

Les Entreprises Sénégalaises Et L'innovation ABC : Exploration Des Facteurs Qui Gouvernent L'attitude Envers L'outil

Ousmane Tanor Dieng

Enseignant-chercheur, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, Sénégal

Doi:10.19044/esj.2019.v15n4p353

[URL:http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n4p353](http://dx.doi.org/10.19044/esj.2019.v15n4p353)

Résumé

L'Activity Based Costing (ABC) est considérée par des auteurs dans la littérature sur les outils de calcul des coûts comme une innovation fiable. Ce papier examine la position des entreprises à l'égard de cette innovation. La méthodologie est basée sur une approche qualitative. Les résultats montrent que la "valeur d'usage" de l'ABC figure parmi les facteurs qui influencent positivement l'intention d'adoption chez les entreprises. Le dépouillement des données d'enquête montre, que pour certaines entreprises en particulier, la résistance au changement contrarie le recours à cette innovation.

Mots-clés : Innovation, Comptabilité, Méthode ABC, Coût, Résistance au changement.

Senegalese Companies and ABC Innovation : Exploring the Factors that Govern the Attitude Towards the Tool

Ousmane Tanor Dieng

Enseignant-chercheur, Université Cheikh Anta Diop de Dakar, Sénégal

Abstract

Activity Based Costing (ABC) is considered by authors in the literature on costing tools as a reliable innovation. This paper examines the attitude of companies towards this innovation. The methodology is based on a qualitative approach. The results show that the intention of companies to adopt the ABC is influenced by the "use value" of this method. The data collected shows that for some companies in particular resistance to change does not favor the use of this innovation.

Keywords: Innovation, Accounting, ABC Method, Cost, Resistance to change

Introduction

En raison de l'évolution de l'environnement interne et externe de l'entreprise, la méthode de coût complet basée sur les centres d'analyse a fait l'objet de vives critiques. Il est par exemple reproché à cette dernière d'entraîner des distorsions lors de la répartition des charges indirectes entre les objets de coûts (Wegman, 2011). Chauvey et Naro (2004) ont attiré l'attention sur les phénomènes de subventionnements croisés pouvant entamer la pertinence de la technique basée sur les centres d'analyse.

Les critiques adressées à la méthode des centres d'analyse ont joué un rôle actif dans l'arrivée sur la scène internationale de la méthode ABC (Gosselin et Mevellec, 2003). Nonobstant les avis qui défendent les avantages de cette méthode, Elhamma (2010) a pu relever, dans certains pays développés, une baisse dans le temps de la proportion d'entreprises considérant son adoption comme un choix pertinent.

Au Sénégal (pays économiquement peu avancé), le taux d'adoption de l'ABC par les entreprises reste faible (Diop, 2016 ; Dieng, 2016). Meyssonier (2003) attire l'attention sur l'idée suivant laquelle les caractéristiques intrinsèques d'une technique (en l'espèce ABC) peuvent expliquer sa faible adoption. Cependant un regard orienté du seul côté des caractéristiques de

l'outil présente un inconvénient. La prise en compte de ce seul aspect néglige les caractéristiques des individus (destinataires de l'outil) chez qui réside une rationalité subjective tout aussi importante (Simon, 1978a). Chatelain-Ponroy et Sponem (2007, p.16) partagent d'ailleurs cette remarque. Ils précisent que les responsables en entreprises sont enclins à utiliser les outils de gestion lorsqu'ils *considèrent que ces outils ont du sens par rapport aux questions qui les interpellent*. L'idée mise en relief par l'italique, rapprochée des travaux de Schütz (1998, p.56) sur la notion de « sens », nous amène alors à poser la question de la faible adoption de l'ABC (relevée dans les lignes supra en contexte sénégalais) en rapport avec ce que cet auteur désigne sous les étiquettes « *motifs parce que* » et « *motifs en vue de* ».

- les « *motifs parce que* » intègrent des facteurs associés au passé de l'individu, à son expérience et à des éléments de contexte expliquant son attitude.

- les « *motifs en vue de* » intègrent le fait que les situations qu'engendra une action dans le futur (telles qu'anticiper par l'acteur) peuvent expliquer la décision de la réaliser.

Faisant nôtre ce regard de Schütz (ibid) (sans s'y limiter) sur ce qui légitime les actions (les décisions), cette contribution interroge les raisons de la faible adoption de l'ABC dans la pratique professionnelle au Sénégal. Ainsi, la question qui guide le travail peut être posée comme suit : **Quels facteurs gouvernent l'attitude des entreprises sénégalaises à l'égard de l'outil ABC ?**

Deux considérations s'attachent à cette question et sont utiles à préciser :

1. la réflexion met la centralité non pas du côté des facteurs rationnels (caractéristiques objectives de l'outil » et asociaux (influence des facteurs dits de contingence) mais plutôt du côté des acteurs destinataires ou concernés par l'utilisation du système ABC.
2. Les articles de Diop (2016) et Dieng (2016) ont examiné l'influence des caractéristiques de l'ABC, de ses canaux de communication (le premier) et des facteurs dits de contingence (le second) sur son adoption par les entreprises au Sénégal. Ces travaux correspondent à des recherches quantitatives privilégiant le questionnaire et les tests statistiques d'hypothèses. Rapprochées aux enseignements de Gummesson (1991), ces contributions ont, sans forcer le trait, éclairé le bout émergeant de l'iceberg (sur les facteurs d'adoption de l'ABC) pour avoir privilégié les recherches de corrélations statistiques. Dans l'étude de la problématique posée supra, c'est une analyse qualitative à partir d'études de cas qui fait office de choix méthodologique. La force de cette approche tient à la possibilité qu'a le chercheur d'examiner l'objet étudié (ce sera ici le comportement à l'égard

de ABC) dans sa complexité pour atteindre un niveau poussé de compréhension (Gummesson, 2006).

Le plan de travail comprend quatre grandes parties. La première (I) examine l'attitude des entreprises à l'égard de l'innovation (le focus est mis sur l'innovation ABC). Ensuite, l'approche méthodologique adoptée est explicitée (II). Enfin, les résultats sont présentés (III) avant d'être discutés (IV).

1. Les entreprises et l'innovation : zoom sur ABC

L'innovation correspond à n'importe quelle idée, pratique ou artefact matériel considéré comme nouveau pour l'unité d'analyse qui l'adopte (Rogers, 2003). Elle fait référence à l'introduction d'un nouvel élément dans une chose existante se traduisant par un changement dans l'état des connaissances. L'innovation rime ainsi avec nouveauté et changement. Au regard de Godowski (2004, p.80), la méthode ABC rime avec ces deux dimensions (nouveauté et changement) en ce sens qu' « elle est porteuse d'une nouvelle philosophie qui permet une représentation nouvelle de l'organisation ». Le déploiement de la méthode conduit à un découpage de l'entreprise en activités, l'identification des causes de consommation de ressources et la coordination des activités dans une logique de flux permettant aux managers d'intégrer l'analyse de la valeur. Ce qui amène Moalla (2007) à qualifier ABC d'innovation managériale.

Alcouffe (2004), dans le cadre d'une revue documentaire assez poussée, s'est penché sur les travaux examinant les facteurs qui influencent l'adoption de cette innovation managériale par les entreprises (tableau 1)

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

Variables	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)
	6.	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)

Source : Alcouffe (2004)

Ce qui est frappant dans ce tableau, c'est le manque d'étude s'intéressant à l'attitude des membres de l'organisation à l'égard de l'ABC. À 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 face à un projet d'adoption de la méthode ABC ? Une question dont la légitimité est double lorsqu'on sait que le système ABC implique :

- un modèle de fonctionnement nouveau dans l'entreprise, ses pratiques (**conduites**) et sa philosophie de gestion (A) ;
- une exigence de compétences transversales dictée par *une logique de coordination transfonctionnelle* (B).

Les « forces restrictives » 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), dès lors que l'idée d'un changement est évoquée, on peut s'attendre à des réactions négatives individuelles ou collectives, conscientes ou inconscientes. Ces réactions négatives à l'égard de l'innovation peuvent être liées aux dynamiques de changements dans les pratiques de gestion que cette dernière peut induire (Vas, 2002). Ces dynamiques 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.

Lorsqu'on fait appel à Bareil (2004, p.5), l'on note que les facteurs à même de se dresser contre l'innovation relèvent de moult considérations. L'auteur indique que l'individu rechigne à aller vers l'innovation lorsqu'il considère « *qu'il doit quitter la zone de confort et s'aventurer vers de nouvelles avenues, souvent empreintes d'incertitudes* ». Schütz (1998) a eu l'ingéniosité de proposer le syntagme qu'il désigne par les « *because motive* ». Ce construit (à forte valeur potentielle d'inclusion dans l'explication des moteurs de l'attitude) amène le chercheur qui s'y réfère à ne négliger aucun

facteur pouvant être rattaché à l'histoire de l'acteur, ses pratiques quotidiennes, son expérience. Par ailleurs, alors que les travaux supra fixent l'attention sur les forces négatives au changement (à l'innovation), l'approche Schützéenne a l'ouverture d'associer les « because motive » (cf. supra) à des « *in order to motive* ». En interrogeant les « *in order to motive* », l'on se fait une compréhension des finalités visées par l'individu qui s'engage dans tel choix au détriment d'un autre. Une telle perspective reconnaît la capacité de l'individu à se projeter vers le futur (donc à intégrer l'avenir en rapport avec les gains éventuellement attachés à la réalisation d'une action donnée).

2. Méthodologie

Cette partie présente la démarche d'échantillonnage et l'outil de collecte de données utilisé.

L'étude s'inscrit dans une recherche exploratoire. Les enquêtes de terrain ont couvert au total six (06) entreprises. Il s'agit d'entreprises comparables du point de vue de la taille (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 l'ABC) ;
- l'impact d'une différence de secteur d'activité (les travaux précurseurs d'Innes et Mitchell (1997) 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, l'outil ABC est très souvent comparé à la méthode fondée sur les centres d'analyses.

À 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 les facteurs dits de contingence et la décision des entreprises d'adopter ou non l'ABC.

Les informations relatives aux 06 entreprises de l'échantillon et aux personnes rencontrées en leur sein pour la collecte de données sont résumées dans le tableau ci-après. Par respect à l'anonymat, les noms réels des entreprises sont remplacés par les désignations E1, E2, E3, E4, E5 et E6.

Tableau 2. Données relatives aux cas étudiés

Codes	Activité (services)	Catégorie (Moyenne entreprise)	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
E1	Transport et logistique	235 Salariés	Coût complet (CA)	Responsable administratif et financier	07	07
E2	Nettoyage et entretiens	42 Salariés	Coût complet (CA)	Comptable	10	10
E3	Gestion des affaires maritimes	100 Salariés	Coût complet (CA)	Comptable	05	05
E4	Import /Export Produits métalliques	122 Salariés	Coût complet (CA)	Directeur administratif et financier	07	03
E5	Travaux publics	195 salariés	Coût complet (CA)	Chef comptable	04	04
E6	Hôtellerie	93 Salariés	Coût complet (CA)	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 poste occupé par l'enquêté, l'expérience dans l'entreprise, dans la fonction etc.* ;
- des questions sur : *les outils de coûts utilisés, les raisons qui ont motivé le choix de ces outils, les évolutions envisagées dans les méthodes actuelles de coûts, les facteurs à l'avant-garde de ces évolutions, les opinions que se font les répondants sur la technique ABC, les chances que ce système rentre dans leurs 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 au cours des interviews. Par exemple c'est des questions de type : *dans quelle mesure ?*

À 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 cas défavorables. Dans la suite, les entreprises sont distinguées en groupe favorable à l'outil ABC et groupe défavorable à l'outil.

3. 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. Il s'agit là de trois approches complémentaires qui participent d'une même visée : celle de mettre à l'épreuve les inférences faites sur le matériau (Hlady-Rispal, 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 3. Catégories fréquentes

Catégories	Classe Favorable (classe désignée par CF dans la suite)	Classe Défavorable (classe désignée par CD dans la suite)
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).

▪ **Le rapport à l’innovation dans la classe CF.**

Au regard des données supra, l’on peut capter certaines singularités. Les entreprises favorables à l’ABC (classe CF), comparées aux autres types, s’expriment de manière remarquable avec des verbes factifs (50,8%). Lesquels figurent des « *in order to* » *motive* au sens Schützéen. Il s’agit en effet de verbes (comme : « supprimer », « organiser », « budgétiser ») au travers desquels les entreprises font découvrir 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.

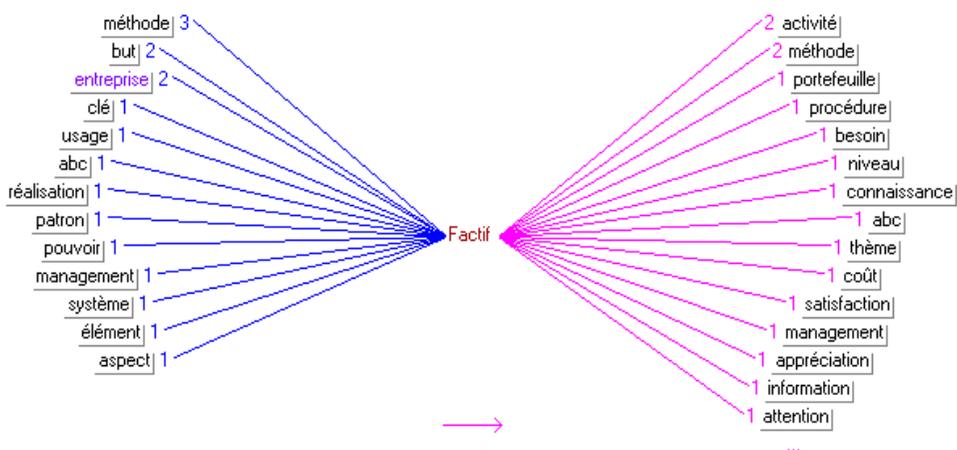
« *C’est un outil précieux de gestion pouvant guider à une meilleure répartition des ressources de l’entreprise à ses différentes activités* » E1

« *Ça permet de connaître les coûts exacts de toutes les activités. L’outil 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 ou « *because* » *motive* de ces considérations ou marques de confiance prennent appui sur ce que l’outil ABC autorise en termes de collecte d’informations sur les consommations des activités, de calcul précis des coûts, d’appréciation des rentabilités jusqu’aux décisions de type stratégique. 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.



Source : Enquêtes.

Les modalisations associées au matériau recueilli au niveau de la classe d'entreprises (E1, E2, E3) favorables au système ABC donnent une idée sur la tonalité de cette marque de confiance que cette classe voue à ce système. Il s'agit de modalisations représentées majoritairement par des indicateurs d'intensité (59,1%) (cf. tableau 3 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. À travers la méthode, le top management pourra identifier les différentes étapes de formations des processus devant aboutir à la réalisation des activités.
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 clés et de **mieux** budgétiser. »

Source : Enquêtes.

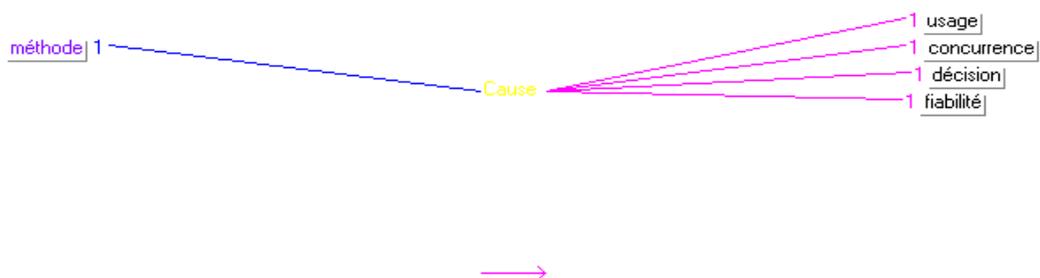
Les modalisations de temps, bien qu'associées à une valeur fréquentielle faible (13,6%) (cf. tableau ci-avant), laissent apparaître que les entreprises ne sont pas enclines à basculer vers une innovation comptable comme ABC sur le court terme. Les responsables de deux entreprises au sein de CF confient : « *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 l'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 de motiver 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 incite à recourir à l'ABC.
- les facteurs internes : les marqueurs associés sont par exemple « *c'est à dire* », « *ainsi* ». À ce niveau, le recours possible à l'ABC est corrélé à la

politique de produit. Une politique de gamme, de diversification de l'offre sous-tend la propension à expérimenter ABC.

Schéma 2. Environnement des connecteurs de cause.



Source : Enquêtes.

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'efforts 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 » et « perfectible » rendent compte de la manière dont ces entreprises « enchérissent » sur les « points forts » associés au système ABC en rapport avec leurs besoins en matière de comptabilité de gestion. Une analyse en termes fréquentiels 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 4).

Tableau 4. *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		

Source : Enquête.

Précisons que dans ce dictionnaire, seuls figurent les substantifs qui, dans le corpus, renvoient à l'un des deux thèmes identifiés dans le tableau ci-dessus. Les substantifs qui prennent un sens ne permettant pas de les associer à l'un des thèmes sus identifiés ne sont pas pris en compte. Cette précaution est respectée pour le dictionnaire établi plus loin.

Au regard du tableau ci-dessus, le lancement d'un projet d'expérimentation de l'ABC est influencé par deux principaux facteurs. Le premier facteur (ou premier « *in order to* » *motive*) 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 4, que cette valeur anticipée est le résultat d'une appréciation, d'un compromis entre différents niveaux d'attentes chez l'utilisateur. En l'occurrence, le besoin de mieux gérer les activités (08 occurrences), le souci de mieux piloter les processus (06 occurrences) et 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 4) est un tremplin qu'on ne peut pas 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.

▪ **La classe CD et leurs rapports au système ABC.**

Il s’agit d’entreprises qui s’expriment sur l’ABC avec un usage fréquent des verbes de type déclaratif (44,7%) et statif (31,9%). Il y a là une différence notable avec les entreprises rattachées à la classe CF. Lesquelles s’expriment davantage avec des verbes factifs (50,8%) (cf. tableau 3).

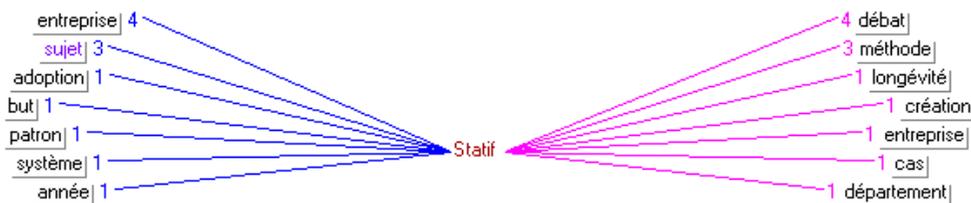
Ces formes verbales [incluant des exemples comme « être » et « exister » (type de verbes statifs) ou encore « ignorer » et « discuter » (types déclaratifs)] qui prédominent dans le matériau collecté auprès de ces entreprises sont l’expression d’une attitude de ces organisations qu’on peut qualifier de terne envers l’outil. En témoignent ces propositions 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 qu’ABC rentre dans leurs pratiques comptables, les références associées aux verbes déclaratifs et statifs dans le discours des répondants dénotent un certain contentement à l’égard du système actuel qu’ils utilisent, un manque d’informations sur le système ABC et ce qu’on pourrait appeler la préférence pour la stabilité incarnée par le top management.

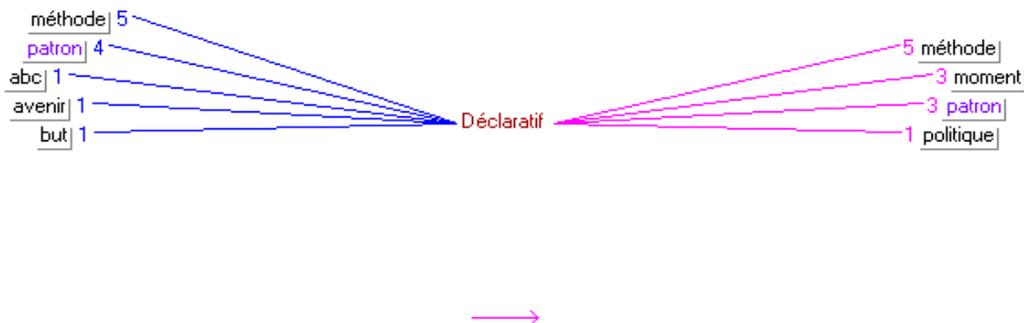
Les environnements des catégories des verbes qui co-occurrent avec les facteurs sus indiqués sont rendus ci-après :

Schéma 3. Environnement catégorie « statif »



Source : Enquêtes.

Schéma 4. Environnement catégorie « déclaratif »



Source : Enquêtes.

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. Cf. encadré ci-après.

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

« La méthode n'est *pas très* connue 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 au niveau du département de contrôle de gestion (...). *Surtout* au niveau des dirigeants il y a une présence massive de personnes issues de la vieille école, *pas très* informées. Nos dirigeants, pour la *plus* part, ignorent *tout* ou *beaucoup* de cette méthode. Les dirigeants n'ont jamais entendu parler de la méthode. La direction ne sait *même* pas si ce système existe. Ce sujet n'a pas été à l'ordre du jour des réunions mensuelles du comité de direction. »

Source : Enquêtes.

À partir du rendu de l'encadré 2, l'on peut relever le manque d'informations 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 3) associés au matériau. À ce propos, la préférence pour le système de comptabilité en cours ressort à 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 »

Source : Enquêtes.

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 au niveau des 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 5).

Tableau 5. 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	Attachement au système adopté (31)	
Méthode	10		
Coût	10		
Calcul	08		
Adoption	03		

Source : enquêtes.

On apprend 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 (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. À l'occasion de ces moments de décisions, tant les choix budgétaires sont susceptibles d'être remis 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 elle nous permet 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 qui suit est consacré à la discussion des résultats tirés de l'étude.

4. 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 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 se rapproche 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.

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 l'ABC. Le changement appréhendé par Tessier et Tellier (1993) dans ses réflexions comme un processus qui est planifié dans le temps refait ici surface. Sur un autre angle, cette posture des entreprises consistant à faire montre d'une volonté de s'orienter vers l'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 (un « *in order to* » *motive*) 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). Ces derniers 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.

À l'échelle des entreprises manifestant une intention de recourir au système ABC nous découvrons, dans les résultats, que la concurrence constitue un des facteurs motivants. Quelle politique de gamme ou de produit offrir 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. À 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 quelconque projet d'application de l'outil. Bescos et al. (2001) ont trouvé, dans une étude comparative internationale, que le top management (la direction) demeure un déterminant (plus que principal même pour ainsi dire) de l'adoption de l'ABC. Selon ces auteurs, « *Les principaux freins à l'adoption de l'ABC/ABM sont par ordre : des freins managériaux pour le Canada et la France, des freins économiques pour le Japon et des considérations techniques ne venant qu'en troisième position pour tous les pays* » (ibid. p.11).

L'étude a aussi montré que les entreprises favorables à l'ABC 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 l'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 théorisées 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 l'ABC, les résultats confirment qu'elles manquent d'informations sur ce système. Bareil (2004), dans une contribution théorique sur la résistance au changement ainsi que ses manifestations, a souligné que le manque d'informations sur une innovation influence négativement l'intention des utilisateurs potentiels à l'adopter.

Un dernier aspect relevable sur les résultats de cette recherche 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 recueillis 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 c'est la peur de bouleverser ce qui est acquis et satisfaisant par une innovation dont elles ne cernent ni les conséquences et les exigences en cas d'adoption. À ce 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 avis 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 : P, E, U et R.

Conclusion

Ce papier s'est penché sur les comportements des entreprises à l'égard de l'innovation comptable ABC. Pour ce faire, 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 qualitative a alors guidé la recherche puisqu'il s'agit de dévoiler les sentiments des responsables de comptabilité de gestion interpellés sur les perspectives qu'ils adoptent la méthode ABC. Les résultats laissent découvrir que les entreprises intéressées par l'adoption de l'ABC accordent une attention remarquable à la valeur d'usage de l'outil. Cette valeur d'usage tient à la possibilité de mieux imputer les charges, de mieux gérer les activités, de mieux « tracer » les processus qui sous-tendent 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 l'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 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 l'échantillon 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.

References:

1. Alcouffe, S. (2004). *La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France*, Thèse de doctorat en sciences de Gestion, HEC Paris.
2. 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.
3. Bescos, P.L., Cauvin, E., Gosselin, M., & Yoshikawa, T. (2001). La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon : étude comparative, *22^{ème} congrès de l'AFC*, May, France.
4. Carton, G.D. (1997). *Eloge du changement : Leviers pour l'accompagnement du changement individuel et professionnel*, Paris, Anact.
5. Chatelain-Ponroy, S. & Sponem, S. (2007). Evolutions et permanence du contrôle de gestion, *Economie et Management*, pp.12-18.
6. Chauvey, J. N. & Naro, G. (2004). Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention. *Finance-Contrôle-Stratégie*, V 7, n°3, pp.63-89.
7. Collerette, P., G. Delisle et R. Perron (1997). *Le changement organisationnel : théorie et pratique*, Sainte-Foy, Presses de l'Université du Québec, 1997, 173 p.
8. Dahlgren, J., Homström, M., & Nehler, H. (2001). « Activity-Based Costing - Diffusion and Adoption », *Communication au 24ème congrès annuel de l'EAA*, Athènes.
9. Dent, E. B. & Goldberg, S. G. (1999b). "Resistance to change : a limiting perspective", *The Journal of Applied Behavioral Science*, 35 (1), p. 45-47.
10. 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).
11. Diop, S. (2016). La contingence de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activités au Sénégal, *Revue Africaine de Management*, vol 1, pp. 85-101.
12. Dolan, S.L., G. Lamoureux, G. Et É. Gosselin. *Psychologie du travail et des organisations*, Montréal, Gaëtan Morin, 1996, 500 p.
13. Elhamma, A. (2010). La comptabilité par activités au Maroc : Une étude empirique utilisant la théorie de la contingence, *Revue du chercheur* n°8, pp.39-48.

14. Godowski, C (2004). «La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire», *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 10, Vol.2, p. 179-196.
15. 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.
16. Gosselin, M. & Mévellec, P. (2003). « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial « Les innovations managériales » , mai, pp. 87-110.
17. Gummesson, E. (1991). *Qualitative Methods in Management Research*. Sage Publication.
18. Gummesson, E. (2006). « Qualitative research in management : addressing complexity, context and persona ». *Management Decision*, vol. 44, no 2, p. 167.
19. Hlady-Rispal, M. (2002), *La méthode des cas. Application à la recherche en gestion*, Bruxelles, De Boeck Université.
20. 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
21. 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.
22. Meyssonier. F. (2003). L'approche des coûts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse ? *Comptabilité-Contrôle-Audit* 9 (1), pp. 111-124.
23. Michel, A., Tondem, B-R., & Burnes, B. (2013). The limitations of dispositional resistance in relation to organizational change. *Management Décision*, 51(4), 761-780.
24. Moalla, H (2007). La diffusion de la méthode ABC en Tunisie, *28eme congrès international de l'AFC*, Poitiers, Mai.
25. Morin, E. M. *Psychologies au travail*, Montréal, Gaëtan Morin, 1996, 535 p.
26. Ness, J. A. & Cucuzza, T. G. (1995). Tapping the full potential of ABC, *Harvard Business Review*, July - August, p. 130-138.
27. Rogers, E. M (2003). « *Diffusion of Innovations* », 5ème Ed, Free Press, New York.
28. Schütz, A. (1998). *Eléments de sociologie phénoménologique*, In Blin, T. (ed. et trad. fr.) Paris : L' Harmattan.
29. Shapiro, D., Sheppard, B.H., & Cheraskin, L. (1992). « Business on a handsake », *Negotiation Journal*, 8 (4), 365-377.

30. Simon, H. A (1978a). Rationality as process and as product of thought, *American Economic Review*, 68: 1-16.
31. Tessier, R. & Tellier, Y. (1993). *Changement planifié et développement des organisations*. Sainte-Foy: Press de l'Université du Québec, 106 p.
32. VAS, A. (2002) *Les processus de changement organisationnel à l'épreuve des faits : une approche multi-pragmatique*. Actes de la 11ème Conférence Internationale de l'AIMS, Paris.