

LOG

Laboratoire
Orléanais
de Gestion

NUMÉRO 2006-04

L'ÉVOLUTION DU "CALCUL ÉCONOMIQUE EN ÉQUIPE" : UN PROCESSUS DE LEGITIMATION DES CHANGEMENTS INSTITUTIONNELS EN CHINE

Hao Shi

LABORATOIRE ORLÉANAIS DE GESTION (EA 2635)

I.A.E. d'Orléans

Faculté de Droit, d'Économie et de Gestion
Rue de Blois - B.P. 6739
45067 ORLEANS CEDEX 2

E-Mail : log@univ-orleans.fr

<http://www.univ-orleans.fr/DEG/LOG>



Tél. 02 38 41 70 28
Fax 02 38 49 48 16

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier tout particulièrement le professeur **Marc NIKITIN** de m'avoir admis dans le Master Recherche de FCCA, de m'avoir initié à une discipline si riche et si proche de la réalité des entreprises et enfin d'avoir accepté d'encadrer mon mémoire dont le sujet a fait l'objet d'un consentement mutuel.

Je voudrais offrir également toutes mes reconnaissances au professeur **Dominique BESSIRE** d'avoir corrigé minutieusement mon mémoire et de m'avoir donné les conseils précieux pour des recherches à venir sur ce sujet.

Je remercie aussi les professeurs et les maîtres de conférences qui ont assuré les cours du Master Recherche de l'IAE d'Orléans, qui ont, chacun d'entre eux, contribué à sa façon et avec ses savoirs à enrichir mes connaissances en matière de sciences de gestion.

L'EVOLUTION DU « CALCUL ECONOMIQUE EN EQUIPE » : UN PROCESSUS DE LEGITIMATION DES CHANGEMENTS INSTITUTIONNELS EN CHINE

Hao SHI

*Etudiant du Master Recherche « Finance Comptabilité contrôle Audit »
de l'IAE d'Orléans
shi-hao@msn.com*

Résumé

Les entreprises vivent dans un monde toujours changeant et les systèmes de contrôle de gestion doivent s'adapter aux changements environnementaux. Le « calcul économique en équipe », système de contrôle de gestion à la chinoise, ne fait pas exception de cette cohérence contingente. Comment comprendre la cohérence contingente du « calcul économique en équipe » ?

Basé sur la théorie néo-institutionnaliste des organisations qui considère la comptabilité comme une institution de légitimation et la théorie des « incertitudes environnementales perçues », mon mémoire a pour objectif d'interpréter l'évolution historique du « calcul économique en équipe » entre 1949 et nos jours. Cette étude historique montre que le changement du contrôle de gestion chinois est une « légitimation » des changements environnementaux par l'intermédiaire des dirigeants de l'entreprise. Cette « légitimation » se concrétise par la mise en place des innovations du CEE, en plus, cette « légitimation » au niveau national se réalise par l'intervention d'Etat.

Mots clés

Contrôle de gestion, calcul économique en équipe, légitimation, Chine.

Introduction	3
✍ Présentation et originalité du sujet	3
✍ Intérêt théorique du sujet	6
✍ Intérêt pratique du sujet	7
✍ Objectif poursuivi	7
1. Recherches précédentes concernant le contrôle de gestion chinois	8
1.1. « Isomorphisme institutionnel ».....	8
1.2. « Produit environnemental »	10
1.1.1 Economie.....	11
1.1.2 Culture.....	12
1.1.3 Politique	14
2. Cadre théorique du mémoire	16
3. Une analyse historique sur l'évolution du « calcul économique en équipe » en Chine de 1949 à nos jours	19
3.1. La période de l'économie planifiée (1949 – 1978).....	20
3.1.1. Caractéristiques politico-économiques	20
3.1.2. Caractéristiques comptables.....	23
3.1.3. La gouvernance des entreprises d'Etat.....	28
3.1.4. Le calcul économique en équipe et son évolution.....	30
3.1.5. Conclusion.....	33
3.2. La période transitoire de l'économie planifiée à l'économie de marché (1978-1992)..	35
3.2.1. Caractéristiques politico-économiques	35
3.2.2. Caractéristiques comptables.....	39
3.2.3. La gouvernance des entreprises.....	41
3.2.4. L'évolution du CEE	44
3.2.5. Conclusion.....	46
3.3. La période de l'économie de marché socialiste (1993 à nos jours).....	46
3.3.1. Caractéristiques politico-économiques	46
3.3.2. Caractéristiques comptables.....	48
3.3.3. La gouvernance des entreprise	52
3.3.4. L'évolution du CEE	53
3.3.5. Conclusion.....	57
Synthèse et conclusion.....	57
Bibliographie.....	62

L'EVOLUTION DU « CALCUL ECONOMIQUE EN EQUIPE » : UN PROCESSUS DE LEGITIMATION DES CHANGEMENTS INSTITUTIONNELS EN CHINE

Introduction

✍ PRESENTATION ET ORIGINALITE DU SUJET

Les entreprises vivent dans un monde changeant. Face aux perpétuelles modifications de l'environnement, elles sont obligées de considérer constamment leurs stratégies et leurs structures en vue d'une pérennité d'organisation ou d'une performance satisfaisante. Cet aspect explique le retour en mode de l'apprentissage organisationnel, qui est défini comme « le processus par lequel l'organisation change pour s'adapter aux changements de son environnement » (Argyris 1977, 1990) et de l'adoption d'innovation managériale dans un choix efficient, ou forcé, ou mimétique, ou par effet de mode (Abrahamson, 1991). Les systèmes de contrôle de gestion contribuent également à ces processus. Une forme de contrôle ne peut pas être utilisée sans changement dans toutes les circonstances (Merchant, 1998), et doit s'adapter au changement environnemental, sinon, cette forme de contrôle de gestion va devenir un jour obsolète ou perdre de la « pertinence » (Johnson. et. Kaplan, 1987). D'autre part, les modifications environnementales souvent entraînent la naissance les innovations et la diffusion des nouveaux outils de contrôle de gestion, par exemple la méthode ABC et la méthode UVA.

Les entreprises chinoises, malgré leurs spécifiques contextes sociaux, ne font pas exception à cette caractéristique contingente. Depuis la proclamation de la République populaire de Chine le 1er octobre 1949, la Chine a connu des grands changements sociaux, politiques et économiques : les trois premières décennies du régime (1949-1978) étaient marquées par l'idéologie marxiste-léniniste, une économie purement planifiée et la récurrence des fantasmes maoïstes ; à partir de 1979, la Chine, à l'initiative de Deng Xiaoping, abandonne l'économie de commande et se lance dans une modernisation économique accélérée reposant sur l'intégration aux échanges internationaux et l'introduction progressive des mécanismes du marché, mais procède peu à la réforme de son régime politique. Correspondant à ces changements politiques et économiques, la structure gouvernementale d'entreprise a été modifiée à plusieurs reprises : du système shanghaien de gestion par comité au système de responsabilité du chef d'entreprise, suivi par un système de responsabilité interne, et enfin un

système de gouvernance sociétisée. De même, le contrôle de gestion utilisé dans les entreprises chinoises a manifesté une évolution plus ou moins correspondant à ces changements.

Les pratiques du contrôle de gestion en Chine se caractérisent par une application d'une méthode dite le « calcul économique en équipe » (CEE). Cette méthode se fonde sur une forme spécifique de l'organisation de travail – l'équipe de travail.

L'organisation en équipes est un sujet beaucoup étudié récemment dans les littératures occidentales. Des équipes sont employées par des organisations pour prendre des décisions plus rapides, plus fines et plus efficaces en réponse à la concurrence globale intense (Dunphy et Bryant, 1996). Les avantages des équipes incluent la « plus grande efficacité des processus d'organisation, plus grande possibilité de l'innovation pour grouper des différentes compétences et perspectives en une équipe, de la gestion améliorée des frontières avec d'autres compagnies » (Stock 2004). Une équipe ou un groupe de travail « se compose d'individus qui se voient et qui sont vus par d'autres comme une entité, qui sont interdépendants en raison des tâches qu'ils exécutent comme membres d'un groupe, qui sont insérés dans un ou plusieurs plus grands systèmes sociaux (par exemple, la communauté, l'organisation) et qui accomplissent les tâches qui sont liées à d'autres (tels que des clients ou des collègues) (Guzzo et Dickson, 1996).

Mais en Chine, l'établissement des équipes de travail a été inspiré par le régime militaire. Dans les années 1920, les équipes d'ouvriers étaient établies au départ dans l'organisation syndicale. A l'époque, l'ancien président chinois Liu Shaoqi écrivit dans son article « deux points sur l'organisation syndicale » (1926) : « un syndicat ne sera pas complet et performant sans des unités de base efficaces comme les équipes ». Les équipes des ouvriers alors furent considérées comme une forme organisationnelle indispensable pour lutter contre l'exploitation capitaliste. Et puis, dans la période de la base révolutionnaire du Parti Communiste Chinois des années 1930, le même terme organisationnel est pour la première fois apparu dans la gestion d'entreprise. Dans un article intitulé « la gestion des usines d'Etat » (1934), Liu Shaoqi a fait un point sur la gestion des équipes de travail par la mise en place d'une responsabilité individuelle. D'après Bergère (2000), « les équipes du travail ou des petits groupes (xiaozu) sont constitués d'une vingtaine de personnes, à l'intérieur desquels se poursuit le travail de propagande et s'exercent la coopération et la surveillance réciproque du travail ». L'enjeu de ces organisations de masse est de « permettre à la fois de mobiliser et de contrôler la population ».

Le « calcul économique en équipe » est utilisé en Chine depuis 1952. Les équipes de travail sont les unités de base de l'entreprise. Le CEE est un type de contrôle dans lequel les activités planifiées (budgétisées) de production des équipes de l'entreprise sont enregistrées, calculées, analysées et évaluées par eux-mêmes. L'essentiel de cette méthode consiste à mesurer les performances des équipes du travail en comparant des coûts réalisés et des coûts planifiés (budgétisés). Ce processus est réalisé en quatre étapes : tout d'abord, l'entreprise est découpée en équipes du travail en appliquant deux critères : indépendance organisationnelle et technique, pour chaque équipe sont déterminés des objectifs planifiés (budgétisés) mensuels à partir des objectifs de l'entreprise ; ensuite, des tableaux d'enregistrement qui correspondent aux indicateurs utilisés sont établis par chaque équipe au cours du mois de production. Enfin, les performances des équipes du travail sont mesurées selon l'accomplissement des objectifs planifiés (budgétisés), dans cette étape, une comparaison entre les objectifs réalisés et les objectifs planifiés (budgétisés) est procédée pour évaluer l'activité d'équipe. En même temps, une analyse des activités économiques est faite pour améliorer la performance. L'initiative de cette introduction est d'influencer et motiver des salariés à participer à la gestion de production afin d'atteindre des objectifs d'entreprise. Dans les différentes périodes historiques, les objectifs d'entreprise se varient avec les changements économiques et sociaux, et des modifications ont été faites à plusieurs reprises sur ce système, par exemple, en introduisant des indicateurs financiers depuis 1993.

La recherche sur le CEE remonte à un article de Xie (1952), intitulé « Les enjeux de la méthode du calcul économique en équipe de Liuchangfu à Tianjin ». Dans cet article, Xie fit une étude empirique sur la méthode CEE mise en œuvre dans l'équipe de Liuchangfu¹. A l'époque, cet article servit à la diffusion de cette innovation de gestion dans les entreprises chinoises. Dans les années 1980, le système d'indicateurs de cette méthode était mis en cause, et des indicateurs de valeur furent considérés plus cohérents que les indicateurs de quantité (volume) (Ou et Han, 1980). En plus, avec la réforme et l'ouverture économique, les chercheurs occidentaux se sont intéressés de plus en plus à la compréhension du contrôle de gestion chinois. Pour ce faire, il faut d'abord des connaissances sur le mode de l'analyse des coûts (Burlaud, 1980), le mécanisme de contrôle des coûts (Choe et Yin, 2000 ; Lina et Yu, 2002) et leurs évolutions historiques (Skousens et Yang, 1988 ; Gervais, 1988). En outre, des recherches ont montré l'influence culturelle (Chowa et al. 1999 ; Judy et Tsui, 2001), économique (O'Connor et al. 2004) et politique (Changa et Wong, 2004) sur le design du

¹ Le nom d'un équipe de travail dans l'Acierie Tianjin.

contrôle de gestion et la performance d'entreprise. Par ailleurs, avec le poids de plus en plus important des entreprises joint-ventures dans l'économie chinoise, leur effet sur la diffusion des procédures de la comptabilité de gestion occidentale (Firth, 1996) et des déterminants dans l'application des divers mécanisme de contrôle dans ce genre d'entreprise (Chalos et O'Connor, 2004) ont été étudiés. Il existe souvent le rapport des acteurs sociaux derrière l'évolution de contrôle de gestion, et une réflexion sociologique sur la réforme comptable chinoise (Eyraud, 2003) nous permet d'approfondir la compréhension du contrôle de gestion chinois. Les recherches ne s'arrêtent pas à l'approche interprétative ou descriptive : Scapens et Yan (2002) ont proposé comme référence la théorie comportementale et la théorie de l'agence dans la recherche sur le contrôle de gestion chinois. Toutes les recherches sur ce sujet se focalisent principalement sur les pratiques du contrôle de gestion au niveau hiérarchie supérieure telles que l'analyse des coûts, le design du contrôle de gestion et la responsabilité managériale. Le fonctionnement du contrôle de gestion au niveau de la hiérarchie inférieure qui se manifeste dans le CEE est peu étudié. Mon mémoire tente de combler cette lacune en mettant en évidence l'évolution du CEE et le rôle de la politique dans cette évolution. Ainsi émerge la question de recherche :

De quelle façon les facteurs institutionnels influencent-ils l'évolution des pratiques du « calcul économique en équipe » en Chine ?

Cette recherche est une étude historique principalement basée sur des données secondaires : des archives historiques, des revues professionnelles et scientifiques, etc. Deux types de sources – des articles occidentaux et chinois - ont été explorés pour augmenter la fiabilité de cette recherche. Il faut noter que la plupart des articles chinois se contentent de décrire des pratiques dans l'entreprise, comme Hu (2000) a déploré le manque d'une recherche scientifique et d'une théorisation du contrôle de gestion chinois. De ce point de vue, les articles occidentaux servent à combler ce manque.

✍ **INTERET THEORIQUE DU SUJET**

D'une part, les recherches sur le contrôle de gestion chinois jusqu'à présent ont analysé respectivement l'impact d'un seul facteur parmi l'économie, la culture et la politique. En effet, l'élément politique joue un rôle décisif dans l'évolution du contrôle de gestion chinois du fait qu'une forte intervention gouvernementale sur d'autres domaines existe toujours. De ce fait, mon travail s'efforce de donner une nouvelle perspective pour comprendre le contrôle de gestion chinois.

D'autre part, la Chine est encore un pays en voie de développement et a vécu d'une transition progressive de son système économique. Les leçons et les expériences tirées de ce processus vont enrichir la littérature sur le changement des pratiques de contrôle de gestion dans la transition économique (Anderson et Lanen, 1999 ; Varmosi ,2000 ; Luther et Longden, 2001 ; Haldma et Lääs, 2002 ; Nobre, Riskal, 2003).

✍ **INTERET PRATIQUE DU SUJET**

Dans un contexte de mondialisation, la normalisation des pratiques comptables prend de plus en plus d'ampleur. De même, des pratiques de contrôle de gestion anglo-saxonne sont diffusées partout dans le monde. Face à cet « isomorphisme institutionnel » du contrôle de gestion, comment peut-on faire ? Ce mémoire peut fournir une nouvelle perspective.

Dans le design du système de contrôle de gestion, la prise en compte de la dimension environnementale a pour objectif de lui donner du sens, et par conséquent de la vigueur au rite, et un commencement de tribu (E.M.Hernandez, 2000, p.58). À cet égard, mon travail sert à fournir aux directeurs d'entreprise un cadre de référence au cours de l'élaboration de leur système de contrôle de gestion en vue de la cohérence contingente.

✍ **OBJECTIF POURSUIVI**

Le contrôle de gestion chinois est souvent étudié en utilisant une approche économique ou culturelle. Mais les facteurs économiques et culturels ne peuvent expliquer certains phénomènes dans le design et l'évolution du CEE, par exemple, son évolution pendant la période purement planifiée pendant laquelle l'élément politique a dominé toutes les activités d'entreprise. De ce fait, la question qui se pose dans le premier temps est :

Quels facteurs sont susceptibles d'expliquer l'évolution du CEE et quels rapports existent entre eux ?

Et puis,

De quelle façon ces facteurs institutionnels influencent-t-ils l'évolution des pratiques du « calcul économique en équipe » en Chine ?

Pour résoudre ces problèmes, mon mémoire se déroule en quatre parties. Tout d'abord, une grille de lecture met en exergue des facteurs externes et internes qui peuvent éventuellement influencer des choix des pratiques du contrôle de gestion et les rapports entre ces facteurs (partie 1 et 2). Ensuite, une analyse historique montre l'évolution du contrôle de gestion dans les différentes périodes de 1949 à nos jours en illustrant des effets respectives des facteurs

externes et internes dans cette évolution et la diffusion du contrôle de gestion (partie 3). Enfin, on fait une synthèse de la recherche (partie 4).

1. RECHERCHES PRECEDENTES CONCERNANT LE CONTROLE DE GESTION CHINOIS

Dans la littérature sur le contrôle de gestion chinois, il existe une question fondamentale : d'où sont venues des pratiques du contrôle de gestion chinois ? Deux réponses se présentent : soit un isomorphisme institutionnel, soit un produit environnemental. Dans cette partie, une grille de lecture et des commentaires critiques sera proposée sur ces deux approches.

1.1. « ISOMORPHISME INSTITUTIONNEL »

L'accroissement important des entreprises joint-ventures dans les années 1990 a poussé des chercheurs comptables à étudier leur influence sur le contrôle de gestion chinois et la diffusion des innovations managériales occidentales en Chine. Dans leur recherche, la théorie de « l'isomorphisme institutionnel » est souvent référée comme cadre théorique. La notion « d'isomorphisme institutionnel » a été développée par des sociologues et des théoriciens organisationnels pour montrer que des organisations tendent à devenir plus similaires entre elles car des innovations managériales sont diffusées et adoptées généralement (DiMaggio et Powell, 1983). DiMaggio et Powell ont présenté trois mécanismes par lesquels l'isomorphisme institutionnel se réalise : coercitif, mimétique, et normatif.

Cette approche suppose que la diffusion des pratiques des innovations managériales dans différents systèmes économiques et sociaux est nécessaire et faisable (Lin et Yu, 2002) quand il existe des « écarts de performance ». Les écarts de performance entre les entreprises chinoises et les entreprises occidentales exigent des premières d'adopter directement ou indirectement des pratiques du contrôle de gestion occidental (Skousen et Yang, 1988), dont les joint-ventures représentent une voie importante pour la diffusion des idées occidentales de gestion aux entreprises chinoises dans des économies socialistes centralement planifiées (Firth, 1996).

Selon Skousen et Yang (1988), trois types de centres de responsabilités sont observés dans les entreprises chinoises : le centre de coûts, le centre de profit et le centre d'investissement. Cet « isomorphisme institutionnel » avec les entreprises occidentales se réalise d'une manière directe ou indirecte. D'une part, pendant la période d'isolement international de la Chine, le centre de coûts représenté par l'équipe de travail, avec les techniques telles que le coût standard et la planification d'inventaire, fut introduit dans les entreprises chinoises des Etats-

Unis par l'intermédiaire de l'URSS ; d'autre part, des méthodes de la comptabilité de gestion occidentale sont traduites et publiées en Chine principalement à partir des revues et des manuels comptables américains depuis 1978, et puis le centre de profit et le centre d'investissement sont établis dans les entreprises chinoises.

Mais pour Firth (1996), les joint-ventures représentent une voie plus importante pour la diffusion des idées occidentales de gestion aux entreprises chinoise dans des économies socialistes centralement planifiées. En s'appuyant sur la méthode du questionnaire, il a étudié la diffusion des pratiques du contrôle de gestion occidental et les facteurs relatifs à cette diffusion. Les résultats de la recherche montrent que les entreprises chinoises associées à la joint-venture adoptent plus des innovations managériales que d'autres entreprises. En plus, parmi les facteurs d'influence, la nationalité des partenaires étrangers, qui est importante dans la diffusion des innovations, détermine les types de techniques managériales et à quel degré les techniques seront appliquées dans la joint-venture, d'autre part, la concurrence de marché, la taille d'entreprise et la proximité physique de la joint-venture avec le partenaire chinois ont un effet positif dans la diffusion des techniques.

Plus tard, Connor, Chow, Wu (2004) ont fait une étude sur les facteurs d'influence sur l'adoption des pratiques de contrôle de gestion occidental par des entreprises publiques chinoises. En partant de la théorie institutionnelle et de la théorie de l'agence, ils avancent neuf hypothèses de recherche qui correspondent à neuf facteurs susceptibles d'influencer l'adoption des pratiques de contrôle de gestion occidental. Ces neuf facteurs sont : le contrat d'emploi à durée déterminée, la compétition sur le marché, l'expérience de la joint-venture, la cotation en Bourse, l'influence gouvernementale, la taille d'entreprise, des normes de gestion chinoise, l'âge de l'entreprise, la disponibilité de la formation personnelle. Pour vérifier les neuf hypothèses, des interviews et une enquête ont été effectuées dans environ quatre vingt entreprises chinoises.

Le résultat fut fructueux : les interviews et l'enquête montrent que l'application du contrôle de gestion dans les entreprises chinoises a augmenté dans la période étudiée. Les mécanismes de contrôle de gestion utilisés peuvent être divisés en cinq groupes distincts : des procédures d'approbation, des procédures formelles, des procédures TQC, des objectifs de budget et des objectifs de performance. Les interviews effectuées montrent que cette tendance vers un contrôle de gestion plus formel et transparent est intentionnelle. Elle a pour objectif d'améliorer la prise de décision et d'augmenter la responsabilité de la performance. En plus, les interviews indiquent que les changements des pratiques du contrôle de gestion sont des

réponses à un environnement plus concurrentiel et aux facteurs institutionnels tels que l'expérience de joint-venture et la cotation en Bourse. Des obstacles à lever sont aussi identifiés : l'intervention du gouvernement ou des sociétés mères, l'incapacité des dirigeants, la résistance des employés à la précarité de l'emploi et la capacité des employés à compter sur des relations informels commerciaux.

Quant aux facteurs d'influence, l'expérience de joint-venture se manifeste importante dans l'application des contrôles de gestion occidentaux, ce qui est en conformité avec la recherche de Firth (1996). Mais l'effet de la concurrence de marché est moins important. En plus, quatre autres facteurs tels que le pourcentage des employés en contrat à durée déterminée, la cotation en Bourse et la disponibilité de la formation ont un effet positif, et l'âge de l'entreprise exerce un effet négatif.

Dans la recherche de Firth et celle de Connor et ses collègues, un problème non résolu est le « sous optimum » potentiel de l'adoption des pratiques du contrôle de gestion occidental à cause des conditions environnementales. Il semble que ce problème soit réglé dans la recherche de Lin et Yu (2002). Ils ont fait une étude de terrain sur le système de responsabilité de contrôle de coûts en Chine pour mettre en évidence de la diffusion des pratiques de contrôle de gestion occidentale dans les pays moins développés. Selon eux, le système de responsabilité de contrôle de coûts mis en place en Chine depuis les années 1990 a intégré une série de techniques de la comptabilité de gestion occidentale dans le système de contrôle de gestion chinois. Leurs résultats de recherche montrent que l'adoption des pratiques modernes du contrôle de gestion occidental avec modification nécessaire par des pays en développement va contribuer à une amélioration remarquable de la gestion et de la rentabilité d'exploitation.

L'essentiel de l'approche « isomorphisme institutionnel » réside dans un effet de la diffusion des techniques de contrôle de gestion mais prend faiblement en compte l'environnement de cette diffusion. Cette insuffisance est un embarras persistant dans ce processus. La solution possible existe dans l'approche contingente qui voit le contrôle de gestion comme « un produit environnemental ».

1.2. « PRODUIT ENVIRONNEMENTAL »

Il n'y a de système comptable universellement adapté à toutes les organisations dans toute situation (Emmanuel et al. 1990). De ce fait, le contrôle de gestion doit maintenir une « cohérence instrumentale » (Bourguignon A. et al. 2003) avec le contexte environnemental.

Ceci révèle une relation causale entre des signaux venants de l'extérieur de l'entreprise et des divers types du changement du contrôle de gestion au sein des entreprises (Kaplan, 1985).

Dans la littérature sur le contrôle de gestion chinois, celui-ci est souvent interprété en relation avec son contexte économique, culturelle et politique.

1.1.1 Economie

Dans les cinquantaines années passées, notamment les vingt années récentes, les entreprises d'Etat en Chine ont vécu de grands changements de l'environnement notamment économique : par le passage d'une économie purement centralisée à une économie orientée vers le marché et la plus grande pression concurrentielle issue de l'augmentation des entreprises privées et joint-ventures avec des partenaires étrangers. La comptabilité de gestion, comme un « produit historique » (Eyraud, 2003), ne peut être comprise si elle n'est pas restituée dans son contexte économique et social qui lui-même conditionne le système de gestion des entreprises en Chine (Burlaud, 1989). De ce fait, le facteur économique constitue un élément important dans la recherche sur l'évolution du contrôle de gestion chinois. Deux démarches se développent dans cette direction : d'une part, la théorie économique sous-jacente qui forme une base théorique des pratiques de contrôle de gestion ; d'autre part, les changements de l'environnement économique qui influencent les pratiques déjà mises en œuvre.

Du côté de la théorie économique, deux grands débats autour de la nature de comptabilité des années 1950 et 1980 ont déterminé la base théorique du contrôle de gestion chinois. Le débat des années 1950 a été terminé par la victoire de la nature de classe de la comptabilité (Xing et Huang, 1951). Pour le débat des années 1980, au delà de la nature technique, deux pensées, « activité de management » (Yang, Yan, 1980) et « système d'information » (Yu, 1982 ; Ge et Tang, 1983), furent présentées, dans lesquelles les traces marxistes ont beaucoup diminué, mais persistent : l'économie politique marxiste est une matière obligatoire dans toutes les formations universitaires et lycéennes ; la théorie de valeur et la loi de valeur de Marx imprègnent dans l'esprit chinois. Les pratiques de la gestion d'entreprise chinoise doivent être en conformité avec l'économie politique marxiste. Les définitions de nombreuses catégories comptables sont directement liées aux concepts de l'économie politique marxiste (Eyraud, 2003). Burlaud (1989) montre que le ministère des Finances chinois a défini de façon normative ce que devait être le coût d'un produit conformément aux enseignements du marxisme et que la planification et prévision des coûts se fondent sur la formule générale du

marxisme. De ce fait, le contrôle de gestion occidental fondé sur les principes néo-classiques n'est pas complètement compatible avec le contexte chinois, même à l'époque du marché socialiste (Scapens et Meng, 1993). Ceci montre l'importance de l'influence idéologique de la théorie économique dans le contrôle de gestion.

Du côté des changements de l'environnement économique, le système de l'économie d'un pays détermine son mode de contrôle de gestion et le changement du système économique chinois a mis le système de contrôle de gestion en première ligne du changement comptable en Chine (Scapens et Meng, 1993). L'analyse des coûts en Chine est considérée comme « reflétant la situation économique et sociale » (Burlaud, 1989) : la nomenclature utilisée dans la planification montre la conception très industrielle des coûts ; « le tableau récapitulatif mensuel des coûts montre bien à quel point dans une économie collectivisée et encore peu développée, l'objectif de réduction des coûts l'emporte sur la notion de performance globale qui laisserait place à des stratégies d'innovation et de créneau » ; « le tableau mensuel des coûts unitaires de production montre des caractéristiques d'une économie faiblement industrialisée dont les productions sont peu différenciées et incorporent peu de services » (Burlaud, 1989, p66), etc. Ceci montre que le système de contrôle de gestion est influencé par le degré du développement économique et productif de la société dans laquelle se situe l'entreprise. Gervais (1993) indique également que l'arrivée de l'économie de marché socialiste a rendu urgent le fait « de standardiser les règles comptables, de donner davantage d'autonomie financière aux entreprises, d'introduire des outils de contrôle interne ».

1.1.2 Culture

Raymond Williams, (pionnier dans la recherche culturelle), a défini la culture comme étant le concept qui « regroupe les pratiques et les institutions de sens et de valeur dans une société, pratiques et institutions que l'on retrouve sous la forme spécialisée de la religion, l'apprentissage, l'éducation, les arts » (1976). Dans le même article, Williams suggérait à la sociologie de la culture de « contribuer à une compréhension plus générale de toutes les pratiques et institutions sociales, d'un point de vue où les questions complexes de la production de sens et de valeurs deviennent explicites ».

Dans le domaine comptable, la définition de culture, qui est citée souvent, est celle d'Hofstede (1980). Il a développé un modèle de culture qui est connu comme « la programmation collective d'esprit qui distingue des membres d'un groupe humain de ceux d'un autre ». À partir de ce modèle, il montre que la comptabilité est un domaine dans lequel

des impératifs techniques sont faibles et que des conventions historiquement formées sont plus importantes pour des systèmes comptables qui varient au long des lignes de la culture nationale. En matière de culture nationale, cinq dimensions culturelles sont avancées par Hofstede (1991) :

La distance hiérarchique : qui « correspond au degré d'inégalité attendu et accepté par les individus. La distribution inégale du pouvoir est l'essence même des entreprises et des organisations ». L'autorité n'existe que si elle rencontre la soumission et le pouvoir ne se maintient que s'il satisfait un besoin de dépendance. Selon les cultures, le subordonné accepte plus ou moins, voire recherche cette autorité. Selon lui, la distance hiérarchique est plus élevée dans les pays latins européens, l'Amérique du sud, les pays arabes et l'Afrique noire ;

Le contrôle de l'incertitude : qui est « la manière dont les membres d'une société abordent l'incertitude. Certaines cultures la favorisent, d'autres l'évitent. Ceci dépend du degré de tolérance qu'une culture peut accepter face à l'inquiétude des événements futurs ». La culture latine et japonaise révèle un contrôle plus élevé de l'incertitude.

L'individualisme vs le collectivisme : les deux montrent le « degré d'indépendance et de liberté que peuvent revendiquer les membres d'une société ». Hofstede montre qu'il existe un degré plus élevé d'individualisme dans les pays riches.

La masculinité vs la féminité : ils indiquent « l'importance accordée aux valeurs de réussite et de possession (valeurs masculines) et l'environnement social ou à l'entraide (valeurs féminines) ». Selon Hofstede, plus les rôles sont différenciés, plus la société montrera des traits masculins ; plus les rôles sont interchangeable, plus les traits sont féminins.

L'orientation à long terme vs l'orientation à court terme : ils montrent « la manière dont les membres d'une société acceptent le report de gratification de leurs besoins matériels, sociaux et émotionnels ». La persévérance, le respect du rang et le sens de l'économie et du déshonneur révèlent une orientation à long terme ; par contre, la solidarité, la protection, la réciprocité des politesses et le respect de la tradition montre une orientation à court terme.

Parmi ces cinq dimensions culturelles, Hofstede (1993) montre que la Chine a une distance hiérarchique plus élevée par rapport aux Etats-Unis. La société chinoise est caractérisée par un collectivisme de niveau élevé. L'orientation à long terme représente l'idée du dynamisme de Confucius, qui comprend les valeurs suivantes: persistance, épargne, sens de la honte, et soumission aux ordres (Hofstede, 1991).

A cause de ces grandes différences culturelles entre la société chinoise et occidentale, Firth (1996) suggère que l'innovation comptable à travers les pays dépend fortement de la culture du pays concerné et le transfert des compétences managériales comporte non seulement l'introduction des techniques de gestion spécifiques mais également l'inculcation des idées et philosophies capitalistes.

Mais cette « normalisation culturelle » évoquée par Firth n'est pas facile à réaliser. Ce que on doit faire, c'est mettre en place un système de contrôle de gestion adapté à la culture chinoise. Pour cela, les influences de la culture chinoise sur les échanges informels d'information d'entreprise ont été étudiées par Chowa, Harrison et Wu (1999). Selon eux, grâce à un sens de collectivisme plus élevé, des directeurs chinois sont plus susceptibles de partager des informations pour le bien de l'entreprise par rapport à leurs homologues de la culture américaine. Cependant, à cause d'un souci de la perte de « face » et de la distance hiérarchique plus élevée, ils sont plus réticents en cas de présence de leur hiérarchie supérieure.

Quant à l'influence culturelle sur le design du système de contrôle de gestion, Tsui (2001) a étudié des différences dans les attitudes et les comportements entre des directeurs chinois et occidentaux envers des outils de contrôle de gestion. Selon lui, le rôle motivateur et les avantages de participation budgétaire ne sont pas évidents dans un environnement non occidental ; au niveau de mode du management est préféré un style plus directif dans lequel les dirigeants ou la direction prend une décision tout seule et puis persuade ses subordonnés de l'accepter. Dans ce processus, les acteurs dans les cultures asiatiques préfèrent des objections contraintes, courtoises et indirectes qui sont au contraire aux objections directes et discussions franches souvent trouvées dans une culture occidentale.

1.1.3 Politique

Selon le sociologue Weber, la politique est « un groupe de domination dont les ordres sont exécutés sur un territoire donné par une organisation administrative qui dispose de la menace et du recours à la violence physique ». La définition de Weber limite le politique à l'exercice de certaines formes de pouvoir : l'État, sans doute (qu'il définit plus précisément par le monopole de contrainte physique légitime sur un territoire donné), mais encore d'autres formes d'organisation pré-étatique (la tribu, le clan) ou para-étatique (la corporation médiévale, la mafia). Dans mon mémoire, le terme « politique » est équivalent à l'Etat ou au Parti Communiste Chinois (PCC).

À la différence des réformes dans d'autres économies transitoires, la réforme économique de la Chine a procédé sans réforme politique. La réforme économique a été entreprise sous la direction centrale du PCC. Le PCC est le principal noyau de la révolution socialiste chinoise et de la construction socialiste. Les leaderships du PCC incluent les leaderships sur la politique, l'économie, les pensées et les organismes, parmi lesquels le plus important est la conduite politique du Parti sur l'Etat entier et le gouvernement. Pour cela, le rôle du Parti est de définir la « ligne générale », de l'expliquer en formulant des directives transmises aux organes d'Etat, et de veiller à la bonne application de ces directives. Ce rôle dirigeant s'exerce par l'intermédiaire des comités du Parti, présents aux différents échelons de l'administration, qui contrôlent le travail des fonctionnaires. La liaison entre la hiérarchie du Parti et celle de l'Etat est renforcée par la communauté de personnel résultant d'une pratique généralisée du cumul des fonctions. Au-delà des sphères administratives, l'action du Parti communiste chinois se prolonge dans les entreprises chinoises grâce au relais des organisations de masse : syndicats ouvriers, Association des femmes, Ligue de la jeunesse communiste etc. (qui constituent des formes permanentes et institutionnelles de mobilisation des masses) Le Parti occupe ainsi une position centrale dans le fonctionnement du régime et les activités des entreprises chinoises.

L'effet double de cette intervention politique sur la performance des entreprises chinoises a été étudié dans une théorie de « deux mains » (Qian, 1995, 1996; McGregor, 2001) : d'une part, la théorie de la « main aidante » considère que le Parti engendre des effets positifs sur la performance des entreprises car il assure des ressources rares dans une économie de quasi-marché et atténue les problèmes d'agence dans les entreprises avec une mauvaise gouvernance ; d'autre part, la théorie de la « main contrainte » suggère que le Parti se sert des entreprises à des objectifs politiques et sociaux, ce qui a des impacts négatifs sur la performance des entreprises. Malgré cet effet négatif, il faut quand même chercher un degré optimal de l'intervention politique sur la prise de décision d'entreprise dans les économies transitionnelles à cause des mauvaises gouvernances d'entreprise et des faibles protections pour les investisseurs (Chang et Wong, 2004). Il s'agit d'un arbitrage entre des coûts politiques et des problèmes incitatifs des directeurs et des actionnaires.

Au-delà de cette intervention politique du PCC, la transition d'une économie planifiée à une économie de marché s'accompagne de la destruction d'institutions anciennes et la construction de nouvelles (Vercueil, 2001). L'évolution de la comptabilité dans les entreprises chinoises révèle aussi les rapports des différentes institutions au sein de ce régime. Selon

Eyraud (2003), « la comptabilité est l'objet d'enjeux sociaux, de négociations et de luttes entre les acteurs concernés. Ses règles, catégories et documents sont finalement le résultat du rapport des forces en présence » ; « la comptabilité véhicule des modèles de représentation de la réalité, en particulier des modèles de représentation de ce qu'est et de ce que n'est pas une entreprise, de ce que sont et ne sont pas ses objectifs ». De ce fait, il existe « une très forte cohérence entre système comptable, forme d'entreprise, système de fonctionnement économique et mode de gestion du social ». En plus, « la comptabilité n'est pas seulement un produit de l'histoire mais elle est aussi productrice d'histoire, dans le sens où elle participe à la structuration des pratiques économiques et des anticipations des acteurs ».

En résumé, l'approche « isomorphisme institutionnel » se focalise sur la diffusion des innovations managériales occidentales dans les entreprises chinoises qui enfin conduit à une similarité institutionnelle entre les entreprises et les entreprises occidentales et l'approche « produit environnemental » se concentre sur les influences environnementales sur l'innovation managériale et sa diffusion dans les entreprises chinoises en mettant l'accent sur les particularités du contrôle de gestion chinois. Cependant, ces deux approches sont plutôt complémentaires que incompatibles : « l'isomorphisme institutionnel » doit prendre en compte le contexte d'entreprise afin de réduire la insuffisance d'efficacité ; l'innovation managériale indigène peut également faire référence aux innovations étrangères.

2. CADRE THEORIQUE DU MEMOIRE

Les recherches sur les influences contextuelles sur le design du contrôle de gestion d'entreprise trouvent leur origine dans les cadres théoriques de la contingence structurelle développés au sein de la théorie organisationnelle. Les théoriciens tels que Burns et Stalker (1961), Perrow (1970), Thompson (1967), Lawrence et Lorsch(1967), et Galbraith (1973) soulignèrent l'impact de l'environnement et de la technologie sur la structure organisationnelle. Cette approche a été adoptée dans les recherches empiriques concernant les influences environnementales sur le design de contrôle de gestion. Dans cette approche, les éléments contextuels tels que la culture nationale, la structure et la taille d'entreprise, et la technologie sont étudiés comme des déterminants du choix et du design du contrôle de gestion de l'entreprise, et il est généralement admis que le contrôle de gestion est adopté pour aider les managers à accomplir certains résultats envisagés. Mais cette présomption a été critiquée depuis 1980 pour le manque « des points de vue interprétatifs et critiques » (Chenhall, 2003). La plupart des recherches dans cette perspective mettent l'accent sur des explications

implicites de l'adaptation organisationnelle du contrôle de gestion et se contentent d'identifier des éléments déterminants du contexte d'entreprise. En plus, le contrôle de gestion est vu comme un outil passif destiné à fournir des informations aux directeurs de l'entreprise (Chenhall, 2003).

Pour donner des forces interprétatives et critiques aux recherches sur la contingence de la comptabilité, plusieurs approches ont été proposées, dont une approche néo-institutionnelle est appliquée aux nombreuses recherches sociales de comptabilité. Le cadre d'analyse de cette approche a été développé par Meyer et Rowan (1977) et DiMaggio et Powell (1983). Dans ce cadre, ils ont souligné à la fois des caractéristiques rationnelles et symboliques et il est présumé que l'implémentation d'un système de comptabilité dans une organisation a pour objectif non seulement d'améliorer des performances organisationnelles, mais aussi d'assurer une conformité organisationnelle à ses environnements institutionnels. Les systèmes de comptabilité sont vus comme une charnière importante entre des valeurs sociales et des actions organisationnelles (Richardson, 1987). Trois perspectives dans cette relation « valeurs et actions » sont proposées par Richardson (1987) :

La perspective structuro-fonctionnaliste suppose que les valeurs et les actions tous sont déterminées selon les fonctions qui doivent être assumées en vue de la survie d'un système social. La relation entre les deux (valeurs et actions) est unique et techniquement établie selon les fonctions.

La perspective du constructivisme social considère les valeurs comme émergentes des interactions entre les membres d'une société. Ces valeurs se concrétisent dans les actions institutionnalisées par un processus de discours orientés par des experts en légitimation.

La perspective hégémonique estime les valeurs comme un aspect des idéologies d'élite qui sont attachées aux actions privilégiant les intérêts de la classe élite. Dans ce cas, le lien entre les valeurs et les actions est arbitraire par rapport à certaines situations idéales, mais est accepté par les acteurs concernés.

Pour ces trois perspectives, la transformation des valeurs sociales en les actions organisationnelles est un processus de légitimation. La légitimation – la création et la validation d'un ordre normatif – est une conception essentielle pour cette approche, et le processus de légitimation est perçu comme l'utilisation des symboles qui indiquent une obligation, de la part des acteurs, d'effectuer certains comportements valorisés socialement. En plus, ce processus de légitimation s'agit « d'une évaluation morale de l'action » et cette

évaluation est propice dans les relations entre les managers et les subordonnés ou entre les organisations et leur environnement institutionnel.

La comptabilité est vue comme une institution de légitimation dans la mesure où elle joue un rôle intermédiaire entre les valeurs sociales et les actions organisationnelles. L'application de la conception « légitimation » dans le domaine comptable considère les systèmes comptables comme « des instruments techniques qui capturent et implémentent des valeurs fonctionnelles du système social donné » (Richardson, 1987). Ainsi, le système de contrôle de gestion ne doit pas être vu comme un mécanisme passif utilisé par des directeurs pour les aider d'optimiser l'allocation des ressources, il est plutôt utilisé pour légitimer des certaines relations de pouvoir dans les organisations ou pour permettre aux groupes d'une société de maintenir leur contrôle sur des ressources ou la direction politique. L'adoption d'un mode de contrôle de gestion peut être motivée plutôt par le besoin d'imitation et de conformité (au contexte social, économique et politique) que par celui d'une efficacité renforcée. L'intention de l'efficacité peut être affaiblie par des directeurs d'entreprise à cause d'une rationalité limitée, une capacité limitée de traitement des informations et une perception sélective.

Dans ce sens, l'innovation managériale et sa diffusion sont non seulement une réaction aux écarts techniques, mais aussi une réponse aux exigences socio psychologiques. De même, le contrôle de gestion est un moyen d'intégration. En s'appuyant sur le contrôle de gestion, les comportements des personnels d'entreprises ont convergés vers et intégré la stratégie de l'entreprise et enfin la stratégie du développement social.

Mais ce processus de légitimation de contrôle de gestion n'est pas un processus objectif, il dépend de la façon dont les dirigeants de l'entreprise voient les facteurs environnementaux et réagissent ensemble. Ceci implique la notion Perceived Environmental Uncertainty (PEU) proposée par Tymon, Stout et Shaw (1998). Selon eux, toutes les institutions ou les forces (par exemple, des conditions économiques, des tendances sociales, la clientèle, les fournisseurs etc.) dans cet environnement peuvent influencer directement ou indirectement l'entreprise en produisant des incertitudes environnementales. Mais il n'y a que la partie des incertitudes environnementales perçue par les dirigeants de l'entreprise qui fonctionne comme une variable du niveau stratégique dans le design de contrôle de gestion.

La PEU a été vue comme une liaison entre l'incertitude environnementale et le design du système de contrôle de gestion de l'entreprise. Selon Tymon et al. (1998), quatre éléments existent dans ce mécanisme de liaison. Premièrement, l'environnement externe de l'organisation est une source d'incertitude. Mais certains facteurs tels que la concurrence de

marché et la distribution sont considérés comme essentiels. Deuxièmement, l'incertitude environnementale est produite par l'incapacité des directeurs à spécifier précisément comment des éléments environnementaux interagissent avec des processus internes de l'entreprise. Troisièmement, les perceptions de facto des éléments externes par les directeurs de l'entreprise influencent effectivement la prise de décision stratégique. Enfin, les perceptions relatives à l'incertitude environnementale réalisées par les directeurs de l'entreprise déterminent l'orientation stratégique de l'organisation.

La recherche de Seaman et Williams (2004) montre que les composants du système de comptabilité de gestion varient en fonction du degré d'incertitude environnementale perçue (PEU) : quand le PEU est bas, s'émerge un type défensif de composants du système de comptabilité de gestion qui est dominé par l'augmentation d'importance du système de planification et la diminution d'importance du système de coût ; par contre, quand le PEU est haut, se révèle un type agressif qui se caractérise par une approche plus innovatrice et adaptative en matière d'accumulation et de distribution des informations dans toute l'entreprise.

Ainsi, une hypothèse de mémoire peut être proposée : le changement du contrôle de gestion chinois est une « légitimation » des changements institutionnels par l'intermédiaire des dirigeants de l'entreprise. Autrement dit, l'évolution du contrôle de gestion n'est pas un résultat direct du changement environnemental, ni un processus objectif, et elle dépend plutôt des jugements (rationnels) ou volontés (moins rationnelles) des dirigeants qui sont faites de la perception des incertitudes amenées par des changements environnementaux.

Pour tester cette hypothèse, une analyse historique sur le contexte politico-économique, comptable, la gouvernance d'entreprise et les changements au niveau du « calcul économique en équipe » sera effectuée dans la partie suivante.

3. UNE ANALYSE HISTORIQUE SUR L'EVOLUTION DU « CALCUL ECONOMIQUE EN EQUIPE » EN CHINE DE 1949 A NOS JOURS

Cinquante années sont passées depuis la naissance du CEE. Pendant ces cinquante années, la Chine a vu un nombre important de mouvements politiques, mutations économiques et réformes d'entreprise, dont les plus importants sont le grand bond en avant, la révolution culturelle, l'ouverture économique et l'instauration d'une économie du marché socialiste. Le CEE a été modifié à plusieurs reprises en s'adaptant aux besoins politiques ou économiques. Une compréhension complète du contrôle de gestion chinois nécessite une analyse historique de l'évolution du CEE pendant ces cinquante années.

Pour ce faire, le CEE sera étudié dans le contexte de trois périodes successives : la période de l'économie planifiée (1949-1978), la période transitoire de l'économie planifiée à l'économie de marché (1978-1993), et la période de l'économie de marché socialiste (1993-2000). Deux événements de démarcation sont le Troisième plénum du onzième congrès du Comité central de PCC (décembre 1978) qui lance la réforme économique et la démaoïsation tout comme le 20e congrès de l'URSS a ouvert la voie à la déstalinisation et le Troisième plénum du quatorzième congrès du Comité central de PCC (novembre 1993) qui marque l'instauration d'une économie du marché socialiste. Pour chaque période, une étude politico-économique sera effectuée dans un premier temps. Ensuite, les caractéristiques comptables et gouvernementales des entreprises chinoises seront présentées. Enfin, l'évolution du CEE sera étudiée en mettant en évidence le rôle de la politique dans cette évolution.

3.1. LA PERIODE DE L'ECONOMIE PLANIFIEE (1949 – 1978)

Les premières trente années de la RPC sont une période de l'économie fortement centralisée et planifiée, une période de conflits entre une ligne pragmatique et une autre ligne utopique et aussi la période des « contradictions de Mao entre tyrannique et libéral » (Bergère, 2000). La théorie et les pratiques dans le domaine comptable sont influencées par ces rapports des forces sociales et manifestent une cohérence avec ces conjonctures.

3.1.1. Caractéristiques politico-économiques

La succession d'événements que connaît la Chine entre 1949 et 1978 s'explique par la persistance des débats fondamentaux: faut-il donner la priorité à l'économie ou au politique? Quels rythmes à respecter et quelles méthodes à employer dans la construction socialiste ?

A la suite de l'établissement de la RPC, la priorité du travail du Parti Communiste Chinois fut donnée à l'organisation politique et à la modernisation économique. A cause d'un souci d'orthodoxie doctrinale et de la rupture totale avec l'Occident, l'adoption du modèle soviétique apparut inévitable pour le Parti Communiste Chinoise qui n'eut pas assez d'expériences dans le domaine de l'organisation politique et de la construction économique à l'époque. Au début de la RPC, le Parti a pris une approche pragmatique dans la construction socialiste en considérant que le socialisme ne peut se construire sur une base économique attardée et que l'industrialisation est un préalable nécessaire. « La construction d'une puissante industrie doit précéder la collectivisation agraire qui elle-même conditionne l'établissement du socialisme », écrit Mao Zedong dans « La Dictature démocratique du

peuple ». Pour cela, il faut mobiliser toutes les couches sociales dans la période de reconstruction (1949-1952) et le Programme commun fut adopté pour cette période. Dans ce programme, les capitalistes à l'époque furent divisés en deux catégories : des capitalistes « bureaucratiques » et des capitalistes « nationaux patriotes ». Les entreprises des bons capitalistes furent vues comme une complémentaire bénéfique de l'économie socialiste. Grâce aux mesures de protection des bons capitalistes, et avec la fin de la guerre civile et le retour à une certaine stabilité économique et sociale, le marché intérieur se développe et l'activité du secteur privé s'accroît. Mais le développement des entreprises privées ne peut être hors du contrôle de l'Etat. Le contrôle de l'Etat s'étend sur les entreprises capitalistes par le biais de la fiscalité, des allocations de matières premières, du travail à forfait et des commandes de produits finis. En outre, avec le développement rapide du secteur public, l'importance relative des entreprises privées tend à diminuer, alors que leur nombre s'accroît. Enfin, des conseils ouvriers, placés sous l'autorité des syndicats et du Parti communiste, jouent un rôle de plus en plus important dans leur gestion.

Mais avec la fin de la reconstruction, les problèmes liés aux entreprises capitalistes, par exemple, la corruption des cadres du Parti et le gaspillage des ressources, émergent. Le maintien d'une économie libérale, même contrôlée, paraît incompatible avec l'immense effort indispensable au succès du premier plan quinquennal (1953-1957), comme avec les bases doctrinales du régime. Renforcer le contrôle du parti par des campagnes de masse devient un objectif prioritaire, et ces campagnes de masse sont nombreuses : la refonte idéologique des intellectuels, le mouvement des Trois Anti (1952) contre les tares de la nouvelle bureaucratie, suivi de celui des Cinq Anti contre la bourgeoisie, et la collectivisation agraire (1953). De surcroît, les contradictions au niveau du rapport de production furent considérées comme un obstacle à l'efficacité de la force productive. La nationalisation des entreprises industrielles et commerciales démarra et s'acheva au début de 1956.

La différence sur le rythme de la construction socialiste au sein du Parti se manifeste pour la première fois dans la politique agraire. Mais le jeu des factions fut dominé et orienté par les initiatives maoïstes. Après la mise en place de la collectivisation accélérée des terres éclate le mouvement des Cent Fleurs (1956), qui encourage les intellectuels à s'exprimer. La campagne de rectification qui suit permet aux dirigeants chinois d'éliminer les contestataires émergentes dans le mouvement des Cent Fleurs. Au nom de l'idéologie, la période du Grand Bond en Avant constitue une première rupture avec le modèle soviétique. L'avènement de Khrouchtchev et le voyage de Mao à Moscou en 1957 marquent la fin d'un axe stratégique. La

Chine tenta de se trouver un autre modèle socialiste. A cette fin, Mao lance un gigantesque mouvement volontariste – le Grand Bond en Avant – visant à abolir les «contradictions au sein du peuple», c'est-à-dire les oppositions fondamentales entre les villes et les campagnes, l'industrie et l'agriculture, les intellectuels et les travailleurs manuels. L'objectif est de «rattraper la Grande-Bretagne en quinze ans». Il devient alors nécessaire d'industrialiser les campagnes et de ruraliser les villes. Les communes populaires rurales sont créées en 1958. Les communes populaires sont non seulement des unités économiques de production mais aussi des unités de formation scolaire, idéologique, sanitaire et militaire. Le processus de collectivisation est renforcé: suppression des lopins et du bétail privés, multiplication des équipements collectifs (crèches, cantines). Le pouvoir cherche ainsi à briser la cellule familiale – foyer de résistance passive – tout en «libérant» les femmes pour les activités productives. La généralisation des petits hauts-fourneaux inaugure l'industrialisation des campagnes. Le contrôle du parti est renforcé; les cadres et les étudiants sont astreints au travail manuel. Les résultats s'avèrent catastrophiques, en particulier pour l'agriculture (1959 et 1961 sont des années de famine). L'échec du GBA conduit la Chine à une nouvelle réorganisation économique et à des tensions politiques d'où l'effacement temporaire de Mao au profit de Liu Shaoqi, qui devient Président de la Chine. Les divergences d'ordre économique, diplomatiques et idéologiques entre la Chine et l'URSS ont conduit les deux grands pays à la rupture de 1960, lorsque les soviétiques retirent brusquement tous leurs techniciens.

L'échec du GBA et la rupture sino-soviétique mettent le PCC face à de grandes difficultés économiques. Le Comité central du Parti a proposé une politique d'autonomie et a présenté la politique des « huit mots » de l'ajustement, de la consolidation, du remplissage, et du complètement en janvier 1961. L'économie sous l'impulsion du premier ministre Zhou Enlai se redresse et les industries légères se développent. Mais cette nouvelle politique économique s'accompagne de luttes entre les différentes tendances du Parti. Certains restent attachés au modèle soviétique, d'autres comme Liu Shaoqi, Zhou Enlai ou Deng Xiaoping développent une tendance pragmatique accompagnée d'une certaine ouverture sur l'Occident. Mao, tout en restant président du Parti et ayant cédé la présidence de la République à Liu Shaoqi, lance en 1963 une nouvelle campagne de masse le « Mouvement d'éducation populaire » destiné à éliminer les tendances capitalistes qui renaissent en milieu rural. Pour éviter des pro-capitalistes en position d'autorité du Parti, Mao lance la Grande Révolution Culturelle Prolétarienne dès 1966.

Le mouvement est dirigé par Mao lui-même. Il s'agit d'une gigantesque campagne de masse qui s'appuie sur la jeunesse étudiante et lycéenne organisée en Gardes Rouges. Mao relance "la Révolution dans la Révolution". Le mouvement met en cause les gens en position d'autorité dans le Parti, les administrateurs, les municipalités, accusés de suivre une voie capitaliste. Mao appelle à lutter contre le révisionnisme : "Feu sur les Etats-majors". Mais dès 1967, le mouvement dégénère, des troubles apparaissent dans toute la Chine qui est de nouveau au bord de la guerre civile. Face au danger, Mao fait intervenir l'armée dirigée par Lin Biao, pour canaliser et contrôler le mouvement. L'armée crée des communautés révolutionnaires qui remplacent les pouvoirs locaux dans les provinces, les villes et les communes. Fin 1968, le calme semble revenu. Le PCC est épuré, Liu Shaoqi et Deng Xiaoping sont destitués. La reconstruction peut alors se faire suivant de nouvelles bases autour de Mao et Lin Biao.

Avec la Révolution culturelle, Mao a voulu avant tout extirper l'individualisme et lutter contre la naissance d'une nouvelle bourgeoisie d'appareil, pour ne pas suivre les pas de la Nomenklatura soviétique. C'est pour cette raison que la Révolution culturelle s'est appuyé avant tout sur les masses et la jeunesse. Mais avec le recul, on se rend compte que la Révolution culturelle n'a été qu'une continuation de la lutte entre les deux lignes pragmatique et utopique.

Après la Révolution Culturelle suit la Campagne contre Confucius (1973-1974) dans laquelle furent attaquées les valeurs traditionnelles, en particulier contre l'idéalisme et l'humanisme confucéens accusés de fonder l'élitisme, le mépris du travail et du travailleur manuel. Cette Campagne fut conduit à attaquer le futur premier ministre Deng Xiaoping.

Après ces dix ans catastrophiques Hua Guofeng est arrivé à la tête du gouvernement entre 1976 et 1978. Il se contenta de maintenir dogmatiquement la ligne des luttes politiques de Mao. Il faut attendre le IIIe plenum du 11e congrès du Parti de décembre 1978 pour que la politique et l'économie chinoise se retrouvent dans l'approche pragmatisme.

3.1.2. Caractéristiques comptables

1. Système comptable

La période de la restauration économique fut aussi une période de restauration pour le système comptable chinois. Les pratiques comptables au moment de l'établissement de la PRC furent héritées de l'ancienne société et basées sur la propriété privée. La tâche principale pour les professionnels comptables fut de réorganiser le système comptable afin de bien servir

à la restauration et la construction de la nouvelle économie chinoise. Pour cela, le Ministère des Finances a été établi dans le gouvernement central en 1949 comme un département responsable des affaires de comptabilité, et a commencé à unifier les divers plans comptables hérités de l'ancienne société chinoise. En décembre 1949, le service comptable a été établi au sein du Ministère des Finances, qui a été plus tard, en septembre 1950, renommé comme département du système comptable.

En mars 1950, le Conseil Administratif d'Etat du gouvernement central a passé « la Décision pour Unifier le Travail Financier et Economique National », qui a visé à unifier le revenu financier et la dépense nationale, l'expédition des matériaux nationaux, et la gestion de la trésorerie nationale. En même temps, le Comité Financier et Economique du gouvernement central publia « des Instructions pour l'Etablissement d'un Système Comptable Unifié » en précisant que l'existence des systèmes comptables confus dans les entreprises commerciales a empêché l'implémentation du système de calcul économique et l'administration du plan national (Xiang, 1999 : 101).

Selon ces instructions, un Comité d'examen et d'approbation du plan comptable fut établi en avril 1950, et puis 13 plans comptables unifiés des secteurs furent institués. Vers la fin de 1952, ont été mis en oeuvre des plans comptables pour des entreprises industrielles d'Etat, pour des affaires de construction d'Etat, et pour des entreprises de contrat d'Etat. Tous ces travaux furent liés étroitement à l'URSS. Le 11e éditorial de Comptabilité Industrielle a mis en évidence le rôle soviétique dans ce processus : « les exploits et progrès de la nouvelle Chine dans le domaine comptable de ces trois ans passé ont été réalisés avec l'aide des experts de l'URSS. Les riches expériences venant de l'URSS doivent être récapitulées systématiquement afin d'en apprendre plus ». Désormais, la comptabilité chinoise entra dans une période de révision continue pour introduire et implémenter des nouveaux développements soviétiques. Ainsi, un système comptable complet en cohérence avec le système d'économie planifiée a été établi vers la fin de 1957.

Entre 1958 et 1961, dans un contexte de recherche d'un chemin socialiste à la chinoise, une réforme comptable destinée à la décentralisation du pouvoir et à la simplification des procédures commença. En répondant au Grand Bond en Avant, le numéro 3 de 1958 de Comptabilité Industrielle publia un éditorial intitulé « Tous dehors et élimination des règles afin d'accomplir le Grand Bond en Avant dans le travail comptable ». Cet éditorial proposa de se prémunir contre gaspillage et conservatisme en mettant accent sur une réforme profonde des systèmes et régulations comptables. L'éditorial du numéro suivant, nommé « Réveillez la

masse pour briser chaque système et régulation peu raisonnable », proposa que les systèmes et régulations existants soient réformés dans l'esprit du Grand Bond en Avant. Dans le numéro 6 de 1958, il fut proposé d'éliminer les superstitions et de libérer la pensée en disant que les comptables avaient une confiance aveugle dans les pays, des livres et des systèmes étrangers. Sous l'influence de ce courant gauchiste, la réforme du système comptable s'effectua en décentralisant totalement le pouvoir aux hiérarchies les plus basses et en simplifiant le système comptable au maximum. En juin 1958, le Ministère des Finances promulgua l'Avis sur des méthodes de la réforme du système comptable d'entreprise et l'Avis sur la décentralisation des pouvoirs de formulation du système comptable d'entreprise aux gouvernements locaux. Certains systèmes comptables qui furent formulés et implémentés avant, furent abrogés. Et certains furent transférés aux gouvernements locaux, ce qui produisit des chaos dans le travail comptable. Il n'y avait plus de règle à suivre et même si elles existaient, elles ne furent pas respectées.

Entre 1961 et 1966, pour restaurer et rectifier l'ordre du travail financier, le comité central ratifia et diffusa « Le Rapport sur l'Amélioration du Système Financier et le Renforcement de la Gestion Financière » en janvier 1961. Et puis, en février de la même année, le Ministère des Finances et le Comité National du Développement et de la Planification promulguèrent ensemble « L'Avis sur l'Amélioration du Contrôle de Gestion dans les Entreprises d'Etat ». En même temps, le Quotidien du Peuple publia un éditorial « Les Systèmes de Responsabilité Doivent Etre Etablis et Perfectionnés dans Chaque Affaire ». Par ailleurs, le pouvoir de formulation du système comptable décentralisé au gouvernement local en 1958 se retrouva dans la main du Ministère des Finances. Plusieurs décrets concernant le travail comptable furent ratifiés par le Ministère des Finances pour rétablir l'ordre ordinaire du travail comptable. Avec la prospérité économique à la suite de l'implémentation de la politique des « huit mots » et avec l'appel du Parti pour la recherche d'un système économique avec caractéristiques chinoises, une nouvelle réforme du travail comptable devint impérative. En octobre 1964, le Ministère des Finances publia « le Projet sur la Réforme de la Comptabilité Commerciale » qui visa à simplifier le système comptable. Au cours de cette réforme, la classe et la lutte des classes furent considérées comme un point de départ. En décembre 1965, la méthode « augmentation et diminution » fut mise en application dans les entreprises commerciales.

Cependant, cette réforme comptable fut interrompue par la Révolution Culturelle qui commença en 1966. Pendant la Révolution Culturelle, la comptabilité fut critiquée comme

étant une « vestige du capitalisme » qui dut être supprimée. Le système comptable à l'époque souffrit de reculs.

2. *Théorie Comptable*

Avant 1949, la théorie et les méthodes de la comptabilité de la Chine furent fortement influencées par les théories de comptabilité occidentale. Au début des années 1950, des chercheurs en Chine commencèrent à discuter comment développer le système des méthodes comptables à la chinoise. En même temps, la discussion autour de la nature de comptabilité s'amorça (Xing et Huang², 1951). Dans l'article « Comment Etablir la Base de la Comptabilité de la Nouvelle Chine », ils formulèrent l'idée que « la comptabilité, qui a du caractère de classe, est une méthode de gestion et contrôle des processus de production matérielle ». Cette idée fut soutenue par des experts soviétiques. Par contre, d'autres pensées, comme la double nature (Chen, 1951) ou la nature technique (Tao³, 1951), ne furent pas retenues.

Pendant la période du GBA, le numéro 3 de Comptabilité Industrielle en 1958 a publié un éditorial en appelant « allons ensemble sur place, éliminons la règle, pour réaliser le grand bond en avant dans le travail de comptabilité ». Dans cet éditorial, deux tâches sont proposées : de se garder contre le gaspillage et contre le conservatisme. Dans une telle circonstance, le service comptable a été fusionné dans beaucoup d'entreprises, et les comptables ont été envoyés travailler avec les ouvriers dans l'atelier, le plan comptable est devenu un ornement sans moyens pour son existence. De ce fait, il n'exista plus de bases pratiques pour la recherche comptable. Cependant, certaines nouvelles idées, par exemple, la participation des ouvriers dans la gestion des entreprises et l'incitation à l'enthousiasme du travail, furent introduites dans le cadre de la gestion financière qui suivit selon un modèle soviétique.

Avec l'échec du GBA et la rupture sino-soviétique, les Chinois commencèrent à chercher un système économique à la chinoise. Dans le domaine comptable, la première conférence des comptables eut lieu à Beijing en 1962, qui eut pour objectif des pratiques et des théories comptables. Le double caractère (technique et de la classe sociale) de la comptabilité fut proposé, et certains assistants de la conférence se prononcèrent en faveur du système traditionnel de la comptabilité chinoise et l'établissement d'un système de la comptabilité en partie double (augmentation et diminution). Pendant la seconde réforme du système

² Ils sont professeurs en comptabilité de l'Université des Peuples de Chine, Beijing

comptable qui commença en 1965, le cadre théorique de la comptabilité soviétique fut abandonné, remplacé par un système théorique de comptabilité en partie double (augmentation et diminution) basé sur le « mouvement de fonds ».

La Révolution Culturelle fut submergée par les luttes politiques et nommée une phase sans recherche dans le domaine comptable : la théorie comptable fut jetée à la poubelle, les pratiques comptables furent dénaturées.

3. Education Comptable

Au début des années 1950, des universités financières et économiques et des écoles ont été installées dans chaque province et dans des grandes municipalités. Leur plan d'enseignement et le programme d'études ont été copiés de ceux des universités financières et économiques de l'URSS. Les cours principaux, ainsi que des principes de la comptabilité, de la comptabilité spéciale, de l'analyse des activités économiques, et de la gestion financière, ont été formés selon le modèle soviétique. Les manuels furent principalement de deux sources : une des manuels utilisés à l'école de comptabilité de Shanghai Lixin, une autre des traductions de manuels soviétiques (Xiang⁴, 1999)

Une réforme massive du système d'éducation, qui a suivi le modèle soviétique, a débuté en 1952 : les experts russes sont entrés dans l'Université du Peuple de la Chine en juillet 1950, qui était la première université se concentrant sur les sciences sociales, fondée juste après la création du nouveau gouvernement. En même temps, la comptabilité a commencé à être enseignée dans les universités chinoises, et l'éducation sur place pour le personnel des sociétés de comptabilité a été également mise en application.

Dans le GBA, les cours de gestion ont été réduits, et les universités décommandées et petites offrant de l'éducation de gestion ont fermées ou fusionnées avec des plus grandes universités.

Au cours du rétablissement économique, l'éducation comptable a été récupérée. L'ampleur de recrutement des universités qui ont offert des formations dans la comptabilité a été agrandie, et de nouvelles écoles de comptabilité financière ont été établies. Les nouveaux cours ont été présentés et des manuels écrits par les professeurs et experts chinois ont été enseignés dans beaucoup d'universités. Beaucoup de comptables ont été formés dans les écoles, les universités et les universités spéciales de comptabilité.

³ il était un jeune chercheur, et, avec Chen, a été critiqué et reçu un traitement injuste à cause de cet article.

⁴ il était ministre des Finances de la Chine entre 1998 et 2003.

Dans la révolution culturelle, l'éducation à la comptabilité dans les universités a été sévèrement raccourcie. Les admissions d'université devaient être déterminées par des critères politiques plutôt que par des examens et des étudiants à l'entrée dans une éducation supérieure étaient choisis par leurs camarades ouvriers et leurs comités révolutionnaires. La plupart des universitaires ont été humiliés et ont été stigmatisés en tant que autorités réactionnaires académiques en raison de leur « pensée impropre » et « d'attitudes bourgeoises ». Des intellectuels furent connus comme « neuvième catégorie puante », « ennemis de classe ».

Le même climat social que la révolution culturelle se poursuivit entre 1976 et 1978 avec l'accès au pouvoir de Hua Guofeng. Cette période se caractérise par le slogan « l'on soutient toutes les décisions prises par le président Mao et l'on s'en tient aux instructions du président Mao ».

3.1.3. La gouvernance des entreprises d'Etat

La gouvernance des entreprises chinoises de cette période fut principalement influencée par la relation sino-soviétique. Trois modes de gestion d'entreprise sont apparus : le système de gestion par comités, le système de responsabilité individuelle de directeur et le Charte Angang⁵.

Au lendemain de la création de la PRC, un système de gestion par comités, dit « système de Shanghai », fut implémenté dans les entreprises chinoises. Ces comités regroupent des représentants du Parti communiste, des syndicats, des organisations de masse et parfois du patronat ou de l'ancien patronat. Toutes les décisions concernant des activités d'entreprise devaient être prises par les comités. En cas d'urgence, le directeur d'entreprise pouvait régler le problème à l'avance mais il fallait en rendre compte aux comités d'entreprise. A l'époque, ce système de gestion a permis de renforcer le contrôle sociopolitique sur la bourgeoisie et d'assurer une participation ouvrière à la gestion. Mais il a mal répondu aux impératifs de coordination imposés par la nouvelle planification quinquennale, et le rôle qu'y ont joué les représentants locaux Parti a tendu à faire échapper ces comités aux hiérarchies « verticales » et à faire prédominer le principe de territorialité.

Pour surmonter les problèmes posés par le système de gestion par comités et accomplir les objectifs fixés pour la première planification quinquennale, le système de responsabilité individuelle de directeur s'établit au fur et à mesure dans les entreprises en référence au

⁵ Le nom d'une société sidérurgique de la région nord-est de la Chine.

modèle soviétique malgré un boycott de la part des gouvernements locaux. L'éviction de Gao Gang et de Rao Shushi eut lieu en 1954 afin de supprimer les obstacles à la mise en place du système de responsabilité individuelle de directeur. Dans ce nouveau système, une relation d'agence fut établie entre les directeurs d'entreprise et l'Etat. Selon Jensen et Meckling (1976), une relation d'agence est «un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour exécuter en son nom une tâche quelconque qui implique la délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent». Dans le système de responsabilité individuelle de directeur, un directeur est désigné par l'Etat pour exécuter des tâches de la gestion d'entreprise. Il est responsable de l'accomplissement des objectifs planifiés et du fonctionnement normal de la production, de la technologie et de la finance de l'entreprise. Les comités de l'entreprise ne s'occupent que de l'éducation morale des ouvriers. Une condition préalable pour ce système de gestion est une connaissance parfaite du directeur sur des activités de production, de technologie et de finance de l'entreprise. En fait, ce mode de gestion est une gestion scientifique et une gestion des experts par rapport au système de gestion par comités.

Mais le système de responsabilité individuelle de directeur a été établi en référence au modèle soviétique. Avec la détérioration de la relation sino-soviétique dans les années 1960, ce système a été remplacé par un autre système de gestion, dit « Charte Angang⁶ », dont le principe est « deux participations, une rectification, trois unions », qui signifie « favoriser systématiquement la participation des cadres dans de travail productif et des ouvriers dans la gestion, rectifier toutes les règles peu raisonnables, assurer la collaboration étroite des ouvriers, des cadres, et des techniciens dans le processus de production et l'innovation technologique ». L'essentiel de ce système réside dans le mouvement de masse au niveau de la gestion d'entreprise et la réduction de la hiérarchie intermédiaire. A cet égard, il se différencie du fordisme représenté alors pour les chinois par le modèle de gestion de Magnitogorsk, dit « Charte Magnitogorsk ». Après avoir lu le « rapport sur les innovations et les progrès techniques dans le domaine industriel » de la société sidérurgique d'Anshan, Mao Zedong proclama, le 22 mars 1960, que la « Charte Angang » est apparu à l'Extrême-Orient, en Chine. À l'époque, la Charte Angang fut propagée dans les entreprises chinoises en vue de contrer la Charte Magnitogorsk. Soutenue par Mao, la Charte Angang devint alors une forme prédominante de gestion d'entreprise. Même aujourd'hui, elle est encore utilisé dans certaines

⁶ L'abréviation du nom « la société sidérurgique d'Anshan ».

grandes entreprises telles que le Groupe Sidérurgique de la Capitale, et interprétée par certains chercheurs comme étant une forme représentative du post-fordisme (Cui et Gan, 1995, 1996).

La Charte Angang fut aussitôt rectifiée avec le retrait temporaire de Mao à cause de l'échec du GBA et renommée les « Soixante-dix Articles Réglementant l'Industrie » en décembre 1961. Ces articles consacrent le retour des gestionnaires aux responsabilités. Les services administratifs sont rétablis dans les entreprises, et ils reprennent en charge la comptabilité et le contrôle de production.

Pendant la catastrophe de 1966 à 1976, le système de gestion dans les entreprises chinoises fut paralysé.

La priorité étant donnée à la politique entre 1976 et 1978, le système de gestion dans les entreprises chinoises se retrouve dans un système de gestion par comité du parti : toutes les décisions concernant la production et le personnel sont prises par le comité du parti de l'entreprise, et le directeur n'est que un exécutant.

3.1.4. Le calcul économique en équipe et son évolution

Dans la période de la guerre et au début de la RPC, les entreprises publiques furent gérées sous un système de provision dans lequel tous les moyens de production d'entreprise, y compris la terre, les équipements, les matériels, les personnes, etc. sont distribués par l'Etat, et tous les produits de l'entreprise sont récupérés également par l'Etat. L'Etat recouvre tous les résultats de l'entreprise. Pour lutter contre le gaspillage entraîné par le système de provision, le système de calcul économique fut diffusé officiellement dans les entreprises chinoises à partir de 1951. L'idée initiale du calcul économique est que les entreprises se voient accordées une certaine autonomie, les actifs immobilisés et le fonds de roulement nécessaire soient indépendants en gestion et que les entreprises soient responsables de leurs résultats d'exploitation dans le cadre de la planification nationale.

Or dans la période de l'économie planifiée, les entreprises d'Etat ne sont pas des « firmes autonomes », mais subordonnées au gouvernement. En plus, il n'existe pas de marché intérieur, et ce que produisent ces entreprises ne sont pas des marchandises, mais des produits ordonnés par le plan national. Ainsi, « la distinction entre système d'information interne et externe perd toute signification et la comptabilité s'organise selon le principe du monisme » (Burlaud, 1989). Mais comment mesurer et piloter des activités d'entreprise ? La performance des entreprises est mesurée par leur efficacité en matière de l'accomplissement des objectifs planifiés dont les coûts font partie. La méthode de calcul des coûts s'effectue par étape de

processus de production. Il s'agit de coûts complets avec mesure des écarts par rapport à la norme qui est le coût le plus bas jamais obtenu dans le passé ou dans le secteur. Pour piloter des activités d'entreprise, un système, dit le calcul des coûts par atelier, a été mis en place dans des entreprises industrielles de pilote de la région nord-est de la Chine depuis 1951. Pour diffuser ce nouvel outil de contrôle des coûts, le numéro 11 de 1951 de Nouvelle Comptabilité publia un article de Jiang, intitulé « Une Etude sur le Calcul des Coûts par Atelier ». Le calcul des coûts par atelier est considéré comme un nouveau développement du calcul des coûts de l'entreprise. Il n'est pas seulement un calcul détaillé du calcul des coûts au niveau de l'entreprise, mais se différencie du calcul des coûts par étape dans l'objet de calcul : le calcul des coûts par étape s'effectue au niveau de l'entreprise et l'augmentation ou la diminution des coûts se manifeste sur des « marchandises », par contre, pour le calcul des coûts par atelier, les objets de calcul des coûts sont des produits finis ou des demi-produits de l'atelier.

Les indicateurs de coûts dans l'atelier qui sont issues d'une analyse approfondie de ceux de l'entreprise révèlent la performance de production de chaque atelier – unité élémentaire de l'entreprise. Ils mettent en évidence plus concrètement l'amélioration des techniques de production, l'efficacité des équipements, l'économie et le gaspillage des matières premières et des charges diverses, et l'accroissement des productivités des mains d'œuvres (Jiang, 1951).

Dans ce cadre de calcul des coûts, des entreprises chinoises explorent et échangent avec enthousiasme de nouveaux outils du contrôle de gestion. Le « calcul économique en équipe » est une des expériences les plus influentes. Cette méthode est d'abord mise à l'épreuve dans les PME par exemple l'Acierie Tianjing et la Mine de Charbon de Datong où furent obtenus des résultats satisfaisants. A partir de mars 1954, le CCE est utilisé pour la première fois dans une grande entreprise – la société sidérurgique d'Anshan (Angang) qui fut alors la plus grande base sidérurgique de la Chine. Jusqu'à la fin 1955, ce système fut mis en application dans toutes les unités de base de production de cette entreprise. Le « Quotidien du Peuple » publia le 24 décembre 1954 un éditorial intitulé « Faisons un travail de masse du Calcul économique en équipe » qui présentait des expériences réalisées dans les entreprises telles Angang en soulignant que le CEE, avec l'émulation de travail, est un moyen important d' « augmenter la production tout en pratiquant une stricte économie ». En juillet 1955, le comité central du Parti annonça « la Décision sur Pratique d'une Stricte Economie ». Le CEE qui peut à la fois inciter à l'ardeur d' « augmenter la production tout en pratiquant une stricte économie » de masse et favoriser l'émulation de travail fut diffusé dans tous les secteurs de la Chine. Selon

les exigences de la planification nationale, cinq indicateurs de mesure sont déterminés : la quantité de production, la qualité, la consommation des matières premières, la main d'œuvre et l'entretien des équipements. Au cours de la production, cinq tableaux d'enregistrement quotidiens sont établis en correspondant aux indicateurs de mesure. Sur chaque tableau, on voit clairement des écarts entre des objectifs réalisés et des objectifs planifiés. Ainsi, chaque ouvrier est conscient de son niveau de performance et les activités d'entreprises sont pilotées vers les objectifs planifiés. De surcroît, une analyse des activités économiques effectuée à la fin de chaque mois permet de trouver les points forts et les points faibles des activités de l'entreprise, ce qui conduit à une amélioration continue de la performance de l'entreprise. La nature de cette méthode est une application de responsabilité de comptabilité (Skousen et Yang, 1988), voire une « responsabilité de comptabilité à la chinoise » (Hu, 2000). Le chef et les membres d'équipe restent solidairement responsables pour l'accomplissement des objectifs planifiés auquel sont étroitement liées les sanctions ou les récompenses. Cette forme de contrôle constitue « une base solide du système de la responsabilité économique de l'entreprise chinoise » (Hu, 2000).

Dans les années 1960, avec le retour du courant pragmatique, le concept de « profit » fut introduit dans le CEE pour augmenter la conscience du contrôle des coûts des ouvriers. Certaines entreprises telles l'Acierie de Daye ont pratiqué un système d'émulation grâce aux « cinq excellents » et aux « petits indicateurs » qui fut considéré alors comme étant un modèle de l'application des « Soixante-dix Articles Réglementant l'Industrie ». Ce système se forme par une combinaison de deux sortes d'évaluation : une évaluation comportementale dite « cinq excellents », et une autre évaluation productive dite « petits indicateurs ». Les « cinq excellents » consistent à évaluer les performances comportementales des ouvriers en matière de pensée politique, de production, d'apprentissage et de discipline, une pensée politique excellente favorisant l'amélioration des performances des quatre autres et une production excellente étant l'objectif ultime de cette évaluation. L'élaboration des petits indicateurs de mesure qui ont pour but d'évaluer les performances productives des ouvriers se réalise par l'union des cadres, des techniciens et des ouvriers. Les indicateurs concernant le volume de production, le profit, la qualité, la gamme de produits et les coûts sont décomposés jusqu'à l'équipe de travail. Avec cette décomposition des indicateurs, un système de responsabilité de poste s'implémente et se concrétise dans les entreprises. Ces deux types d'évaluation sont des évaluations individuelles. Pour réaliser une amélioration continue de la production de l'entreprise et activer davantage le dynamisme d'apprentissage des ouvriers, une émulation

qui se fonde sur les « cinq excellents » et les « petits indicateurs » entre des équipes fut mise en œuvre. De ce fait, le système d'émulation en matière de « cinq excellents » et « petits indicateurs » est assez similaire au système d'évaluation globale des performances (Hu, 2000).

Pendant la période de la Révolution Culturelle, les performances politiques des ouvriers devinrent primordiales dans le CEE. Le contrôle de gestion fut supprimé dans le plupart des entreprises chinoises, ce qui entraîna des gros gaspillages (Ou et Han, 1980).

Au milieu des années 1970, le système des « huit indicateurs économiques » fut mis en place dans le CEE pour accomplir le plan national dans les entreprises. Une conférence eut lieu à Tianjin en 1975 pour désigner les huit indicateurs économiques, et puis le document « la méthode de mesure des entreprises industrielles par huit indicateurs économiques » fut diffusé par la Commission Nationale de Planification en 1977 en vue de mettre en application les huit indicateurs. Ces huit indicateurs économiques sont le volume de production, la gamme des produits, la qualité, la consommation des matières premières et d'énergie, la productivité, le fonds de roulement, les coûts et la bénéfice, dont le volume, la gamme, et la qualité montrent le résultat matériel de l'exploitation et la contribution des valeurs d'usage de l'entreprise ; la productivité, la consommation des matières premières et d'énergie et le fonds de roulement présentent respectivement l'efficacité de l'utilisation du personnel, des matériaux et du fonds ; les coûts et la bénéfice indique synthétiquement le résultat en valeur de l'exploitation. La question se pose devant ce système est la comparabilité de la performance entre des entreprises ou des équipes à cause de la divergence des indicateurs (Zhang, 1983).

3.1.5. Conclusion

Aucun système de contrôle de gestion n'est instauré par hasard. La naissance du CEE et son évolution dans les trente premières années de la RPC révèlent la cohérence entre le contrôle de gestion et son environnement. Comme le contrôle de gestion occidental est fondé sur les principes néo-classiques (Scapens et Meng, 1993), le CEE est basé sur la valeur travail de l'économie politique de Marx. L'économie politique marxiste est une matière obligatoire dans toutes les formations universitaires et lycéennes. La valeur travail et la loi de valeur de Marx sont imprégnées dans l'esprit chinois. Il n'est pas surprenant qu'un contrôle de gestion soit inspiré par la valeur travail marxiste. Selon Marx, « la grandeur de la valeur de la marchandise n'est point déterminée par le temps de travail individuel dépensé pour la production de la marchandise par tel ou tel producteur, mais par le temps de travail

socialement nécessaire » (Marx, 1955, p.47). Dans le CEE, les objectifs planifiés ne sont pas autres que « le temps de travail socialement nécessaire ». « Du point de vue des équipes, le temps de travail socialement nécessaire d'une marchandise se traduit dans les coûts unitaires planifiés des produits des équipes, par contre, le temps de travail individuel se manifeste dans les coûts unitaires réalisés » (Ou et Han, 1980).

Egalement, l'innovation comptable à travers les pays dépend fortement de la culture du pays concerné (Firth, 1996). La culture chinoise a été intégrée dans le CEE. Parmi les cinq dimensions culturelles (Hofstede 1991, Hofstede and Bond 1988), Hofstede (1993) montre que la Chine a une distance hiérarchique plus élevée par rapport aux Etats-Unis. La société chinoise est caractérisée par un collectivisme de niveau élevé (Meindl, Hunt, & Lee, 1989). L'orientation à long terme représente l'idée du dynamisme de Confucius, qui comprend les valeurs suivantes: persistance, épargne, sens de la honte, et soumission aux ordres (Hofstede, 1991). Dans le CEE, les objectifs de production sont fixés par la direction, autrement dit, la direction ordonne, et les membres d'équipes exécutent. Au cours de cette exécution, l'intérêt individuel est moins important que l'intérêt collectif (par exemple, de l'équipe, de l'entreprise ou de l'Etat). En plus, dans le système de sanction et récompense, les motivations spirituelles et matérielles sont mobilisées simultanément, et même dans le plupart du temps, les récompenses symboliques sont plus sollicitées par des salariés.

Cependant, la dimension gouvernementale ne saurait pas être ignorée dans la naissance et la diffusion du CEE. Auparavant, la ligne de masse a été une arme efficace de la révolution chinoise du Parti Communiste Chinois. Elle a été appliquée à la construction socialiste chinoise depuis la création de la RPC. En Chine, il est globalement accepté que « le contrôle de gestion est un travail systématique qui nécessite une ligne de masse : le contrôle des coûts ne concerne pas que des départements de gestion, mais il faut l'intégrer dans toutes les dimensions d'entreprise et dans les équipes de travail » (Hu, 2000). Par conséquent, le CEE a été reconnu comme une représentation appropriée de cette réalité et diffusé par le gouvernement chinois en Chine. Mais, le contrôle des coûts n'est pas la fonction unique du CEE ; en pratique, le CEE était adopté par certaines entreprises pour lutter contre la corruption et le gaspillage issu du manque de gestion ; mais, il était dégradé en un moyen de révision disciplinaire et privé de sa fonction d'amélioration de la performance des entreprises (Ou et Han, 1980).

Par ailleurs, la naissance et l'évolution du CEE dans cette période s'expliquent également par l'évolution de la gouvernance d'entreprise. La mise en place du système de responsabilité

individuelle de directeur a augmenté le sens de responsabilité des directeurs d'entreprise par rapport à l'Etat et puis leur PEU en matière d'accomplissement des objectifs planifiés. Les facteurs environnementaux sont interprétés par la mise en œuvre du CEE. De même, les « Soixante-dix Articles Réglementant l'Industrie » ont fait introduire dans le CEE des indicateurs d'évaluation plus globale, et le système de gestion par comité de parti les « huit indicateurs ».

En résumé, l'hypothèse de recherche peut être vérifiée par la naissance et l'évolution du CEE de la période planifiée. Le CEE est une innovation managériale qui se produit progressivement dans la révolution et la construction socialiste de la Chine. Cette méthode est une représentation de la réalité de l'entreprise chinoise basée sur l'économie politique marxiste et aussi cohérente avec la culture et la politique chinoise.

3.2. LA PERIODE TRANSITOIRE DE L'ECONOMIE PLANIFIEE A L'ECONOMIE DE MARCHE (1978-1992)

Le IIIe plenum du 11e congrès du Parti tenu en décembre 1978 est largement considéré comme étant le début de l'ère de réforme économique chinoise. Cette période a vu l'évolution progressive de la pensée économique de Deng Xiaoping qui conduit enfin à une théorie du socialisme à la chinoise. On voit aussi les changements en matière de la théorie et de pratiques comptables, et de la gouvernance d'entreprise.

3.2.1. Caractéristiques politico-économiques

Le principe de « libérer la pensée et chercher la vérité dans les faits » fut avancé dès l' 'accès au pouvoir de Deng en décembre 1978. Comparé au principe « chercher la vérité dans les faits » du maoïsme, ce principe montre que la libération de la pensée est une condition préalable pour chercher la vérité dans les faits.

Pour libérer la pensée, il faut d'abord éliminer le culte personnel envers Mao existant dans l'esprit chinois. Les trente premières années de la RPC furent jugées officiellement sous forme d'un texte voté par le VIe plenum du 11e Comité centrale en juin 1981 : « Résolution sur quelques questions concernant l'histoire du Parti ». Dans ce texte, une appréciation critique fut portée sur le rôle de Mao et de sa pensée ainsi que sur le contenu politique de la révolution culturelle. La résolution prend soin de distinguer entre les erreurs de Mao, nées d'une application hâtive et incorrecte de ses principes, et sa pensée qui doit continuer à inspirer le Parti. Afin d'éviter de secouer la légitimité du régime par ce mouvement de

démaoïsation, les Quatre principes fondamentaux (adhésion à la voie socialiste, soutien de la dictature du prolétariat, respect de la direction du Parti communiste, fidélité au marxisme-léninisme et à la pensée de Mao Zedong) fut annoncées en mars 1979 pour préserver un cadre idéologique et politique suffisamment solides pour que cette démaoïsation puisse être contrôlée dans son développement et dans ses conséquences.

Pour libérer la pensée, il faut aussi avoir une connaissance lucide de la situation actuelle. A partir d'un jugement judicieux de la situation, Deng a proposé la théorie de « la phase primaire du socialisme » qui montre que la Chine se trouve encore dans la phase primaire du socialisme qui se caractérise par des sous développements en matière d'économie nationale et de forces productives, que c'est une étape très longue qui prendra au moins un siècle, que toutes les mesures doivent être guidées par cette réalité fondamentale du pays, et que l'on ne peut s'écarter de la réalité ni brûler les étapes. La contradiction principale de la société chinoise au stade actuel est celle qui existe entre les besoins matériels et culturels croissants du peuple d'une part, et la production insuffisante de la société d'autre part, et qu'il faut accorder la première place au développement des forces productives et faire progresser globalement la société et concentrant des efforts sur le développement économique.

Dans cette « phase primaire du socialisme », la tâche centrale est de développer des forces productives. Par sa nature même, le socialisme a pour vocation de donner libre cours au développement des forces productives, de faire disparaître l'exploitation de l'homme par l'homme de même que la bipolarisation, afin de parvenir finalement à la prospérité commune. Le socialisme n'est pas synonyme de pauvreté, mais comme il n'est pas possible que tous deviennent riches en même temps, il faut autoriser et encourager certaines régions et personnes à s'enrichir avant les autres pour donner l'exemple et parvenir ainsi petit à petit à la prospérité commune.

Pour accomplir cette tâche centrale, il faut s'appuyer sur « deux points essentiels » - le maintien des Quatre principes fondamentaux et la politique de la réforme et l'ouverture à l'extérieur. D'une part, les quatre principes fondamentaux sont les fondements de la République populaire de la Chine et constituent la garantie d'un développement sain de la réforme et l'ouverture, et de la modernisation. D'autre part, la réforme et l'ouverture à l'extérieur accordent aux quatre principes fondamentaux un nouveau contenu. En septembre de 1985, le IV^e plenum du 12^e congrès du Parti indique que la réforme est un perfectionnement du socialisme et que la réforme et l'ouverture à l'extérieure sont la politique

fondamentale de la Chine et une voie incontournable du développement des forces productives..

La réforme économique commença avec la décollectivisation rurale en 1979. Cette décollectivisation rurale est effectuée par la mise en œuvre de « systèmes de responsabilités » visant à lier directement la rémunération à la production pour mieux mobiliser l'énergie de la main-d'œuvre paysanne. Ces systèmes recouvrent des formules contractuelles fort diverses. En 1979 apparaissent les « forfaits de production avec les groupes » qui lient un groupe de quelques familles à l'équipe de production. En 1980 ce sont les « forfaits de production avec les familles ». Dans les deux cas, les exploitants sont tenus de remettre l'essentiel de leur production à l'équipe, ne gardant pour eux que le surplus. En 1981, commencent à s'imposer les « forfaits d'exploitation avec les familles » : les terres, qui théoriquement restent aux propriétés collectives, sont divisées entre les familles. Celles-ci disposent à leur gré de leur production après versement à l'Etat de l'impôt agricole, livraison des quotas obligatoires à prix fixé par l'administration et versement à l'équipe de cotisations destinées à alimenter divers fonds sociaux. A partir de 1982-1983, avec la généralisation de ce dernier type de forfait, s'installe une décollectivisation de fait.

Les expériences de la réforme agraire sont ensuite appliquées dans une réforme économique urbaine après le IIIe plenum du 12e congrès du Parti (Octobre 1984) dans lequel la « Décision sur la réforme du système économique » est passée et devient le programme de la réforme économique chinoise. Dans un entretien avec le Premier Ministre Robert Mugabe du Zimbabwe le 28 août 1985, Deng montre que la réforme et l'ouverture à l'extérieure sont une voie incontournable du développement des forces productives, et que la réforme économique urbaine constitue une réforme globale et une deuxième révolution de la RPC.

Le déclenchement global de la réforme économique a rendu nécessaire la réforme politique. En 1986, Deng montre la nécessité d'une réforme politique et le principe fondamental de cette réforme qui réside dans l'adhésion à la voie socialiste, le respect de la direction du Parti communiste et la lutte contre le libéralisme capitaliste. Dans la même année, il indique que le contenu de la réforme politique est constitué par trois parties : la séparation du Parti et du gouvernement qui concerne le changement des méthodes de gestion ; la décentralisation du pouvoir qui résout des relations entre le gouvernement central et les gouvernements locaux ; la simplification des institutions exécutives.

Au cours du développement de la réforme économique, il y a eu aussi une évolution des idées sur la relation entre le marché et la planification économique.

Au début 1979, Chen Yun a proposé une orientation selon laquelle « la régulation du marché doit être mise en jeu tout en conservant le rôle primordial de la planification économique ». Le 26 novembre de la même année, Deng Xiaoping, lui aussi indiqua dans un entretien avec F. Gibney⁷ que l'économie de marché n'existe pas seulement dans les pays capitalistes et un pays socialiste tel la Chine peut avoir une économie de marché. Le 12e congrès du Parti (1982) confirme le rôle d'appoint de la régulation de marché tout en soulignant que l'économie planifiée constitue une partie principale de l'économie nationale chinoise. Cela signifie que l'esprit chinois à l'époque est encore limité dans le cadre de l'ancien système dans lequel la planification économique est une caractéristique du socialisme. En octobre 1984, la « Résolution du comité central du PCC sur la réforme du système économique » fut ratifiée par le IIIe plenum du 12e congrès du Parti. La résolution montre qu'une économie marchande est une phase incontournable du développement de l'économie socialiste, et que l'enjeu primordial de la réforme du système planifié est de surmonter l'idée traditionnelle qui oppose l'économie planifiée à l'économie marchande, et d'être conscient que l'économie planifiée socialiste doit volontairement utiliser et s'appuyer sur la loi de la valeur et que l'économie planifiée socialiste est une économie marchande planifiée basée sur la propriété publique. Cette idée constitue un choix fondamental de la réforme du système économique chinois et a rejeté les idées traditionnelles qui considèrent que les relations marchandes ne sont pas compatibles avec le système socialiste. Le rapport du 13e congrès du Parti (1987) est allé plus loin dans cette direction en montrant que l'économie marchande socialiste doit être un système de l'unification inhérente entre le marché et la planification ; la distinction essentielle entre l'économie marchande socialiste et capitaliste réside dans la différence de la propriété ; la planification économique s'appuie sur la loi de la valeur et les échanges marchands ; au niveau global, le nouveau système économique est un mécanisme dans lequel un marché surveillé par l'Etat guide les activités d'entreprise. Dans ce rapport, le marché et la planification sont vus comme étant des instruments de régulation, mais le marché alors est un marché surveillé ou contrôlé par l'Etat. Au moment de la tournée d'inspection dans la région sud de la Chine de 1992, Deng indique clairement que le marché n'est pas équivalent au capitalisme, tout comme la planification n'est pas équivalente au socialisme. Tous les deux ne sont rien autre que des instruments économiques et leur part dans un système d'économie ne modifie pas le régime politique d'un pays. Ces arguments se préparent un climat favorable à

⁷ Vice-président du conseil des rédacteurs de l' Encyclopedia Britannica.

l'émergence de la théorie de l'économie du marché socialiste, mais il faut attendre le 14^e congrès du Parti (Octobre 1992) pour l'avancer.

3.2.2. Caractéristiques comptables

1. Système comptable

La décennie de troubles a perturbé le système comptable qui ne fonctionne plus dans les entreprises chinoises. Avec le retour du pragmatisme depuis le III^e plenum du 11^e congrès du Parti, les pratiques et les règlements comptables sont rétablis dans les entreprises chinoises. En plus, l'établissement de la première zone économique spéciale à Shenzhen en mai 1980 signifie le début de la création des entreprises étrangères en Chine. Face à cette exigence, un plan comptable pour des entreprises à capitaux étrangers est implémenté en août 1982. Ce plan comptable, d'une part, satisfait les demandes de la politique de l'ouverture à l'extérieur, et sert, d'autre part, de base d'essai pour des futures normes unifiées de comptabilité.

Un autre résultat dans le système comptable de cette période est la promulgation de la première Loi Comptable le 21 janvier 1985 par l'Assemblée nationale populaire. La nouvelle loi comptable est composée de six chapitres, tels que les dispositifs généraux, l'enregistrement comptable, le contrôle comptable, l'organisation et les effectifs comptables, les responsabilités légales et les dispositifs finaux. La loi désigne notamment le Ministère des Finances comme l'organisme de tutelle de la réglementation comptable. Elle définit aussi les fonctions des comptables, les champs de l'enregistrement comptable, les responsabilités de préparation des inventaires et des comptes annuels, ainsi que le rôle de contrôle joué par les comptables dans leurs établissements. La loi comptable a valeur de constitution dans le système comptable chinois. C'est la première fois que le travail comptable est normalisé sous forme de dispositions juridiques.

2. Théorie comptable

La création de la Société de Comptabilité de Chine en décembre 1979 est un événement important dans le domaine comptable. La Société de Comptabilité de Chine est une organisation académique de recherche comptable regroupant les professionnels comptables. Sa mission de base est d'organiser et de promouvoir les activités académiques parmi les membres, y compris les universitaires et les praticiens, afin d'augmenter le niveau scientifique de la comptabilité chinoise et de servir à accélérer la modernisation socialiste du pays.

En accord avec le principe « libérer la penser et chercher la vérité dans les faits », un mouvement de la libération de la pensée se déroule dans le domaine comptable. Comme dans les années 1950, le débat est d'abord concentré sur la nature de la comptabilité. Le caractère de classe de la comptabilité est abandonné, et deux courants principaux émergent autour de la nature de la comptabilité : d'une part, une idée que la comptabilité est une « activité de management » est avancée par Yang et Yan (1980). En référant aux arguments de Marx, Fayol et Gulick, ils montrent que la comptabilité est non seulement un instrument de la gestion économique, mais aussi possède le caractère de gestion en elle-même, et est une activité de management. Auparavant, la fonction de la comptabilité se limitait à l'enregistrement des activités d'entreprise et les comptables chinoises n'ont pas de droit de gestion des affaires d'entreprise. Ainsi, la présentation de ce courant reflète un statut social plus élevé de la comptabilité dans la réalité. Par ailleurs, selon eux, puisque l'économie socialiste comprend à la fois l'économie d'entreprise et l'économie nationale, la fonction gestionnaire de la comptabilité constitue aussi une partie importante de la gestion de l'économie nationale. D'autre part, l'idée que la comptabilité est un « système d'information » est introduite des pays occidentaux. Yu est le premier initiateur de ce courant en disant que la comptabilité sert à fournir à la direction d'entreprise des services consultatifs en s'appuyant sur des informations fidèles et objectives (1982). Ensuite, la comptabilité est définie comme étant « un système d'information économique qui fournit principalement des informations financières afin de renforcer la gestion économique et améliorer la rentabilité des entreprises » (Ge, 1983). Cette conception de comptabilité est considérée comme englobant les différentes définitions de comptabilité (Jiang, 1984).

Les effets de ce débat sur la nature de la comptabilité sont très importants. Le courant de « l'activité de gestion » favorise une amélioration du statut social de la comptabilité et augmente le dynamisme des comptables chinois à participer dans la gestion d'entreprise. Par ailleurs, le courant du système d'information élargit les perspectives des comptables chinois en montrant que les informations financières sont des ressources très importantes pour la prise de décision des entreprises.

L'ouverture à l'extérieur encourage de plus en plus des chercheurs et praticiens à se tourner vers les théories et les pratiques comptables des pays occidentaux. Il est généralement accepté que le caractère technique et scientifique de la comptabilité de gestion soit plus évident par rapport à d'autres disciplines ; en plus, comparés au systèmes de rapports financiers, les systèmes de contrôle de gestion sont plus influencés par l'environnement économique, et la

réforme économique chinoise se déroule avec une stabilité politique, ce qui a mis la comptabilité de gestion en première ligne des changements comptables en Chine (Scapens et Meng, 1993). Par conséquent, des théories de la comptabilité de gestion sont introduites en Chine dans un premier temps. Beaucoup d'écrits sont consacrés aux modalités de l'adaptation des outils occidentaux. De nombreuses entreprises chinoises ont commencé à essayer des techniques de la comptabilité de gestion occidentale, y compris l'analyse CVP, la comptabilité de responsabilité, le coût standard, le coût variable, l'analyse des écarts, l'analyse de contribution, le prix de cession interne et certaines méthodes de la prise de décision à long terme (Scapens et Meng, 1993). Plus tard, les principes comptables, les normes comptables, et la comptabilité financière sont étudiées et adaptées progressivement dans le système comptable chinois, et ceci entraîne par la suite la réforme du système comptable de 1993.

3. Education comptable

L'éducation comptable est restaurée dans les universités chinoises à partir de 1978. Les étudiants sont recrutés sur concours et le programme d'enseignement est réorganisé. Vers la fin des années 80, afin d'établir une armature de base pour le programme d'études universitaires, le Comité de l'Education d'Etat a proposé 11 cours de noyau montrant les caractéristiques chinoises qui devraient être incluses dans des cours spéciaux de comptabilité. Les manuels de comptabilité sont mis à jour en faisant référence aux manuels occidentaux. Dans quelques universités, des manuels en anglais ont été adaptés.

3.2.3. La gouvernance des entreprises

La réforme économique au niveau national nécessite une réforme de la gouvernance des entreprises chinoises. Des entreprises sans autonomie, subordonnées au gouvernement ne sont pas compatibles avec une économie de plus en plus libérale. La réforme de la gouvernance des entreprises chinoises dans cette période se caractérise par l'augmentation de l'autonomie (1979-1984) d'une part, et la séparation du droit de propriété et du droit d'exécution (1985-1992) d'autre part.

L'augmentation de l'autonomie des entreprises chinoises s'effectue par une politique dite de « conservation des bénéfices ». Dès 1980, la politique de « conservation des bénéfices » a été mise à l'essai dans les entreprises industrielles de Shanghai : une partie des bénéfices est autorisée à être retenue et destinée aux primes des ouvriers et des cadres, au bien-être des ouvriers et au développement de l'entreprise. Le bénéfice retenu dépend du bénéfice réalisé

dans l'année précédente, et de l'augmentation du bénéfice pendant l'année courante. Le taux du bénéfice retenu est fixé par le gouvernement et applicable à toutes les entreprises du même secteur. Compte tenu de la difficulté pour réaliser une augmentation du bénéfice, le taux pour la partie augmentée du bénéfice est environ deux fois plus élevé que celui du bénéfice de l'an précédent. Cette politique a été conçue pour augmenter le pouvoir de l'entreprise en matière de disposition du résultat des activités d'exploitation. Mais l'inconvénient de cette politique réside dans le taux supérieur pour l'augmentation du bénéfice. Parce que la marge d'augmentation du bénéfice pour des entreprises avec technologie de pointe est assez réduite, cette politique est critiquée comme « fouettant les bêtes les plus rapides⁸ ».

Les désavantages de la politique de « conservation des bénéfices », avec la nécessité de la séparation du droit de propriété et du droit d'exécution, ont poussé la gouvernance des entreprises chinoises à évoluer vers une forme plus juste et efficace. A partir de 1983, un système dit « d'impôt sur le bénéfice » a été utilisé dans des entreprises chinoises. Après deux ajustements, ce système remplaça complètement la politique de « conservation des bénéfices » en 1985. Dans ce nouveau système, le partage des bénéfices entre les entreprises et l'Etat s'effectue par un impôt sur le revenu. Auparavant, ce type d'impôt a été utilisé pour les entreprises étrangères. Mais le taux à l'époque pour les entreprises chinoises était beaucoup plus élevé, 50% contre 33,3%.

Le nouveau système représente une autonomie plus élevée pour les entreprises et une nouvelle relation entre les entreprises et l'Etat : les entreprises ne sont plus dépendantes du gouvernement. Ceci impose des changements dans le domaine de la gouvernance d'entreprise. En 1985, le système de responsabilité individuelle du directeur fut mis en place à nouveau pour remplacer le système de direction par comité. Ce système de responsabilité individuelle de directeur est similaire à celui des années 1950, mais dans un nouveau contexte économique. Les directeurs des entreprises sont responsables, sous formes de contrat, pour les résultats des entreprises. Dans ce cadre, un modèle « CMI » (Lee, 1990) a été diffusé dans les entreprises chinoises depuis 1988. Le modèle CMI comprend trois sous-systèmes : un système de contrat de management (CMS), un système de responsabilité managériale (MRS) et un système de contrat interne (ICS). Dans le système de contrat de management (CMS), un contrat sera signé entre le directeur d'entreprise publique et un organe d'Etat (un gouvernement local par exemple), les articles du contrat décrivent les droits du directeur en matière de gestion des moyens de production et sa responsabilité en matière de résultat de

⁸ Quand deux ou trois bêtes tirent une charrue, c'est le plus lent qui devrait être fouetté, pas le plus rapide.

l'exploitation. En plus, le directeur possède plus de pouvoir sur l'emploi des bénéficiaires conservés de l'entreprise. Le système de responsabilité managériale (MRS) a pour but de diminuer l'intervention du parti dans les affaires d'entreprise et de rendre au directeur d'entreprise le droit de gestion en matière de politiques de salaire et prime. Le système de contrat interne (ICS) constitue un système de décomposition au sein de l'entreprise de la responsabilité portée sur le contrat signé entre le directeur d'entreprise et l'organe d'Etat. Par une distribution horizontale et verticale, chacun sera responsable pour une partie des objectifs liés au contrat d'Etat. L'enjeu du ICS est de motiver des gestionnaires de la hiérarchie supérieure et moyenne de l'entreprise (Lee, 1990), et cette motivation vient de leur distribuer des primes à condition que le contrat avec l'Etat soit accompli. Ce mécanisme a pour objectif de promouvoir la coopération, la coordination et la communication entre les gestionnaires de la hiérarchie supérieure et moyenne en matière d'accomplissement du contrat avec l'Etat.

Le modèle CMI a été conçu selon le principe de « la répartition selon le travail fourni ». Mais comme ce que l'on a dit, la priorité est donnée à la motivation des gestionnaires de la hiérarchie supérieure et moyenne de l'entreprise, l'évaluation de la performance des ouvriers reste ambiguë et arbitraire, et la méthode souvent utilisée est des discussions face à face en groupe (Walder, 1987) dans lesquelles des critères ambigus sont appliqués. En plus, les primes distribuées aux ouvriers dépendent souvent de la volonté de leur supérieur immédiat. « Le système des « Guanxi » (relations qui permettent des engagements fort importants sur une simple parole donnée et qui cimentent des petits groupes d'intérêts, au sein ou autour d'une organisation) est assez incompatible avec les analyses sans passion et sans sentiment d'un mode de direction par objectifs » (Gervais, 1993). Ce climat social favorise la formation des ententes entre différentes parties autour de l'entreprise. Deux conséquences ont été produites de ce fait : d'une part, des « risques exogènes » issus des défauts du système de la planification et des « aversions des ouvriers au risque » provenant de la philosophie inhérente de la population de travail et du mode arbitraire et capricieux de la distribution des primes impliquent un coût d'agence plus élevé pour le directeur d'entreprise ; d'autre part, l'existence d'ententes aux niveaux inférieurs (entre des ouvriers, leur supérieur immédiat et le directeur d'entreprise) et des ententes aux niveaux supérieurs (entre le directeur d'entreprise et l'organe local d'Etat) (Lee, 1990) a conduit le système CMI à se détourner de son principe initial « répartition selon le travail fourni ».

3.2.4. L'évolution du CEE

Au début des années 1980, un débat autour le contenu du système des indicateurs de la mesure des performances d'entreprise se déroule en Chine dans le domaine du contrôle de gestion. A l'époque, la mesure des performances d'entreprise continue à utiliser le système des indicateurs des années 1970 qui comprend huit indicateurs : le volume de production, la qualité des produits, la gamme des produits, le bénéfice réalisé, les coûts de production, l'emploi du fonds, la productivité du travail et la consommation unitaire. D'une part, ce système fut critiqué à cause de sa complexité à appliquer, et dut être simplifié. Comme un soutien à cette critique, en 1980, le Ministère des Finances désigna l'accomplissement des quatre indicateurs (le volume de production, la qualité des produits, le bénéfice et le contrat d'approvisionnement) comme un seuil de conserver des bénéfices afin d'appliquer la politique « conservation des bénéfices ». Un autre courant représenté par Guan (1980) insista sur le fait que la diversité des objectifs de l'exploitation des entreprises socialistes nécessite un système complet d'indicateurs de mesure. A partir de l'économie politique marxiste, Guan (1980) montra que quatre différences principales existent entre la performance des entreprises socialistes et celle des entreprises capitalistes :

la performance des entreprises socialistes ne se limite pas dans la valeur du surplus créée, il faut prendre en compte la valeur d'usage créée ;

la performance des entreprises capitalistes est mesurée principalement par la part de l'emploi du travail (le capital avancé), mais la performance des entreprises socialistes doit être considérée à la fois en fonction de l'emploi du travail et de la consommation du travail ;

le socialisme a éliminé la contradiction inhérente de marchandise qui existe dans la production capitaliste, mais la production socialiste est encore une production marchande, ce qui détermine que la mesure de l'emploi du travail, de la consommation du travail et du surplus doit être effectuée en valeur et selon la loi de la valeur ;

l'objectif unique des entreprises capitalistes signifie que un seul indicateur tel que le taux de profit ou le taux de surplus est suffisant pour la mesure des résultats, et les objectifs divers des entreprises socialistes nécessitent un système complet d'indicateurs de mesure. Sur la base de ces arguments, il proposa que le taux de profit du fonds de roulement soit ajouté au système des indicateurs actuel.

Le CEE au début des années 1980 a vu la même « valorisation » que celle ayant lieu dans le système du calcul économique d'entreprise. Au-delà des indicateurs en volume (la quantité, la

qualité, la consommation du temps de travail et des matières premières) traditionnellement utilisés, des indicateurs en valeur qui reflètent le résultat économique de l'équipe de travail sont mis en place en appliquant la loi de la valeur. Cette « valorisation » se réalise soit par le calcul de la valeur économique de chaque indicateur, soit par comparaison entre les coûts de produits réalisés par l'équipe et les coûts planifiés, soit par l'introduction de monnaies d'entreprise dans la cession interne (Ou et Han, 1980). Puisque les équipes de travail constituent aussi une base de l'émulation du travail socialiste, la « valorisation » du CEE facilite ensuite la valorisation au niveau de l'émulation du travail socialiste. En plus, la « valorisation » dans le CEE et l'émulation du travail socialiste favorisent une réforme du système de rémunération, voire l'application de la politique de « récompense matérielle » (Ou et Han, 1980).

La séparation du droit de propriété et du droit d'exécution et la mise en place du système de responsabilité individuelle de directeur depuis 1985 ont fait augmenter à la fois l'autonomie des entreprises et la responsabilité des directeurs des entreprises. La méthode des coûts cibles fut mise en œuvre pour contrôler les coûts et améliorer la rentabilité. Mais l'application de la méthode des coûts cibles a rencontré plusieurs problèmes, par exemple, la dissociation entre la rémunération et la performance, la négociation au moment de la répartition des tâches. De ce fait, l'intégration de la méthode des coûts cibles et des contrats à forfait au CEE est vue comme une mesure effective pour améliorer le résultat d'exploitation des entreprises.

Au sein de la Société Sidérurgique de la Capitale de Beijing, un système, dit « Contractualisation, Collaboration, Contrôle » (CCC), fut mis en application en 1986 : la Contractualisation signifie que chacun entreprend sa part de responsabilité sous forme de contrat en vue d'accomplir les objectifs d'entreprise ; la Collaboration dénote que tous les salariés doivent collaborer les uns avec les autres en vue d'atteindre les objectifs d'entreprise ; le Contrôle indique que la performance de chaque salarié sera évaluée en fonction de l'accomplissement de sa responsabilité selon laquelle la prime sera distribuée. Ainsi, la responsabilité économique de l'entreprise est concrétisée sur chaque salarié. Le sentiment de maîtrise de l'entreprise des salariés étant augmenté, chacun est mobilisé pour participer à la gestion de l'entreprise. Mais « les mesures comptables du profit induisent des effets comportementaux indésirables » (Langevin et Naro, 2003), et le système CCC entraîne également des incidences négatives : par exemple, des comportements de poursuite des intérêts temporaires au détriment du développement durable, et des formalismes dans l'élaboration de la contenu des contrats.

3.2.5. Conclusion

Le CEE de cette période se caractérise par la « valorisation » des indicateurs et l'intégration d'un « contrat de responsabilité ». D'une part, la « valorisation » des indicateurs est un effet de la reconnaissance, de la part des directeurs d'entreprise, du rôle de marché dans l'économie planifiée. Mais la valeur évoquée à l'époque est encore cadrée par l'économie politique marxiste et est plutôt une valeur planifiée faute d'un mécanisme parfait du marché. L'influence idéologique sur le CEE est encore évidente. Le CEE reste une « gestion planifiée traditionnelle » (Gervais, 1993). D'autre part, l'intégration du « contrat de responsabilité » dans le CEE qui résulte de l'augmentation de l'autonomie d'entreprise et de la séparation des deux droits aide à mobiliser le dynamisme de travail des salariés.

Cette nouvelle évolution du CEE révèle de nouveaux changements environnementaux en Chine, notamment les incertitudes environnementales liées à l'introduction du marché et à l'augmentation de l'autonomie d'entreprise. Et surtout avec le changement de la gouvernance d'entreprise, l'intégration du « contrat de responsabilité » dans le CEE qui fait partie du modèle CMI de la gouvernance d'entreprise semble un contrôle de gestion plus formel et agressif. Donc, l'évolution du CEE dans cette période de transition montre un processus de légitimation des changements institutionnels.

3.3. LA PERIODE DE L'ECONOMIE DE MARCHE SOCIALISTE (1993 A NOS JOURS)

3.3.1. Caractéristiques politico-économiques

Le 14e congrès du Parti en octobre 1992 est un événement significatif dans l'histoire chinoise. Il marque le retrait définitif de Deng Xiaoping de la scène politique chinoise et le début de l'ère post-Deng. Dans ce congrès, la théorie de Deng Xiaoping, c'est-à-dire la théorie du socialisme à la chinoise, fut inscrite dans les Statuts du parti et devint un texte de référence de la construction du socialisme chinois. En plus, ce congrès annonça clairement que la Chine, désormais, s'engageait dans la voie d'une réforme particulière visant à établir une « économie de marché socialiste ». Les tâches principales sont les suivantes : perfectionner le système économique, dans lequel le secteur public occupe une place prépondérante tandis que divers autres secteurs s'y développent simultanément ; favoriser le développement équitable des villes et des campagnes ; mettre en place un mécanisme de coordination du développement économique à l'intérieur de différentes régions ; construire un marché moderne, unifié, ouvert, compétitif et sûr ; améliorer la régulation macro-économique, le mode de gestion de

l'administration et les droits et règlements économiques ; faire avancer les conditions de travail, la répartition des revenus et donner naissance à un véritable système de sécurité sociale ; fonder une économie reposant sur le principe du développement durable. Selon le plan prévu, une économie de marché socialiste relativement complète aura vu le jour en 2010. Et en 2020, ce système atteindra sa maturité.

L'établissement de l'économie de marché socialiste exige, selon le rapport du 14^e congrès, un changement des fonctions du gouvernement. La séparation entre le gouvernement et les entreprises doit être effectuée à l'échelle nationale. Le gouvernement n'intervient plus alors la gestion des entreprises. La fonction de l'attribution des ressources sera réalisée par le mécanisme de marché, et les fonctions du gouvernement se manifestent dans les administrations sociales, les services sociaux, la régulation macro-économique et la surveillance du marché. Les moyens administratifs dans le système de la régulation macro-économique seront remplacés par des moyens économiques tels que des moyens financiers, fiscaux, et monétaires etc., et des moyens législatifs. Cependant, le gouvernement chinois est encore le représentant des capitaux publics des entreprises. Pour cela, un organisme, dit le Comité de la Surveillance et de l'Administration des Capitaux d'Etat, est établi en 2003 pour exécuter des fonctions habituellement dévolues au propriétaire.

Le changement politique de cette période se révèle aussi dans le concept des « trois représentations » promu par Jiang Zeming qui est vu comme étant le noyau dur de la troisième génération du PCC. Le concept des « trois représentations » montre que le parti communiste doit représenter les forces productives les plus avancées (y compris le secteur privé), représenter la culture la plus avancée (scientifique, artistique, intellectuel, etc.), et représenter les intérêts fondamentaux du peuple tout entier (et non pas les intérêts du seul prolétariat). Les « trois représentations » furent incluses dans les Statuts du Parti au 16^e Congrès en novembre 2002. Certains considèrent les « trois représentations » comme l'abandon du concept marxiste de la lutte des classes, même si le Parti réitère que le marxisme continue d'être le guide d'action. Le parti communiste chinois devient ainsi le parti de la nation chinoise toute entière et n'est plus le parti du seul prolétariat.

Cette évolution vers un régime de parti unique au pouvoir mais social-démocrate fut confirmée par la modification de la Constitution chinoise en 2004. Il s'agit de protéger et de stimuler le secteur privé, qui fait la prospérité de la Chine et de sa classe émergente. L'article garantissant les droits de propriété privée et l'égalité politique de tous les citoyens sans distinction de classe sociale fut inclus dans la Constitution chinoise. Cette modification

signifie également l'irréversibilité de la réforme économique chinoise autour l'établissement de l'économie de marché et de la réforme du système de propriété.

Certes, la réforme économique depuis 1979 a amené à la Chine la prospérité économique et l'amélioration du bien-être du peuple. Mais son effet secondaire est aussi énorme : la bipolarisation des couches sociales, la détérioration environnementale, la dégradation de la moralité sociale, les conflits d'intérêts de divers groupes, etc. Le concept de « société harmonieuse » est apparu lors du quatrième plenum du XVI^e Comité central du Parti communiste chinois (PCC) à l'automne 2004, tandis que le plenum adoptait la « Décision de renforcer l'aptitude du Parti à gouverner ». Pour la première fois, on accordait à l'édification d'une société harmonieuse la même importance qu'au développement économique, politique et culturel. Il semble que l'édification de « société harmonieuse » est une rectification de la politique du développement national, un refus partiel de la fameuse formule de Deng – « Qu'importe que le chat soit blanc ou noir, s'il attrape les souris ». L'objectif de cette politique est de ramener l'économie chinoise sur le chemin du développement rationnel.

3.3.2. Caractéristiques comptables

1. Système comptable

L'environnement économique en Chine a profondément changé dans les années 1990, ce qui rend obsolète l'ancien système comptable qui aurait été conçu pour une économie planifiée de type soviétique. De plus, l'existence de divers plans comptables dans les différents secteurs avait empêché la formation d'un environnement d'une saine concurrence dans l'économie de marché socialiste. A partir d'un projet de norme préparée en 1990, un nouveau système de plan comptable est établi rapidement par des experts chinois et étrangers afin d'unifier les pratiques comptables des entreprises ayant des modes de propriété différents et rapprocher autant que possible le système chinois des usages internationaux (Gervais, 1993) : la Norme Comptable de Base, dont la base théorique est la théorie comptable occidentale, est promulguée fin 1992 et entrée en vigueur le 1 juillet 1993. Cette norme comptable signifie que la comptabilité chinoise soit sortie de l'ombre de la planification économique et converge progressivement vers la comptabilité occidentale, voire internationale. Mais la distinction entre les deux réside dans l'intervention de l'Etat sur les pratiques comptables de l'entreprise chinoise : le gouvernement, avec la direction de l'entreprise et des parties prenantes extérieurs telles que investisseurs et créateurs, est identifié comme utilisateur de l'information comptable de l'entreprise dans la Norme Comptable de Base. Aussitôt après, la Chine publie

une trentaine de normes comptables spécifiques afin de concrétiser et garantir l'implémentation de la Norme Comptable de Base.

Les nouvelles normes comptables se caractérisent par de nouveaux traitements au niveau des ressources en capital, des coûts de production et du résultat de l'exploitation, ce qui se manifeste respectivement dans les cinq points (Gervais, 1993) : « l'obligation pour toute entreprise d'avoir des capitaux propres », « l'introduction d'un système de préservation du capital », « une méthode d'évaluation des stocks conforme aux normes internationales », « une nouvelle définition du résultat et de son mode d'affectation », et « l'établissement d'un rapport financier ». En plus, ces réformes des pratiques comptables répondent également aux besoins de l'établissement du « système d'entreprise moderne » (2.3.3).

En même temps que l'édification des normes comptables chinoises, des lois et règlements relatifs au travail comptable sont également établis et perfectionnés. La loi comptable, promulguée par l'Assemblée du peuple en 1985, est révisée en décembre 1993 afin de s'adapter au nouveau contexte de la réforme comptable. Comparée à l'ancienne loi comptable, la nouvelle loi comptable met en évidence l'indépendance des comptables dans le travail comptable qui n'est plus dominé par la volonté du directeur de l'entreprise ; la nouvelle loi comptable complète aussi les règles d'enregistrement comptable et le mécanisme de contrôle comptable. La nouvelle loi comptable, par ailleurs, établit les règlements de la qualification professionnelle des comptables. En raison de l'importance croissante de la profession comptable libérale dans la vie économique, la loi des experts comptables entièrement consacrée à la réglementation de cette profession est approuvée par l'Assemblée du peuple en octobre 1993. Cette loi fournit un cadre juridique clair aux pratiques des experts-comptables.

Outre ces lois directement liées aux pratiques comptables, le droit des sociétés publié en décembre 1993 indique les obligations comptables des sociétés (SA et SARL) telles que le contenu du rapport annuel, la publicité des informations, la répartition du bénéfice, etc. ; le Décret provisoire sur le contrôle de l'émission et des transactions portant sur les actions publié le 22 avril 1993, et la loi sur les opérations boursières mis en application depuis le 1 juillet 1999 désignent les responsabilités de communication des informations des sociétés cotées.

De nouvelles réformes ont été menées sur le système comptable depuis 1999 pour le mettre en conformité avec les normes internationales tout en gardant ses propres caractéristiques. En 1999, la loi comptable est révisée encore une fois. Cette nouvelle loi comptable a pour

objectif d'assurer que le système comptable unifié soit mis en application dans toutes les entreprises chinoises. En plus, il est spécifié que le responsable d'une entité comptable est tenu responsable pour la sincérité et la légitimité (conformité aux lois) des rapports comptables de l'entreprise. En 2000, le conseil d'Etat promulgue les « Règles sur les rapports de comptabilité financière des entreprises » pour normaliser les rapports financiers des entreprises chinoises et finalement garantir leur sincérité et complétude. Le droit des domaines relatifs a été modifié en l'adaptant au développement économique. Le droit des sociétés et la loi sur les opérations boursières ont été révisés et mis en application à partir du 1er janvier 2006. Pour rester en harmonie avec ces lois et règlements et avec les IFRS, une révision du système des normes comptables chinoises devient plus que jamais impérative. Un jalon historique est posé dans l'histoire comptable chinoise lorsque la China Accounting Standards Commission et l'International Accounting Standards Board signent une déclaration commune en décembre 2005. Désormais, la comptabilité chinoise s'engage dans la voie de la normalisation internationale. Le Ministère des Finances rend publique le 15 février 2006 le nouveau système des normes comptables chinoises et le nouveau système des normes d'audit, dont les nouvelles normes comptables seront mises en application dans les entreprises cotées à partir du 1er janvier 2007.

Les nouvelles normes comptables comprennent une Norme Comptable de Base et 38 Normes Comptables Spécifiques. Les nouveautés les plus marquantes des nouvelles normes comptables sont :

Le changement de but du rapport financier d'entreprise : il n'est plus de « satisfaire les besoins de la gestion macro-économique de l'Etat », mais de fournir aux utilisateurs du rapport financier des informations comptables concernant l'état financier, le résultat d'exploitation et les flux financiers d'entreprise ;

L'introduction de la juste valeur : les actifs et les passifs sont mesurés selon leur juste valeur, et la définition de la juste valeur de l'IASC a été adoptée : « le montant pour lequel un actif peut être échangé ou un passif émis entre deux parties volontaires et bien informées dans le cadre d'une transaction à intérêts contradictoires ». Mais dans ces normes comptables, les méthodes concrètes de détermination de la juste valeur ne sont pas indiquées. Ainsi, les manipulations, voire l'abus, de la juste valeur seront des problèmes susceptibles d'émerger dans l'application de ces nouvelles normes comptables.

Théorie comptable et éducation comptable

La tendance du développement de la théorie comptable chinoise depuis 1993 est l'unification et la normalisation en ligne avec les normes occidentales. Ceci fait partie des efforts du gouvernement chinois pour s'intégrer dans les affaires de l'économie internationale. La scientificité de la comptabilité a été reconnue. L'influence marxiste persiste mais sous forme de positionnement épistémologique. Beaucoup de chercheurs chinois s'interrogent sur les modalités d'élaboration de la théorie comptable. A partir de l'épistémologie marxiste, une théorie comptable complète et mûre est considérée par devant de comprendre « ce qui est » et « ce qui devrait être » (Ge, 2000). Ainsi, la théorie comptable doit être formulée à partir à la fois de l'approche empirique et de l'approche normative. Les problèmes comptables induits par la mondialisation et l'économie de la connaissance sont étudiés. Six inconvénients de la comptabilité traditionnelle sont présentés : accent mis sur la comptabilisation des actifs corporels, sur l'apparence juridique des opérations (contre la nature économique), sur la mesure des gains (contre le flux de cash), sur une vue rétrospective (contre prospective), sur la normalisation (contre l'individualisation), sur les informations financières (contre non financières) (Wang et Lou, 2000). Une révolution comptable est réclamée, qui combine le principe de concordance et le principe de réalisation, une coexistence de plusieurs méthodes d'évaluation des actifs dominée par la juste valeur, un rapport comptable ayant un contenu diversifié et en temps réel.

En même temps que le développement de l'économie depuis 1993, les pratiques en matière de comptabilité sont devenues plus diverses. La comptabilité d'investissement étranger, la comptabilité multinationale d'entreprise, la comptabilité d'entreprise, et la comptabilité des titres se sont épanouies. La théorie internationale de la comptabilité approfondie a été présentée, dans laquelle une recherche plus approfondie sur la théorie de comptabilité dans de nouveaux secteurs tels que les secteurs bancaires et boursiers a été développée.

Le nouveau programme d'études de comptabilité, qui se rapproche le plan comptable international, est dispensé dans les universités en 1993. Des séances coopératives de formation sont tenues en Chine et à l'étranger. Le Ministère des Finances, avec des organismes de professionnels de comptabilité et quelques universités ont coopéré avec les compagnies internationales de comptabilité telle que Pricewaterhouse Coopers, et les organismes professionnels de comptabilité tels que ACCA, et CGA pour organiser de la formation initiale ou continue afin de satisfaire les besoins en compétences internationales de comptabilité en Chine.

3.3.3. La gouvernance des entreprises

Les entreprises sont les entités principales du marché, et l'établissement de l'économie de marché socialiste nécessite le dynamisme des entreprises chinoises. Pour cela, le 14^e congrès du parti en novembre 1993 formule la politique la plus importante concernant la réforme des entreprises publiques, visant à la création d'un « système d'entreprise moderne ». Les critères de ce « système d'entreprise moderne » sont « que l'on définisse clairement la propriété des entreprises, que l'on détermine de façon précise les droits et les responsabilités des managers, que l'on sépare les attributions des pouvoirs publics et des entreprises et que l'on généralise les méthodes de gestion scientifiques ». Le gouvernement chinois veut faire des entreprises chinoises des firmes autonomes par cette corporatization sans privatisation. Pendant le 15^e congrès du parti en 1997, le comité central soutint à la fois la corporatization des grandes entreprises publiques et la restructuration des petites entreprises publiques, et décida d'accélérer le processus des réformes. L'essentiel du programme de réforme fut « saisissant le grand et lâchant le petit ». La politique « saisissant le grand » se réalise par deux types de réformes : d'une part, beaucoup de groupes d'entreprise ayant des participations croisées sont créés par des fusions dans les industries clés ; d'autre part, les entreprises performantes sont incitées à se faire coter en Bourse afin de promouvoir la diversification de la propriété et de procurer des fonds de restructuration.

Mais ce changement de la gouvernance d'entreprise a pour objet d'améliorer l'efficacité de l'exploitation d'entreprise et non pas de maximiser le patrimoine de l'entreprise (Clarke, 2003). En raison de considérations politiques et idéologiques en matière d'une perte potentielle des capitaux d'Etat, tous les titres des sociétés cotées ne peuvent être négociables en bourse. La propriété de l'entreprise est divisée en trois parts : des titres d'Etat, des titres détenues par des personnes morales et des titres ordinaires. Généralement, les titres d'Etat constituent la majorité des titres totaux. Ainsi, la politique de corporatization est utilisée par le gouvernement pour contrôler plus de capitaux sociaux avec des capitaux d'Etat moindres tout en évitant la privatisation des entreprises publiques.

Les problèmes existants dans ce « système d'entreprise moderne » se manifestent dans une structure floue de propriété, des abus des actionnaires de contrôle, de faibles incitations managériales et la faible discipline de marché (Qu, 2003).

Au niveau de la structure des droits de propriété, les sociétés cotées dominées par l'Etat souffrent des mêmes problèmes d'agence que les entreprises publiques pendant la période de l'économie planifiée: la part d'Etat de la propriété appartient à tout le peuple, l'Etat assume

un rôle représentatif du peuple et agit comme le principal au nom du peuple, cependant les autorités de contrôle telles que le gouvernement central, les ministères en charge, et le gouvernement local possèdent de facto des droits de propriété. Comme cela, des rapports multiples d'agence se forment entre ces institutions administratives et le directeur d'entreprise. Certes, la première priorité gouvernementale est donnée « à la préservation et à l'augmentation de la valeur des propriétés d'Etat », mais en effet, dans cette coexistence des institutions administratives, les fonctionnaires n'ont pas d'incitation suffisante à préserver et augmenter la valeur des propriétés d'Etat et aucun ne veut supporter la responsabilité des risques résiduelles du contrôle et de l'usage des propriétés d'Etat.

Les abus des actionnaires de contrôle (qui sont souvent d'autres entreprises d'Etat) se manifestent dans un endettement bancaire excessif sous la garantie de la société cotée, la vente des actifs à la société cotée à des prix injustes et souvent sans une évaluation par un expert indépendant, le transfert et la promotion du personnel de la société cotée, etc. Comme des sociétés cotées ont souvent les dizaines de milliers d'investisseurs individuels, cette sorte d'abus peut avoir des impacts majeurs sur la stabilité sociale et la confiance de marché.

La part dominante d'Etat dans la propriété d'entreprise conditionne aussi les nominations et les promotions des directeurs des sociétés cotées. De plus, il manque un marché développé du travail destiné aux managers. La plupart des membres du conseil et directeurs ont toujours un statut correspondant de fonctionnaire, leurs augmentations de rémunération se fondent toujours sur les évaluations de leurs supérieurs dans la hiérarchie politique et administrative plutôt que la performance du marché.

3.3.4. L'évolution du CEE

Les indicateurs du CEE avant 1993 ont mis l'accent sur l'accomplissement des objectifs planifiés dont le volume de production est le principal. Même entre 1980 et 1993, avec l'augmentation de l'autonomie d'entreprise, les entreprises chinoises furent conscientes de l'importance du contrôle des coûts, mais faute d'un mécanisme parfait de prix du marché, les éléments des coûts restèrent généralement incontrôlables par les entreprises. En plus, l'application de la méthode des coûts complets alors qui inclut les charges de gestion (l'administration et la distribution par exemple) dans les coûts de production de la période favorisa une exploitation étendue qui eut pour objet d'absorber le plus possible les frais généraux par des produits en stock et d'augmenter le bénéfice comptable de l'entreprise.

Mais à partir des années 1990, l'environnement économique des entreprises change beaucoup : le mécanisme de marché se perfectionne ; les prix de produits et d'approvisionnements se déterminent selon le rapport entre la demande et l'offre sur le marché ; les entreprises ont plus d'autonomie en matière de choix des fournisseurs et de ventes des produits, etc. De surcroît, la mise en place de la méthode des coûts de fabrication qui a remplacé la méthode des coûts complets signifie que les coûts de production ne comprennent désormais que les charges directes et indirectes de fabrication de sens strict et l'augmentation des volumes de production n'est plus un moyen efficace d'améliorer le résultat comptable. En même temps, l'éviction d'une répartition fastidieuse des frais d'administration et des frais financiers sur les différents produits et sur différentes périodes augmente la fiabilité du calcul des coûts (Gervais, 1993). Pour les entreprises chinoises, il faut adopter une approche de l'exploitation intensive qui met l'accent sur l'utilisation efficace des équipements, le contrôle des coûts variables et le contrôle des charges administratives afin d'obtenir des résultats satisfaisants. Selon Gervais (1993), des préoccupations plus financières sont observées dans les entreprises chinoises : « les personnels sont incités à travailler mieux pour vendre plus, ce qui amène à introduire progressivement des principes de budgétisation financière ».

Dans le domaine du CEE, le modèle Hangang⁹ s'émerge comme un nouveau développement depuis 1992. Une conférence sur place organisée par le Comité National de l'Economie et de la Commerce a eu lieu en mai 1993 pour diffuser ce modèle dans toutes les entreprises. Au début de 1996, le décret numéro 3 du conseil d'Etat adressa encore une fois à toutes les entreprises un appel de suivre l'exemple d'Hangang.

Le modèle Hangang est appelé aussi « Simulation de marché, Veto des coûts ». Dans ce système, le contrôle de gestion comprend deux processus : élaborer des budgets par la simulation de marché, et évaluer la performance par l'application du veto des coûts. Le processus de simulation est une reconstruction d'un mécanisme de micromarché au cours de l'élaboration des budgets, et le « veto des coûts » constitue une réforme du système de l'évaluation de performance et du système de rémunération qui signifie que toutes les primes seront supprimées si l'objectif des coûts n'a pas été atteint, même si d'autres indicateurs sont parmi les meilleurs. L'essentiel de ce système est « d'établir et mesurer les standards de la responsabilité des coûts au travers le cycle entier de la gestion, par exemple, planning,

⁹ L'abréviation du nom « la société sidérurgique d'Handan ».

implémentation, contrôle (surveillance) et évaluation (feed-back), afin de favoriser la congruence des buts et réaliser la réduction continue des coûts (Lin et Yu, 2002).

En pratique, la « simulation de marché » se réalise par un calcul inversé : au contraire de la méthode traditionnelle de l'amont à l'aval pour déterminer des objectifs des coûts, le calcul inversé détermine les objectifs de tous les processus en partant des prix de vente acceptés par le marché et analysant en arrière les potentiels d'améliorations de chaque processus, par référence aux prix de marché des produits et aux meilleurs niveaux nationaux et aux meilleurs niveaux historiques de l'entreprise, jusqu'aux secteurs d'approvisionnements. Ainsi sont fixés les objectifs internes des coûts et les objectifs du profit pour chaque processus de production. Ensuite, ces objectifs sont décomposés en descendant par échelons jusqu'à l'unité de base – l'équipe, même aux salariés individuels. Dans ce processus, les prix de marché sont adoptés pour les prix de cession interne. En conséquence, des informations sur le marché sont intériorisées et traduites en termes de coûts, les ressources de l'entreprise sont également distribuées en fonction du marché, et les personnels de l'entreprise se rendent compte directement des changements du marché et participent avec zèle à la concurrence du marché.

Au stade de mesure de la performance, la première priorité est donnée à l'indicateur des coûts qui peut déclencher un veto total de la performance : toutes les primes seront supprimées si l'objectif des coûts n'a pas été atteint, même si d'autres indicateurs sont parmi les meilleurs. Ce veto des coûts est considéré comme étant l'âme de ce système et garantit l'efficacité de la « simulation de marché ». Puisque les primes constituent une part très importante (soit 40%-50%) du montant total des rémunérations du personnel, l'effet du mécanisme « veto des coûts » est remarquable et a incité tous les personnels de faire leur mieux pour accomplir les objectifs des coûts. Un autre avantage du mécanisme « veto des coûts » réside dans sa politique « attachement rigide » : les évaluations des performances de centres auxiliaires sont étroitement liées à celles de centres principaux. Si un centre principal n'a pas accompli ses objectifs des coûts, les centres administratifs concernés seront pénalisés également ; si cet inachèvement est à cause de la mauvaise performance d'un centre auxiliaire, le centre principal et le centre auxiliaire seront punis ensemble. De ce fait, la collaboration entre les centres principales et les centres auxiliaires est renforcée et les efforts de toutes les unités de travail sont convergés vers le même but : l'accomplissement des objectifs des coûts.

Pour éviter des effets négatifs de la rigidité du mécanisme « veto de coûts », certaines mesures supplémentaires sont appliquées dans l'évaluation de la performance. Tout d'abord, l'évaluation de l'accomplissement de la responsabilité des coûts s'effectue sur une base

cumulative bien que une évaluation mensuelle soit pratiquée. Deuxièmement, une technique de la budgétisation flexible a été utilisée pour établir des objectifs de coûts. Trois niveaux des objectifs de coûts sont généralement fixés pour un centre de responsabilité : des coûts benchmark, des coûts perfectionnement, et des coûts de rendement élevé. Des coûts benchmark représentent un niveau des objectifs qui peuvent être atteints avec des efforts normaux ; des coûts perfectionnement signifient les meilleures performances historiques de l'entreprise ; des coûts de rendement élevé symbolisent les meilleures performances nationales. Puisque le niveau de la difficulté d'objectifs peut influencer la motivation du personnel (Langevin et Naro, 2003), le « veto de coûts » s'effectue en fonction des coûts benchmark, et l'accomplissement de deux autres niveaux d'objectif engendrent des primes plus élevées. Troisièmement, l'évaluation de la performance prend en compte aussi d'autres indicateurs de mesure tels que le volume de production, la qualité de produit, la sécurité de travail etc. Mais l'évaluation de ces indicateurs joue un rôle secondaire par rapport au mécanisme « veto de coûts ». Enfin, ce système révèle le principe de la participation totale : tous les personnels, du directeur générale aux ouvriers, sont impliqués dans ce système. La responsabilité individuelle est précise et concrète, chaque ouvrier est conscient de ses objectifs distribués et peut projeter de son revenu. Ainsi, il est motivé de réduire des coûts de production et d'augmenter la productivité.

Le modèle Hangang est vu comme étant « un effort d'adopter l'innovation managériale et comptable pour surmonter ses difficultés d'exploitation et affronter les nouveaux défis des marchés émergentes » (Lin et Yu, 2002). En plus, Wang (1998) montre que l'apparition du modèle Hangang est la naissance du « Target Costing » en Chine. Certes, il existe beaucoup de similarités entre les deux, notamment en matière de la détermination des coûts cibles. Mais le modèle Hangang se différencie du Target Costing en son importance attachée à la rentabilité financière du court terme qui est plutôt marquée par des pratiques des coûts standard des pays occidentaux et la participation totale des salariés qui est caractérisée par la ligne de masse à la chinoise. Mais les caractéristiques du Target Costing résident dans la réduction des coûts dans la durée de vie des produits, la création de valeur pour le client et « une activité d'équipe impliquant des personnes venant de différents départements sans qu'il y ait une personne plus particulièrement responsable de sa mise en œuvre (Meyssonnier, 2001).

3.3.5. Conclusion

Le modèle Hangang est un nouveau développement du CEE dans le contexte de l'économie de marché socialiste. Il possède trois caractéristiques principales :

Premièrement, le mécanisme du marché a été introduit dans le CEE. Dans le modèle Hangang, la détermination des coûts cibles, la cession interne et l'évaluation de la performance se déroule sous forme de la simulation du marché. C'est un effet de l'établissement de l'économie de marché socialiste, et aussi une conséquence des concurrences de plus en plus acharnées sur marché venants des entreprises privée et des entreprises étrangères ;

Deuxièmement, l'importance de la collaboration entre des équipes a diminué, et le sens de l'individualisme s'augmente dans le CEE avec la décomposition des objectifs aux salariés individuels. Comparé au modèle CCC, le modèle Hangang perfectionne le système de l'évaluation de la performance des ouvriers : les objectifs des coûts et d'autres indicateurs sont concrétisés sur chaque personne, ainsi, les critères d'évaluation sont devenus claires et spécifiques. En plus, le modèle Hangang augmente largement la proportion des primes qui sont liées à la performance dans la rémunération du personnel : le montant des primes comptent 60% de la rémunération totale. Ceux-ci reflètent des nouveaux changements de la culture sociale chinoise : l'accroissement du courant individualisme et du culte d'argent ;

Troisièmement, les mesures du modèle Hangang indiquent une stratégie plus offensive des directeurs d'entreprise chinoise. Le changement de la gouvernance d'entreprise a élevé le degré de la perception des incertitudes environnementales des directeurs d'entreprise chinoise, par conséquent, ils préfèrent « un type agressif de contrôle de gestion qui se caractérise par une approche plus innovatrice et adaptive en matière de l'accumulation et la distribution des informations dans toute l'entreprise » (Seaman et Williams, 2004).

En bref, des nouvelles valeurs sociales telles que des idées de l'économie de marché, des individualismes, et du culte d'argent sont transformées et légitimées en des actions d'entreprise par l'intermédiaire du CEE.

SYNTHESE ET CONCLUSION

Dans le domaine de contrôle de gestion, il est considéré que les contrôles internes d'entreprise peuvent prendre deux formes : l'une est basée sur les faits réels des entreprises, et l'autre s'appuie sur la simulation des faits afin de faciliter le contrôle interne, et d'améliorer la

gestion d'entreprise (Liu, 1996). La méthode du CEE fait partie de cette dernière forme et le processus de la simulation des faits est également un processus de légitimation des environnements institutionnels dans lesquels les entreprises exercent leurs activités. D'autre part, la nature du CEE est un contrôle par les résultats qui consiste à évaluer la performance de l'individu par rapport à un objectif prédéterminé. Le rôle de légitimation du contrôle de gestion se concrétise par la mise en place des objectifs institutionnalisés. Ceux-ci révèlent l'hypothèse de mon mémoire vérifiée par une étude historique sur l'évolution du CEE entre 1949 et nos jours. Les résultats de mon étude sont présentés dans les paragraphes suivants :

1. La méthode CEE est une « légitimation » des facteurs institutionnels.

Cette « légitimation » des facteurs institutionnels se révèle dans la naissance du CEE et son évolution pendant cinquante années. Ce processus de légitimation a pour but plutôt de se conformer au contexte environnemental que d'améliorer la performance d'entreprise même si cette dernière ne peut être exclue de la considération.

Tout d'abord, la naissance de cette méthode est une réponse aux exigences du contexte politique, économique et culturel et une « intériorisation » des éléments politiques, économiques et culturels. Du côté politique, le contrôle de gestion est conçu comme un travail systématique qui applique une ligne de masse – l'arme efficace de la révolution chinoise du PCC ; du côté économique, la méthode se base sur la théorie de la valeur travail du Marxisme : les objectifs planifiés dans l'économie planifiée ou les coûts benchmark ne sont rien d'autre que « le temps de travail socialement nécessaire », de plus, la méthode CEE a été mise en place dans les années 1950 pour lutter contre le gaspillage existant dans les activités de production. Dans cette perspective, « le contrôle de gestion a la charge de garantir le non gaspillage des ressources confiées à un manager » (Bouquin, 1986), et ceci reflète la situation économique de l'époque : la pénurie des ressources naturelles et un retard dans le développement de l'économie nationale. Du côté culturel, le système de mesure et le système de sanction et récompense du CEE montre des caractéristiques de la culture chinoise telles que « un collectivisme plus élevé » et « une orientation à long terme » (Hofstede, 1991), par exemple, les objectifs généraux d'entreprise sont décomposés par échelons et chaque unité de production reste solidaire pour l'accomplissement des objectifs attribués, et les récompenses symboliques sont généralisées dans les entreprises chinoises.

Le mécanisme du CEE réside dans la détermination des objectifs individuels et l'évaluation de la performance individuelle par une comparaison entre les objectifs prédéterminés et les

objectifs réalisés. Donc, les indicateurs de performance constituent un élément critique dans le CEE : ils servent à aligner la stratégie d'entreprise avec le contexte environnemental. L'évolution du CEE depuis sa naissance se manifeste dans une évolution des indicateurs de mesure qui s'adaptent aux exigences environnementales (Tableau 1).

Pour la période de l'économie planifiée (1949-1979), la dépendance des entreprises à l'égard des organismes administratifs et la priorité donnée aux luttes politiques a produit des indicateurs de mesure principalement dominés par des indicateurs non financiers, voire souvent politiques ;

Pour la période de transition (1979-1993), avec l'introduction progressive du mécanisme de marché et l'augmentation de l'autonomie des entreprises, les indicateurs utilisés dans le CEE ont commencé à être exprimés en valeur et sont devenus plus concrets pour l'unité de production ;

Pour la période de l'économie de marché socialiste (depuis 1993), l'établissement de l'économie de marché socialiste se concrétise au sein des entreprises par la mise en place du modèle Hangang. Dans le modèle Hangang, le contexte environnemental est légitimé par l'introduction du mécanisme de marché dans l'entreprise. La détermination de coûts cibles, la cession interne et l'évaluation de la performance simulent le fonctionnement de marché.

	<i>La période de l'économie planifiée (1949-1979)</i>	<i>La période de transition (1979-1993)</i>	<i>La période de l'économie de marché socialiste (1993 à nos jours)</i>
Politique	Une intervention forte de la politique dans la gestion d'entreprise	Une intervention moins forte de la politique	Théoriquement, le gouvernement n'intervient plus dans les affaires d'entreprise
Economie	Une économie purement planifiée, sans mécanisme de marché	L'introduction du mécanisme de marché	Une économie principalement dominée par l'économie de marché
Gouvernance	Le système de la responsabilité individuelle de directeurs, le système de gestion par comité	le système de gestion par comité, le système de la responsabilité individuelle de directeurs	Un système d'entreprise moderne
CEE	Des indicateurs principalement non financiers (souvent politiques)	Une tendance à la valorisation des indicateurs	Des indicateurs principalement financiers

Tableau 1

2. Ce processus de légitimation est conditionné par le mode de gouvernance d'entreprise.

Dans la partie 3, on constate que chaque changement des composants du « calcul économique en équipe » s'accompagne d'un aménagement du mode de gouvernance d'entreprise (tableau 2). Ceci s'explique par la théorie de la PEU. Selon Seaman et Williams (2004), les composants du système de comptabilité de gestion varient en fonction du degré des incertitudes environnementales perçues (PEU).

Ce degré d'incertitude environnementale perçue est influencé par le mode de gouvernance d'entreprise mis en place : le système de responsabilité individuelle de directeur (les années 1950 et 1980) signifie une responsabilité plus grande pour les directeurs d'entreprise par rapport au système de gestion par le comité du parti (les années 1960 et 1970), et il entraîne la naissance (1952) et la « valorisation » (1985) du CEE en vue de l'accomplissement du plan national. La mise en place du système d'entreprise moderne en 1993 vaut une responsabilité plus grande pour les directeurs d'entreprise envers les marchés financiers et incite à introduire des indicateurs financiers dans le CEE. Quant à la Charte *Angang* (les années 1960) et au système de gestion par comité du parti (les années 1970), la plupart des responsabilités en matière de gestion sont assumées par le comité du parti d'entreprise, ce qui explique la présence et la prédominance d'indicateurs politiques dans le CEE de la période.

<i>Année</i>	<i>Gouvernance</i>	<i>CEE</i>
1954	Le système de responsabilité individuelle de directeur	Cinq indicateurs non financiers
1960	Le Charte <i>Angang</i>	« cinq excellents » dominés par l'indicateur politique, et les petits indicateurs non financiers
1976	Le système de gestion par comité du parti	Les huit indicateurs non financiers
1980	Le système de responsabilité individuelle de directeur	La « valorisation » des indicateurs
1993	Un système d'entreprise moderne	Les indicateurs financiers

Tableau 2

3. L'intervention d'Etat joue un rôle important dans la diffusion des innovations du CEE.

Comme j'ai déjà montré dans les paragraphes précédents, la naissance des innovations du CEE de 1949 à nos jours est un processus endogène au sein de l'entreprise, et un produit de « légitimation » et d'interprétation du contexte environnemental de la part des directeurs d'entreprise. Les directeurs motivés par le mode de gouvernance d'entreprise ont pris les initiatives dans l'élaboration de la naissance des innovations.

Par contre, la diffusion de ces innovations est promue par l'Etat. On voit clairement dans la partie 3 cette diffusion sous l'appel de l'Etat. Ceci constitue aussi une partie du processus « légitimation », au sens large, de contrôle de gestion réalisée par l'Etat : quand le gouvernement perçoit des innovations managériales cohérentes avec ses politiques sociales et économiques, il s'intervient pour diffuser ces innovations au niveau national.

En conclusion, le changement du contrôle de gestion chinois est une « légitimation » des changements environnementaux par l'intermédiaire des dirigeants de l'entreprise. Cette « légitimation » se concrétise par la mise en place des innovations du CEE, en plus, cette « légitimation » au niveau national se réalise par l'intervention d'Etat. L'importance de mon mémoire est de mettre en exergue le rôle charnière du contrôle de gestion entre les valeurs sociales et les actions organisationnelles – « une institution de légitimation » (Richardson, 1987) des valeurs sociales. En plus, le rôle respectif des directeurs d'entreprise et de l'Etat est également étudié. Ceux-ci nous donnent une nouvelle perspective de comprendre l'évolution des pratiques du contrôle de gestion chinois. Cependant, cette étude a pris peu de considération des influences internationales qui peuvent éventuellement agir sur ce processus de légitimation du contrôle de gestion.

BIBLIOGRAPHIE

- Abelson, R. P. et al. (eds), *Theories of cognitive consistency*, Chicago, Rand McNally, 1968.
- Abrahamson E., « Managerial fads and fashion: The diffusion and rejection of innovations », *Academy of Management Review*, 16, 1991, p.586-612.
- Allen Franklin, Qian Jun et Qian Meijun, « Law, finance, and economic growth in China », *Journal of Financial Economics*, Volume 77, Issue 1, July 2005, Pages 57-116.
- Anderson Shannon W. and Lanen William N., « Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of India » , *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, Issues 5-6 , July 1999, P. 379-412.
- Aram John D. et Wang Xiaoli, « Lessons from Chinese state economic reform », *China Economic Review*, Volume 2, Issue 1 , Spring 1991, Pages 29-46.
- Argyris C., « Double Loop Learning in Organizations », *Harvard Business Review*, sept-oct, 1977, pp. 59-72.
- Argyris C., « The Dilemma of Implementing Controls »: The Case of Managerial Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, n°15, 1990, pp. 503-512.
- Bergère Marie-Claire, *La République Populaire de Chine, de 1949 à nos jours*, Armand Colin, 2000.
- Bouquin H., *Le Contrôle de Gestion*, Paris, Editions Puf, 1986.
- Burlaud Alain, « L'analyse des coûts en République populaire de Chine », Reims, *Actes du 10e congrès AFC*, 1989, p. 62-75.
- Burns T., Stalker G.M., *The management of innovation*, London, Tavistock Institute, 1961.
- Carsten A. Holz, « Long live China's state-owned enterprises: deflating the myth of poor financial performance », *Journal of Asian Economics*, Volume 13, Issue 4 , July-August 2002, Pages 493-529.
- Cauley Jon et Sander Todd, « Agency theory and the Chinese enterprise under reform », *China Economic Review*, Volume 3, Issue 1 , Spring 1992, Pages 39-56
- Cauley Jon et Sandler Todd, « Agency cost and the crisis of China's SOEs A comment and further observations », *China Economic Review*, Volume 12, Issue 4 , 2001, Pages 293-297.
- Cauley Jon, Cornes Richard et Sandler Todd, « Stakeholder incentives and reforms in China's state-owned enterprises A common-property theory » , *China Economic Review*, Volume 10, Issue 2 , Autumn 1999, Pages 191-206.
- Chalos Peter et O'Connor Neale G., « Determinants of the use of various control mechanisms in US–Chinese joint ventures » , *Accounting, Organizations and Society*, Volume 29, Issue 7 , October 2004, P. 591-608.
- Chang Eric C. et Wong Sonia M.L., « Political control and performance in China's listed firms », *Journal of Comparative Economics*, Volume 32, Issue 4 , December 2004, Pages 617-636.
- Chen Gongmeng, Firth Michael, Gao Daniel N. et Rui Oliver M., « Ownership structure, corporate governance, and fraud: Evidence from China », *Journal of Corporate Finance*, Volume 12, Issue 3 , June 2006, Pages 424-448.
- Chen Z.C., « Scientificté et caractère de classe de comptabilité », *Nouvelle Comptabilité*, Numéro 8, 1951, p. 7-9.

- Chenhall, R. H., « Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28, Issues 2-3 , February-April 2003, Pages 127-168.
- Child John, « Management in China during the age of reform », *China Economic Review*, Volume 7, Issue 2 , Autumn 1996, Pages 207-209.
- Choe Chongwoo et Yin Xiangkang, « Contract management responsibility system and profit incentives in China's state-owned enterprises », *China Economic Review*, Volume 11, Issue 1 , Spring 2000, Pages 98-112.
- Chong Vincent K., « Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 21, Issue 5 , July 1996, Pages 415-421.
- Chow Chee W., Harrison Graeme L., McKinnon Jill L. et Wu Anne, « Cultural influences on informal information sharing in Chinese and Anglo-American organizations: an exploratory study », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, Issue 7 , October 1999, Pages 561-582.
- Chow Chee W., Shields Michael D., and Wu Anne, « The importance of national culture in the design of and preference for management controls for multi-national operations », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, Issues 5-6 , July 1999, Pages 441-461.
- Clarke D.C., « Corporate governance in China: An overview », *China Economic Review*, Volume 14, Issue 4, 2003, Pages 494-507.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W., « The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, vol.48, n.2, 1983, p.147-160.
- Dunphy, D. and Bryant B., « Teams: Panaceas or Prescriptions for Improved Performance? » *Human Relations*, Volume 49, Issue 5, 1996, P. 667-699.
- Emmanuel, C., Otley, D., Merchant, K., *Accounting for Management Control*, London, Chapman & Hall 2nd ed., 1990.
- Eyraud Corine, « For a sociological approach to accounting: Thoughts drawn from the Chinese accountancy reform », *Sociologie du Travail*, Volume 45, Issue 4 , October-December 2003, Pages 491-508.
- Firth Michael, « The diffusion of managerial accounting procedures in the People's Republic of China and the influence of foreign partnered joint ventures », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 21, Issues 7-8 , October-November 1996.
- Fisher-Vanden Karen, « Management structure and technology diffusion in Chinese state-owned enterprises », *Energy Policy*, Volume 31, Issue 3 , February 2003, Pages 247-257.
- Galbraith, J., *Designing complex organizations*, Boston, Addison-Wesley, 1973.
- Gao Shangquan, « China's economic restructuring, structural adjustment and social stability », *China Economic Review*, Volume 8, Issue 1, Spring 1997, Pages 83-88.
- Ge J.C. et Tang Y.H., « Une recherche sur la définition de comptabilité », *Accounting Research*, N°4 et 5, 1983.
- Gerdin Jonas et Greve Jan, « Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 29, Issues 3-4 , April-May 2004, Pages 303-326.

- Gervais M., « L'évolution de la comptabilité chinoise », *Revue Française de Comptabilité*, juin 1993, p. 93-98.
- Gervais M., « L'introduction de la direction par objectifs dans les entreprises d'Etat en Chine », in M. Gervais (éd.), *Recherches en contrôle de gestion*, Economica, 1996, p. 178-209.
- Gervais M., « La réforme du système comptable dans les entreprises chinoises », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol.2, septembre 1996, p. 93-110.
- Guan F.J., « Les indicateurs de la mesure des performances des entreprises socialistes », *Accounting Research*, n°2, 1980.
- Guzzo, R. and Dickson M., « Team in Organizations: Recent Research on Performance and Effectiveness », *Annual Review Psychology*, Volume 47, 1996, P. 307-338.
- Haldma T. et Lääts, « Influencing contingencies on management accounting practices in estonian manufacturing companies », *Cahier de recherches de l'Université de Tartu*, n° 13, 2002.
- Harrison Graeme L. et McKinnon Jill L., « Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, Issues 5-6, July 1999, Pages 483-506.
- Hernandez E.M., « Gestion financière et contingence culturelle: l'exemple de l'entreprise informelle africaine », *Gestion* 2000, janvier- février, 2000.
- Hofstede, G.H., *Culture's consequences: international differences in work-related values*, Beverly Hills, CA: Sage, 1980.
- Hofstede G.H., *Culture and Organisations: software of the mind*, Mc Graw-Hill international, UK, 1991.
- Hofstede, G.H., « Cultural constraints in management theories », *Academy of Management Executive*, n° 7, 1993, p.81-94.
- Hofstede, G.H., and Bond, M. H., « The Confucius connection: from cultural roots to economic growth », *Organizational Dynamics*, 16, 1988, p.4-21.
- Hu, Y. M., « L'évolution des pratiques du contrôle de gestion dans les entreprises chinoises : 1949-1999 », *Proceedings for international forum on china accounting and financial issues*, Beijing, 2002, P. 430-444.
- Huang Yiping et Duncan Ron, « How Successful Were China's State Sector Reforms? », *Journal of Comparative Economics*, Volume 24, Issue 1, February 1997, Pages 65-78.
- Jefferson Gary H., « Summary of panel discussion on enterprise reform: International symposium on economic transition in China, Hainan province, China », *Economic Review*, Volume 4, Issue 2, 1993, Pages 143-148.
- Jefferson Gary, Hu Albert G. Z., Guan Xiaojing and Yu Xiaoyun, « Ownership, performance, and innovation in China's large- and medium-size industrial enterprise sector », *China Economic Review*, Volume 14, Issue 1, 2003, Pages 89-113.
- Jensen M. et Meckling W., « Theory of the firm: managerial behavior, agency cost, and ownership structure », *Journal of Financial Economic*, 1976, pp. 305-360.
- Jiang K. Q., « Recherche sur l'affectation des charges dans les ateliers », *Nouvelle Comptabilité*, N° 11, 1951, p. 5 – 8.
- Jiang Y.H., « La comptabilité comme un système d'information ? », *Accounting Research*, n° 4, 1984.

- Johnson H. T., Kaplan R. S., *Relevance lost; the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, 1987.
- Langevin P., Naro G., « Contrôle et comportements. Une revue de la littérature anglo-saxonne », *Actes du 24ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Louvain-La-Neuve, mai, 2003.
- Lawrence, P.R. & Lorsch, J.W., *Organization and environment: Managing differentiation and integration*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1967.
- Lee, K. and Mark, S., « Socialist Egalitarianism and the Agency Problem », *Seoul Journal of Economics*, n° 2, 1990, p.383-401.
- Li Shaomin, « Why a poor governance environment does not deter foreign direct investment: The case of China and its implications for investment protection », *Business Horizons*, Volume 48, Issue 4 , July-August 2005, P. 297-302.
- Li T.M., *La Comptabilité de Gestion Contemporaine*, Shanghai, Editions Lixin, 1998.
- Lian Z. Jun, et Yu Zengbiao, « Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application », *Management Accounting Research*, Volume 13, Issue 4 , December 2002, Pages 447-467.
- Lin Z.J., et Yu Z.B., « Responsibility cost control system in China : a case of management accounting application », *Management Accounting Research*, Volume 13, Issue 4, Dec. 2002, p.447-467.
- Liu H. Z., « Une voie du management intensif concentré sur la comptabilisation en simulation du marché et le veto des coûts », *Référence des Formations et des Théories*, N° 10, 1996, p. 13-16.
- Luther, R. G., et Longden, S., « Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study ». *Management Accounting Research*, 12, 2001, p. 299-320.
- Marx K., *Manuel d'économie politique*, Paris, Edition sociale, 1956.
- Mar Pamela, et Young M. N., « Corporate governance in transition economies: a case study of two Chinese airlines », *Journal of World Business*, Volume 36, Issue 3 , Autumn 2001, P. 280-302.
- Merchant, K. A., *Modern management control systems. Text and Cases*, Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, 1998.
- Meyer, J.W. and Rowan, B., « Institutionalized Organisations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 2, 1977, p. 340-363.
- Meyssonnier F., « Le target costing : un état de l'art », *Actes du 22ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Metz, 2001.
- Mi Zhou et Wang Xiaoming, « Agency cost and the crisis of China's SOE », *China Economic Review*, Volume 11, Issue 3, Winter 2000, Pages 297-317.
- Mintzberg, H., *The Structuring of Organizations* , Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1979.
- Morgan G., *Images of Organization*, Sage, London, 1989.
- NOBRE Thierry et Riskal D., « L'évolution du contrôle de gestion dans les entreprises russes », XXIII ème congrès de l'AFC, Louvain-la Neuve, mai 2003.

O'Connor Neale G., Chow Chee W. et Wu Anne, « The adoption of "Western" management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 29, 2004, p. 349 – 375.

OHNESORGE John K. M., « China's economic transition and the new legal origins literature », *China Economic Review*, Volume 14, Issue 4, 2003, Pages 485-493.

Qu Qiang, « Corporate governance and state-owned shares in China listed companies », *Journal of Asian Economics*, Volume 14, Issue 5 , October 2003, P. 771-783.

Ou, Y. Q. et Han, D. W., « Une recherche sur le calcul économique en équipe dans les entreprises industrielles », *Accounting Research*, 01, 1980.

Perrow, C., *Organizational analysis: A sociological review*, Wadsworth Publishing, Belmont, CA, 1970.

Raymond Williams, « Developments in the sociology of culture », *Sociology*, Volume 10, Issue 3, 1976, p. 497.

Richardson, A. J., « Accounting as a legitimating institution », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12 (4), 1987, p. 341-355.

Scapens Robert W. and Yan Meng, « Management accounting research in China », *Management Accounting Research*, Volume 4, Issue 4, December 1993, P. 321-341.

SKOUSEN, C.R. and YANG I-L, «Western Management Accounting and the Economic Reforms of China», *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, issue 2, 1988, p. 201-206.

Stock R., « Drivers of Team Performance: What do we know and what have we still to learn », *Schmalenbach Business Review*, Vol. 56, July 2004, P. 274-306.

SU Dongwei, « Corporate finance and state enterprise reform in China », *China Economic Review*, Volume 16, Issue 2, 2005, Pages 118-148.

Tao D., «Réflexion sur 'comment établir la base de la comptabilité de la nouvelle Chine' », *Nouvelle Comptabilité*, Numéro 4, 1951.

Thomas Clarke and Du Yuxing, « Corporate governance in china: Explosive growth and new patterns of ownership », *Long Range Planning*, Volume 31, Issue 2, April 1998, Pages 239-251.

Thomas G. Rawski, « China's state enterprise reforms—n overseas perspective », *China Economic Review*, Volume 8, Issue 1, Spring 1997, Pages 89-98.

Thompson, J.D., *Organizations in action*, New York, McGraw-Hill, 1967.

Tsui Judy S. L., « The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance An analysis of Chinese and Western managers » , *The International Journal of Accounting*, Volume 36, Issue 2 , May 2001, Pages 125-146.

Varmosi, T. A. « Continuity and change; management accounting during processes of transition », *Management Accounting Research*, 11, 2000, p.27-63.

Varouj A. Aivazian, Ying Ge and Jiaping Qiuc, « Can corporatization improve the performance of state-owned enterprises even without privatization? », *Journal of Corporate Finance*, Volume 11, Issue 5 , October 2005, Pages 791-808.

Walder, A. G., « Wage Reform and the Web of Factory Interests », *The China Quarterly*, Volume 109, 1987, p.22-41.

- Weick, K.E., *The Social Psychology of Organizing*, Addison Wesley, London, 1979.
- Williams John J. et Seaman Alfred E., « Predicting change in management accounting systems: national culture and industry effects », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 26, Issues 4-5 , May-July 2001, Pages 443-460.
- Woo Wing Thye, Hai Wen, Jin Yibiao et Fan Gang, « How Successful Has Chinese Enterprise Reform Been? Pitfalls in Opposite Biases and Focus », *Journal of Comparative Economics*, Volume 18, Issue 3, June 1994, Pages 410-437.
- Xie X. L., « Les enjeux de la méthode du calcul économique en équipe de Liuchangfu, Tianjin », *Comptabilité Industrielle*, N° 9, 1952, p.5-10.
- Xing Z.J. et Huang S.H., « Comment établir la base théorique de comptabilité de la nouvelle Chine », *Nouvelle Comptabilité*, N°1, 1951.
- Yang J.W. et Yan D.W., « Propositions sur la recherche en comptabilité », *Accounting Research*, N°1, 1980.
- Yu X.Y., « Construire un système de la formation comptable adapté aux besoins de la construction socialiste », *Accounting Research*, N°2, 1982.
- Zhang Le-Yin, « The Roles of Corporatization and Stock Market Listing in Reforming China's State Industry », *World Development*, Volume 32, Issue 12 , December 2004, Pages 2031-2047.



Cahiers déjà parus

2006

MESURE H., *La fabrique méconnue de la stratégie dans le contexte de la PME internationale* (n° 2006-3)

LABARDIN P., *Autour du mot comptabilité* (n° 2006-2)

PAQUET Ph., *De l'information à la connaissance* (n° 2006-1)

2005

BARBU E., *Harmonisation comptable internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction* (n° 2005-5)

CHEKKAR R., GRILLET C., *Research on Accounting and Auditing: French researchers' practices of diffusing knowledge* (n° 2005-6)

CHEKKAR R., ONNEE St., *L'évolution de la communication financière dans le processus de gouvernance : Le cas Saint-Gobain* (n° 2005-5)

MORANA J., *La gestion des déchets : d'une logique de traiteur à une logique d'expert. Exemple de la société SITA* (n° 2005-4)

MORANA J., *Indicateur et tableau de bord : instruments d'aide à la décision et de suivi : le cas de SITA – Centre Ouest, société de gestion des déchets* (n° 2005-3)

RIOUX L., *Approche psychosociale de l'attachement aux lieux de travail* (n° 2005-2)

CHATELIN C., *Epistémologie et Méthodologie en Sciences de Gestion : réflexion sur l'étude de cas* (n° 2005-1)

2004

MICKHAIL G., PIRELLO D., *The MetaCapitalism Cult* (n°2004-5)

BRU G., *Le management de projet au Crédit Agricole Centre Loire : de l'apprentissage à l'institutionnalisation* (n° 2004-4)

BARBU E., *Tracing the Evolution of Research on International Accounting Harmonization* (n° 2004-3)

ARBAOUI S., Joëlle MORANA J., *Réflexions sur l'élaboration d'un guide EDI : quelles spécificités (ou quelles difficultés) pour les PME ?* (n° 2004-2)

MORANA J., *Le capital humain dans le réseau d'affaires : une réflexion dans la pratique d'un EDI (Electronic Data Interchange) au sein d'une PME* (n° 2004-1)

2003

CHATELIN C., *Effizienz vs ineffizienz des Organisationen öffentlichen : La contribution des théories contractuelles* (n° 2003-5)

BARBU E., CHEKKAR R., GRILLET C., *La recherche en Comptabilité - Trouver son chemin dans le labyrinthe* (n° 2003-4)

BESSIRE D., *Gouvernance d'entreprise : que cache le discours sur la transparence ?* (n° 2003-3)

FABRE P., *Le contrôle des associations par les mairies françaises : une étude exploratoire* (n° 2003-2)

BARBU E., *L'existence d'un référentiel comptable international reconnu réduit-il vraiment le vagabondage comptable ?* (n° 2003-1)

2002

CHATELIN C., Quels enjeux théoriques et méthodologiques de la théorie de la gouvernance partenariale? La privatisation comme illustration (n° 2002-5)

CHEN J., RENAULT S., Forces, enjeux et faiblesses des réseaux de proximité : le cas des sites industriels étendus (n° 2002-4)

HERVE F., La persistance de la performance des fonds de pension individuels britanniques : une étude empirique sur des fonds investis en actions et des fonds obligataires (n° 2002-3)

BARBU E., Les entreprises françaises et roumaines face à l'application des normes comptables internationales au début du IIIème millénaire (n° 2002-2)

SAUVAGE T., *Technological potential of logistics service providers and the relationship dynamics* (n° 2002-1)

2001

MELLIOS C., La gestion des risques financiers par les entreprises : explications théoriques versus études théoriques (n° 2001-9)

BAGLA-GOKALP L., *CREATING KNOWLEDGE IN A HIGH-TECH FRENCH SME - PAPER PRESENTED TO : THE EIGHT ANNUAL HIGH TECHNOLOGY SMALL FIRMS CONFERENCE 22-23 MAY 2000 (UNIVERSITY OF TWENTE, ENSCHEDE, THE NETHERLANDS)* (n° 2001-8)

PAVIOT G., L'image des banques selon le concept de personnalité de la marque, la mémorisation des slogans et la perception d'un élément de l'identité visuelle : la couleur (n° 2001-7)

BEN M'BAREK N., *Les facteurs explicatifs de la passivité ou de la neutralité des investisseurs institutionnels vis-à-vis du contrôle des firmes de leurs portefeuilles* (n° 2001-6)

BEN M'BAREK N., *Relation entre les firmes et les actionnaires institutionnels : promotion de l'investissement relationnel* (n° 2001-5)

HERVE F., *L'impact de l'activisme des fonds de pension américains : l'exemple du Conseil des Investisseurs Institutionnels* (n° 2001-4)

LEYMARIE St., *The estimation of intangible investments - Experiment cases* (n° 2001-3)

LEYMARIE St., *La prise en compte de l'investissement immatériel - Cas d'expérimentations* (n° 2001-2)

MELLIOS C., *Valuation of interest rate options in a two-factor model of the term structure of interest rates* (n° 2001-1)

2000

MICKHAIL G., *The Kontiki of Global Accounting* (n° 2000-8)

MICKHAIL G., *The Kabuki of Accounting Philosophy* (n° 2000-7)

MICKHAIL G., *The Paradox of Meaning in Audit Judgement* (n° 2000-6)

MICKHAIL G., *Accounting - Information Semiosis* (n° 2000-5)

BAGLA-GOKALP L., *Individus, Entreprises et Réseaux* (n° 2000-4)

BAGLA-GOKALP L., *Designing Temperature Sensors for a Rocket Engine : Organisational change through technological innovation in a French SME* (n° 2000-3)

NIKITIN M., *La diffusion de l'ABC dans le Loiret – chronique de la gestion ordinaire* (n° 2000-2)

NIKITIN M., *The Birth of Modern Public sector accounting in France and Britain* (n° 2000-1)

1999

GRILLET C., NIKITIN M., PEZET A., *Quel intérêt y a-t-il pour les entreprises à créer et gérer un service d'archives historiques ? Table ronde organisée lors des 5èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management à Orléans, le 25 mars 1999* (n° 1999-2)

SAUVAGE T., *Externalisation logistique et gestion de la dépendance* (n° 1999-1)

1998

GAVINI C., *Le temps de travail éclaté ? - La réduction de la durée du travail et la gestion des ressources humaines* (n° 1998-3)

MICKHAIL G., WILSON J. A., *Intellectual Capital : a Case for Audit Pricing Semiosis* (n° 1998-2)

DUBOST N., *Les dimensions de la dépendance économique vis-à-vis des clients : le cas de deux secteurs industriels français* (n° 1998-1)

1997

NIKITIN M., *Utilités et méthodes de l'histoire pour les sciences de gestion* (n° 1997-5)

PAVIOT G., *Etude de la classification ascendante hiérarchique et de la classification floue pour identifier cinq familles de voitures* (n° 1997-4)

JAFFEUX C., *La titrisation à l'heure de l'EURO : une opportunité de gestion ALM performante* (n° 1997-3)

DUBOST N., *Un exemple de stratégie de renforcement des moyennes entreprises : l'échange relationnel comme moyen de gérer la dépendance économique vis-a-vis des clients* (n° 1997-2)

PAQUET Ph., *L'utilisation des réseaux de neurones artificiels en finance* (n° 1997-1)