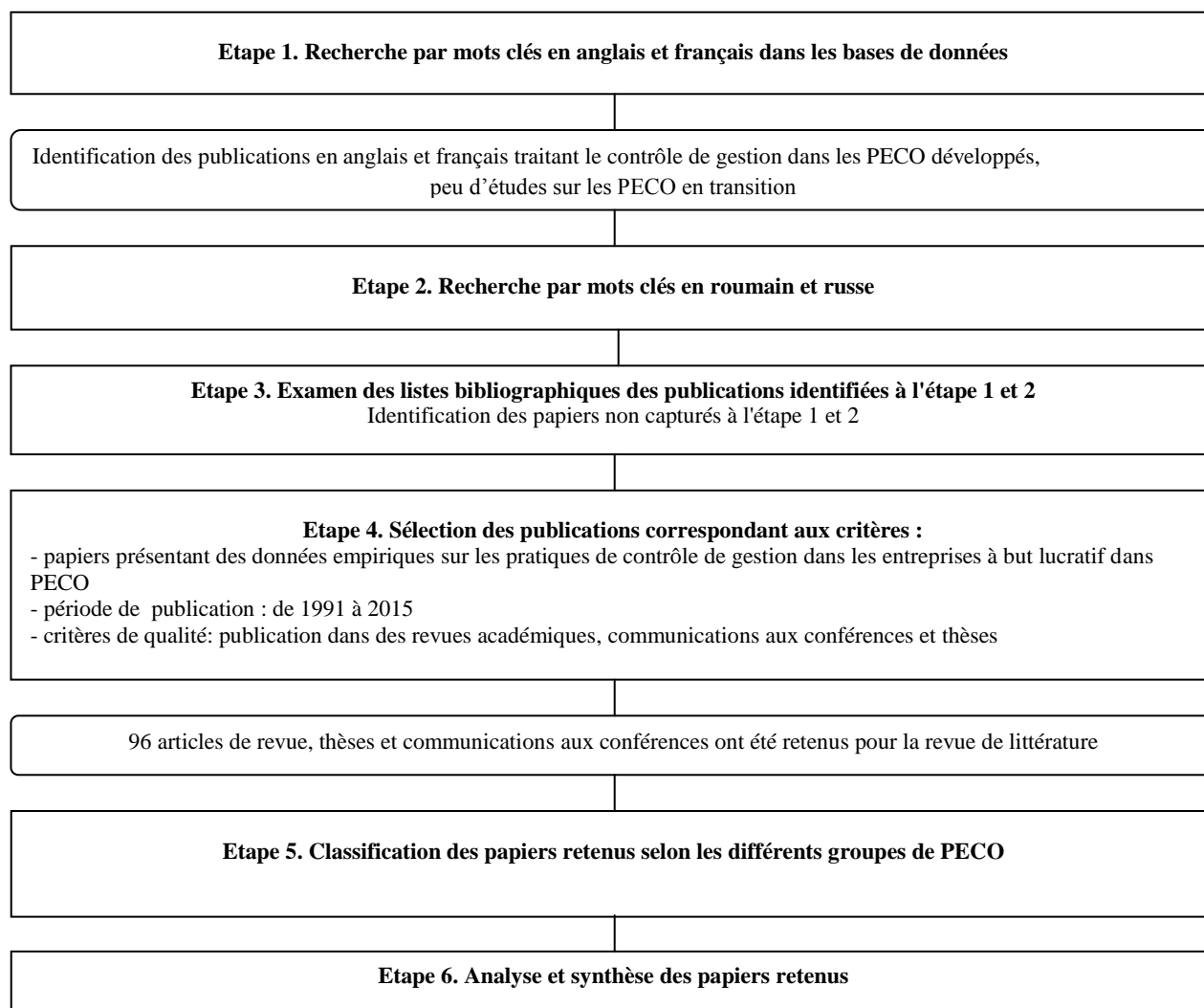
## **2. Démarche de la revue de la littérature**

Afin de répondre à l'objectif et aux questions de recherche, ce travail s'appuie sur une méthodologie de revue systématique de la littérature, suivant les étapes présentées dans la Figure 3.

Nous nous sommes concentrés sur la littérature empirique traitant les activités, outils et méthodes généralement désignées par le terme contrôle de gestion. Nous considérons les termes contrôle de gestion, comptabilité de gestion et gestion de la performance en tant qu'interchangeables, comme de nombreux auteurs les utilisent pour décrire les mêmes activités. Dans la littérature, la comptabilité et le contrôle de gestion souvent portent les mêmes significations, tandis que la gestion de la performance est le nouveau concept désignant le passage de la «mesure» de la performance à la «gestion» et l'accent mis sur la «gestion», et non sur la «comptabilité» (Otley, 2001). Afin d'identifier la production scientifique en contrôle de gestion dans les PECO, nous avons tout d'abord effectué une recherche par mots clés en français (comptabilité de gestion, contrôle de gestion, mesure et pilotage de la performance + pays en transition/ex-communistes/liste des PECO) ainsi que leurs synonymes en anglais, dans les bases de données suivantes : Science Direct (Elsevier), Business Source Complete, Academic Search Premier, JSTOR, HAL, Cairn et SAGE.

Cette première étape nous a permis de repérer un bon nombre d'études portant sur les pays ex-communistes de l'Europe Centrale, qui ont déjà achevé le processus de transition. Pourtant, les travaux sur les PECO en transition publiés dans ces bases de données en anglais et français sont peu nombreux. Ensuite, en vue de compléter notre corpus de recherche avec les publications sur les PECO en transition, nous avons relancé la recherche avec les mêmes termes traduits en roumain et russe, deux langues est-européennes, incluant aussi les portails nationaux des thèses des 3 pays : Roumanie, Moldavie et Russie.

Figure 3. Méthodologie de la revue de littérature



Egalement, les listes bibliographiques des papiers sélectionnés ont été examinées afin de repérer d'autres travaux non-capturés lors des premières étapes.

Les papiers contenant les termes recherchés dans leur titre, résumé et/ou mots-clés ont fait l'objet d'une analyse en vue de déterminer s'ils respectent les critères de sélection pour l'inclusion dans notre revue de littérature. Le premier critère consiste à inclure dans le périmètre de la revue de littérature uniquement les productions scientifiques présentant des données empiriques sur les pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises à but lucratif des PECO. Ainsi, les études sur les organisations publiques ou à but non lucratif, et celles théoriques et conceptuelles ont été exclues. Le second critère concerne la période de publication – de 1991 à 2015. L'effondrement de l'Union soviétique a déterminé notre choix de l'année 1991 comme point de départ. Le dernier critère concerne la qualité des travaux scientifiques. Dans la revue de littérature sont retenues les publications dans des revues académiques et communications aux conférences (articles évalués par des pairs) et thèses.

Nous avons retenu au total 96 papiers correspondant à ces critères, qui ont été ensuite classifiés selon les différentes familles des PECO (en post-transition/transition et non-soviétiques/soviétiques) et les thèmes dominants de recherche. Pour analyser la revue de la littérature, nous discutons, pour chaque famille de PECO, du sujet de recherche, l'existence ou



non d'un cadre théorique, la méthode de la recherche et la manière dont cette recherche est valorisée (revue, conférence, manuscrit de thèse).

### **3. La recherche en contrôle de gestion dans les PECO dont le processus de transition est achevé**

Cette section présente la synthèse des recherches menées dans les PECO ex-communistes qui ont achevé le processus de transition. On distingue deux sous-groupes des pays: les PECO non-soviétiques (République Tchèque, Hongrie, Pologne, Slovaquie, Slovaquie) - Section 3.1., et ceux soviétiques (Pays Baltes) - Section 3.2. On s'intéresse plus particulièrement aux sujets traités par ces études, tant qu'aux principaux résultats concernant les pratiques de contrôle dans ces pays.

#### **3.1. PECO non-soviétiques**

La littérature empirique sur le contrôle de gestion dans les PECO ex-communistes développés est dominée par les études exploratoires visant à identifier l'existence et les caractéristiques dominantes des pratiques de contrôle dans ces pays. Plusieurs recherches examinent le *niveau des connaissances et d'utilisation de différents outils de contrôle de gestion*, notamment des techniques modernes.

Une des premières recherches qui tente d'identifier les principales caractéristiques des pratiques de mesure de la performance dans les grandes entreprises slovènes a été conduite au début des années 2000 (Rejc, 2001). L'auteur constate que les entreprises ont progressé vers les mesures contemporaines de la performance. Même si les indicateurs financiers persistent comme critères fondamentaux d'évaluation de la performance, des mesures non-financières telles que la satisfaction client, la qualité des produits/services et la satisfaction des employés commencent à gagner de l'importance.

Bien que les entreprises évaluent les deux dimensions de la performance : financière et non-financière, la dominance des mesures financières dans les firmes slovènes est confirmée par des recherches plus récentes. Les indicateurs de performance les plus fréquents sont ROE et revenus totaux (Tekavčič et al., 2005), ou encore revenus et croissance des bénéfices (Marc et al., 2010a). De plus, l'enquête de Tekavčič et al. (2005) suggère que l'utilisation des indicateurs non-financiers ne semble pas augmenter les dernières années et l'évaluation des performances n'est pas encore réalisée de manière systématique dans les entreprises.

Selon Peljhan et al. (2009), l'importance des différentes mesures de performance varie selon la taille des entreprises : les grandes entreprises se concentrent davantage sur les mesures financières, tandis que les micro-entreprises et les PME apprécient plus les mesures non-financières (partenariats avec fournisseurs, utilisation du temps de travail). Les grandes entreprises appliquent même des systèmes intégrés de mesure de la performance (Balanced Scorecard ou d'autres systèmes), constat confirmé par Marc et al. (2010a) et Odar et al. (2012). Au contraire, les micro- et petites entreprises manquent généralement de système spécifique de mesure de la performance (Peljhan et al., 2009) ou se limitent exclusivement aux méthodes traditionnelles (Odar et al., 2012). En général, Odar et al. (2012) trouvent que

les entreprises slovènes appliquent plus souvent les techniques traditionnelles de mesure de performance (analyse des écarts, ratios financiers), l'adoption des systèmes contemporains de mesure de performance (Balanced Scorecard) étant rare. Šobota et Peljhan (2012) constatent dans les entreprises slovènes l'utilisation des indicateurs de performance s'inscrivant dans les quatre dimensions du Balanced Scorecard, mais leur poids est loin d'être équilibré.

Tekavčič et Peljhan, (2003) montrent que les techniques modernes de gestion des coûts sont plus présentes dans les grandes entreprises, suggérant également que leur utilisation a un impact positif sur les résultats des entreprises. Parmi les outils largement utilisés on retrouve le Total Quality Management, l'amélioration continue et le benchmarking, alors que l'ABC, le Balanced Scorecard et le life cycle costing arrivent en queue du classement. Les principales obstacles liés à l'adoption de ces derniers sont : intérêt faible et connaissances insuffisantes du top management et des employés, absence d'objectifs clairs, ou encore manque de ressources et de solutions IT.

Il semble que les entreprises slovènes préfèrent les budgets et les techniques d'analyse des concurrents en tant qu'outils de pilotage stratégique de la performance, mais l'intensité de leur usage varie selon les domaines d'activité (Čadež et al., 2005). Les comparaisons intersectorielles font ressortir que l'application de ces techniques est plus importante dans les industries de production et les services de transport et logistique. A l'autre extrême sont les services publics, avec les plus faibles taux d'utilisation. Ces disparités peuvent être expliquées par l'intensité de la concurrence - une forte pression concurrentielle ressentie par les entreprises incite à l'utilisation des instruments de pilotage stratégique de la performance.

Cadez et Guilding (2007) évaluent le niveau d'application des techniques stratégiques de comptabilité de gestion dans les grandes entreprises slovènes réalisant une analyse comparative avec les pratiques australiennes. Les résultats mettent en évidence que le degré d'utilisation de différentes techniques en Slovénie varie considérablement. Les techniques axées sur les concurrents sont les plus populaires, tandis que l'évaluation du capital clients est rarement appliqué. Par rapport aux pratiques australiennes, les techniques orientées vers les coûts sont beaucoup plus appliquées dans les entreprises slovènes.

En Pologne, l'enquête de Szychta (2002) met en exergue que le rôle principal de la comptabilité est de fournir les informations nécessaires à l'établissement des états financiers, la comptabilité de gestion étant un nouveau domaine. Dans la majorité des entreprises, l'information comptable est devenue également une source d'information utile pour la prise de décision par le top management. Basée sur une approche contingente, l'étude identifie que l'application des techniques modernes de comptabilité de gestion est encouragée par l'accroissement de la concurrence, le changement de propriété et la taille de l'entreprise. Cependant, la majorité des entreprises utilisent des systèmes traditionnels de coûts (full cost) et des budgets à court-terme au lieu d'une planification à long-terme. En conséquence, l'auteur conclut que l'intensité et l'ampleur des changements de la comptabilisation des coûts et la mise en œuvre des techniques modernes de pilotage de la performance restent encore insuffisantes. Le développement de nouvelles pratiques rencontre de nombreux obstacles de nature comportementale, financière et technologique. Quant au travail de Lascu et al. (2006), il confirme que les divisions financière, comptable et de production, maintient leur position dominante héritée de l'époque communiste. De plus, les entreprises sont toujours orientées vers la production et les coûts, plutôt que vers les consommateurs et leurs besoins.

Une étude plus récente de Wnuk-Pel (2010a) confirme que les entreprises opérant en Pologne utilisent principalement des systèmes de coûts traditionnels (notamment full cost), tandis que les méthodes modernes de comptabilité de gestion, telles que l'ABC et le target costing, ne sont pas très répandues. Les connaissances insuffisantes sur l'ABC, mais aussi sa complexité qui impose un effort significatif pour son implantation, sont les principaux obstacles qui expliquent l'intérêt faible envers ce système. D'autre part, le choix d'adoption de l'ABC est guidé par les changements dans les besoins d'information et la nécessité de réduire les coûts et améliorer les performances financières et de renforcer le contrôle. Dans une perspective de changement organisationnel, Wnuk-Pel (2010b) met en évidence les changements induits par l'application de l'ABC: connexion plus forte entre la comptabilité de gestion et les autres fonctions opérationnelles, plus de précision dans le calcul des coûts, accroissement de la précision et de la fréquence d'utilisation de l'analyse de rentabilité et de l'information fournie par ce système dans la prise de décision.

En explorant les caractéristiques des systèmes de mesure de la performance des grandes entreprises tchèques, Striteska (2012) révèle l'utilisation d'une gamme large d'indicateurs de performance, notamment des ratios financiers, ROI, EVA. Les mesures traditionnelles dominent, les indicateurs non-financiers sont moins intégrés dans les systèmes de mesure de la performance.

En Slovaquie, l'enquête de Sujova et al. (2014) constate que dans la majorité des entreprises existe un système de management fonctionnel traditionnel et les méthodes les plus fréquentes sont liées à l'analyse financière et indicateurs financiers. D'autre part, dans les entreprises utilisant le management par les processus, des outils tels qu'ABC, TQM et JIT sont mis en œuvre.

*Les changements induits par le processus de transition* sont analysés par Vámosi (2000), qui décrit le processus de privatisation en Hongrie au travers d'une étude de cas sur une grande entreprise. Dans une perspective institutionnelle, l'étude illustre comment les concepts de «marché» et «économie de marché» sont introduits dans la société et transforment les priorités et la logique de la comptabilité de gestion. Deux techniques sont examinées : le système de calcul des coûts et la gestion des flux de trésorerie. Le système de calcul des coûts a été utilisé aussi bien avant qu'après la privatisation et représente donc l'élément stabilisateur du processus de changement. Toutefois, il a évolué d'un simple instrument de planification socialiste vers un vrai instrument de gestion, requis par la nouvelle réalité. Quant à la gestion de la trésorerie, sa mise en œuvre a suscité bien des difficultés pour l'entreprise, étant une technique toute nouvelle, adaptée aux besoins de l'économie de marché.

D'autres études tentent *d'apprécier l'influence des facteurs contingents sur le design des systèmes de contrôle de gestion et l'utilisation des mesures de performance.*

En Slovénie, Rejc (2004) identifie trois facteurs qui semblent influencer le design des systèmes de mesure des performances : le pouvoir des syndicats (concentre l'attention sur la satisfaction des employés), la technologie (impose le suivi des mesures qui reflètent les aspects environnementaux et la réputation publique) et la stratégie d'entreprise (les indicateurs non-financiers sont considérés vitaux pour le succès des stratégies de croissance). En revanche, Marc et al. (2010a) démontrent que la taille de l'entreprise, le secteur d'activité et les connaissances relatives aux outils de gestion sont les facteurs les plus importants qui influencent l'utilisation des systèmes intégrés de gestion de la performance.

L'étude de Rejc et Slapnicar (2003) montre, contrairement aux attentes, que la rémunération des PDG des entreprises slovènes basée davantage sur les mesures financières ne stimule pas l'adoption des systèmes traditionnelles de mesure de la performance. Au contraire, les PDG semblent reconnaître l'importance des indicateurs non-financiers dans la création de valeur et les prennent en compte lors de la conception des systèmes de mesure de la performance. Cependant, il est possible que la partie de la rémunération des dirigeants directement liée à la performance soit trop petite, et ne parvienne pas à les stimuler suffisamment pour se concentrer sur les aspects financiers.

Dans les PME slovaques, Mayr (2011) et Mayr (2012) constatent un très faible degré d'institutionnalisation de la comptabilité de gestion en tant que sous-unité distincte. Certains plans opérationnels (plans de ventes, bilans prévisionnels, plans d'achats de production) sont très fréquents, alors que les budgets de trésorerie ne sont pas très répandus. Ces constats convergent avec l'étude de Vamosi (2003), qui montre que les budgets de trésorerie sont des instruments nouveaux et innovants pour les pays en transition. Parmi les plus appliqués instruments de pilotage stratégique on retrouve les systèmes de mesure des performances, l'analyse SWOT et l'analyse de la concurrence, tandis que le Balanced Scorecard et les budgets d'investissements ne jouissent pas d'une grande popularité. En général, la comptabilité de gestion est plutôt orientée vers le contrôle, et pas vers le management. Il semble que la taille et la structure de propriété des entreprises n'exercent qu'une faible influence sur ces pratiques. Par contre, l'impact de la culture s'avère plus fort. Les valeurs culturelles, telles que l'orientation vers le futur et le contrôle de l'incertitude, sont très fortes en Slovaquie et requièrent un niveau plus élevé d'ancrage organisationnel, ainsi qu'un usage intensif des plans opérationnels.

*L'interdépendance contrôle – stratégie* fait l'objet d'un nombre de recherches plus restreint. Au début des années 2000, Slávik (2001) constate que la relation pilotage de la performance – stratégie n'était pas efficiente dans les entreprises slovaques. En dépit d'une attention importante accordée à la mise en œuvre de la stratégie, les entreprises n'arrivent pas à établir un ensemble complet d'activités nécessaires à l'élaboration et au déploiement de la stratégie, y compris la mise en place des systèmes de contrôle appropriés.

Au travers d'une étude de cas exploratoire et en mobilisant le cadre conceptuel de Simons, Peljhan (2007) examine en profondeur la relation entre les différents types de contrôle, notamment les mécanismes informels (contrôle social), et la stratégie. Les résultats indiquent que le système de contrôle de gestion influence la mise en œuvre et le suivi des stratégies, et assure le feedback et les informations nécessaires pour la formulation des nouvelles stratégies.

Tekavčič et al. (2008) suivent une approche similaire pour montrer l'interdépendance stratégie-contrôle de gestion. Leur étude met en évidence le rôle des systèmes de valeurs et limitatifs dans la formulation de la stratégie et des systèmes de contrôle diagnostic dans la mise en œuvre de la stratégie. De plus, le contrôle interactif guide l'activité stratégique au sein de l'entreprise et l'utilisation interactive des budgets semble jouer un rôle proactif pour faciliter la mise en œuvre effective des changements stratégiques.

Cadez et Guilding (2012) montrent comment l'alignement horizontal et vertical du système de comptabilité de gestion avec la stratégie peut faciliter la performance. Leur

enquête confirme qu'il n'existe pas une configuration stratégique idéale et que différents types de configurations stratégiques peuvent être efficaces.

*L'incidence de l'usage des systèmes de contrôle de gestion sur les performances financières des entreprises* reste un sujet controversé. Certains auteurs trouvent une relation positive, tandis que d'autres nient tout impact.

Selon Čadež (2003), la plupart des entreprises slovènes emploient des indicateurs financiers pour évaluer la performance, la diffusion des instruments plus récents (analyse de la rentabilité client, veille concurrentielle, systèmes de mesure de la performance) étant plutôt faible. Par ailleurs, l'utilisation de l'information stratégique comptable ne se traduit pas en meilleurs résultats financiers. Cela pourrait s'expliquer par l'exploitation insuffisante de l'information comptable dans la prise de décision, les comptables estimant que les managers n'ont pas des connaissances comptables suffisantes pour l'interpréter. Il semble que les managers slovènes manifestent encore certaines des lacunes observées au début du processus de transition, au moins concernant les connaissances et compétences comptables.

L'approche contingente de Rejc et Slapnicar (2004) identifie la forme juridique des entreprises et le pouvoir des syndicats comme les facteurs qui déterminent les types spécifiques de design des systèmes de gestion des performances. Pourtant, les différences dans le design des systèmes de mesure de performances n'ont aucune incidence sur les résultats financiers des entreprises. L'enquête de Cadez et Guilding (2008) établit que la taille et la stratégie de l'entreprise ont un impact significatif sur le succès de la mise en place des systèmes de pilotage de la performance, l'orientation-marché étant également un facteur pertinent. Cependant, l'utilisation de ces systèmes n'est pas nécessairement liée à une performance supérieure.

Bien au contraire, Tekavčič et al. (2005) et Peljhan et Tekavčič (2008) établissent une relation entre la stratégie et les variables du système de contrôle de gestion, et montrent que la combinaison d'un comportement axé sur la performance et l'utilisation régulière du système de contrôle de gestion génèrent une meilleure performance organisationnelle.

Grâce à une enquête menée dans des entreprises slovaques et tchèques Sujova et Rajnoha (2012) remarquent que l'adoption du management des performances basée sur la gestion par processus améliore les performances de l'entreprise en permettant de réduire les coûts de processus individuels, respecter les délais, créer un système efficace pour mesurer, évaluer et accroître la performance des processus.

La récente crise économique a attiré l'attention sur l'influence de l'usage des techniques de gestion des performances sur la probabilité de faillite des entreprises. Peljhan et al. (2012) constatent que les entreprises qui appliquent des outils de gestion de performance enregistrent une probabilité de faillite plus faible, mais il semble que la taille et la durée d'activité de l'entreprise sont des facteurs plus importants qui déterminent la probabilité de survie.

Parmi les études sur les *systèmes de contrôle dans les Firmes Multinationales (FMN)*, Zaman et al. (2003) et Zaman (2004) traitent le contrôle des filiales des FMN slovènes dans les pays de l'ex-Yougoslavie. En premier temps, Zaman et al. (2003) constatent que la majorité de ces firmes utilisent le même calcul des profits pour évaluer la performance des filiales et des managers, le manque de différenciation entre les facteurs contrôlables et non-contrôlables provoquant des décisions d'investissements inadéquates et une faible motivation

des managers. De même, les effets des prix de transfert ne sont pas éliminés dans l'évaluation des performances. S'intéressant à la même problématique, Zaman (2004) note quelques progrès: une distinction entre la performance des filiales comme unités organisationnelles et celles des managers; ainsi que l'accroissement de l'importance des mesures non-financières dans l'évaluation des performances, même si la prévalence des indicateurs financiers continue. De plus, il semble que les entreprises commencent à éliminer l'influence des prix de transfert dans le processus d'évaluation des performances.

En ce qui concerne les systèmes de contrôle des filiales des FMN occidentales, Manolis et al. (1997) étudient l'impact de l'environnement sur le degré de contrôle des filiales norvégiennes opérant en Pologne et Allemagne. Les résultats suggèrent que l'incertitude des marchés des pays d'accueil et les rémunérations fixes encouragent le contrôle vertical, tandis qu'une culture positive des employés (niveau faible du comportement opportuniste, forte motivation) atténue le besoin de contrôle des filiales.

Une seule étude porte sur *l'implantation de l'Enterprise Resource Planning (ERP)*. Rajnoha et al. (2014) identifient les procédures critiques pour la réussite de la mise en œuvre des ERP et proposent une méthodologie qui augmente l'efficacité de leur adoption et diminue les risques d'échec.

La synthèse des papiers analysés ci-dessus est présentée dans l'Annexe 1.

### **3.2. PECO soviétiques (membres de l'ex-URSS)**

Quelques études menées dans les Pays Baltes visent à *explorer et identifier les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion*. L'enquête de Haldma et Lääts, (2002) montre que la majorité des grandes entreprises ont changé les méthodes de calcul des coûts et utilisent des budgets ou des indicateurs de mesure de la performance. Cependant, les systèmes des coûts, la budgétisation ou même les systèmes de reporting utilisés sont généralement inadéquats. L'étude confirme l'influence des facteurs contingents traditionnels (intensité de la concurrence, taille de l'entreprise) sur l'utilisation des outils de mesure de performance, et introduit également de nouveaux facteurs, spécifiques au contexte de transition (législation comptable et manque de comptables qualifiés). Plus récemment, Haldma et al. (2007) notent des progrès : les mesures de performance financière arrivent toujours en premier, mais l'importance des mesures non-financières augmente sensiblement, en particulier des indicateurs suivants : délai de livraison, satisfaction de la clientèle, croissance durable et capacité de réaction stratégique. Même s'il paraît que les entreprises utilisent des mesures liées aux quatre dimensions (financière, client, apprentissage, processus interne), le Balanced Scorecard comme outil intégrant ces mesures n'est pas largement utilisé.

Gimžauskienė et Valančienė (2010) confirment que les systèmes de mesure de la performance dans les entreprises lituaniennes évoluent, devenant multidimensionnels, et donc plus efficaces. Les fortes corrélations entre les mesures financières et celles relatives au marché, clients, processus internes et capital intellectuel prouvent que les résultats financiers pourraient être atteints, tout en gérant les principaux facteurs non-financiers tels que les clients, les processus et le capital intellectuel.

Plusieurs recherches montrent comment *les changements de l'environnement de l'entreprise* sont reflétés dans les systèmes de contrôle de gestion.

En examinant l'évolution des valeurs organisationnelles et leur contribution aux changements des systèmes de mesure de la performance, Valančienė et Gimžauskienė (2009) et Gimžauskienė et Valančienė (2009) considèrent que les conditions économiques déterminent une configuration unique des systèmes de mesure de la performance dans chaque organisation; l'environnement interne, la stratégie et les objectifs de l'entreprise ayant aussi une influence. Strumickas et Valančienė (2010) proposent une classification des entreprises avec des différents degrés d'usage des outils de comptabilité de gestion, et en dépendance des objectifs des actionnaires et des résultats de l'activité. Les auteurs concluent que plus volatile est l'environnement de l'entreprise, plus simple doit être le système de contrôle de gestion.

Lääts (2011) met en évidence que la réforme de la législation comptable est une condition préalable au changement et au développement de la comptabilité de gestion. D'autres facteurs qui ont favorisé les changements sont : le besoin croissant d'informations de gestion, la disponibilité des comptables compétents, les changements dans les pratiques managériales et l'insatisfaction envers les méthodes existantes de mesure de la performance. Au contraire, le manque de connaissances financières et du personnel compétent en comptabilité, ainsi que les solutions IT peu développées représentait des obstacles au changement des systèmes de comptabilité de gestion. En général, les résultats de cette étude de cas multiple montrent une utilisation croissante des outils contemporains (ABC, systèmes intégrés de gestion de la performance) et des mesures de performance non-financière, ce qui témoigne de la modernisation du contrôle de gestion en Estonie. Au travers d'une enquête par questionnaires, Lääts et Haldma (2012) fournissent de nouvelles données sur les changements des systèmes de contrôle de gestion, confirmant l'accroissement de l'attention envers les indicateurs non-financiers et facteurs externes, même si les mesures financières traditionnelles (chiffre d'affaire, bénéfice net, EBIT, ROI) restent les plus fréquentes.

Zernand-Vilson et Terk (2009) s'intéressent aux *facteurs qui déterminent l'usage des techniques de contrôle de gestion*. En général, les entreprises opérant en Estonie ont réussi à acquérir des connaissances vastes nécessaires à la mise en œuvre des techniques modernes de gestion des performances, mais leur utilisation n'est pas encore uniforme. La propriété étrangère du capital, la taille de l'entreprise et l'orientation vers le marché local favorisent l'utilisation des systèmes intégrés de mesure de performance (Balanced Scorecard).

*L'incidence des systèmes de contrôle de gestion sur les performances financières des entreprises* est étudiée par Pärl (2006). En analysant l'utilisation de l'information par les dirigeants des PME estoniennes, l'auteur constate que l'information financière est traitée d'une manière différente par les dirigeants des entreprises de succès. Ainsi, les gestionnaires des entreprises prospères utilisent plus fréquemment les données relatives aux coûts et à la rentabilité des clients, ainsi que les indicateurs non-financiers liés à la qualité.

Egalement, des *recherches-action* ont été menées dans les Pays Baltes, visant à participer dans la mise en œuvre ou l'amélioration des systèmes de pilotage de la performance. Le travail doctoral de Pärl (2012) analyse les transformations subies par une entreprise publique qui détenait une position monopoliste sur le marché de distribution de l'énergie durant la période soviétique. L'auteur met en évidence le rôle de la communication dans les processus de changement de la comptabilité et du contrôle de gestion et propose un modèle de communication afin d'optimiser ces processus. La recherche-action de Kloviene (2013) propose des recommandations pour améliorer le système de mesure de la performance existant dans une banque de Lituanie.

La synthèse de ces recherches est présentée dans l'Annexe 2.

#### **4. La recherche en contrôle de gestion dans les PECO dont le processus de transition est en cours**

Cette section fournit la synthèse des études sur le contrôle de gestion dans les PECO en transition. Les recherches sont regroupées selon deux axes : un premier axe comprend les études réalisées dans les pays non-soviétiques, toujours en transition (membres UE : Roumanie, Bulgarie, Croatie ; non-membre UE : Serbie, Monténégro, Albanie). Le deuxième axe se concentre sur les ouvrages scientifiques réalisés dans les pays membres de l'ex-URSS, principalement la Russie, seulement quelques études portent sur un autre pays : Moldavie et Ukraine.

##### **4.1. PECO non-soviétiques**

Les *études exploratoires* constituent une partie importante de la recherche en contrôle de gestion dans les PECO en cours de transition, plusieurs chercheurs s'intéressant à l'existence et l'usage de ces nouvelles techniques.

Il semble que l'utilisation des techniques modernes de pilotage de la performance reste encore limitée dans les PECO en transition. Les études de cas menés sur des institutions financières en Croatie montrent qu'en dépit de leurs connaissances sur le Balanced Scorecard, aucune des trois banques analysées n'a pas commencé sa mise en œuvre formelle (Renko et Pecotich, 2001). De même, Perčević (2006) constate que les méthodes traditionnelles de calcul des coûts sont typiques pour le secteur industriel, caractérisé par un niveau faible d'automatisation des processus de production. Plus récemment, Ramljak et Rogošić, (2012) remarquent des changements encourageants dans les pratiques de comptabilité de gestion stratégique des grandes entreprises croates. Suite à la crise financière, des méthodes sophistiquées sont mises en œuvre afin de contrôler et réduire les coûts. Ainsi, parmi les techniques utilisées, les plus fréquentes sont *ABC*, *quality costing* et *target costing*.

En Roumanie, tant la recherche, que les pratiques de contrôle de gestion sont à l'étape initiale de développement, les premières études n'ont apparu que la dernière décennie. En premier temps, en analysant des offres d'emploi, Albu et Albu (2007) notent que les techniques de contrôle de gestion sont représentés essentiellement par les budgets, le calcul des coûts, l'analyse des risques et la mesure de la performance et sont principalement utilisées par les filiales des FMN ou les sociétés à capital étranger. Même si quelques annonces indiquent une relation entre le contrôle de gestion et la stratégie, une forte composante opérationnelle domine. Ensuite, Albu et al. (2011b) se proposent de mieux comprendre le processus de « fabrication » (en termes Latouriens) du système de comptabilité de gestion dans quelques entreprises roumaines. Leur étude de cas présente un témoignage sur le changement de la comptabilité de gestion, soulignant le rôle des systèmes informels et des acteurs participant au processus de « fabrication » dans l'échec d'un système initialement bien conçu. Les intérêts divergents des différents acteurs ont provoqué le changement de l'objectif initial du système, qui ne servait finalement qu'à manipuler les bénéfices.



Cardoş et Pete (2011) suggèrent que les entreprises roumaines comprennent l'importance et l'utilité des techniques de comptabilité de gestion et tentent de mettre en œuvre des systèmes de comptabilité de gestion adaptés à leur activité. Malgré cela, les entreprises comptent essentiellement sur les pratiques traditionnelles, négligeant les outils contemporains. De même, les résultats indiquent une forte connexion entre la comptabilité de gestion et la comptabilité des coûts. Comme les entreprises sont trop préoccupées par le calcul et la gestion des coûts, la budgétisation ou l'amélioration des processus internes, elles ont tendance à négliger les besoins du client, les conditions de marché et la concurrence. L'enquête de AlMaryani et Sadik (2012) confirme que les entreprises reconnaissent le potentiel des méthodes modernes de pilotage de la performance (analyse de la chaîne de valeurs, ABC, amélioration continue, Balanced Scorecard) de jouer un rôle fondamental dans l'atteinte des objectifs stratégiques. Pourtant, ces méthodes ne sont pas largement appliquées. Les entreprises admettent que leur application peut apporter des bénéfices : aide à la décision, meilleur contrôle du coût de production, développement des plans, amélioration du processus d'évaluation de la performance des individus et de l'entreprise. En même temps, leur mise en place rencontre de nombreuses difficultés: coût élevé d'utilisation; refus des dirigeants de modifier les systèmes existants; absence des bases de données appropriées; manque du personnel qualifié.

En dépit des progrès enregistrés vers la reconnaissance du rôle important de l'information fournie par le contrôle de gestion dans le processus de décision, encore peu d'entreprises roumaines appliquent des outils modernes de contrôle. L'enquête de Groşanu et Răchişan (2009) trouve que généralement, les entreprises perçoivent les centres de responsabilité comme un facteur qui améliore l'efficacité de l'organisation. Toutefois, seulement un tiers des entreprises ont mis en place un tel système. Néanmoins, l'étude ne donne pas une définition claire du centre de responsabilité, ainsi que la pertinence des résultats peut être questionnée.

Des études récentes présentent différentes opinions concernant le développement et l'état du contrôle de gestion en Roumanie. Certaines recherches attestent une diffusion croissante des connaissances et de l'application de techniques de contrôle (Racolţa-Paina et al., 2013; Jinga et Dumitru, 2014), alors que d'autres révèlent de nombreuses déficiences (Grosu et al., 2014).

Une étude à large échelle réalisée par Racolţa-Paina et al. (2013) indique que la majorité des employées des différentes entreprises ont certaines connaissances sur les principaux concepts de gestion des performances. Pourtant, très peu d'entre eux utilisent les mesures de performance. En général, le management de la performance est perçu comme un mécanisme de contrôle pour la réalisation des objectifs, et un processus d'apprentissage et d'amélioration basé sur le feedback, jouant le rôle de monitoring, mesure et amélioration de la performance. Parmi les entreprises qui ont adopté des systèmes de gestion, la majorité n'utilisent pas des systèmes bien connus. Seulement un tiers de ces entreprises appliquent des tableaux de bord, d'autres systèmes moins utilisés sont Lean Six Sigma, Predictive Evaluation, management par objectifs, TQM. Le degré d'utilisation des ERP est encore faible (moins de 15%), la plupart des entreprises se basent sur des solutions plus simples et moins coûteuses d'automatisation des données (principalement le Pack Office).

D'après Jinga et Dumitru (2014), il semble que les dernières années les entreprises de Roumanie enregistrent des progrès dans l'utilisation des techniques modernes de comptabilité

de gestion. Leur enquête trouve que de la majorité des entreprises analysées utilisent un système de contrôle des coûts, même les méthodes modernes commencent à être appliquées, notamment l'ABC, le direct costing et le target costing. L'information fournie par la comptabilité de gestion s'avère utile dans le processus de prise de décision, notamment pour le monitoring et la réduction des coûts, l'optimisation de l'activité et le calcul du prix de vente. Il est intéressant que la plupart des procédures de collecte, traitement et présentation de l'information de comptabilité de gestion soient développées en interne, ce qui montre une certaine maturité des entreprises.

Bien au contraire, Grosu et al. (2014) soulignent que les comptables ont négligé la comptabilité de gestion, se concentrant sur la comptabilité financière et la conformité fiscale (typique pour le système communiste). Le manque d'implication des comptables est déterminé par leur mentalité de type taylorien, le temps considérable consacré aux activités de reporting financier et fiscal, mais aussi par un très faible intérêt des managers pour ce domaine. En conséquence, l'analyse et le contrôle des coûts n'est pas une priorité pour la plupart des comptables, cette activité n'étant importante que dans les FMN, ce qui confirme les résultats de Albu et Albu (2012). L'étude montre également que les entreprises ignorent souvent les aspects stratégiques avec des effets durables (augmentation de la valeur de l'entreprise, abandon des produits non rentables, fidélisation de la clientèle, etc.), menaçant ainsi leur capacité d'adaptation et même leur survie à long terme. Ainsi, les avantages liés à l'utilisation de la comptabilité de gestion sont orientés vers le court terme, avec l'analyse de la rentabilité des produits et l'analyse des résultats. Les entreprises préfèrent les systèmes traditionnels de calcul des coûts et la prise de décision est basée principalement sur les indicateurs monétaires. Comme on peut le constater, le potentiel informatif de la comptabilité de gestion reste insuffisamment exploité.

En général, l'orientation à court-terme est commune pour les pays en transition. Des résultats similaires sont attestés en Albanie, les managers se basant le plus souvent sur des budgets et des plans de développement annuels (Llaci et al., 2002).

En Monténégro, l'étude de cas de Kuljak (2012) examine les *changements institutionnels et leur impact* sur la discontinuité méthodologique de la mesure de la performance organisationnelle, mettant en évidence le rôle dominant des institutions informelles.

En ce qui concerne les *facteurs qui influencent l'existence et l'usage des techniques de contrôle de gestion* dans des entreprises de Roumanie, il semble que l'utilisation de techniques de comptabilité de gestion est plus souvent associée à la présence de capitaux étrangers et à la taille plus grande des entreprises, alors que l'impact de l'environnement et de la concurrence n'est pas important (Albu et Albu, 2012).

Par ailleurs, l'implantation des systèmes modernes de gestion de la performance peut relever des défis à cause du *contexte culturel et d'affaires particulier* des pays en transition. Sinković et al. (2011) identifient plusieurs obstacles à l'utilisation du Balanced Scorecard dans une entreprise croate. Plusieurs caractéristiques de l'entreprise analysée ne correspondent pas à la logique du Balanced Scorecard : style autocratique de management, système de rémunération non lié aux performances, absence de planification stratégique, manque d'intérêt pour la satisfaction client, auxquelles s'ajoutent les barrières culturelles : bureaucratie politisée, corruption et manque de volonté politique.

D'autres études s'intéressent au *rôle des comptables et de l'information comptable dans le processus de gestion et la prise de décision*.

En Roumanie, la transition a fait avancer le rôle de la comptabilité d'un simple instrument formel de l'économie planifiée vers un outil d'aide à la gestion, le comptable se transformant petit à petit dans un business analyst. Albu et al. (2008) constatent qu'auparavant le rôle des comptables était limité à la comptabilité financière, et actuellement, avec l'utilisation des ERP, on évolue vers un type hybride de comptables, qui s'occupent aussi des activités de comptabilité de gestion, reporting, consolidation des comptes, gestion des stocks. Les facteurs qui ont favorisé ces changements sont: harmonisation avec les directives européennes, introduction des normes internationales d'information financière (IFRS) et implantation des ERP (Albu et al., 2011a).

En analysant l'utilité de l'information comptable pour les managers des entreprises roumaines, Briciu et al. (2013) constatent que les managers considèrent les informations issues de la comptabilité managériale plus utiles pour la prise de décision que celles provenant de la comptabilité financière. Cependant, l'absence d'un système de calcul des coûts et la subjectivité des comptables influencent la qualité de l'information comptable. Une autre étude de Briciu et al. (2013b) examine la perception des managers et des employés d'une entreprise vinicole envers les techniques de mesure de la performance. Les répondants considèrent que les méthodes ABC et Balanced Scorecard sont les plus appropriées pour ce secteur d'activité et leur mise en place contribuera à la réduction des coûts et la maximisation des bénéfices.

Les *recherches-action* représentent une autre catégorie de travaux ayant pour objectif de perfectionner les systèmes de contrôle de gestion existants dans les entreprises de Roumanie. Pinteau (2011, 2012) visent à construire des systèmes d'indicateurs de mesure de la performance globale, incorporant les trois dimensions de la performance : financière, sociale et environnementale. Egalement, la thèse de Pinteau (2011) propose un modèle de diagnostic de la performance organisationnelle. Topor et al. (2011) construisent un modèle de comptabilité de gestion qui permet le suivi quotidien des revenus et des coûts de production dans l'industrie minière et facilite ainsi le processus managérial. La recherche doctorale de Topor (2013) conçoit des modèles des systèmes ABC et Balanced Scorecard appropriés pour les entreprises du secteur vinicole roumain. Rof (2012) élabore des tableaux de bord qui traduisent les nécessités spécifiques du secteur énergétique et un modèle économétrique dynamique qui permet de réaliser des prévisions sur l'évolution des coûts.

L'étude des *systèmes de contrôle des FMN* implantées en Roumanie et Bulgarie montre que les FMN sont conscientes de la nécessité d'adapter les systèmes de contrôle à la culture locale. Ainsi, la stratégie d'intégration globale et les dimensions culturelles spécifiques (distance par rapport au pouvoir et masculinité) sont plus importantes dans les décisions de particularisation qu'un indice global de la distance culturelle (Claus et Hand, 2009).

*L'impact de la mise en œuvre des systèmes ERP (SAP) sur les pratiques de contrôle* en Serbie est analysé par Malinić et Todorović (2012). En dépit de grandes attentes liées à l'usage du SAP, il semble que les premières années après sa mise en œuvre, les effets ne sont que limités. Toutefois, l'adoption du SAP stimule l'usage des méthodes modernes, telles que l'ABC et le target costing. Egalement, l'utilisation du SAP réduit le temps nécessaire pour les tâches ordinaires, mais augmente le temps d'analyse des données et celui d'un reporting plus

subtile. De plus, le rôle des comptables évolue, ceux-ci se transformant plutôt en analystes ou consultants internes, comme noté par Albu et al. (2008).

L'Annexe 3 résume les études en contrôle de gestion dans les PECO non-soviétiques en transition.

#### **4.2. PECO soviétiques (membres de l'ex-URSS)**

*Les études exploratoires sur les pratiques de contrôle de gestion* dans les PECO soviétiques en transition sont presque inexistantes, les chercheurs rencontrant des difficultés dans la collecte des données sur de larges échantillons d'entreprises. Kallunki et al. (2008) ont recours à des entretiens face-à-face dans 100 entreprises pour acquérir des connaissances sur la diffusion des techniques occidentales de contrôle de gestion dans les entreprises russes. En comparant l'utilisation des différentes techniques en 2006 et 2008, ils observent une croissance de l'importance du contrôle des opérations (contrôle de la qualité, contrôle et planification des stocks), contrôle des coûts et des prix. En même temps, les systèmes informels de contrôle demeurent largement utilisés, mais leur importance baisse, étant remplacés petit à petit par les systèmes formels. En général, les systèmes de contrôle de gestion ne sont pas assez répandus en Russie que dans les pays occidentaux, mais ils peuvent gagner de l'importance lorsque le climat des affaires devient plus stable. Les résultats suggèrent que durant la transition, les contrôles informels et formels peuvent se substituer. En premier temps, dans le nouvel environnement économique, lorsque les connaissances et les aptitudes d'appliquer les nouveaux outils de contrôle sont très faibles, le contrôle repose sur des systèmes informels. Plus tard, lorsque l'environnement se stabilise et les connaissances évoluent, des outils formels de contrôle de gestion deviennent plus applicables et la nécessité des systèmes informels diminue.

*Les changements induits par le processus de transition* ont fait l'objet des deux études. Nobre et Riskal (2003) se concentrent sur l'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes suite aux changements économiques radicaux subis après 1992. A l'aide des entretiens dans 16 entreprises russes, ils analysent huit pratiques : méthode de calcul des coûts; horizons de planification; système budgétaire; outils de pilotage; système de contrôle; système d'incitations et de motivation; système d'information; utilisation de consultants externes. Les résultats montrent que la majorité des entreprises présentent peu de changements des pratiques de contrôle de gestion ; seulement 2 entreprises ont subi des changements modérés et 2 entreprises des changements importants. Dans sa thèse, Riskal (2009) approfondi cette étude, en analysant plus en détail une entreprise qui a subi des changements importants. En résultat, plusieurs facteurs de changement sont identifiés : ouverture du marché, contacts avec le « monde occidental », taux d'inflation, stabilité économique, changements législatifs, attitude des managers envers les changements, consultants externes, disponibilité de fonds.

Les particularités du *contrôle dans les FMN opérant dans les pays de l'ex URSS* ont été analysées au travers plusieurs études de cas.

Moilanen (2005) étudie le transfert des connaissances dans une entreprise multinationale finlandaise implantée dans les pays de l'ancienne Union Soviétique (Pays Baltes et Russie), mettant l'accent sur les connaissances de comptabilité et contrôle. Au début

de la coopération, les contacts personnels ont remplacé la comptabilité comme instrument principal de reporting. La création des relations personnelles a permis ensuite une autonomie des filiales et un contrôle à distance basé sur les données comptables. En conséquence, les résultats suggèrent que le contrôle basé uniquement sur les chiffres, sans contacts personnels et une communication informelle, n'est pas suffisant dans les pays l'ex-Union soviétique, à cause des traditions d'affaires et des réseaux personnels. Une étude plus récente sur le même groupe (Moilanen, 2008b) montre comment la comptabilité peut être utilisée pour relier les systèmes sociaux divergents des différentes parties du groupe. L'auteur révèle comment une filiale intermédiaire peut intervenir dans le processus de contrôle société mère – filiales, en vue de filtrer les exigences de la société mère grâce à ses propres relations sociales.

Karhunen et al. (2008) proposent un modèle conceptuel reliant deux dimensions des opérations commerciales dans les économies en transition: les ressources allouées à l'entrée (niveau de propriété étrangère) et les ressources engagées pour le contrôle les opérations. Ainsi, quatre types d'opérations sont identifiés (Figure 4).

|                                    |      | Degree of foreign ownership    |   |
|------------------------------------|------|--------------------------------|---|
|                                    |      | low                            | high  |
| Level of control of the operations | low  | <b>arm's length contractor</b> | <b>market share maximizer</b>                 |
|                                    | high | <b>hands-on contractor</b>     | <b>brand protector/fully owned subsidiary</b> |

Figure 4. Modèle conceptuel de Karhunen et al. (2008)

Comme on peut le constater, le modèle inclut deux types classiques d'opérations, dans lesquels la propriété est positivement corrélée avec contrôle : partenariat contractuel et filiale en propriété exclusive. Cependant, on trouve des combinaisons non conventionnelles des deux dimensions, qui résultent de la nature des économies en transition. En raison du retard relatif de ces économies dans l'acquisition des compétences technologiques et managériales, les opérations avec un niveau faible de propriété peuvent réclamer un contrôle important de la part du partenaire étranger pour rendre la coopération effective. En même temps, l'environnement économique turbulent nécessite des connaissances locales, ainsi les entreprises investissant des ressources importantes pour l'entrée sur ces marchés peuvent choisir un niveau de contrôle faible en faveur des managers locaux. Les auteurs supposent qu'une fois le processus de transition achevé, les deux «anomalies» du modèle disparaîtront, ces opérations se déplaçant dans les catégories classiques.

Golikova et al. (2011) examinent comment le transfert des connaissances du siège et l'application des connaissances locales des managers de la filiale russe contribuent au processus de changement et évolution de la filiale. Les résultats montrent que les capacités de la filiale se sont développées en résultat du transfert de connaissances du siège au début des opérations et de l'apprentissage subséquent des managers russes.

*L'influence des facteurs culturels* fait l'objet d'une seule recherche. Keplinger et al. (2011) analysent comment les différences culturelles entre l'Autriche et la Russie influencent

les pratiques de comptabilité de gestion. En Russie, l'accès à l'information de comptabilité de gestion ainsi que la volonté de fournir des données sont beaucoup plus faibles qu'en Autriche. En outre, les employés autrichiens participent plus activement dans le processus de planification, élaborent des plans plus détaillés et sont capables d'accepter la critique objective dans une plus grande mesure que leurs homologues russes. Par conséquent, l'étude fournit des preuves que les différences de culture ont un effet considérable sur la comptabilité de gestion. Cela implique que les FMN entrant sur le marché russe doivent tenir compte de ces différences afin de concevoir un système de comptabilité de gestion efficace.

*Des recherches-action* sont menées principalement dans le cadre des études de doctorat, les chercheurs jouant le rôle des consultants dans les entreprises analysées. En Russie, plusieurs thèses se proposent de développer le cadre théorique du contrôle de gestion et de construire des systèmes de contrôle de gestion adaptés aux différents secteurs de l'économie : industrie manufacturière (Jdan, 2006; Valiulova, 2007 ; Yakovleva, 2007; Karminskiy, 2008; Golovina, 2012), distribution de produits pharmaceutiques (Komarov, 2008), industrie chimique (Yarkova, 2010), industrie pétrolière (Bukalov, 2010), industrie énergétique (Nesvetaylov, 2012). Sharykina (1994) examine le système de contrôle dans le cadre du processus de management et propose des recommandations pour son amélioration.

En Moldavie, la thèse de Mihaila (2013) sur les entreprises de l'industrie alimentaire constate que le contrôle de gestion ne constitue pas une activité distincte, mais une part de la comptabilité et se limite au contrôle opérationnel. Les entreprises appliquent peu d'outils de comptabilité de gestion, généralement liés au calcul de coût de production. Les méthodes traditionnelles de calcul de coûts utilisées ne répondent pas aux besoins de gestion, servant seulement au calcul des coûts et non à leur analyse, contrôle et pilotage. De plus, elles ne sont pas liées avec la stratégie et les performances des organisations. En conséquence, l'auteur élabore des modèles pour la mise en place du processus budgétaire et de l'ABC adaptés aux entreprises analysées. D'autres thèses font également ressortir que les méthodes traditionnelles de calcul des coûts utilisés par les entreprises de Moldavie ne fournissent pas les informations nécessaires à la prise de décision. Ainsi, Ţugulschi (2013) propose la modernisation de la comptabilité de gestion en adoptant la gestion par les centres de responsabilité dans l'industrie alimentaire. Pour l'industrie du meuble, Bajan (2015) recommande la mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion basé sur centres de responsabilité et le coût standard, proposant également des systèmes de reporting et des budgets.

En Ukraine, Lissitsa et Kovtoun (2005) décrivent les premières expériences de mise en œuvre du Balanced Scorecard dans les entreprises agricoles et identifient également les facteurs critiques de succès pour son adoption.

Un tableau de synthèse des recherches sur les PECO soviétiques en transition est présenté dans l'Annexe 4.

## **5. Discussion des résultats**

L'objectif de notre travail était d'examiner les études empiriques sur le contrôle de gestion dans les PECO ex-communistes et d'évaluer le développement de la recherche et des pratiques dans ce domaine. Pour ce faire, les publications sont classées par pays, en fonction

de l'état d'avancement du processus de transition (post-transition / transition) et l'appartenance à l'Union soviétique (pays soviétique/non-soviétiques). Au total, 96 études empiriques publiées en 4 langues (anglais, français, russe et roumain) ont été identifiées et analysées (tableau 5).

Tableau 5. Types des papiers analysés

| Type de recherche | PECO dont le processus de transition est achevé |                          | PECO dont le processus de transition est en cours |                          |
|-------------------|---|--------------------------|---|--------------------------|
|                   | non-soviétiques<br>36 études                    | soviétiques<br>12 études | non-soviétiques<br>26 études                      | soviétiques<br>22 études |
| – article         | 23  | 10                       | 19  | 4                        |
| – conférence      | 13  |                          | 4   | 4                        |
| – thèse           |   | 2                        | 3   | 14                       |

Le Tableau 6 présente le bilan des études empiriques en contrôle de gestion, faisant ressortir les sujets traités, les cadres théoriques et les méthodes de recherche employés par chaque groupe de PECO.

Tableau 6. Bilan de la recherche scientifique en contrôle de gestion dans les PECO

| Critère de classification  | PECO dont le processus de transition est achevé |                          | PECO dont le processus de transition est en cours |                          |
|--|---|--------------------------|---|--------------------------|
|  | non-soviétiques<br>36 études                    | soviétiques<br>12 études | non-soviétiques<br>26 études                      | soviétiques<br>22 études |
| <b>Sujet de recherche</b>  |   |                          |   |                          |
| – Etudes exploratoires, caractéristiques principales des systèmes de contrôle de gestion | 15  | 4                        | 12  | 1                        |
| – Changements induits par le processus de transition                                     | 1   | 4                        | 1   | 2                        |
| – Facteurs contingents qui influent le design des systèmes de contrôle de gestion        | 5   | 1                        | 1   |                          |
| – Influence du contexte culturel sur les pratiques de contrôle de gestion                |   |                          | 1   | 1                        |
| – Interaction contrôle - stratégie   | 4   |                          |   |                          |
| – Impact des systèmes de contrôle de gestion sur les performances                        | 7   | 1                        |   |                          |
| – Rôle de l'information comptable dans la prise de décision                              |   |                          | 4   |                          |
| – Systèmes de contrôle dans les FMN  | 3   |                          | 1   | 4                        |
| – Recherches-action  |   | 2                        | 5   | 14                       |
| – Impact des ERP   | 1   |                          | 1   |                          |
| <b>Cadre théorique</b>   |   |                          |   |                          |
| – sans cadre théorique   | 23  | 4                        | 21  | 15                       |
| – théorie de la contingence  | 9   | 7                        | 1   | 2                        |
| – théorie institutionnelle   | 1   |                          | 2   | 1                        |
| – autres théories  | 4   | 1                        | 2   | 4                        |
| <b>Méthode</b>   |   |                          |   |                          |
| – enquête par questionnaire  | 29  | 6                        | 14  |                          |
| – étude de cas (ou entretiens)   | 7   | 6                        | 9   | 22                       |
| – autres méthodes (analyse des offres d'emploi)  |   |                          | 3   |                          |

## 5.1. PECO dont le processus de transition est achevé

*Les sujets traités.* La recherche dans les PECO dont le processus de transition est achevé est généralement dominée par les *études exploratoires*, qui identifient les principales caractéristiques des pratiques de contrôle de gestion et fournissent des informations sur la diffusion et la mise en œuvre des outils et méthodes de gestion occidentales dans ces pays. La plupart de ces études portent sur la composante technique du contrôle, s'intéressant à la mise en œuvre de systèmes de contrôle dans les entreprises et l'utilisation de diverses techniques de contrôle de gestion, parfois opposant les méthodes traditionnelles et celles modernes, les mesures financières et celles non-financières. Également, un bon nombre d'études analysent l'influence des facteurs contingents sur l'implantation des systèmes de contrôle.

Les résultats convergent et indiquent que même si les entreprises utilisent principalement des indicateurs financiers comme critères fondamentaux pour l'évaluation de la performance (Rejc, 2001; Haldma et Lääts, 2002; Čadež, 2003; Tekavčič et al., 2005; Peljhan et al., 2009; Zernand-Vilson et Terk, 2009; Marc et al., 2010a; Lääts et Haldma, 2012), l'importance des mesures non-financières augmente les dernières années, en réponse à la nécessité de s'adapter à un environnement dynamique. L'adoption de diverses techniques n'est pas uniforme, variant selon plusieurs facteurs. La taille de l'entreprise est un facteur d'influence important (Szychta, 2002; Marc et al., 2010b; Cadez et Guilding, 2008; Haldma et Lääts, 2002) : les grandes entreprises utilisent des mesures évaluant les deux dimensions de la performance, financière et non-financière (Tekavčič et Peljhan, 2003), et mettent en place des systèmes de contrôle de gestion complexes, même des systèmes intégrés de mesure de la performance (Peljhan et al., 2009; Odar et al., 2012; Marc et al., 2010a). Le rôle de la comptabilité évolue d'un simple instrument informatif de l'économie planifiée vers un outil d'aide à la décision (Vámosi, 2000).

### **L'utilisation croissante des indicateurs non-financiers et des techniques contemporaines de mesure de la performance témoignent de la modernisation du contrôle de gestion dans ces pays.**

L'influence d'autres facteurs contingents traditionnels est testée, et généralement confirmée: la stratégie de l'entreprise (Rejc, 2004; Tekavčič et al., 2005; Cadez et Guilding, 2008; Peljhan et Tekavčič, 2008), l'environnement (Haldma et Lääts, 2002; Čadež et al., 2005; Marc et al., 2010b), la technologie (Rejc, 2004). D'autres facteurs qui influencent l'utilisation des techniques de contrôle de gestion sont : le contexte culturel (Mayr, 2012), les connaissances de l'entreprise sur les outils de gestion (Marc et al., 2010b), le pouvoir des syndicats (Rejc, 2004; Rejc et Slapnicar, 2004), la forme juridique (Rejc et Slapnicar, 2004), la propriété étrangère du capital et l'orientation vers le marché local (Zernand-Vilson et Terk, 2009). En outre, dans les pays ex-soviétiques (Pays Baltes), les recherches identifient des facteurs spécifiques au processus de transition, comme : la législation comptable et le manque de comptables qualifiés (Haldma et Lääts, 2002; Lääts, 2011).

Il ressort néanmoins des différences dans les thèmes de recherches des pays soviétiques et ceux non-soviétiques. L'analyse du processus de changement des pratiques de contrôle de gestion et les recherches-action sont plus fréquentes dans les Pays Baltes. Cela peut s'expliquer par les transformations plus profondes rencontrées par ces pays en raison d'une plus forte influence de l'ancien système communiste, et par conséquent, plus d'efforts nécessaires pour l'établissement de l'économie de marché et des pratiques de gestion occidentales. En outre, l'analyse chronologique des travaux et de leurs constats permet de retracer l'évolution et la modernisation des pratiques de contrôle de gestion dans ces pays.



D'autre part, dans les pays non-soviétiques, la recherche semble être déconnectée du passé communiste, ne reflétant que l'état actuel d'application des outils de contrôle et même s'intéressant aux aspects plus récentes et complexes, comme l'interdépendance contrôle - stratégie, qui montre la façon dont les systèmes de contrôle de gestion peuvent influencer la formulation, l'exécution et le changement de la stratégie. Peu d'études traitent le contrôle des filiales à l'étranger, les problématiques abordées concernent les systèmes d'évaluation des performances des filiales et les prix de transfert. Egalement, on examine les effets des pratiques de contrôle de gestion sur la performance de l'entreprise, mais les résultats ne sont pas éloquentes, comme certains auteurs trouvent des liens positifs, tandis que d'autres nient aucune relation. Cependant, des constats similaires sont signalés dans les pays développés, Franco-Santos et al. (2012) concluant que les systèmes de contrôle de gestion n'améliorent pas automatiquement la performance de l'entreprise, mais la façon dont ces systèmes sont conçus, développés et utilisés peut se traduire dans une meilleure performance.

Comme le montre cette revue de littérature, **les thématiques des études en contrôle de gestion dans les PECO qui ont achevé le processus de transition s'inscrivent dans les tendances des recherches dans ce domaine menées dans les pays développés** (Hesford et al., 2007; Berland et Gervais, 2008), certaines particularités du processus de transition étant remarquées uniquement dans les pays ex-soviétiques.

*Les méthodes de recherche.* La collecte des données au travers des enquêtes par questionnaires est la plus fréquente méthode dans ce groupe de PECO. On note ainsi le changement de l'ancienne mentalité et l'ouverture des entreprises vers la collaboration avec le monde académique. Cela a permis de réaliser des enquêtes à larges échantillons, et ensuite de généraliser les résultats afin d'obtenir une image d'ensemble sur les pratiques de contrôle de gestion dans ces pays. Par ailleurs, dans les anciens pays soviétiques, les chercheurs ont mené plus souvent des études de cas, assurant une analyse détaillée des transformations des pratiques de contrôle.

*Le cadre théorique mobilisé.* La majorité des publications analysées ne sont pas fondées sur des cadres théoriques, ce qui dénote encore le manque d'expérience des chercheurs. Cependant, compte tenu des cadres théoriques utilisés, la plupart des études reposent sur la théorie de la contingence, avec l'analyse de l'influence de divers facteurs contingents sur l'utilisation et la conception de systèmes de mesure de la performance.

Comme on peut le constater d'après cette revue de littérature, dans les PECO dont le processus de transition est achevé (soviétiques et non-soviétiques), de nombreuses études exploratoires ont été menées sur des échantillons larges d'entreprises, permettant d'acquérir des connaissances à propos de l'étendue de l'utilisation des techniques de contrôle de gestion et des facteurs qui influencent leur adoption. La littérature a également examiné les systèmes de contrôle des FMN, la relation stratégie-contrôle, l'impact sur la performance de l'entreprise, et les changements des pratiques de contrôle dans les pays soviétiques. Il reste encore beaucoup de marges d'amélioration, mais les résultats sont encourageants et illustrent la modernisation de la recherche et des pratiques du contrôle de gestion dans ces pays. En outre, la capacité de mener des enquêtes à grande échelle et d'utiliser des techniques de statistiques descriptives démontre le développement des compétences des chercheurs. Cela confirme également que les entreprises coopèrent avec le monde académique et partagent l'information. On observe également que le monde académique est conscient de l'importance de développer la recherche dans ce domaine, comme le prouvent les nombreuses conférences organisées au

cours des dernières années. De même, certains des travaux analysés sont publiés dans des revues classées, telles que *Management Accounting Research* ou *Accounting, Organizations and Society*. Par conséquent, il semble que la recherche et les pratiques dans ce domaine suivent les tendances constatées dans les pays développés et ont un fort potentiel pour le développement ultérieur.

## 5.2. PECO dont le processus de transition est en cours

*Les sujets traités.* Le profil des recherches dans les pays en transition est assez différent. Des études exploratoires n'ont été réalisées que dans les pays non-soviétiques. Globalement, on constate une focalisation sur des problématiques spécifiques à l'étape initiale du développement d'un nouveau domaine de recherche et d'apparition de nouvelles pratiques (apprécier la perception envers le rôle et l'utilité de ces pratiques, recherches-action) et au contexte particulier de la transition (changements induits par la transition, contrôle des filiales).

Comme les techniques de contrôle de gestion ne sont pas très connues dans les PECO en transition, les chercheurs ont commencé par questionner **les comptables et les managers sur leur perception envers l'utilité, la nécessité d'utilisation des divers instruments de contrôle de gestion et** leurs effets éventuels. De cette façon, les recherches offrent aux entreprises une meilleure connaissance et compréhension des techniques de contrôle et de leurs avantages.

Les résultats des études confirment que **ces pays ont pris du retard dans l'utilisation des techniques de contrôle**. L'application des méthodes modernes de contrôle de gestion reste encore limitée dans les PECO en transition (Renko et Pecotich, 2001; Groșanu et Răchișan, 2009; AlMaryani et Sadik, 2012) ou à une plus petite échelle que dans les pays développés et les PECO dont la transition est achevée. En général, dans les pays en transition, les entreprises comptent essentiellement sur les pratiques traditionnelles (Perčević, 2006; Groșanu et Răchișan, 2009; Cardoso et Pete, 2011), orientées à court terme et moins efficaces, car axées sur la production et les coûts, plutôt que sur les consommateurs et leurs besoins (Chacko et Wacker, 2001). Les outils modernes sont généralement utilisés par les filiales des FMN ou les entreprises à capitaux étrangers (Albu et Albu, 2007; Albu et Albu, 2012) et les grandes entreprises (Albu et Albu, 2012). Ce n'est pas pourtant surprenant, comme c'est un problème commun des pays en développement, où les entreprises (sauf les grandes banques et FMN) sont encore assez réticentes dans l'application de techniques modernes de gestion (Ittner et Larcker, 2001).

Les activités de comptabilité et contrôle de gestion sont réalisées le plus souvent par les comptables, qui ne sont pas très dédiés à ce domaine, étant plus sollicités par la comptabilité financière et le reporting fiscal (Grosu et al., 2014). Cependant, le rôle de la comptabilité avance petit à petit vers un outil d'aide à la gestion (Albu et al., 2011a). De plus, la récente crise financière a augmenté la nécessité de contrôler et de réduire les coûts. Ainsi, l'implantation des méthodes sophistiquées de contrôle de gestion s'est intensifiée les dernières années, afin de répondre à ces nouveaux défis (Ramljak et Rogošić, 2012; Jinga et Dumitru, 2014).

En même temps, le contexte d'affaires particulier (Sinković et al., 2011) ou l'existence des systèmes informels de contrôle (Albu et al., 2011b) peuvent relever de nombreux défis à la mise en place de nouvelles techniques de gestion.

Dans les pays soviétiques, la recherche en contrôle de gestion se développe principalement grâce aux recherches-action, visant non seulement à observer les pratiques existants, mais aussi de participer à leur modernisation et amélioration. Leur contribution est très importante, car comme le montre l'expérience des PECO développés, les chercheurs ont été les premiers consultants sur les restructurations et les designers des systèmes de mesure de la performance (Ittner et Larcker, 2001). Il semble donc que les choses évoluent dans la bonne direction. Egalement, la recherche dans les pays ex-soviétiques (Russie) accorde une plus forte attention au contrôle des filiales, ce qui peut s'expliquer par le degré élevé d'incertitude du marché du pays d'accueil et le contexte d'affaires et culturel particulier.

Malgré la diversité des sujets traités par les études dans les PECO en transition, il faut mentionner quelques directions de recherche qui, étrangement, n'ont pas été (ou très peu) couvertes par les recherches. Il y a un manque significatif de recherches concernant **l'influence des facteurs culturels** sur les pratiques de contrôle de gestion. Le contexte culturel spécifique n'est analysé que dans le travail de Keplinger et al. (2011). Egalement, **l'influence des institutions** sur les pratiques de contrôle de gestion est encore peu étudiée (Moilanen, 2005; Moilanen, 2008b).

*Les méthodes de recherche.* Des enquêtes par questionnaires ont été réalisées seulement dans les pays non-soviétiques. Cette méthode ne semble pas appropriée dans les anciens pays soviétiques, où les mentalités changent lentement. Par exemple, en Russie, les problèmes de traduction et de non correspondance de certaines notions, ou encore les particularités culturelles des dirigeants, très réticents à fournir de l'information, rendent l'enquête plus difficile (Nobre et Riskal, 2003). Ainsi, pour collecter l'information concernant l'utilisation des outils de contrôle de gestion, les chercheurs ont recours aux études de cas et entretiens face-à-face (en général sur un nombre réduit d'entreprises, mais aussi sur des échantillons larges - Kallunki et al. (2008)).

*Le cadre théorique mobilisé.* Le plus souvent les recherches manquent de cadre théorique. Parmi celles qui l'utilisent, on note néanmoins qu'un éventail plus large des cadres théoriques est mobilisé pour expliquer les transformations radicales et le contexte d'affaires et culturel spécifique. Par exemple, la théorie institutionnelle offre un cadre d'analyse capable d'expliquer les changements subis par ces pays, ce qui est en ligne avec les constats de Meyer et al. (2009) sur la pertinence des diverses théories dans le contexte de transition. Des approches basées sur les connaissances permettent d'analyser la diffusion et le transfert des connaissances et compétences entre les entreprises des pays développées (sociétés mères) et leurs filiales implantées dans les pays en transition.

Dans l'ensemble, nous pouvons conclure que la recherche et les pratiques de contrôle de gestion dans les PECO en transition sont à une étape précoce de développement. **En dépit des progrès enregistrés, l'intensité et l'ampleur des changements du contrôle de gestion et la mise en œuvre des techniques modernes de pilotage de la performance sont loin d'être satisfaisantes dans ces pays.**

Toutefois, les entreprises des PECO en transition deviennent, petit à petit, plus ouvertes à l'adoption de techniques occidentales. Certains de ces pays ont déjà adhéré à l'UE (Bulgarie, Roumanie, Croatie) et progressent rapidement vers l'établissement d'un système économique de marché fonctionnel et la consolidation de la démocratie.

La situation est plus difficile dans les anciens pays soviétiques qui sont restés loin derrière les autres PECO dans l'application de mécanismes de gestion efficaces (Estrin et Wright, 1999). Jusqu'à présent nous avons encore peu d'informations sur les pratiques 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, mais fournissent des résultats moins généralisés.

**Limites de la recherche.** Bien qu'une attention considérable soit accordée à la méthodologie de cette revue de littérature, certaines limites quant à l'exhaustivité doivent être reconnues. En raison du grand nombre des PECO et de la diversité de leurs langues nationales, de nombreuses études menées dans ces pays ne sont pas analysées dans cette revue de littérature, qui est basée sur les publications en anglais et français disponibles dans les bases de données mentionnées pour tous les PECO. Néanmoins, les publications en langue nationale, en anglais et en français ont été considérées pour la Russie, la Moldavie et la Roumanie; ces pays représentant un bassin de population de 180 millions d'habitants.

## Conclusions

Ce travail se propose d'évaluer l'état de la recherche en contrôle de gestion dans les anciens pays communistes de l'Europe centrale et orientale après 25 ans de transition, comblant ainsi le manque de connaissances dans ce domaine. Egalement, le cadre de recherche mobilisé nous a permis d'effectuer une analyse par groupes de PECO. Les résultats confirment la pertinence des critères de classifications retenus et montrent divers niveaux de développement de la recherche et d'application des outils de contrôle dans les différents groupes de PECO. Il en ressort ainsi des pistes de recherche pour chaque groupe de PECO.

*Dans les PECO dont la transition est achevée*, la recherche en contrôle suit les mêmes tendances que dans les pays développés et les résultats prouvent la modernisation des pratiques de gestion, bien qu'il reste encore beaucoup de perspectives d'amélioration. Les recherches futures dans les PECO dont la transition est achevée pourraient se concentrer d'avantage sur des études qualitatives analysant en détail des thèmes complexes, comme l'interaction systèmes de contrôle – stratégie, encore peu étudiée. Ce domaine présente aussi un intérêt pour les managers, qui doivent apprendre à adopter une vision à long terme de l'activité des entreprises, au lieu de l'orientation à court terme qui domine actuellement dans les PECO.

Egalement, l'influence des ERP sur les pratiques de contrôle, les facteurs déterminant la réussite de leur implantation, ainsi que les avantages liés à leur utilisation sont d'autres sujets actuels qu'on ne retrouve pas dans les papiers analysés.

Finalement, plus des recherches traitant l'impact de l'usage de diverses techniques de contrôle de gestion sur les performances organisationnelles sont nécessaires afin d'identifier quelles techniques sont plus efficaces et appropriées dans le contexte des PECO.

Au contraire, la recherche dans les *PECO en transition* reflète les particularités de ce processus. Les publications examinées se concentrent sur des problèmes spécifiques au processus de transition: l'aspect dynamique du contrôle, la gestion du changement, l'importance des systèmes informels, le contexte d'affaires et culturel particulier. Les pays en transition constituent ainsi un terrain riche de recherche, mais encore peu exploré, la recherche n'étant qu'à un stade précoce.

Par conséquent, il existe de nombreuses pistes de recherches futures sur les particularités du contrôle de gestion dans le contexte de transition. Tout d'abord, même si un bon nombre de recherches-action ont tenté d'améliorer les méthodes existantes de contrôle de gestion dans les anciens pays soviétiques, elles couvrent généralement la phase de conception de nouveaux systèmes, parfois en adaptant certains outils occidentaux à un contexte particulier, sans présenter la phase de leur mise en œuvre. Le processus de changement des systèmes de contrôle reste ainsi marginalement exploré. Cependant, ces pays offrent un environnement unique, où les pratiques occidentales ne sont pas encore très répandues, les changements sont toujours en cours, et le contexte culturel est fortement influencé par la période communiste. Nous considérons que les recherches futures présentant des analyses approfondies du processus de changement des pratiques de gestion au travers des études de cas longitudinales seraient particulièrement utiles. Elles devraient miser sur ce contexte particulier afin d'enrichir la théorie existante en conceptualisant de nouveaux modèles de changement et de développement de nouvelles pratiques dans un environnement turbulent.

En second lieu, les futures recherches devraient se concentrer davantage sur l'analyse comparative des pratiques de contrôle de gestion dans différents types d'entreprises. Comme le montre Peng (2003), les filiales des FMN, les entreprises publiques et les entreprises privées locales sont confrontées à des différentes pressions institutionnelles, ce qui conduit à des divers choix stratégiques et pratiques de gestion. En outre, les études antérieures menées dans les pays en développement ont remarqué des différences considérables dans l'utilisation des instruments de contrôle de gestion entre ces catégories d'entreprises (Bampoky et Meyssonier, 2012), qui pourraient être plus importantes dans les des pays en transition, en raison de leur contexte spécifique.

Enfin, la plupart des recherches sur les PECO en transition portent sur les pays plus avancés ou les grands pays (Russie), tandis que les autres anciennes républiques soviétiques ont reçu une moindre attention. De même, les travaux comptent essentiellement sur des études de cas qui fournissent des connaissances précieuses sur l'utilisation du contrôle de gestion, mais des résultats moins généralisés. Les études exploratoires fondées sur des méthodes quantitatives manquent, les chercheurs rencontrant de nombreux obstacles dans la collecte des données à l'aide des questionnaires, notamment en Russie. Mais il serait peut-être plus facile de mener telles études dans d'autres pays soviétiques en transition, plus ouverts aux idées occidentales, comme la Moldavie par exemple. Les recherches quantitatives permettront une meilleure compréhension de l'étendue de la diffusion de nouvelles pratiques de gestion et les changements subis lorsque « la mentalité et les traditions de l'Est » rencontrent « les pratiques de l'Ouest ».

Egalement, quelques directions de recherche mériteraient plus d'attention *sur l'ensemble des PECO*. Comme le montre notre analyse, la quasi-totalité des recherches incluses dans la revue de la littérature porte sur un seul pays de l'Europe Centrale et Occidentale. Il nous semble donc important d'orienter les efforts de recherche vers des études

comparatives entre plusieurs PECO, ce qui permettra d'établir si les résultats des pays spécifiques sont applicables au groupe des PECO dans son ensemble. De même, des comparaisons avec des pays développés et d'autres pays émergentes seraient utiles pour identifier les similarités et les différences dans les pratiques de contrôle. L'influence du contexte culturel et institutionnel spécifique des PECO sur l'état des pratiques de contrôle de gestion et l'adoption des techniques modernes mériterait aussi d'être approfondie. Une dernière piste de recherche vise les études historiques. Ces recherches permettront de retracer l'évolution du contrôle de gestion dans divers systèmes économiques (économie de commande/transition/économie de marché) et d'enrichir ainsi la théorie sur le développement et le changement des pratiques de gestion.

Pour conclure, nous considérons que le développement de la recherche en contrôle de gestion dans les pays en transition permettra non seulement de mieux comprendre l'état actuel de la diffusion des techniques de contrôle, les particularités et les contraintes liées à leur utilisation, mais aussi facilitera leur mise en œuvre, en apportant aux praticiens les connaissances dont ils ont besoin.

## BIBLIOGRAPHIE

- Albu, C. N., & Albu, N. (2007). Le contrôle de gestion en Roumanie - un essai d'identification des pratiques et propositions de recherche. Presented at the «COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT», France.
- Albu, C. N., Albu, N., Faff, R., & Hodgson, A. (2008). The changing role of accountants in a transition economy - Evidence from Romania. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 1(10).
- Albu, C. N., Albu, N., Faff, R., & Hodgson, A. (2011a). Accounting Competencies and the Changing Role of Accountants in Emerging Economies: The Case of Romania. *Accounting in Europe*, 8(2), 155–184.
- Albu, C. N., Albu, N., & Guinea, F. A. (2011b). The Fabrication of Management Accounting Systems—why, how and what are the Consequences? A Romanian Testimony. Presented at the 6th Conference on Performance Measurement and Management Control, Nice, France.
- Albu, N., & Albu, C. N. (2012). Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23(3), 245–276.
- AlMaryani, M. A. H., & Sadik, H. H. (2012). Strategic Management Accounting Techniques in Romanian Companies: Some Survey Evidence. *Procedia Economics and Finance*, 3, 387–396.
- Bailey, D. T. (1975). The Business of Accounting: East and West. *Journal of Management Studies*, 12(1), 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 enterprises* (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(5), 59–80.
- Berland, N., & Gervais, M. (2008). À quoi ont rêvé (et n'ont pas rêvé) les chercheurs en contrôle durant les dix dernières années ? Dix ans de recherche en contrôle. *Finance Contrôle Stratégie, N° spécial, Septembre*, 41–70.
- Briciu, S., Scorțe, C., & Meșter, I. (2013a). Impactul informației contabile asupra deciziilor manageriale—Studiu empiric realizat la entitățile din industria ospitalității din România. *Economie Teoretică Și Aplicată*, XX(9(586)), 25–37.
- Briciu, S., Topor, D. I., & Căpușneanu, S. (2013b). Integrated Methods For Performance Measurement In Entities From The Wine Sector In Romania. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 2(15).
- Budnikowski, A. (1992). Transition from a centrally planned economy to a market economy: The case of Poland. *Technological Forecasting and Social Change*, 41(3), 257–270.
- Bukalov, A. (2010). *Управленческий учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции нефтяной компании* (Thesis). Moscow, Russia.
- Čadež, S. (2003). Accounting for Strategic Management: The Case of Slovenia. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2003* (pp. 2017–2039). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126–146.

- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 836–863.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. *Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484–501.
- Čadež, S., Hočevar, M., & Zaman, M. (2005). A Cross-Industry Comparative Analysis of Strategic Management Accounting Techniques Application: Evidence from Slovenia. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2005* (pp. 1029–1042). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Cardoș, I. R., & Pete, Ștefan. (2011). Managerial and cost accounting practices – a Romanian overview. *Analele Universității Din Oradea. Științe Economice (The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences)*, XX(2), 484–490.
- Chacko, T. I., & Wacker, J. G. (2001). An examination of strategic goals and management practices of Russian enterprises. *International Business Review*, 10(4), 475–490.
- Claus, L., & Hand, M. L. (2009). Customization Decisions Regarding Performance Management Systems of Multinational Companies An Empirical View of Eastern European Firms. *International Journal of Cross Cultural Management*, 9(2), 237–258.
- EBRD. (2013). *TRANSITION REPORT*. European Bank for Reconstruction and Development.
- Estrin, S., & Wright, M. (1999). Corporate Governance in the Former Soviet Union: An Overview. *Journal of Comparative Economics*, 27(3), 398–421.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79–119.
- Freedom House. (2015). *Nations in Transit*.
- Gimžauskienė, E., & Valančienė, L. (2009). Performance measurement system in the context of economics changes. *Economics and Management/Ekonomika Ir Vadyba*, (14), 33–42.
- Gimžauskienė, E., & Valančienė, L. (2010). Efficiency of performance measurement system: the perspective of decision making. *ECONOMICS AND MANAGEMENT/EKONOMIKA IR VADYBA*, (15), 917–923.
- 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*, 41(3), 319–340.
- Golikova, V., Karhunen, P., & Kosonen, R. (2011). Subsidiary evolution in a transition economy: Kemira GrowHow in the Russian fertilizer market. *Journal for East European Management Studies*, 16(1), 9–30.
- Golovina, T. (2012). *Развитие методологии формирования системы контроллингового управления промышленными предприятиями в условиях нелинейного развития экономических систем* (Thesis). Orel, Russia.
- Groșanu, A., & Răchișan, P. R. (2009). Study regarding the organization of management accounting in the context of responsibility centers. *Analele Universității Din Oradea. Științe Economice (The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences)*, XVIII(3), 966–985.
- Grosu, C., Almășan, A., & Circa, C. (2014). The current status of management accounting in Romania: the accountants' perception. In *Proceedings of the 9th International Conference ACCOUNTING AND MANAGEMENT INFORMATION SYSTEMS AMIS 2014* (pp. 15–32). Bucharest, Romania.
- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400.
- Haldma, T., Peda, P., & Liik, M. (2007). Drivers of performance measurement and management systems in Estonian companies. *Economics & Management*, 38–45.
- Hesford, J. W., Lee, S.-H. (Sam), Van der Stede, W. A., & Young, S. M. (2007). Management Accounting: a bibliographic study. *Handbook of Management Accounting Research*, Edited by C. S. Chapman; A. G. Hopwood, M. D. Shields, Volume 1, 3–27.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349–410.
- Jdan, D. (2006). *Система контроллинга как элемент управления промышленным предприятием* (Thesis). Vladimir, Russia.
- Jinga, G., & Dumitru, M. (2014). The change in management accounting. An institutional perspective for Romania. *SEA - Practical Application of Science*, II(2 (4)), 597–594.
- 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). OULU, Finland: Faculty of Economics and Business Administration University of Oulu.
- Karhunen, P., Löfgren, J., & Kosonen, R. (2008). Revisiting the relationship between ownership and control in international business operations: Lessons from transition economies. *Journal of International Management*, 14(1), 78–88.
- Karminskiy, A. (2008). *Теоретические основы и методология построения систем контроллинга процессов управления промышленными предприятиями* (Thesis). Moscow, Russia.

- 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* (pp. 73–80). Banja Luka.
- Kloviene, L. (2013). Improvement of performance measurement system according to business environment. *Economics and Management*, 18(1), 17–25.
- Komarov, V. (2008). *Развитие системы внутреннего контроля в торговых фармацевтических компаниях* (Thesis). Moscow, Russia.
- Kuljak, M. (2012). Institutional Determinants of Corporate Governance and Methodological Discontinuity of Corporate Performance Measurement in Montenegro. *International Journal of Management Cases*, 14(3), 23–31.
- Lääts, K. (2011). *Management accounting change in a dynamic economic environment based on examples from business and public sector organizations* (Thesis). Tartu, Estonia
- Lääts, K., & Haldma, T. (2012). Changes in the scope of management accounting systems in the dynamic economic context. *ECONOMICS AND MANAGEMENT*, 17(2).
- Lascu, D.-N., Manrai, L. A., Manrai, A. K., & Kleczek, R. (2006). Interfunctional dynamics and firm performance: A comparison between firms in Poland and the United States. *International Business Review*, 15(6), 641–659.
- Lissitsa, A., & Kovtoun, E. (2005). A new strategic management instrument for agricultural enterprises in transition – The case study of balanced scorecard implementation in Ukraine (pp. 81–88). Presented at the EFITA/WCCA JOINT CONGRESS ON IT IN AGRICULTURE, Vila Real, Portugal.
- Llaci, S., Kume, V., & Leskaj, B. (2002). Business and management in Albania. *Journal for East European Management Studies*, 7(4), 416–427.
- Malinić, S., & Todorović, M. (2012). How does management accounting change under the influence of ERP? *Economic Research*, 25(3), 722–751.
- Manolis, C., Nygaard, A., & Stillerud, B. (1997). Uncertainty and vertical control: An international investigation. *International Business Review*, 6(5), 501–518.
- Marc, M., Peljhan, D., Ponikvar, N., Sobota, A., & Tekavcic, M. (2010a). Determinants of Integrated Performance Measurement Systems usage: an empirical study. *The Journal of Applied Business Research*, 26(5), 63–76.
- Marc, M., Peljhan, D., Ponikvar, N., Sobota, A., & Tekavcic, M. (2010b). Performance Measurement in large Slovenian companies: an assessment of progress. *International Journal of Management & Information Systems*, 14(5), 129–139.
- Mayr, S. (2011). The organization of management accounting in Slovakian small and medium sized enterprises. In *First REDETE Conference ECONOMIC DEVELOPMENT AND ENTREPRENEURSHIP IN TRANSITION ECONOMIES: A Review of Current Policy Approaches CONFERENCE PROCEEDINGS* (pp. 73–80). Banja Luka.
- Mayr, S. (2012). Management Accounting in Eastern Europe: Cultural Influence and Empirical Evidence from Slovakia. *International Journal of Business Research*, 12(3), 161–169.
- Meyer, K. E., Estrin, S., Bhaumik, S. K., & Peng, M. W. (2009). Institutions, resources, and entry strategies in emerging economies. *Strategic Management Journal*, 30(1), 61–80.
- Mihaïla, S. (2013). *Contabilitatea și controlul de gestiune la întreprinderile de prelucrare a cărnii* (Thesis). Academia de Studii Economice din Moldova, Republica Moldova.
- Mironova, A., & Bovaird, T. (1999). *Performance Management in the Soviet Union: A conceptual framework*. Birmingham: Aston Business School.
- 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.
- Moilanen, S. (2008a). The role of accounting and an intermediate subsidiary in the management control system. *Management Accounting Research*, 19(3), 252–269.
- Moilanen, S. (2008b). *The role of accounting in management control systems of firms having subsidiaries in the Former Soviet Union* (Thesis). UNIVERSITY OF OULU, OULU.
- Nesvetaylov, V. (2012). *Стратегический управленческий учет на предприятиях энергетики* (Thesis). Moscow, Russia.
- 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, Belgium.
- Odar, M., Kavčič, S., & Jerman, M. (2012). Performance measurement systems: empirical evidence from Slovenia. *Economic Research*, 2(25), 445–464.
- Otley, D. (2001). Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management. *The British Accounting Review*, 33(3), 243–261.
- Pankov, D., & Bailey, D. (1998). Accounting for change in Belarus. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 76(10), 56.



- Pärl, Ü. (2006). *Choice of measures for performance measurement models on the example of successful Estonian companies* (University of Tartu - Faculty of Economics and Business Administration) (pp. 228–247). Faculty of Economics and Business Administration, University of Tartu (Estonia).
- Pärl, Ü. (2012). *Understanding the role of communication in the management accounting and control process* (Thesis). UNIVERSITY OF TAMPERE, Finland.
- Peljhan, D. (2007). The role of management control systems in strategy implementation: the case of a Slovenian company. *Economic & Business Review*, 3(9), 257–280.
- Peljhan, D., Kejzar, K. Z., & Ponikvar, N. (2012). The importance of Performance Management tools usage for surviving the economic crisis. *International Business & Economics Research Journal (IBER)*, 11(12), 1299–1310.
- Peljhan, D., & Tekavčič, M. (2008). The impact of Management Control Systems - Strategy interaction on Performance Management: A case study. *Organizacija*, 41(5), 174–184.
- Peljhan, D., Tekavčič, M., Marc, M., & Sobota, A. (2009). Developments in performance management: empirical results from comparative studies in Slovenian companies. In *7th International conference accounting and finance in transition. Conference Proceedings* (pp. 155–180). London–Glasgow.
- Peng, M. W. (2003). Institutional Transitions and Strategic Choices. *Academy of Management Review*, 28(2), 275–296.
- Perčević, H. (2006). THE METHODS OF COST ACCOUNTING IN THE CROATIAN PRODUCTION SECTOR / METODE OBRAČUNA TROŠKOVA U PROIZVODNOM SEKTORU REPUBLIKE HRVATSKE. *Ekonomski pregled*, 57(9-10), 647–667.
- Pintea, M.-O. (2011). *Financial and non-financial approaches regarding the growth of the economic entities' performances* (Thesis). BABEȘ – BOLYAI UNIVERSITY, Cluj Napoca, ROMANIA.
- Pintea, M.-O. (2012). Empirical Research On The Structure Of A System For Assessment Of The Global Performance Of Economic Entities. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 1(1), 745–752.
- Racoțța-Paina, N.-D., Mone, S.-D., & Brudan, A. (2013). Stadiul managementului performanței în România - o cercetare exploratorie. The state of performance management in Romania - an exploratory research. *Revista de Management Și Inginerie Economică*, 12(1), 85–100.
- Rajnoha, R., Kádárová, J., Sujová, A., & Kádár, G. (2014). Business Information Systems: Research Study and Methodological Proposals for ERP Implementation Process Improvement. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 165–170.
- Ramljak, B., & Rogošić, A. (2012). Strategic management accounting practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*, 7(2), 93–100.
- Rejc, A. (2001). Performance Measurement in Large Slovenian Companies. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2001* (pp. 851–870). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Rejc, A. (2004). Toward contingency theory of performance measurement. *Journal for East European Management Studies*, 9(3), 243–264.
- Rejc, A., & Slapnicar, S. (2003). Relationship between management compensation contracts and Performance Measurement Systems. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2003* (pp. 797–814). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Rejc, A., & Slapnicar, S. (2004). Corporate performance measurement systems: empirical evidence of determinants. *Online-Ressource*, <http://www.econbiz.de/record/corporate-performance-measurement-systems-empirical-evidence-of-determinants-rejc-adriana/10008657061>.
- 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(1), 68–103.
- Renko, F., & Pecotich, A. (2001). The Balanced Scorecard as a possible key for improvement of Business Strategy: an empirical case from Croatian banking industry. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2001* (pp. 871–884). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Riskal, D. (2009). *L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992* (Thesis). Université de Strasbourg, France.
- Ristea, M., Calu, D. A., Olimid, L., & Gușe, G. R. (2008). A Comparative Study on Accounting Heredity: The Case of Ex Soviet Countries Versus Other Eastern European Countries. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 17(3), 1446–1451.
- Rof, L. M. (2012). *Perfecționarea contabilității manageriale în sectorul energetic prin implementarea metodei ABC (Activity-Based Costing)* (Thesis). Universitatea "1 Decembrie 1918" Alba Iulia, Romania.
- Shama, A. (1994). The transformation of Russian management: a qualitative and theory building approach. *International Business Review*, 3(3), 289–309.
- Sharykina, A. (1994). *Система контроллинга в управлении деятельностью предприятия* (Thesis). Voronezh, Russia.
- Sinković, G., Currie, D., & Bevanda, V. (2011). From it to BSC: the importance of culture in implementing a performance measurement system in Croatia. *Indian Journal of Economics & Business: IJEB.*, 10(1), 39–55.

- Slávik, Š. (2001). Strategic management in Slovak enterprises: a survey findings. *Journal for East European Management Studies*, 6(10), 65–91.
- Smrcka, J. (1992). Creating market conditions: The key to Czechoslovakia's entry into Europe. *Technological Forecasting and Social Change*, 41(3), 249–256.
- Šobota, A., & Peljhan, D. (2012). Importance of different perspectives in Integrated Performance Measurement Systems. *Journal of Business Management*, (5), 6–18.
- Striteska, M. (2012). Key Features of Strategic Performance Management Systems in Manufacturing Companies. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 58, 1103–1110.
- Strumickas, M., & Valančienė, L. (2010). Development of modern management accounting system. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, (21 (4)), 377–386.
- Sujova, A., & Rajnoha, R. (2012). The Management Model of Strategic Change based on Process Principles. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 1286–1291.
- Sujova, A., Rajnoha, R., & Merková, M. (2014). Business Process Performance Management Principles Used in Slovak Enterprises. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109, 276–280.
- Szychta, A. (2002). The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*, 13(4), 401–418.
- Tekavčič, M., & Peljhan, D. (2003). Insights into managerial tools related to cost management in Slovenian companies. *Proceedings of Rijeka Faculty of Economics: Journal of Economics and Business*, 21(1), 83–97.
- Tekavčič, M., Peljhan, D., & Kosi, U. (2005). Performance Management: The case of Slovenian Companies. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2005* (pp. 219–236). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Tekavčič, M., Peljhan, D., & Šević, Z. (2008). Levers of control: Analysis of Management Control Systems in a Slovenian company. *The Journal of Applied Business Research – Fourth Quarter 2008*, 24(4), 97–112.
- The World Bank. (2008). *Unleashing Prosperity*.
- Topor, D., Dorin, I., & Puțan, A. (2011). The role of cost information in decision-making. Case study. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 2(13), 315–324.
- Topor, D. I. (2013). *New dimensions of cost type information for decision-making in the wine industry* (Thesis). University “1 Decembrie 1918,” Alba Iulia, Romania.
- 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.
- Tumpel-Gugerell, G., Wolfe, L., & Mooslechner, P. (2010). *Completing transition: The main challenges* (Springer-Verlag Berlin Heidelberg). Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg.
- Valančienė, L., & Gimžauskienė, E. (2009). Dimensions of Performance Measurement System in Changes Research. *ECONOMICS OF ENGINEERING DECISIONS / Izinerine Ekonomika-Engineering Economics*, (4), 41–48.
- Valiulova, A. (2007). *Управленческий учет как инструмент управления промышленным предприятием* (Thesis). Uljanov, Russia.
- Vamosi, T. (2003). The role of management accounting in a company in transition from command to market economy. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 10(2), 194–209.
- Vámosi, T. S. (2000). Continuity and change; management accounting during processes of transition. *Management Accounting Research*, 11(1), 27–63.
- Wnuk-Pel, T. (2010a). Changes in company's management accounting systems: case study on Activity-Based Costing implementation and operation in medium-sized production company. *Eurasian Journal of Business and Economics*, (3 (6)), 85–111.
- Wnuk-Pel, T. (2010b). Diffusion of management accounting innovations in non-manufacturing firms - the case of ABC. *Social Sciences / Socialiniai Mokslai*, (1 (67)), 7–21.
- Yakovleva, T. (2007). *Показатели управленческого учета на промышленных предприятиях в условиях процессно-ориентированного менеджмента* (Thesis). Sankt-Petersburg, Russia.
- Yarkova, Y. (2010). *Стратегический управленческий учет на предприятиях химической промышленности* (Thesis). Volgograd.
- Zaman, M. (2004). The role of financial and non-financial evaluation measures in the process of management control over foreign subsidiaries – empirical evidence in Slovene multinational companies. *Management*, 9(2), 53–73.
- Zaman, M., Hočevar, M., & Čadež, S. (2003). Accounting information in the context of investment approach to internationalization: The case of Slovenian companies with subsidiaries in the markets of former Yugoslavia. In *Enterprise in Transition: International Conference Proceedings: 2003* (pp. 1972–1982). Ekonomski fakultet Sveucilista u Splitu.
- Zernand-Vilson, M., & Terk, E. (2009). The State and the Dynamics of Management and Organisational Development Indicators in Estonian Enterprises. *EBS Review*, (26), 8–24.

## Annexe 1. Synthèse des recherches en contrôle de gestion dans les PECO non-soviétiques dont le processus de transition est achevé

| Auteur   | Pays                | Cadre théorique                        | Méthode   | Objectif de recherche   | Valorisation de la recherche |
|--|---------------------|--|---|---|------------------------------|
| <b>Etudes exploratoires, identification des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion</b> |                     |  |   |   |                              |
| (Rejc, 2001)   | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 66 grandes entreprises                                   | caractéristiques de base des mesures des performances (utilisation des mesures traditionnelles et contemporaines) | Conférence                   |
| (Tekavčič and Peljhan, 2003)   | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 264 entreprises  | utilisation des techniques modernes de gestion des coûts  | Article                      |
| (Tekavčič et al., 2005)  | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 108 entreprises  | caractéristiques de base des systèmes de mesure des performances  | Conférence                   |
| (Čadež et al., 2005)   | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 193 entreprises  | application des outils de contrôle de gestion stratégique, comparaison intersectorielle                           | Conférence                   |
| (Cadez and Guilding, 2007)   | Slovénie, Australie | -                                      | Questionnaire, 195 entreprises slovènes et 26 entreprises australiennes | application des outils de contrôle de gestion stratégique, comparaison inter-pays                                 | Article                      |
| (Peljhan et al., 2009)   | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 323 entreprises  | développement du management de la performance dans les entreprises slovènes                                       | Conférence                   |
| (Marc et al., 2010a)   | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 93 grandes entreprises                                   | caractéristiques de base des systèmes de mesure des performances  | Article                      |
| (Odar et al., 2012)  | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 167 grandes entreprises                                  | utilisation des systèmes et outils de mesure des performances dans les grandes entreprises et les PME             | Article                      |
| (Šobota and Peljhan, 2012)   | Slovénie            | -                                      | Questionnaire, 323 entreprises  | mesures de performance utilisées par les entreprises slovènes par rapport aux perspectives de Balanced Scorecard  | Article                      |
| (Szychta, 2002)  | Pologne             | Théorie de la contingence              | Questionnaires et entretiens, 60 entreprises                            | l'application des méthodes de comptabilité de gestion   | Article                      |
| (Lascu et al., 2006)   | Pologne             | -                                      | Questionnaire, 105 entreprises  | rôle des Départements comptable et financier dans le processus de planification                                   | Article                      |
| (Wnuk-Pel, 2010a)  | Pologne             | -                                      | Questionnaire, 268 entreprises  | utilisation de l'ABC  | Article                      |
| (Wnuk-Pel, 2010b)  | Pologne             | Théories du changement organisationnel | Etude de cas, 1 entreprise  | impact de la mise en œuvre de l'ABC   | Article                      |

| <b>Auteur</b>   | <b>Pays</b>        | <b>Cadre théorique</b>                                | <b>Méthode</b>                    | <b>Objectif de recherche</b>  | <b>Valorisation de la recherche</b> |
|---|--------------------|---|-----------------------------------|---|-------------------------------------|
| (Striteska, 2012)   | République Tchèque | -   | Etudes de cas, 6 entreprises      | caractéristiques et les rôles des systèmes de mesure de la performance dans les grandes entreprises industrielles tchèques  | Conférence                          |
| Sujova et al. (2014)  | Slovaquie          | -   | Questionnaire, 78 entreprises     | application des principes du management par processus   | Conférence                          |
| <b>Les changements induits par le processus de transition</b>   |                    |   |                                   |   |                                     |
| (Vámosi, 2000)  | Hongrie            | Approche institutionnelle                             | Étude de cas, 1 grande entreprise | examiner le changement du système de contrôle pendant le processus de transition  | Article                             |
| <b>Les facteurs contingents qui influent le design des systèmes de contrôle de gestion</b>              |                    |   |                                   |   |                                     |
| (Rejc and Slapnicar, 2003)  | Slovénie           | Théorie de la contingence                             | Questionnaire, 105 entreprises    | influence des contrat de rémunération des managers sur les systèmes de mesure de performance  | Conférence                          |
| (Rejc, 2004)  | Slovénie           | Théorie de la contingence                             | Questionnaire, 150 entreprises    | facteurs majeurs qui influencent le design des systèmes de mesure de performance  | Article                             |
| (Marc et al., 2010b)  | Slovénie           | Théorie de la contingence                             | Questionnaire, 323 entreprises    | influence des facteurs contextuels, des objectifs des entreprises et des connaissances sur les outils modernes de gestion sur l'adoption des systèmes intégrés de mesure de performance | Article                             |
| (Mayr, 2011)  | Slovaquie          | Théorie de la contingence                             | Questionnaire, 397 entreprises    | pratiques de contrôle de gestion dans les PME slovaques   | Conférence                          |
| (Mayr, 2012)  | Slovaquie          | Théorie de la contingence                             | Questionnaire 397 entreprises     | pratiques de contrôle de gestion dans les PME slovaques   | Article                             |
| <b>L'interaction contrôle - stratégie</b>   |                    |   |                                   |   |                                     |
| (Slávik, 2001)  | Slovaquie          | -   | Questionnaire, 306 entreprises    | pratiques de management stratégique dans les entreprises slovaques  | Article                             |
| (Peljhan, 2007)   | Slovénie           | Théorie de la contingence, cadre conceptuel de Simons | Étude de cas, 1 entreprise        | rôle du système de contrôle de gestion dans la formulation et la mise en œuvre des stratégies   | Article                             |
| (Tekavčič et al., 2008)   | Slovénie           | Cadre conceptuel de Simons                            | Etude ce cas, 1 entreprise        | déploiement des systèmes de contrôle de gestion en fonction des quatre leviers de contrôle de Simons  | Article                             |
| (Cadez and Guilding, 2012)  | Slovénie           | Approche configurationnelle holistique                | Questionnaire, 109 entreprises    | efficience des différents archétypes configurationnels de stratégie et de comptabilité de management stratégique  | Article                             |
| <b>L'incidence des systèmes de contrôle de gestion sur les performances financières des entreprises</b> |                    |   |                                   |   |                                     |

| <b>Auteur</b>                                | <b>Pays</b>                   | <b>Cadre théorique</b>    | <b>Méthode</b>                        | <b>Objectif de recherche</b>  | <b>Valorisation de la recherche</b> |
|--|-------------------------------|---------------------------|---------------------------------------|---|-------------------------------------|
| (Čadež, 2003)                                | Slovénie                      | -                         | Questionnaire, 70 grandes entreprises | 'usage et utilité des techniques de contrôle de gestion stratégique   | Conférence                          |
| (Rejc and Slapnicar, 2004)                   | Slovénie                      | -                         | Questionnaire, 94 entreprises         | particularités des systèmes de mesure de performance des entreprises slovènes et leur impact sur les résultats des entreprises  | Article                             |
| (Tekavčič et al., 2005)                      | Slovénie                      | Théorie de la contingence | Étude de cas, 1 entreprise            | relation « système de contrôle de gestion – stratégie – performance financière d'entreprise »   | Conférence                          |
| (Peljhan and Tekavčič, 2008)                 | Slovénie                      | -                         | Étude de cas, 1 entreprise            | impact des systèmes de contrôle sur les résultats des entreprises   | Article                             |
| (Cadez and Guilding, 2008)                   | Slovénie                      | Théorie de la contingence | Questionnaire, 193 entreprises        | effets des choix stratégiques, l'orientation-marché, et la taille de l'entreprise sur le contrôle de gestion stratégique et leur impact sur les résultats des entreprises | Article                             |
| (Peljhan et al., 2012)                       | Slovénie                      | -                         | Questionnaire, 323 entreprises        | effet de l'utilisation des outils de mesure de performance sur le risque de faillite  | Article                             |
| (Sujovala and Rajnoha, 2012)                 | Slovaquie, République Tchèque | -                         | Questionnaire, 194 entreprises        | effets de l'adoption du management par processus  | Conférence                          |
| <b>Les systèmes de contrôle dans les FMN</b> |                               |                           |                                       |   |                                     |
| (Zaman et al., 2003)                         | Slovénie                      | -                         | Questionnaire, 126 entreprises        | importance de l'information comptable dans le contrôle des filiales opérant dans l'ex-Yougoslavie   | Conférence                          |
| (Zaman, 2004)                                | Slovénie                      | -                         | Questionnaire, 93 entreprises         | pratiques de contrôle de sociétés mères slovènes sur leurs filiales étrangères  | Article                             |
| (Manolis et al., 1997)                       | Pologne                       | -                         | Questionnaire, 60 entreprises         | impact de l'incertitude de l'environnement sur le niveau de contrôle des filiales   | Article                             |
| <b>La mise en œuvre des systèmes ERP</b>     |                               |                           |                                       |   |                                     |
| Rajnoha et al. (2014)                        | Slovaquie                     | -                         | Questionnaire                         | procédures critiques pour la réussite de l'adoption des ERP   | Conférence                          |

## Annexe 2. Synthèse des recherches en contrôle de gestion dans les PECO soviétiques dont le processus de transition est achevé

| Auteur   | Pays        | Cadre théorique             | Méthodologie                          | Objectif de recherche   | Valorisation de la recherche |
|--|-------------|-----------------------------|---------------------------------------|---|------------------------------|
| <b>Etudes exploratoires, identification des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion</b> |             |                             |                                       |   |                              |
| (Haldma and Lääts, 2002)   | Estonie     | Théorie de la contingence   | Questionnaire, 62 entreprises         | développement des pratiques et des outils de contrôle de gestion  | Article                      |
| (Haldma et al., 2007)  | Estonie     | Théorie de la contingence   | Questionnaire, 36 grandes entreprises | caractéristiques des pratiques de mesure et pilotage de la performance  | Article                      |
| (Gimžauskienė and Valančienė, 2010)  | Lituanie    | -                           | Questionnaire, 50 entreprises         | efficacité des systèmes de mesure de la performance   | Article                      |
| <b>Les changements induits par le processus de transition</b>  |             |                             |                                       |   |                              |
| (Valančienė and Gimžauskienė, 2009),<br>(Gimžauskienė and Valančienė, 2009)                          | Lituanie    | Théorie de la contingence   | Etude de cas, 1 banque                | comment les changements de l'environnement organisationnel se reflètent dans le système de mesure de la performance | Article<br>Article           |
| (Strumickas and Valančienė, 2010)  | Lituanie    | Approche contingente        | Etudes de cas, 7 entreprises          | changements et évolution des systèmes de contrôle de gestion  | Article                      |
| (Lääts, 2011)  | Estonie     | Théorie de la contingence   | Etudes de cas, 4 entreprises          | changements de la comptabilité managériale et identification des facteurs d'influence                               | Thèse                        |
| (Lääts and Haldma, 2012)   | Estonie     | -                           | Questionnaire, 65 grandes entreprises | changements des pratiques de comptabilité de gestion dans un contexte économique dynamique                          | Article                      |
| <b>Les facteurs contingents qui influent le design des systèmes de contrôle de gestion</b>           |             |                             |                                       |   |                              |
| (Zernand-Vilson and Terk, 2009)  | Estonie     | Approche contingente        | Questionnaire, 145 entreprises        | utilisation de concepts modernes de gestion des performances  | Article                      |
| <b>L'incidence des systèmes de contrôle de gestion sur les performances des entreprises</b>          |             |                             |                                       |   |                              |
| (Pärl, 2006)   | Estonie     | -                           | Questionnaire, 72 entreprises         | utilisation de l'information comptable par les managers et sa relation avec la performance                          | Article                      |
| <b>Recherches-action</b>   |             |                             |                                       |   |                              |
| (Pärl, 2012)   | Pays Baltes | Constructivisme relationnel | Etude de cas, 1 entreprise            | élaboration d'un modèle de communication pour le domaine du contrôle de gestion                                     | Thèse                        |
| (Kloviene, 2013)   | Lituanie    | -                           | Etude de cas, 1 entreprise            | recommandations en vue d'améliorer le système de mesure de la performance   | Article                      |

### Annexe 3. Synthèse des recherches en contrôle de gestion dans les PECO non-soviétiques dont le processus de transition est en cours

| Auteur   | Pays       | Cadre théorique           | Méthodologie                             | Objectif de recherche   | Valorisation de la recherche |
|--|------------|---------------------------|--|---|------------------------------|
| <b>Etudes exploratoires, identification des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion</b> |            |                           |  |   |                              |
| (Renko and Pecotich, 2001)   | Croatie    | -                         | Etudes de cas, 3 banques                 | connaissances et utilisation du Balanced Scorecard  | Conférence                   |
| (Perčević, 2006)   | Croatie    | -                         | Questionnaire, 35 entreprises            | utilisation des méthodes de comptabilité de coûts   | Article                      |
| (Ramljak and Rogošić, 2012)  | Croatie    | -                         | Questionnaire, 65 entreprises            | pratiques de comptabilité stratégique de gestion et leur rôle de fournir l'information pour la prise de décision  | Article                      |
| (Albu and Albu, 2007)  | Roumanie   | -                         | Analyse des offres d'emploi              | identification des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises et des pistes de recherche   | Conférence                   |
| (Groșanu and Răchișan, 2009)   | Roumanie   | -                         | Questionnaire, 226 entreprises           | organisation de la comptabilité de gestion dans les entreprises roumaines   | Article                      |
| (Cardoș and Pete, 2011)  | Roumanie   | -                         | Questionnaire, 146 comptables            | pratiques et techniques de comptabilité de gestion utilisées dans les entreprises roumaines   | Article                      |
| (Albu et al., 2011b)   | Roumanie   | Approche Latourienne      | Etudes de cas, groupe de 20 entreprises  | processus de « fabrication » du système de contrôle de gestion  | Conférence                   |
| (AlMaryani and Sadik, 2012)  | Roumanie   | -                         | Questionnaire, 20 contrôleurs de gestion | rôle des techniques de contrôle de gestion stratégique dans la réalisation des objectifs stratégiques ; contraintes, difficultés et avantages liées à l'usage de ces techniques | Article                      |
| (Racolța-Paina et al., 2013)   | Roumanie   | -                         | Questionnaire, 402 des professionnels    | perception envers les outils de gestion des performances et le niveau d'adoption de ces outils  | Article                      |
| (Jinga and Dumitru, 2014)  | Roumanie   | Théorie institutionnelle  | Questionnaire, 62 entreprises            | évolution de la comptabilité de gestion en Roumanie   | Article                      |
| (Grosu et al., 2014)   | Roumanie   | -                         | Questionnaire, 114 comptables            | perception des comptables envers le statut de la comptabilité de gestion  | Conférence                   |
| (Llaci et al., 2002)   | Albanie    | -                         | Questionnaire, 160 entreprises           | caractéristiques de base des pratiques de gestion dans les entreprises d'Albanie  | Article                      |
| <b>Les changements induits par le processus de transition</b>  |            |                           |  |   |                              |
| (Kuljak, 2012)   | Monténégro | Approche institutionnelle | Étude de cas, 1 entreprise               | discontinuité méthodologique de la mesure des performances  | Article                      |

| Auteur   | Pays                 | Cadre théorique           | Méthodologie   | Objectif de recherche   | Valorisation de la recherche |
|--|----------------------|---------------------------|--|---|------------------------------|
| <b>Les facteurs contingents qui influent le design des systèmes de contrôle de gestion</b> |                      |                           |  |   |                              |
| (Albu and Albu, 2012)  | Roumanie             | Théorie de la contingence | Questionnaire, 109 entreprises                                     | existence et utilisation de techniques de comptabilité de gestion dans les entreprises en Roumanie et les facteurs qui influencent leur usage | Article                      |
| <b>L'influence du contexte culturel sur les pratiques de contrôle de gestion</b>           |                      |                           |  |   |                              |
| (Sinković et al., 2011)  | Croatie              | -                         | Étude de cas, 1 entreprise   | influence des facteurs culturels sur la mise en œuvre du Balanced Scorecard   | Article                      |
| <b>Le rôle de l'information comptable dans la prise de décision</b>                        |                      |                           |  |   |                              |
| (Albu et al., 2008)  | Roumanie             | -                         | Analyse des offres d'emploi  | rôle de l'information comptable dans le processus de gestion  | Article                      |
| (Albu et al., 2011a)   | Roumanie             | -                         | Analyse des offres d'emploi  | rôle de l'information comptable dans le processus de gestion  | Article                      |
| (Briciu et al., 2013a)   | Roumanie             | -                         | Questionnaire, 91 entreprises                                      | utilité de l'information issue de la comptabilité managériale pour la prise de décision   | Article                      |
| (Briciu et al., 2013b)   | Roumanie             | -                         | Etude de cas, 1 entreprise   | méthodes des calculs des coûts et techniques de mesure de la performance appropriés pour l'entreprise analysée                                | Article                      |
| <b>Recherches-action</b>   |                      |                           |  |   |                              |
| (Pintea, 2011), (Pintea, 2012)   | Roumanie             | -                         | Questionnaire, 23 enseignants et 20 analystes financiers           | élaboration d'un système d'indicateurs pour mesurer la performance globale des entreprises  | Article ; Thèse              |
| (Topor et al., 2011)   | Roumanie             | -                         | Etude de cas, 1 entreprise   | élaboration d'un modèle de comptabilité de gestion qui facilite la prise de décision  | Article                      |
| (Topor, 2013)  | Roumanie             | -                         | Etude de cas, 1 entreprise   | amélioration du calcul des coûts au travers la mise en place des systèmes ABC et BSC  | Thèse                        |
| (Rof, 2012)  | Roumanie             | -                         | Etude de cas, 1 entreprise   | amélioration des systèmes de contrôle de gestion  | Thèse                        |
| <b>Les systèmes de contrôle dans les FMN</b>   |                      |                           |  |   |                              |
| (Claus and Hand, 2009)   | Bulgarie et Roumanie | Approche internationale   | Questionnaire, 53 entreprises bulgares et 44 entreprises roumaines | degré d'adaptation des systèmes de contrôle   | Article                      |



| Auteur                                   | Pays   | Cadre théorique | Méthodologie                         | Objectif de recherche  | Valorisation de la recherche |
|--|--------|-----------------|--------------------------------------|--|------------------------------|
| <b>La mise en œuvre des systèmes ERP</b> |        |                 |                                      |  |                              |
| (Malinić and Todorović, 2012)            | Serbie | -               | Etudes de cas, 9 grandes entreprises | impact de l'usage de systèmes ERP (SAP) sur les pratiques de contrôle de gestion | Article                      |

#### Annexe 4. Synthèse des recherches en contrôle de gestion dans les PECO soviétiques dont le processus de transition est en cours

| Auteur   | Pays                     | Cadre théorique   | Méthodologie  | Objectif de recherche   | Valorisation de la recherche |
|--|--------------------------|---|---|---|------------------------------|
| <b>Etudes exploratoires, identification des caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion</b> |                          |   |   |   |                              |
| (Kallunki et al., 2008)  | Russie                   | -   | Entretiens, 100 entreprises   | diffusion des pratiques occidentales de contrôle de gestion en Russie   | Article                      |
| <b>Les changements induits par le processus de transition</b>  |                          |   |   |   |                              |
| (Nobre and Riskal, 2003)   | Russie                   | Théorie de la contingence                                 | Entretiens, 16 grandes entreprises  | évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes suite aux changements économiques radicaux subis           | Conférence                   |
| (Riskal, 2009)   | Russie                   | Théorie de la contingence                                 | Entretiens, 16 grandes entreprises ; étude de cas, 1 entreprise                     | évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes et identification des facteurs de changement               | Thèse                        |
| <b>Les systèmes de contrôle dans les FMN</b>   |                          |   |   |   |                              |
| (Moilanen, 2005)   | Pays Baltes et la Russie | Vision/approche basée sur les connaissances               | Étude de cas, 1 multinationale finlandaise et ses filiales en Russie et Pays Baltes | transfert des connaissances de contrôle et comptabilité de gestion dans une FMN lors de son implantation dans des pays ex-soviétiques | Conférence                   |
| (Moilanen, 2008)   | Pays Baltes et la Russie | Théorie de Giddens Concepts de (disembedding reembedding) | Étude de cas, 1 multinationale finlandaise et ses filiales en Russie et Pays Baltes | rôle d'une filiale intermédiaire dans le système de contrôle d'une FMN  | Article                      |

| <b>Auteur</b>  | <b>Pays</b> | <b>Cadre théorique</b>                                | <b>Méthodologie</b>  | <b>Objectif de recherche</b>   | <b>Valorisation de la recherche</b> |
|--|-------------|---|--|--|-------------------------------------|
| (Karhunen et al., 2008)  | Russie      | Approche institutionnelle                             | Étude de cas, 4 FMN  | élaboration d' un modèle conceptuel qui classe les opérations des FMN dans les pays en transition  | Article                             |
| (Golikova et al., 2011)  | Russie      | Perspective d'apprentissage et évolution des filiales | Etude de cas, 1 FMN et sa filiale en Russie                              | évolution d' une filiale de FMN dans un contexte de transition   | Article                             |
| <b>L'influence du contexte culturel sur les pratiques de contrôle de gestion</b> |             |   |  |  |                                     |
| (Keplinger et al., 2011)   | Russie      | Cadre conceptuel de Hofstede                          | Etudes de cas, 10 entreprises autrichiennes ayant des filiales en Russie | influence des différences culturelles entre l' Autriche et la Russie sur la comptabilité de gestion  | Conférence                          |
| <b>Recherches-action</b>   |             |   |  |  |                                     |
| (Sharykina, 1994)  | Russie      | -   | Études de cas  | recommandations d'amélioration des processus de management en adoptant les techniques de contrôle de gestion   | Thèse                               |
| (Jdan, 2006)   | Russie      | -   | Etude de cas, 1 entreprise   | recommandations pour une nouvelle perspective d'utilisation des outils de contrôle   | Thèse                               |
| (Yakovleva, 2007)  | Russie      | -   | Études de cas  | recommandations pour la mise en place des systèmes de contrôle de gestion axés sur les processus (BSC adapté) dans les entreprises industrielles   | Thèse                               |
| (Valiulova, 2007)  | Russie      | -   | Etude de cas, 1 entreprise   | élaboration d'un système de comptabilité de gestion en vue d'améliorer le processus de gestion   | Thèse                               |
| (Karminskiy, 2008)   | Russie      | -   | Études de cas  | élaboration d'un système de contrôle de gestion basé sur les concepts théoriques et les solutions IT modernes  | Thèse                               |
| (Komarov, 2008)  | Russie      | -   | Études de cas  | analyse de l'organisation du système de contrôle interne et adaptation des techniques de contrôle pour les entreprises pharmaceutiques (distributeurs)   | Thèse                               |
| (Yarkova, 2010)  | Russie      | -   | Étude de cas, 1 entreprise   | élaboration d'un système de contrôle de gestion stratégique dans l'industrie chimique, des mécanismes, modèles et outils pour améliorer la prise de décisions, avec un accent sur la mise en œuvre de la stratégie | Thèse                               |

| <b>Auteur</b>                | <b>Pays</b> | <b>Cadre théorique</b> | <b>Méthodologie</b>          | <b>Objectif de recherche</b>  | <b>Valorisation de la recherche</b> |
|------------------------------|-------------|------------------------|------------------------------|---|-------------------------------------|
| (Bukalov, 2010)              | Russie      | -                      | Études de cas, 3 entreprises | caractéristiques de la comptabilité de gestion et calcul des coûts dans les entreprises pétrolières, et construction d'un système de comptabilité de gestion pour faciliter le processus de gestion | Thèse                               |
| (Golovina, 2012)             | Russie      | -                      | Études de cas                | proposition d'un modèle de système de contrôle de gestion pour les entreprises manufacturières  | Thèse                               |
| (Nesvetaylov, 2012)          | Russie      | -                      | Études de cas                | amélioration de l'organisation du contrôle de gestion stratégique dans les entreprises du secteur énergétique   | Thèse                               |
| (Mihaila, 2013)              | Moldavie    | -                      | Etudes de cas, 6 entreprises | perfectionnement des méthodes existantes de calcul des coûts dans les entreprises du secteur analysé, élaborer un modèle approprié de l'ABC   | Thèse                               |
| (Țugulschi, 2013)            | Moldavie    | -                      | Etudes de cas, 7 entreprises | particularités du contrôle de gestion dans l'industrie du meuble et élaboration d'un système de contrôle basé sur les centres de responsabilité   | Thèse                               |
| (Bajan, 2015)                | Moldavie    | -                      | Etudes de cas, 7 entreprises | perfectionnement des méthodes existantes de contrôle de gestion dans l'industrie fabriquant du pain   | Thèse                               |
| (Lissitsa and Kovtoun, 2005) | Ukraine     | -                      | Étude de cas, 1 entreprise   | mise en œuvre du Balanced Scorecard dans une entreprise agricole  | Conférence                          |