

LES ENTREPRISES SÉNÉGALAISES SONT-ELLES PRÊTES À RECOURIR AUX INNOVATIONS COMPTABLES : UNE APPROCHE PAR LES CAS UTILISANT COMME TRUCHEMENT L'ACTIVITY BASED COSTING OU MÉTHODE ABC

Ousmane TANOR DIENG
Laboratoire Finance-Organisation-
Comptabilité-Contrôle-Stratégie
Université Cheikh Anta Diop de Dakar
(Sénégal)

RÉSUMÉ :

La maîtrise des coûts requiert qu'ils soient bien mesurés. Une exigence qui a suscité des réflexions interrogeant la fiabilité des méthodes de calcul des coûts. L'Activity Based Costing (ABC) est considéré par des auteurs dans la littérature sur les méthodes de calcul des coûts comme une innovation fiable. Ce papier « saute le pas » de la théorie sur la méthode pour examiner la position des entreprises à l'égard de ABC. Nous nous y sommes pris en privilégiant la méthode des cas comme stratégie de recherche. Deux facteurs ressortent du terrain avec une prégnance remarquable. C'est la confiance en ce que ABC permet de réaliser en matière de comptabilité managériale. Cette confiance tente les entreprises à recourir à la méthode. C'est aussi la peur de « l'inconnu », la peur de divorcer avec un système d'analyse des coûts auquel on s'est habitué : considérations qui contrarient l'intention d'utiliser la méthode ABC.

Mots clés : Innovation – Comptabilité - Méthode ABC- Coût- Attitude

INTRODUCTION

La capacité à maîtriser les coûts est gage de compétitivité, de rentabilité pour l'entreprise (Savall et Zardet, 2010). Les raisons, et non des moindres, qui justifient qu'une attention particulière soit portée au contrôle des coûts tiennent aux décisions consubstantielles à cette variable. Les coûts fondent ou influencent nombre de décisions en gestion parmi lesquelles : « faut-il lancer un nouveau produit ? La politique de tarification de la société est-elle adaptée ? Certaines activités doivent-elles être sous traitées ? Quelle est la rentabilité comparée des différentes lignes de produits ? etc. » (Mendoza et al. 2002, p. 7).

A la faveur des évolutions récentes (liées à l'automatisation des procédés, l'investissement massif dans l'immatériel, la politique qualité etc.) observées dans le fonctionnement des entreprises, les questionnements sus-déclinés sont devenus des centres d'intérêt majeur. Parallèlement, les méthodes comptables de calcul des coûts qui permettent de répondre à ces questions ont

notoirement évolué. L'un des moteurs, qui ont pris en remorque cette évolution, est représenté par la pensée critique. Aux Etats Unis, Kaplan et Jonhson (1987) qui font partie de la génération d'auteurs les plus critiques, ont considéré que la méthode des centres d'analyse, les approches dites traditionnelles de calcul des coûts (en général) sont devenues obsolètes. Obsolescence qu'ils ont mise en relation avec la modélisation simpliste utilisée dans ces approches pour expliquer la formation des coûts dans l'entreprise. Cooper (1990) enchérit en précisant que ces approches ont rompu avec la pertinence attendue de l'information sur les coûts supportés par l'entreprise. Cette pensée est partagée par Evraert et Mevellec (1990) selon qui les méthodes comptables traditionnelles ne satisfont plus les besoins de l'entreprise et que donc elles doivent être sérieusement remises en cause. Chauvey et Naro (2004) soulignent, dans le même sillage, deux limites aux méthodes qui relèvent des systèmes traditionnels de comptabilité de gestion : leur divorce avec la réflexion stratégique et leur incapacité à bien orienter la prise de décision.

Au rang des méthodes identifiées dans ces systèmes traditionnels, l'on peut citer les centres d'analyse (déjà évoquées supra), le direct Costing, l'imputation rationnelle critiquées respectivement en raison des clés de répartition des charges arbitraires, du fait qu'il méconnaît la rentabilité réelle (Fievez et al., 1999), de la difficulté d'évaluer l'activité normale (Khouatra et Lextrait, 1996)

Ces critiques ont particulièrement profité à la méthode ABC (Activity Based Costing) considérée comme une alternative aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts. Nombre de chercheurs qui se sont penchés sur cette méthode l'ont appréhendé comme une innovation. C'est le cas de Alcouffe (2004) et Moalla (2007) qui ont mobilisé le concept d'innovation pour démontrer que ABC en est bien une. En rapport avec cette innovation, les résultats montrent que dans certains pays développés (cas des USA et de la France par exemple) les taux d'adoption se sont améliorés dans le temps tout en restant faibles au niveau des pays en développement (Elhamma, 2013). Pour percer les raisons de cette faible adoption dans le cas de l'ABC, d'aucuns ne manquent pas de convoquer la résistance au changement. Dans le cas des entreprises étudiées par Ness et Cucuzza (1995) (cités par Moalla, 2007), la résistance du personnel a été identifiée comme un véritable obstacle. Bjornenak (1997) a confirmé, en Norvège, que la résistance au changement constitue un obstacle à l'utilisation des nouvelles techniques de comptabilité de coûts. Ce papier se propose d'éprouver, dans le contexte sénégalais, la pertinence de cette théorie et de la littérature sur le comportement des entreprises à l'égard des innovations dans le contexte sénégalais. Pour ce faire, la question qui sert de truchement n'est pas seulement inspirée par les constats précédents, elle tire aussi appui de nos récents travaux qui ont montré, dans le contexte sénégalais, une prépondérance des méthodes classiques dans le système de calcul des coûts des entreprises (Dieng, 2016). Prenant prétexte de ce résultat et des considérations sus évoquées, nous cherchons à examiner la question suivante : **dans quelle mesure les entreprises sénégalaises sont-elles prêtes à recourir à une innovation comptable comme ABC ?** Celle-ci se décompose en questions élémentaires comme suit :

- 1) **Quels facteurs affectent l'intention des entreprises de recourir à l'ABC ?**
- 2) **Ces facteurs relèvent-ils du même ordre de nature et d'intensité selon que l'entreprise est pro ABC ou ne l'est pas ?**

Le plan suivi pour traiter ces questionnements comprend quatre parties principales. La littérature sur le comportement des entreprises à l'égard du changement, des innovations est d'abord mobilisé pour camper le sujet (I). Ensuite, nous exposons l'approche méthodologique adoptée (II). Les résultats seront présentés (III) puis discutés en dernier lieu (IV).

I. LA LITTÉRATURE SUR L'ATTITUDE A L'ÉGARD DU CHANGEMENT, DE L'INNOVATION

Les développements consacrés à cette partie traitent du comportement des entreprises à l'égard des innovations (l'on s'arrêtera particulièrement sur la méthode ABC, point focal de l'analyse).

I.1. La méthode abc : une innovation

Sous le prisme Schumpetérien (qui a inspiré nombre d'économistes intéressés par le concept d'innovation), l'innovation renvoie à la première introduction d'un produit ou d'un procédé absolument nouveau par rapport à toutes les pratiques existantes. Dans cette approche, l'innovation correspond ainsi à un moment unique. Tout autre emploi ultérieur du même produit ou procédé à une autre occasion ne peut revêtir le statut d'innovation. En gestion, les acceptions reconnues à l'innovation s'inscrivent dans un périmètre plus large. Selon Zaltman et al (1973) par exemple, l'innovation correspond à n'importe quelle idée, pratique ou artefact matériel considéré comme nouveau pour l'unité d'analyse qui l'adopte. Van de Ven (1986) adhère à cette approche élargie de l'innovation en l'appréhendant comme le développement d'idées nouvelles par des individus qui s'engagent, dans le temps, avec d'autres dans un contexte institutionnel donné. La dimension « nouveauté » associée à l'innovation dans cette dernière définition « ressurgit » dans la conceptualisation proposée par Durieux (2001) pour appréhender ce concept. Ce dernier regroupe les définitions données à l'innovation en trois catégories :

- dans la première catégorie on considère que l'innovation trouve ses origines dans l'acquis antérieur et elle consiste en de nouvelles interprétations et en une extension du savoir.
- la deuxième catégorie fait référence à l'introduction d'un nouvel élément inconnu dans une chose existante et établie.
- la troisième catégorie assimile l'innovation à un changement dans l'état des connaissances et dans l'activité, on parle dans ce cas de la perception de l'innovation par les acteurs impliqués.

De ce qui précède, l'on remarque que l'innovation rime avec **nouveauté** et **changement**. La méthode ABC rime avec ces deux dimensions ce qui lui vaut le statut d'innovation, même managériale selon Alcouffe et al. (2003) qui précisent que son utilisation « affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise des décisions » (p.9). Dans des travaux plus récents, Alcouffe (2004) considère que ABC est une innovation parce que d'une part, la méthode constitue « une nouvelle combinaison d'éléments nouveaux ou anciens » et, d'autre part, « elle est porteuse d'une vision « nouvelle » du fonctionnement de l'entreprise.

Au demeurant, la méthode ABC n'a pas échappé aux critiques. Les auteurs en contrôle de gestion ne manquent pas de relever que son utilisation requiert une imposante collecte de données source d'erreurs de mesure dans la détermination des coûts (Bruggeman et al., 2005). Mevellec (2005) tout comme Gervais et Lesage (2006) (cités par Wegmann, 2011) distinguent les erreurs liés à l'utilisation de la méthode ABC en plusieurs types : erreurs d'agrégation (des ensembles de ressources), de mesure (coût d'une activité et volume d'inducteurs), de spécification et d'imputation des charges fixes (non prise en compte de la sous-utilisation des capacités de production). A travers ces remarques, c'est la fiabilité des coûts déterminés avec ABC qui est accusé. Sur ce point, les travaux de Savall et Zardet (2008b) laissent indiquer que la méthode ABC, parce qu'elle néglige les coûts humains des activités, ne permet pas d'appréhender l'ensemble des coûts et performances. Outre cet aspect, Kaplan et Anderson (2004) soulignent que la méthode entraîne des difficultés de mise à jour lorsque les activités, les produits et les clients changent fréquemment. En rapport avec ce dernier point, c'est souvent le risque de complexité excessive de la méthode qui est invoqué. ***Quel est le « regard » du SYSCOA (référentiel adopté en matière de pratiques comptable au Sénégal¹, contexte de cette étude) sur ce débat relatif aux difficultés d'utilisation de l'ABC ?*** Le moins que l'on puisse dire est que pour tirer parti d'un contexte d'ouverture des marchés et donc de concurrence, le SYSCOA invite les entreprises de l'UEMOA à suivre au plus près leur gestion à l'aide d'une comptabilité qui inclut les méthodes traditionnelles de calcul des coûts mais également des innovations comme la méthode ABC, objet de réflexion dans ce papier. Alors que l'application des dispositions de la comptabilité générale est obligatoire selon le SYSCOA, les méthodes proposées par ce même référentiel communautaire en matière de calcul et d'analyse des coûts sont laissées à la discrétion des entreprises quant à l'opportunité d'y recourir. Chaque entreprise décide de la pertinence de recourir à l'une ou l'autre de ces méthodes si elle est convaincue de sa cohérence avec « *sa structure organique, sa politique, sa stratégie, ses activités et son environnement* » (SYSCOA, p. 779). La capacité de juger l'outil pour éventuellement décider de son adoption est totalement laissée à la discrétion des entreprises par le SYSCOA. La perspective dans ce papier est d'appréhender, à travers une approche exploratoire, la « discrétion » dont font montre les entreprises sénégalaises à l'égard de la méthode ABC. Cette innovation donne un changement de vue sur le fonctionnement de l'entreprise, ce à quoi fait allusion Bouquin (2000) en suggérant que la méthode permet aux dirigeants de regarder le fonctionnement de l'entreprise avec un œil critique. Comme quoi, l'innovation implique un changement (Becker et Whisler, 1967).

¹ Le SYSCOA ne s'applique pas seulement au Sénégal, c'est un référentiel adopté par les pays de l'espace UEMOA (Union Economique et Monétaire Ouest Africain).

I.2. L'attitude envers le changement, l'innovation²

L'attitude peut être appréhendée au travers des idées émises par l'individu. Elle se manifeste de manière verbale, « c'est-à-dire sous forme d'opinion, ou de façon non verbale, c'est-à-dire sous forme comportementale ». (Katz, 1960) [Cité par Ouellet, 1978, p.368]. Michelik (2008) enchérit dans le même ordre de pensée en précisant que l'attitude se déduit des déclarations ou réponses formulées par les personnes. Lesquelles réponses peuvent être de diverses natures : « verbales versus non-verbales, cognitives, affectives ou comportementales » (ibid, p.1). Les travaux de Zmud (1984), Meyer et Goes (1988) ont confirmé que les membres de l'organisation qui ont une attitude positive envers le changement sont favorables aux innovations. Une affirmation à priori évidente mais pas toujours confirmée par les études empiriques (Alcouffe, 2004). Pour le cas de l'ABC, Alcouffe (op. cit.) s'est penché assez longuement sur les travaux examinant les facteurs qui influencent son adoption par les entreprises. L'exercice documentaire auquel s'est attelé ce dernier l'a conduit à proposer ce tableau récapitulatif.

Tableau 1 : Synthèse des travaux sur les facteurs d'adoption de la méthode ABC.

Variabiles	Relation avec l'adoption de l'ABC	Auteurs
Taille	+	Dahlgren et al. (2001), Krumwiede (1998a)
	Non significative (NS)	Bjørnenak (1997)
Stratégie de type prospectif	+	Gosselin (1997), De La Villarmois et Tondeur (1996b)
Stratégie de domination par les coûts	+	Chenhall et Langfield-Smith (1998b)
Structure de type mécaniste	+	Gosselin (1997)
	-	De La Villarmois et Tondeur (1996b)
Importance stratégique du calcul des coûts	+	Dahlgren et al. (2001)
	NS	Krumwiede (1998a)
Importance du contrôle de gestion	+	Dahlgren et al. (2001), De La Villarmois et Tondeur (1996b)
Potentiel de distorsion des coûts (stratégie de différenciation, % coûts indirects, diversité produits/clients)	+	Krumwiede (1998a), Malmi (1999), Chenhall et Langfield-Smith (1998b), Bjørnenak (1997)
	NS	Dahlgren et al. (2001), Bjørnenak (1997)
Organisation de la production en processus continu	+	Krumwiede (1998a)
Degré de concurrence	+	Malmi (1999)
	NS	Dahlgren et al. (2001), Bjørnena(1997)

² Nous avons examiné dans le cas de récents travaux, l'influence des canaux de communication sur le comportement d'adoption des entreprises à l'égard de l'innovation ABC. Ainsi, nous ne revenons pas sur ces facteurs dans le cas de cette étude-ci.

Ce qui frappe à la lecture du tableau, c'est le manque d'étude s'intéressant à l'attitude des membres de l'organisation à l'égard de ABC. A ce propos, ce que Morin (1996, p.205) appelle « forces restrictives », soient des forces contraignant la réorganisation des **conduites** et à l'acquisition de nouvelles compétences, font-elles autorité dans les attitudes des membres de l'organisation face à un projet d'adoption de ABC? Une demande doublement fondée lorsqu'on sait que le système ABC implique :

(A) un modèle de fonctionnement nouveau dans l'entreprise, ses pratiques (**conduites**) et sa philosophie de gestion : l'innovation avec ABC « *c'est dans la vision de l'entreprise et du management qui résulte de la mise en position centrale de la notion d'activité. Une logique transversale l'emporte en effet sur une approche verticale, une logique de processus se substitue à celle d'un cloisonnement* » Bouquin (1993a, p.9)

(B) une exigence de compétences transversales : dans l'approche ABC, « *Au lieu d'avoir une lecture de l'organisation fondée sur les compétences ou les métiers (l'approche fonctionnelle), on entre dans une lecture fondée sur la coordination transfonctionnelle...* » (Lebas, 1996a, p.215).

Les « forces restrictives » évoquées supra en référence à Morin (op.cit.), qui peuvent se dresser contre les dynamiques (A) et (B), correspondraient au sens de Collerette et al. (1997; p. 94), à une réaction « de défense à l'endroit de l'intention de changement ». Selon Dolan et al. (1996; p. 486), dès lors que l'idée d'un changement est évoquée, on peut s'attendre à une réaction négative individuelle ou collective, consciente ou inconsciente. Des réactions à même de priver les entreprises des opportunités de profiter des changements portés par les innovations (Argyris et Kaplan, 1994). En se référant aux réflexions de Kotter et Schlesinger (1979), Scott et Jaffe (1992), Morin (1996), Vas (2000) l'on peut retenir l'idée suivante : ces réactions à l'égard de l'innovation, procèdent du fait que les dynamiques de changements dans les pratiques de gestion qu'elle peut induire, sont synonymes de rupture et de remise en cause, contribuant à la perte de points de repères antérieurs (spatiaux, temporels, comportementaux, relationnels) qui suscitent des interrogations chez les individus. L'on tentera, à l'aune des indices que révéleront les enquêtes de terrain, de comprendre les formes et les tonalités que prennent ces facteurs sus précisés.

II. MÉTHODOLOGIE

Cette partie présente la démarche d'échantillonnage et l'outil de collecte de données utilisé. Les choix d'ordre méthodologique autres que ceux liés à l'échantillon et à la collecte sont également précisés.

La population visée par l'étude est composite. Elle inclut des entreprises favorables à l'ABC et des entreprises défavorables à la méthode. Cette catégorisation émane de nos travaux conduits au Sénégal entre la première quinzaine du mois de Juillet et la première semaine du mois d'Aout³ passé (Dieng, 2016). Lesquels travaux ont conduit à la classification des entreprises en groupe favorable à l'ABC et en groupe défavorable à la méthode (voir ci-dessous).

³ La séquence temporelle dont il est fait allusion ici correspond à l'épisode de la phase de collecte de données empiriques.

Tableau 2. Attitude des entreprises vis-à-vis de l'innovation ABC.

Classe d'entreprises	Favorables	Défavorables
Effectifs	8	16
Détails	Il s'agit d'entreprises qui estiment élevées les chances qu'elles adoptent la méthode sur un horizon de long terme.	16 entreprises qui estiment faibles les chances qu'elles adoptent la méthode ABC
Echelle de catégorisation	Les entreprises ont été invitées à se prononcer sur les chances qu'elles adoptent ABC dans le court, moyen et long terme. Pour chaque horizon, une échelle de likert à 5 pas a été utilisée. L'échelle va de : 1 les chances d'adoption sont très faibles à 5 les chances sont très élevées.	

Source : Dieng (2016)

Dans ce travail-ci, les enquêtes ont concerné au total 06 entreprises constitutives de l'échantillon de travail. Elles se répartissent en trois (03) entreprises effectivement enquêtées dans la catégorie favorable et trois (03) autres parmi la catégorie défavorable. Il s'agit d'entreprises comparables du point de vue de la taille⁴ (c'est des moyennes entreprises), du secteur d'activité (elles évoluent toutes dans les services) et de la méthode d'analyse des coûts utilisée (elles recourent au « full costing » basé sur les centres d'analyses). En recherchant une congruence des cas enquêtés sur l'ensemble de ces trois critères, nous avons cherché à « neutraliser » :

- l'effet d'une différence de taille entre entreprises (la taille est identifiée par Dahlgren et al. (2001) comme un déterminant de l'adoption de ABC) ;
- l'impact d'une différence de secteur d'activité (les travaux précurseurs d'Innes et Mitchell (1997a) ont montré que la méthode ABC n'est pas adoptée dans la même proportion d'entreprises selon le secteur d'activité) ;
- l'effet d'une différence de système d'analyse de coûts (tous les cas étudiés utilisent le « full costing » basé sur les centres d'analyse ; que ce soit dans les manuels de comptabilité de gestion ou de contrôle de gestion, ABC est très souvent comparée à cette méthode. Mieux, d'aucun qualifie ABC d'innovation en comparaison à la technique des centres d'analyse (Bouquin, 1997 ; McGowan, 1998))

A signaler que l'effort de « décontaminer » l'échantillon des effets sus évoqués vise à démarquer le travail-ci des travaux précurseurs orientés vers l'analyse de corrélation entre facteurs dits de contingence et décision des entreprises d'adopter ou non l'ABC.

Le tableau ci-après rend la synthèse des informations relatives aux 06 entreprises de l'échantillon et aux personnes rencontrées en leur sein pour la collecte de données. Les noms réels des entreprises sont remplacés par les désignations E1,

⁴ La taille est appréciée dans l'étude par rapport à l'effectif. A propos, la charte des petites et moyennes entreprises du Sénégal classe dans la catégorie moyenne : les entreprises dont le effectif est compris entre 20 et 250 employés.

E2, E3, E4, E5 et E6 conformément à l'assurance donnée aux enquêtés de traiter les données sous le sceau de l'anonymat.

Tableau 3. Données relatives aux cas étudiés

Classes	Désignation	Secteur d'activité	Catégorie	Méthode de calcul des coûts utilisée	Personnes rencontrées	Nombre d'années d'expérience de la personne rencontrée	
						Dans l'entreprise	Dans la fonction au sein de l'entreprise.
Favorable	E1	Service	Moyenne entreprise	Coût complet (CA ⁵)	Le Responsable administratif et financier	07	07
	E2	Service	Moyenne entreprise	Coût complet (CA)	Le Comptable	10	10
	E3	Service	Moyenne entreprise	Coût complet (CA)	Le Comptable	05	05
Défavorable	E4	Service	Moyenne entreprise	Coût complet (CA)	Le Directeur administratif et financier	07	03
	E5	Service	Moyenne entreprise	Coût complet (CA)	Le Chef comptable	04	04
	E6	Service	Moyenne entreprise	Coût complet (CA)	Le Comptable	15	09

Source : enquêtes.

Le guide d'entretien utilisé pour la collecte de données renferme essentiellement des questions très ouvertes. C'est un guide semi-directif. Les thèmes qui le composent se répartissent en trois catégories de questions :

- des items d'ordre général demandant (*la nationalité de l'entreprise, le secteur d'activité, l'effectif, le chiffre d'affaires, le poste occupé par l'enquêté, l'expérience dans l'entreprise, dans la fonction etc.*) ;
- des questions sur la comptabilité managériale (*Place de la comptabilité de gestion dans l'organisation, méthode (s) utilisée(s), les raisons qui ont motivé le choix des méthodes employées ; les évolutions envisagées dans les*

⁵ CA : Centre d'analyse.

méthodes actuelles de coûts ; les facteurs à l'avant-garde de ces évolutions ; opinions que se font les répondants sur la technique ABC, les chances que ce système rentrent dans leur pratiques de comptabilité de gestion ; les raisons qui fondent son éventuel utilisation ; les raisons qui motivent éventuellement sa non utilisation ; caractère péremptoire ou non péremptoire des raisons ;)

- et des questions moins prévisibles induites par les réponses en cours d'interviews. Pour exemple c'est des questions de type : *dans quelle mesure ? A quelle fin ? C'est-à-dire ?* Leur visée est d'amener les répondants à communiquer intensément sur l'objet à l'étude.

Au sein de chaque classe d'entreprise, nous avons obtenu une saturation satisfaisante à l'issue de l'« immersion » réalisée dans le dernier cas. Celui-ci coïncide avec E3 dans le groupe des cas favorables et E6 dans le groupe des défavorables.

III. RÉSULTATS

Les données orales recueillies et retranscrites in extenso ont été exploitées à l'aide du logiciel Tropes, V.8.4. Le traitement réalisé sur les retranscriptions triangule la technique de l'analyse syntaxique, la technique de l'analyse lexicale et celle de l'analyse thématique. Trois approches complémentaires qui participent d'une même visée celle de mettre à l'épreuve les inférences faites sur le matériau (Rispa, 2002).

Une attention portée sur les marqueurs qui structurent le corpus (comme l'autorise l'analyse syntaxique) renseigne sur les catégories fréquentes associées au matériau.

Tableau 4 : Catégories fréquentes

Catégories	Classe Favorable	Classe Défavorable
Verbes :	Factif (50.8%) Statif (30,5%) Déclaratif (16,9%) Performatif (1,7%)	Factif (23,4%) Statif (31,9%) Déclaratif (44.7%) Performatif (0.0%)
Connecteurs	Cause (29.4%) Opposition (17.6%) Condition (11,8%) Addition (41,2%)	Condition (11,1%) Disjonction (44,4%) Comparaison (11,1%) Addition (22,2%) But (11,1%)
Modalisations :	Manière (13.6%) Intensité (59.1%) Temps (13,6%) Négation (13,6%)	Temps (18.6%) Intensité (27,9%) Lieu (4,7%) Affirmation (2,3%) Doute (2,3%) Négation 44.2%
Adjectifs	Subjectif (60.0%) Objectifs (24%)	Objectif (62.5%) Subjectif (25%)

Source : enquête.

Il ressort du tableau des différences en rapport avec les types de catégories et leurs fréquences dans les différentes classes étudiées (classe des entreprises favorables et classe des défavorables)

- **LES ENTREPRISES MONTRANT UNE ATTITUDE FAVORABLE ENVERS ABC.**

Au regard des données supra, l'on peut capter certaines singularités. Les entreprises favorables à l'ABC, comparées aux autres types, s'expriment de manière remarquable avec des verbes factifs (50,8%). Il s'agit de verbes (comme : « supprimer », « organiser », « budgétiser ») au travers desquels les entreprises valorisent leurs prédispositions à tirer profit de cette méthode, à saisir les opportunités qu'elle offre. L'on soupçonne à ce niveau une certaine considération qui est portée au système ABC, sur ce qu'il permet de faire en particulier.

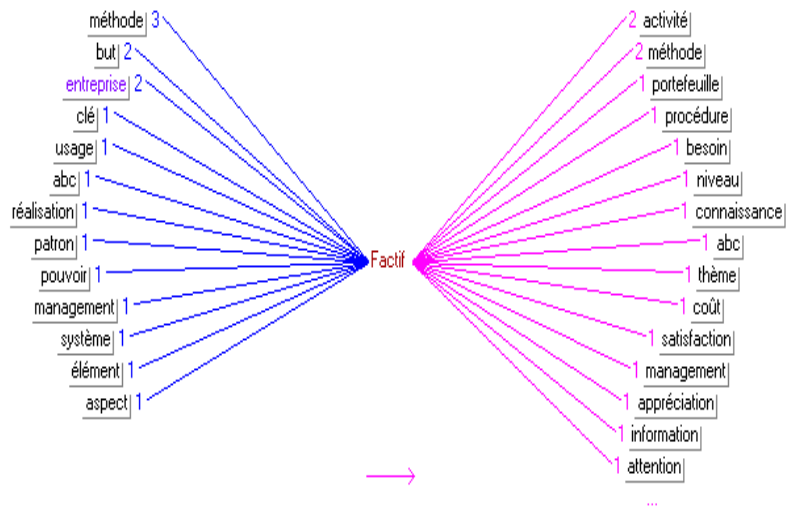
« C'est un outil précieux de gestion pouvant guider à une meilleure répartition des ressources de l'entreprise à ses différentes activités » E1

« Ça permet de connaître les coûts exacts de toute les activités. Ça aide à prendre des décisions pour optimiser les coûts et prendre des décisions d'orientation adéquates » E2

« Le calcul des coûts et des marges permet d'assurer un pilotage efficace par une optimisation des ressources disponibles. (...) permet de suivre de façon cohérente les coûts, les délais, la qualité... » E3

Plus largement, les antécédents de cette considération ou marque de confiance prennent appui sur ce que l'outil en question (ABC pour ne pas le nommer) autorise en termes de collecte d'information sur les consommations des activités, de calcul précis des coûts, d'appréciation des rentabilités jusqu'aux décisions de type stratégiques. L'environnement de la catégorie des verbes factifs, représenté ci-dessous, offre une vue à la fois synoptique et circulaire en rapport avec ces éléments.

Schéma 1. Environnement des verbes factifs.



Les modalisations associées au matériau recueillies au niveau de cette même classe d'entreprises (constituée du trio E1, E2, E3 favorables au système ABC) donnent une idée de la tonalité de cette marque de confiance qu'elles vouent à ce système. Il s'agit de modalisations représentées majoritairement par des indicateurs d'intensité (59,1%) (cf. tableau 4 supra). Ces indicateurs sont soulignés et mis en gras dans le rendu du trame contextuel qui les supporte (encadré 1)

Encadré 1 Extrait des emplacements des modalités d'intensité.

« L'affectation des charges indirectes ne représente **pas encore** un enjeu. À long terme, l'entreprise pourrait mettre en place cette méthode de calcul des coûts.

la survie **voire** la contrainte de l'exploitation nécessitera une diversification des activités. Ainsi la méthode ABC sera **plus** adéquate pour l'imputation des charges de structures.

qu'on n'adopte la méthode à cause de sa fiabilité. À travers la méthode, le top management pourra identifier les différentes étapes de formations des processus devant aboutir à la réalisation des activités.

en permettant à **chaque** niveau de réalisation de **mieux** s'organiser à **chaque** période d'évaluation.

Chaque responsable pourra se faire une meilleure appréciation de la rentabilité des ressources qu'il gère

et donc de pouvoir prendre les décisions de gestion **plus** rapidement. L'utilisation de la méthode aboutit à une connaissance du coût réel de l'élément ciblé. »

Sur certains aspects on peut **bien** recourir à l'approche par ABC en sachant qu'elle permet de déterminer les activités à valeur ajoutée, les efforts sur les activités clé et de **mieux** budgétiser. »

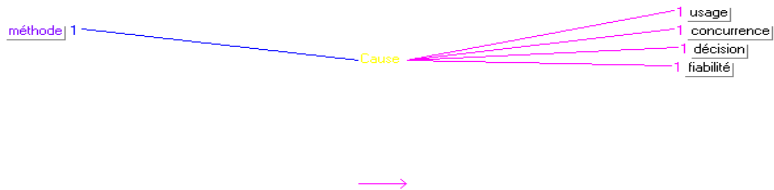
Les modalisations de temps, quoique associées à une valeur fréquentielle faible (13,6%) (cf. tableau ci-avant), laissent apparaître que les entreprises ne sont pas enclines à basculer vers une innovation comptable comme ABC dans le court terme. Les responsables de deux des entreprises de la classe des favorables confient : « *sur le court terme, l'utilisation de la méthode ne nous tente pas* » E1 ; « *à court terme rien n'est envisagé pour l'appliquer* » E2

Lorsqu'on interroge les connecteurs de cause, l'on découvre que les entreprises semblent davantage être préparées à intégrer ABC dans un horizon relativement éloigné qui enjambe le court terme. Les facteurs qui motivent le recours au système ABC sur un horizon plus lointain sont catégorisables en trois groupes :

- les facteurs liés à l'outil : ils sont portés dans le matériau par les connecteurs : « *à cause de* » ; « *alors* ». Au travers de ces marqueurs, c'est le degré de finesse de l'ABC dans la répartition des charges de structures et son rôle de support dans la gestion des processus qui ressortent comme facteurs susceptibles d'inciter à son expérimentation..
- les considérations plutôt externes : les connecteurs associés sont par exemple « *en effet* » ; « *eu égard* » au travers desquels c'est le renforcement de la concurrence, un client davantage préoccupé par sa fonction d'utilité qui incitent à recourir à l'ABC.
- les facteurs internes : les marqueurs associés sont par exemple « *c'est à dire* » ; « *ainsi* ». A ce niveau le recours possible à l'ABC est corrélé à la

politique de produit. Une politique de gamme, de diversification de l'offre semble portée la propension à expérimenter ABC.

Schéma 2 Environnement des connecteurs de cause.



Interpelé sur les inconvénients du système ABC, E1 et E3, pas loin de s'emporter si l'on en juge par les indicateurs paraverbaux, déclament spontanément :

« la mise en œuvre de la méthode est coûteuse » E1

« elle exige un système d'info fiable et beaucoup d'effort de reporting dans les premières étapes surtout » E3

La pondération des indicateurs de jugement est de 60 % d'adjectifs subjectifs contre 24% d'adjectifs objectifs. Fort du sens associé aux indicateurs subjectifs par les auteurs en analyse qualitative, nous avons là un résultat qui traduit un attachement très sensible des entreprises favorables à ABC envers cet outil. Certains de ces indicateurs de jugement comme : « adéquate » ; « meilleure » ; « réel » ; « perfectible » rendent compte de la manière dont ces entreprises enchérissent sur les opportunités associées au système ABC en rapport avec leurs besoins en matière de comptabilité de gestion. Une analyse en termes fréquentiel montre que les opportunités associées à l'outil motivent son expérimentation sans être une condition suffisante. Le dictionnaire des substantifs construits avec Tropes le confirme. Il montre, à partir de la nature et de la richesse de l'ensemble du vocabulaire porté par le corpus, que les chances d'expérimenter le système dépendent de l'organe où est suspendu le plus haut niveau de décision dans l'entreprise.

Tableau 5. Dynamique de catégorisation.

Substantif	Fréquence	Thèmes	Catégorie
Direction	05	Appui de la direction (12)	Facteurs influant le recours au système ABC (56)
Intention	04		
Information	03		
Méthode	08	Valeur d'usage du système ABC (44)	
Activité	08		
Coût	07		
Usage	07		
Processus	06		
Système	04		
ABC	04		

Précisons que dans ce dictionnaire, seules figurent les substantifs⁶ qui, dans le corpus, renvoient à l'une ou l'autre des deux thématiques identifiées ci-dessus. Les substantifs qui prennent un sens ne permettant pas de les associer ni dans l'une ou dans l'autre de ces thématiques ne sont pas pris en compte. (Ces précautions sont respectées pour le dictionnaire établi plus loin).

Au regard de ces données, le lancement dans un projet d'expérimentation de ABC est influencé par deux principaux facteurs. Le premier facteur est quelque peu lié à l'outil en question, à ce qu'il peut apporter à l'entreprise. C'est la valeur d'usage (qui enregistre 44 occurrences) anticipée sur l'outil qui ressort comme une dimension influençant assez sensiblement la propension à basculer vers son expérimentation. L'on découvre, au regard du tableau 5, que cette valeur anticipée est le résultat d'une appréciation, d'un compromis entre différents niveaux d'attente chez l'utilisateur. En l'occurrence, c'est le besoin de mieux gérer les activités (08 occurrences), le souci de mieux piloter les processus (06 occurrences), l'enjeu d'évaluer les coûts (07 apparitions) avec davantage de justesse apparaissent comme les facteurs qui pèsent dans la balance dans l'appréciation de la valeur d'usage du système ABC. L'influence d'une valeur d'usage estimée élevée sur la propension à recourir à ce système reste toutefois contingentée sans un certain engagement de la part de la direction. Cet engagement (qui enregistre 12 occurrences dans le tableau 5 ci-dessus) est un tremplin qu'on ne peut négliger.

Le rôle d'agent de changement que le niveau stratégique doit faire montre est mesurable dans ces verbatim.

« Il est possible qu'on l'applique dans le futur si la direction est convaincue du projet expérimental.... » E1

« La question c'est est ce que les dirigeants sont disposés à investir dans un système aussi mobilisateur » E2

« (...) à l'avenir ce système a sa place si la direction mesure bien tout son potentiel » E3.

Les ressorts qui expliquent l'attitude défavorable des entreprises vis-à-vis de l'innovation comptable ABC sont examinés dans les paragraphes qui suivent.

- ENTREPRISES QUI MANIFESTENT UNE INTENTION NEGATIVE

Il s'agit d'entreprises qui s'expriment sur ABC avec un usage fréquent des verbes de type déclaratifs (44,7%) et statif (31,9%). Il y'a là une différence notable avec les entreprises favorables à ABC, lesquelles s'expriment davantage avec des verbes factifs (50,8%) (cf. tableau 4).

Ces formes verbales [incluant des exemples comme « être » et « exister » (type de verbes statifs) ou encore « ignorer » et « discuter » (types déclaratifs)] qui prédominent dans le matériau collecté auprès de ces entreprises sont l'expression

⁶ Nous n'avons pas hésité à « personnaliser » les substantifs proposés par Tropes dans son langage naturel en les remplaçant par des unités de sens mieux articulées à l'objet d'étude examiné et à leur emplacement dans le corpus. C'est le cas du terme « réalisation » proposé par Tropes que nous avons substitué par « processus » ou encore de « but » terme que nous avons substitué par « intention »)

d'une attitude de ces organisations qu'on peut qualifier de terne envers l'outil. En témoignent ces propositions⁷ remarquables identifiées par Tropes :

- « ils (les dirigeants) ignorent cette méthode » **E4** ;
- « On n'en parle pas » **E5** ;
- « ça ne se discute pas » ; « le sujet (de l'adoption) n'est pas à l'ordre du jour ». **E6**

Interpellés sur l'éventualité que ABC rentre dans leurs pratiques comptables, les références associées aux verbes déclaratifs ou statifs dans le discours des répondants dénotent un certain contentement à l'égard du système actuel qu'ils utilisent; un manque d'information sur le système ABC et ce qu'on pourrait appeler la préférence pour la stabilité incarnée par le top management.

Les environnements des catégories des verbes qui co-occurrent avec ces facteurs suscités sont rendus ci-après :

Schéma 3. Environnement catégorie « statif »

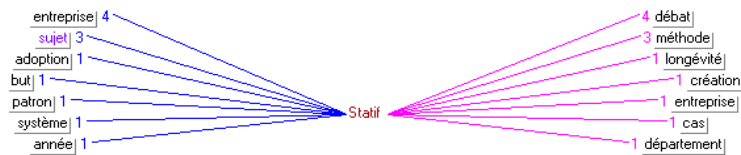


Schéma 4. Environnement catégorie « déclaratif »



Les modalisations les plus présentes dans les données recueillies à savoir les indicateurs de négation (44,2%) et d'intensité (27,9%) donnent une certaine idée des niveaux d'embûches qui contrarient ou ne favorisent pas le recours au système ABC au sein de ces entreprises. Voir encadré ci-après.

Encadré 2 : Extrait des emplacements des indicateurs de négation et d'intensité.

⁷ Tropes extrait les propositions remarquables dans le discours en tenant compte de plusieurs paramètres (par exemple : le poids de la proposition, sa position dans la chronologie du discours, sa fonction, son apparition)

À partir du rendu de l'encadré 2, rendu extrait du contexte d'expression naturelle

« La méthode n'est pas très connue par les dirigeants. La méthode n'est connue pas trop par les dirigeants.
En plus l'entreprise n'a pas encore une durée de vie assez longue depuis sa création. Les dirigeants ne connaissent pas la méthode.
La question de l'adoption n'est pas encore à l'ordre du jour et au niveau du département de contrôle de gestion,
surtout au niveau des dirigeants une présence massive de personnes issues de la vieille école, pas très informés.
Nos dirigeants, pour la plus part, ignorent tout ou beaucoup de cette méthode.
Les dirigeants n'ont entendu jamais parler de la méthode.
La direction ne sait même pas si ce système existe. Ce sujet n'a été pas à l'ordre du jour des réunions mensuelles du comité de direction. »

des enquêtés, l'on peut relever le manque d'information sur le système ABC de la part des responsables aux postes de direction.

L'analyse s'est aussi penchée sur les indicateurs de temps (18,6%, cf. tableau 4) associés au matériau. A propos, la préférence pour le système de comptabilité en cours ressort de nouveau comme un élément saillant.

Encadré 3. Extrait sur les indicateurs de temps.

« Le système marche y'a pas de quoi tiquer ! L'horizon n'est pas à la remise en question
Ce qui fait que dans un horizon à moyen terme ou dans cinq ans, ils ne seront plus actifs.
L'entreprise se satisfait de la méthode actuellement en cours.
La question du changement de méthode n'a jamais été à l'ordre du jour.
Il faut que les dirigeants connaissent d'abord la méthode ABC pour se prononcer.
Notre méthode nous convient pour le moment.
La direction n'a jamais parlé de la méthode »

La distribution des indices de jugement (ou adjectifs) contenus dans le corpus est de 62,5% d'indicateurs objectifs contre 25 % d'indicateurs subjectifs (une distribution qui s'oppose à celle constatée avec les entreprises favorables à l'outil ABC (cf. résultat précédent). En rentrant dans le détail sur les indicateurs subjectifs, l'on découvre une référence remarquable à des indicateurs comme « nouvelle » ; « nouveau » ; « hostile », « opérationnelle ». Au travers de ces indicateurs transparait une appréhension des efforts d'apprentissages, de mise à niveaux qu'induirait un projet d'expérimentation du système ABC. Lorsqu'on examine de près le dictionnaire des substantifs du matériau pour en saisir le schème qui y émerge, ce qui sonne comme la peur de la nouveauté devient assez remarquable.

Tableau 6. Dynamique de catégorisation.

Substantifs	Fréquence	Thèmes	Catégories
Dirigeant	09	Attitude du Top management (37)	Facteurs influant le recours au système ABC (68)
Direction	07		
Comité	06		
Ordre du jour	05		
Sujet	04		
Réunion	03		
Question	03		
Méthode	10	Attachement au système adopté (31)	
Coût	10		
Calcul	08		
Adoption	03		

Nous apprenons de ce tableau que les chances de faire rentrer ABC dans les pratiques des entreprises (E4 ; E5 et E6) dépendent pour beaucoup du sommet stratégique (associé à la plus forte fréquence). Ce dernier est le niveau auquel se réfèrent spontanément les enquêtés pour justifier les chances très faibles que leurs entreprises recourent au système ABC. Les instances d'orientation, au premier chef la Direction, (qui font l'objet de 16 références en tout, soit 09+07), planchent sur des sujets (04 références) dont l'ordre du jour (05 occurrences) porte en général sur des questions (03 apparitions) d'arbitrage budgétaire. A l'occasion de ces moments de décisions, tant les choix budgétaires sont susceptibles de remise en cause, tant les pratiques de calcul des coûts ne semblent jamais attisées de questionnements. En coulisse, il y a l'attachement à des pratiques de coût routinièrement consacrées (31 citations afférentes). Les éléments qui nourrissent cet attachement prennent appui sur la facilité de calcul ou d'utilisation (08 apparitions) de la méthode du « full costing » basée sur les centres d'analyse et surtout aux informations que la méthode (10 occurrences) procure aux entreprises en rapport avec les coûts (10 apparitions) d'exploitation.

« Nous jugeons plus utile la méthode des centres d'analyse car nous permettant de savoir tous les coûts intermédiaires et les coûts de revient définitifs » E4

« La méthode nous donne des informations détaillées sur la composition des coûts » E5

« (...) nous arrivons à connaître les coûts des commandes et à proposer une tarification qui garantit la continuité des services que nous proposons » E6

Le paragraphe suivant discute les résultats tirés de l'étude.

IV. DISCUSSION

Les résultats issus des analyses ci-avant peuvent être comparés avec ce qu'on sait de la littérature sur le changement, l'attitude des entreprises à l'égard des innovations.

Au sein des entreprises favorables à la méthode ABC, entreprises utilisant déjà la méthode des centres d'analyse pour le calcul des coûts, les résultats de l'étude révèlent qu'elles ne sont pas prêtes à recourir à l'innovation ABC sur le court

terme. Ce résultat va dans le sens des observations de Gosselin et Ouellet (1999) qui ont relevé que la plupart des entreprises n'ont pas l'intention, à court terme, de rompre avec leur système conventionnel de calcul des coûts. Même si c'est au profit d'un autre plus innovant comme le montre les inférences tirées dans l'étude-ci.

Les entreprises intéressées par le système ABC, affichent leur intention d'y recourir dans un futur lointain qui enjambe le court terme. Même si, elles sont approximatives sur l'indication temporelle à laquelle elles font référence, l'on peut tout de même relever une certaine planification (ou à tout le moins une certaine prospective) temporelle avant un quelconque lancement d'un projet d'expérimentation de ABC. Le changement appréhendé par Tessier (1993) dans ses réflexions comme un processus qui est planifié dans le temps refait ici surface. Sur un autre angle de vue ou de perspective, cette posture affichée des entreprises consistant à faire montre d'une volonté de s'orienter vers ABC mais dans un futur éloigné n'est pas sans rappeler le phénomène de l'inertie au sens de Carton (1997). L'auteur précise que les personnes caractérisées par l'inertie expriment une intention de changement mais tentent d'en différer l'effectivité ou l'application.

L'utilité attendue du système ABC est ressortie dans l'étude comme un déterminant vers l'utilisation. Ce résultat est observé dans le groupe des entreprises favorables à l'ABC. C'est ainsi un résultat qui coudoie celui de Michel et al (2013) dont les travaux empiriques ont montré une relation entre le bénéfice attendu d'un changement et l'engagement affectif des utilisateurs envers ce changement. Plus le personnel est convaincu du bénéfice attendu du changement (donc de l'innovation comptable pour notre recherche) plus il est tenté de s'y lancer.

A l'échelle des entreprises (E1 ; E2 ; E3) manifestant une intention de recourir au système ABC, nous découvrons, dans les résultats, que la concurrence constitue un des facteurs motivant. Quelle politique de gamme ou de produit devant des attentes de clients de plus en plus personnalisées ? La méthode ABC apparaît comme un levier sur lequel les entreprises favorables à son utilisation espèrent miser pour mieux orienter leur gestion dans le sens de cette question. A ce propos, le rapprochement avec les remarques de Malmi (1999) est autorisé. L'auteur a mis en évidence dans ses travaux que le niveau de concurrence appréhendé à partir de la diversité de l'offre de produits est significativement plus élevé pour les entreprises qui adoptent l'ABC.

Qu'il s'agisse des entreprises favorables ou défavorables à la méthode, les résultats attestent que l'accompagnement de la direction se révèle indispensable sinon important pour espérer dérouler un projet d'expérimentation quelconque de la méthode ABC. Nous retrouvons là un résultat comparable à celui de Kim et Kankanhalli (2009) ou encore de Sargent et al. (2012) (cités par Jaziri, 2016) :

- Les deux premiers cités ont montré, dans leurs travaux sur l'adoption d'un nouveau système d'information par le personnel d'une entreprise de services informatiques, que l'appui de la Direction facilite l'acceptation de son adoption.
- Quant au second groupe d'auteurs, ils ont abouti, dans leur résultat, à la conclusion que le soutien de la direction influe positivement sur la probabilité d'utilisation d'une nouvelle technologie.

Comparativement à ces études, cette recherche-ci a débouché sur le constat que selon le type d'organisation, l'appui de la direction, quoiqu'impulsant un projet d'application du système ABC, n'est pas déterminant suivant la même pondération. Toute chose égale par ailleurs, la comparaison des fréquences attestant l'importance du soutien de la direction pour aller vers ABC (cf. tableaux 5 et 6 supra) montre que le plus grand score (traduisant un besoin d'accompagnement intense de la direction) est associé aux entreprises manifestant une attitude négative à l'égard de cette méthode.

Un autre aspect dévoilé par les résultats concerne les relations entre certains facteurs subjectifs et l'intention de recourir à une innovation (le système ABC en l'occurrence). L'étude a ainsi montré que les entreprises favorables à ce système sont celles qui lui font confiance non pas de manière aveugle mais calculée. Une confiance qu'on peut qualifier ainsi dans la mesure où elle est déterminée par les attentes espérées des entreprises en rapport avec ce que ABC permet de réaliser en matière de calcul des coûts, de gestion des ressources et de choix décisionnels d'ordre stratégique. Ce résultat est une illustration empirique de l'une des facettes théorisée par Shapiro et al. (1992) pour différencier les types de confiance au sein de l'organisation. Ils aboutissent dans leur réflexion à l'acceptation selon laquelle, la confiance est fondée sur le calcul lorsque la personne qui fait confiance s'attend à des implications qui lui seront profitables. Au sein de la classe d'entreprises qui affichent une intention négative envers ABC, les résultats confirment qu'elles manquent d'information sur ce système. Bareil (2004), dans une contribution théorique sur la résistance au changement ainsi que ses manifestations, a souligné l'influence négative du manque d'information sur une innovation (une nouveauté) sur l'intention des utilisateurs potentiels de l'adopter. Ce manque d'information est même source de résistance au changement, renchérit-il.

Un dernier aspect relevable sur les résultats mis en évidence est relatif à la satisfaction affichée, une satisfaction presque « outre mesure », par les entreprises à l'endroit du système de calcul des coûts qu'elles mettent en pratique. Cette satisfaction reste très perceptible à partir des verbes factifs recueillies auprès de cette classe d'entreprise. En arrière fond de la satisfaction marquée par ces entreprises à l'égard de leur système actuel de comptabilité de gestion, le non-dit que nous percevons (pour reprendre Savall et Zardet (2004)), c'est la peur de bouleverser ce qui est acquis et satisfaisant par une innovation dont ils ne cernent ni les conséquences et les exigences. A propos, Alcouffe (2004) signale que le système ABC est une innovation perçue complexe par les entreprises qui ne l'adoptent pas (Ces arguments rejoignent aussi les points de vues précurseurs de Dent et Goldberg (1999b) qui affirment que s'il y' a un maître mot qui dissuade le recours à une innovation, la marche vers le changement, c'est ces quatre (04) lettres : PEUR

CONCLUSION

Ce papier s'est penché sur les comportements des entreprises à l'égard des innovations comptables. Pour ce faire, la méthode ABC a été prise comme prétexte pour approcher l'attitude des entreprises à son égard. L'approche par les cas, avec une visée compréhensive, a été préférée à une approche privilégiant la formulation d'hypothèse et leur vérification statistique. Cette seconde possibilité

a été écartée pour éviter le risque de saisir mal ou approximativement les éléments qui expliquent l'intention (la non intention) des entreprises d'aller vers le système ABC. Une approche foncièrement inductive a alors guidé la recherche puisqu'il s'agit de dévoiler les sentiments des responsables de comptabilité de gestion interpellés sur les perspectives qu'elles adoptent la méthode ABC. Les résultats laissent découvrir que les entreprises enclines à l'adoption de l'innovation comptable ABC accordent une attention remarquable à la valeur d'usage de l'outil. Les éléments d'appréciation qui pèsent dans le jugement de cette valeur apparaissent comme un polyptique. C'est la possibilité de mieux imputer les charges, de mieux gérer les activités, de mieux « tracer » les processus qui tiennent cette valeur.

Le sommet stratégique ressort, dans les entreprises favorables à l'ABC mais aussi dans les cas défavorables, comme le maillon dont le concours est utile à tout projet d'application de la méthode. Là où les dirigeants semblent plus accrochés aux pratiques habituelles, les perspectives d'adopter le système ABC sont des plus improbables. Les cas étudiés ont également confirmé toute la teneur de l'aphorisme « *j'ignore ce que gagne mais je sais ce que je perds* » au sein des entreprises très attachées à leurs méthodes de calcul des coûts et habitées par la peur de l'« inconnu » (que représente ABC).

En termes de perspective, l'étude pourrait être approfondie dans sa méthodologie en allant dans le sens d'un échantillonnage à variation maximale où les points de vue des dirigeants seront pris en compte. En l'espèce, la difficulté présumée de mobiliser cette classe de responsable dans des formats d'entretiens (auxquels ils sont, à la limite, très peu ouverts), a dicté le choix de circonscrire la collecte de données aux seuls responsables de la comptabilité de gestion des entreprises. Il est possible, dans une perspective de réplique littérale, de varier les secteurs des entreprises (réduit dans l'étude-ci au seul secteur des services) pour débusquer d'éventuels facteurs « particuliers » expliquant l'intention de recourir ou non à l'ABC.

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. (2003), Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : Une étude comparative, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, Numéro spécial, Mai, p. 7-26.

Alcouffe, S. (2004). *La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France*, Doctorat en sciences de gestion, Ecole des Hautes Etudes Commerciales.

Bareil C. (2004), La résistance au changement : synthèse et critiques des écrits, *Cahier n° 04-10 du Centres d'études en transformation des organisations*, Montréal.

Becker S. W., Whisler T. L., « The Innovative Organization : A Selective View of Current

Theory and Research », *Journal of Business*, vol. 40, 1967, p.462-469

BJØRNENAK (1997), Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway, *Management*

Accounting Research, vol. 8, N° 1, pp 3-17

- Bouquin, H. (1997), *Comptabilité de gestion*, Sirey.
- Bouquin, H. (2000b), Du contrôle de gestion au pilotage, *L'Expansion Management Review*, n°98, septembre, p.58-66
- Bouquin, H. (2000a), *Comptabilité de gestion*, 3e édition, Economica, Paris.
- Bruggeman, W., Anderson, S., Everaert, P., and Levant, Y. 2005. "Modeling Logistics Costs using Time-Driven ABC: A Case in a Distribution Company". *Working Paper*.
- Carton, G.D., (1997). *Eloge du changement : Leviers pour l'accompagnement du changement individuel et professionnel*, Paris, Anact.
- Chauvey, J. N., Naro, G. (2004). Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention. *Finance – Contrôle - Stratégie* 7, (3) : 63 – 89.
- Cooper R. (1990), *Le contrôle de gestion ne répond plus*, Harvard-Expension, Été
- Dahlgren J., Homström M., Nehler H., (2001) « Activity-Based Costing - Diffusion and Adoption », *Communication au 24ème congrès annuel de l'EEA, Athènes*.
- Dent, E. B. et S. G. Goldberg (1999b) "Resistance to change: a limiting perspective", *The Journal of Applied Behavioral Science*, 35 (1), p. 45-47.
- Dieng O. T (2016), Modes de connaissance et attitudes des entreprises sénégalaises face à la méthode ABC, *Communication à la 1 ère journée d'étude africaine en comptabilité et contrôle*, Décembre, Dakar (King Fad Palace).
- Durieux, F. (2001). *Management de l'innovation: une approche évolutionniste*, Paris: FNEGE-Vuibert.
- Elhamma A. (2013), Impact de la taille sur les outils modernes du contrôle de gestion : cas de l'ABC et du BSC au Maroc.
- Evraert S., Mevellec P. (1990), Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles, *Revue française de gestion*, mars-avril-mai, p.12-24
- Fiévez J., Kieffer J.-P., Zaya R. (1999), *La méthode UVA : du contrôle de gestion à la maîtrise du profit: une approche nouvelle en gestion*, Dunod
- Gosselin M., Ouellet G. (1999), « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons- nous vraiment appris ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 5, volume 1, n°1, pp.45-57.
- Innes J., Mitchell F. (1997), « The Application of Activity-Based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions », *The Service Industries Journal*, vol. 17, n°1, 1997a, pp.190-203.
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2004). Time-Driven Activity Based Costing. *Harvard Business Review*, vol. 82, n°11, pp. 131-138.
- Khouatra, D. et Lextrait T. (1996), *Comptabilité de Gestion*, ellipses/édition marketing S.A.
- Malmi, T. (1999), " Activity-based costing diffusion across organizations : an exploratory empirical analysis of finnish firms ", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp. 649-672.
- Mendoza C., Cauvin E., Delmond M-H, Dobler P., Malleret V. (2002), *Coûts et Décisions*, Gualino Editeur.
- Michel, A., Tondem B-R., et Burnes, B. (2013). The limitations of dispositional resistance in *relation to organizational change*. *Management Décision*, 51(4), 761-780.

Michelik F. (2008), La relation attitude-comportement: un état des lieux, *Éthique et économique/Ethics and Economics*, 6 (1), 1 <http://ethique-economique.net/>

Ness J. A., Cucuzza T. G. (1995), Tapping the full potential of ABC, *Harvard Business Review*, July - August, p. 130-138.

Ouellet A. (1978) « Analyse du concept attitude : du concept théorique au concept opératoire » *Revue des sciences de l'éducation*, vol. 4, n° 3, p. 365-374, URI :<http://id.erudit.org/iderudit/900085ar>

Savall, H. et Zardet, V. (2008b), Le concept de coût-valeur des activités. Contribution de la théorie socio-économique des organisations , *Revue Sciences de Gestion-management Sciences- Ciencias de Gestión*, n°64.

Savall H. et Zardet V. (2010), *Maîtriser les coûts et les performances cachées*, 5^{ème} édition Economica.

Savall H. et Zardet V. (2004). *Recherche en gestion et approche qualimétrique : observer l'objet complexe*, édition Economica

Shapiro, D., B.H. Sheppard et L. Cheraskin. 1992. « Business on a handsake », *Negotiation Journal*, 8 (4), 365-377

SYSCOA : « *Système Comptable Ouest Africain* », Union Economique et Monétaire Ouest Africain, 1996, Foucher, 831 pages

Tessier, R. et Tellier, Y. (1993). *Changement planifié et développement des organisations*. Sainte-Foy: Press de l'Université du Québec, 106 p

Van de Ven A. H. (1986), « Central Problems in the Management of Innovation », *Management Science*, vol. 32, n°5, , p.590-607.

Wegmann, G. (2011), Le déploiement d'un pilotage stratégique des coûts dans les services informatiques de deux groupes internationaux : perspective instrumentale et analyse comparative, *Management & Avenir*, n° 44, p. 78-96.

Zaltman C., Pinson C., Angelmar R. (1973b), *Metatheory and Consumer Research*, Holt, Reinhart and Winston, New York, NY,.

Zaltman G., Duncan R., Holbek J. (1973a), *Innovations and Organizations*, John Wiley et Sons, New York, NY,