



Innovations managériales et adoption de la comptabilité par activité (ABC) dans les entreprises publiques au Bénin

KOUKPEMEDJI Mèssigbèdé Olivier Eudoxe¹

¹Doctorant en Sciences Economiques et de Gestion, Université d'Abomey Calavi
Laboratoire de Recherche en Marketing et en Gouvernance des Organisations (LARMAG)

GLIDJA Judith Baï Monique²

²Professeur Titulaire en Sciences de Gestion
Laboratoire de Recherche en Marketing et en Gouvernance des Organisations (LARMAG)

ADONON Brice Zinsou³

³Docteur en Sciences de Gestion
Laboratoire de Recherche en Marketing et en Gouvernance des Organisations (LARMAG)

Résumé:

L'objectif de cet article est de mettre en exergue les différents facteurs qui influencent le choix d'adoption d'une innovation managériale par les entités au Bénin. Les variables retenues dans cette étude sont: la taille, l'incertitude environnementale et les caractéristiques perçues de la méthode ABC. Pour atteindre cet objectif, une enquête a été réalisée, au sein des sociétés ci-après: SOBEMAP, SOGEMA, SOBEBRA. Les résultats montrent que la décision d'adopter la méthode ABC est fortement corrélée à la taille et aux caractéristiques perçues de la méthode ABC.

Abstract :

The objective of this article is to highlight the various factors influencing the adoption of managerial innovations by organizations in Benin. The variables considered in this study are: size, environmental uncertainty, and the perceived characteristics of the ABC method. To achieve this objective, a survey was conducted within the following companies: SOBEMAP, SOGEMA, and SOBEBRA. The results show that the decision to adopt the ABC method is strongly correlated with size and the perceived characteristics of the ABC method.

Mots-clés: innovation managériale - Méthode ABC - Société publique

Keywords : Keywords: managerial innovation-ABC method-public compagny

Digital Object Identifier (DOI): <https://doi.org/10.5281/zenodo.21375649>

Published in: Volume 5 Issue 4



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

1. Introduction

La pandémie Covid-19 a frappé de plein fouet l'économie mondiale et a provoqué un ralentissement marqué de la croissance économique mondiale. Face à cette crise sanitaire, les entreprises ont été contraintes de se réinventer, de se différencier, et d'adopter de nouvelles orientations managériales. En plus de l'urgence de développer de nouveaux produits/services et canaux de distribution, les entreprises doivent aussi réfléchir à l'introduction de nouvelles pratiques managériales, c'est l'innovation managériale. Les innovations managériales, et parmi elles les innovations comptables, par opposition aux innovations technologiques qui impactent directement les caractéristiques physiques des biens ou des services, des produits ou des procédés de l'organisation, affectent les modes de coordination et de motivation des éléments d'une structure sociale qui en assurent le fonctionnement (Chanaron 1999).

Apparu en 1980, l'ABC est une alternative aux méthodes traditionnelles de calcul de coûts (coûts complets par les centres d'analyse et coûts partiels) qui a pour objectifs d'obtenir des coûts plus pertinents par une meilleure allocation des charges indirectes (Kaplan et Atkinson, 1998 ; Gosselin et Abou El, 2007). Depuis son apparition, plusieurs études menées dans différents pays ont permis de noter des taux d'adoption très faibles. Les études montrent que les taux d'adoption de l'ABC en tant que pourcentage d'organisations l'utilisant réellement par rapport à toutes les organisations sont souvent moins de 30 % (Drury et al., 1993 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Lukka et Granlund, 1996 ; Booth et Giacobbe, 1998 ; Clarke et al., 1999 ; Groot, 1999 ; Drry et Taylor, 2000 ; Innes et al., 2000 ; Lamminmaki et Drury, 2001 ; Cotton et al., 2003 ; Brierley, 2011).

Il faut simplement dire qu'il est difficile de faire la comparaison entre ces différentes études, parce que la définition opérationnelle d'une étude à une autre de la notion d'adoption diffère d'une étude à une autre. En fait, dans certaines études on a testé la relation entre certains facteurs de contingence et la décision d'adoption de la méthode ABC, alors que dans d'autres, on a testé la relation entre ces facteurs et l'implantation ou l'utilisation de la méthode. Certains chercheurs (Anderson, 1995 ; Gosselin, 1997 et Krumwiede, 1998) ont dépassé cette limite et ont testé la relation entre les facteurs de contingence et les étapes du processus d'implantation.

Parmi les différentes caractéristiques organisationnelles associées positivement à l'adoption de l'ABC, on retrouve la taille des entreprises (la taille des entreprises adoptant l'ABC est supérieure à celle des entreprises qui ne l'adoptent pas) et le secteur d'activité (la proportion des entreprises manufacturières adoptant l'ABC est supérieure). En revanche, des tests d'association entre le fait d'adopter la méthode ABC et le nombre de produits, le pourcentage de coûts indirects par rapport au total des coûts, l'utilisation du coût complet, la complexité technique des produits et des processus de fabrication ou encore le degré d'automatisation de la production se sont tous révélés non significatifs (Alcouffe, 2002).

D'autres recherches portent spécifiquement sur les déterminants de l'adoption de l'ABC. L'étude de Bjornenak (1997) sur la diffusion de la méthode ABC en Norvège montre par exemple que seule la structure des coûts, mesurée par le pourcentage de coûts indirects dans le total des coûts, est significativement différente entre adopteurs de la méthode ABC (proportion de coûts indirects plus élevée) et non adopteurs. Le système de calcul et d'analyse des coûts actuellement utilisé, la diversité des produits et le niveau de concurrence ne diffèrent pas significativement d'une catégorie à l'autre. Malmi (1999) a mené le même type de recherche sur la diffusion de l'ABC en Finlande. Concernant les variables organisationnelles, seul le niveau de concurrence mesuré par le pourcentage du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation et la diversité des produits sont significativement plus

élevés pour les entreprises adoptant l'ABC par rapport aux autres. En comparant les entreprises ayant adopté l'ABC lors des différentes phases du processus de diffusion, l'auteur trouve que les premières sont de taille inférieure aux entreprises ayant adopté l'ABC plus tardivement, ces dernières réalisant une plus grande partie de leur chiffre d'affaires à l'exportation que les premières. En France, De la Villarmois et Tondeur (1996) ont étudié l'influence de six variables organisationnelles sur l'adoption de la méthode ABC. Seule la variable comportement stratégique peut expliquer la mise en place de l'ABC. Aucune relation n'a été trouvée entre la structure, la technologie et la mise en place de la méthode ABC. Outre, ces variables organisationnelles, certaines études mettent l'accent sur les caractéristiques techniques intrinsèques de la méthode ABC (Besco et al. 2001, Alcouffe, 2002 ; Dieng, 2016 ; Diop, 2018) et sur l'impact de l'environnement externe (Elhamma, 2010; Alcouffe, 2002 ; Damanpour et Gopalakrishnan, 1998; Bjørnenak, 1997).

Les auteurs font remarquer que ce ne sont pas les caractéristiques objectives de l'innovation qui sont pertinentes et déterminent son niveau de succès (en termes d'adoption par exemple par ses cibles) mais plutôt sa capacité à intéresser et à mobiliser les acteurs concernés (Meysonnier et Pourtier, 2004). Par ailleurs, l'impact de l'incertitude environnementale sur l'adoption de l'ABC n'est pas clair. Les résultats obtenus dans ce cadre ne sont pas convergents. Bjørnenak (1997) a mis en évidence qu'il existe une influence de l'intensité concurrentielle sur l'adoption de l'ABC. Par contre, Alcouffe (2002) a démontré par le biais d'un certain nombre de tests statistiques qu'il n'y a aucune différence significative entre les entreprises adoptant l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas en ce qui concerne l'incertitude environnementale dans laquelle elles évoluent. En Afrique, nous ne recensons que quatre études empiriques à savoir : Moalla (2007) réalisée en Tunisie, Diop (2016) au Sénégal et d'El ghazali (2016) au Maroc, El belloute et Karim (2020), qui se sont intéressées à la compréhension des motifs qui poussent les entreprises africaines à décider d'adopter ou de rejeter les innovations en contrôle de gestion (El belloute et Karim, 2020). Diop (2018) révèle qu'en dehors des caractéristiques techniques propres à la méthode ABC (complexité, lourdeur, difficultés de mise en œuvre, difficultés de maintien et poursuite d'usage, non-pertinence de la méthode, non-compatibilité avec le système d'information de l'entreprise, etc.), plusieurs barrières peuvent être avancées par les entreprises comme étant les causes de la non-adoption de cette méthode :

- La satisfaction des managers tirée de l'utilisation des systèmes traditionnels de calcul des coûts (60 %) ;
- L'entreprise considère que le système actuel de calcul de coûts est efficace (58 %) ;
- Le manque de documentation et d'informations suffisantes sur la méthode (52%) ;
- La priorité managériale est ailleurs que sur la mise en place d'un nouveau système de calcul de coûts (48%) ;
- L'incertitude relative au changement organisationnel et aux nouveaux outils managériaux, (40%).

Dans le cadre de notre recherche, compte tenu de la similitude entre les cultures nationales et organisationnelles ouest-africaines (Diop, 2018) nous nous sommes basés en partie sur les conclusions des recherches antérieures menées dans les pays africains pour identifier les barrières à l'adoption de la méthode ABC en tant qu'innovation managériale, par les entreprises au Bénin. Ce travail répond à la question centrale de savoir quels sont les principaux facteurs qui influencent l'adoption d'une innovation managériale telle que la méthode ABC par les entreprises au Bénin ?

2. Revue de la littérature

Dans cette partie, nous allons faire une brève recension de la littérature sur l'adoption des innovations managériales en vue de dégager nos hypothèses de recherches.

2.1 L'ABC comme une innovation managériale

L'ABC est une nouvelle méthode de gestion des coûts conçue vers la fin des années 80, pour remédier aux limites des outils traditionnels de comptabilité de gestion, qui sont devenus inadaptés au contexte des entreprises. La méthode ABC, de par sa contribution au renouvellement de la philosophie qui sous-tend l'organisation et la gestion des entreprises, est considérée comme une innovation en comptabilité et contrôle de gestion (Diop, 2016). En effet la nouveauté dans cet outil de gestion réside non seulement dans sa pertinence dans le calcul des coûts, mais également dans la manière de représenter l'entreprise. Son introduction a influencé la vision du fonctionnement des entreprises, on est passé d'une vision verticale axée sur les fonctions, à une vision horizontale basée sur les processus (Mevelléc, 1995). C'est une innovation qui influence en même temps le fonctionnement technique et administratif de l'entreprise.

2.2 La taille de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC

L'argument avancé pour expliquer l'influence de la taille de l'organisation sur l'adoption de l'innovation est que les grandes organisations ont davantage de ressources à consacrer à l'innovation (Subramanian et Nilakanta, 1996). L'adoption d'une innovation est en effet souvent coûteuse en termes de ressources et seules les organisations disposant de ressources internes en quantité suffisante sont susceptibles d'innover (Damanpour, 1992). Kimberly et Evanisko (1981) identifient deux cas de figure. Dans un premier cas, la grande taille de l'organisation crée une masse critique qui justifie l'adoption de certaines innovations. La taille facilite alors l'adoption de l'innovation. Dans un second cas, la grande taille de l'organisation l'oblige à adopter certaines innovations. Une organisation peut avoir tendance à devenir de plus en plus différenciée et formalisée à mesure que sa taille augmente afin de rationaliser et de mieux coordonner ses activités. L'adoption de certaines innovations managériales devient alors nécessaire pour faire face à ces besoins accrus de rationalisation et de coordination. Aussi, comme le coût de mise en œuvre de la CA est élevé, les grands groupes industriels ont plus de chance à réaliser des économies d'échelle en l'implantant dans plusieurs sites de production (Brown et al., 2004 ; Krumwiede, 1998b). Dans le même sens, Bjørnenak (1997) note que les grandes entreprises disposent d'un large système d'information et de l'infrastructure nécessaire pour l'adoption des innovations. Nous serons donc conduits à formuler la première hypothèse suivante :

H1 : la taille de l'entreprise influence positivement l'adoption de la méthode ABC

2.3. Incertitude environnementale et l'adoption de la méthode ABC

L'environnement d'une organisation est souvent caractérisé par trois variables distinctes : la pression concurrentielle (ou intensité de la concurrence), la stabilité (rythme plus ou moins élevé de l'évolution de l'environnement) et la « prévisibilité » (caractère prévisible de l'évolution de l'environnement). Dans cette recherche nous supposons que ces trois variables ont une influence sur la propension à adopter l'ABC L'environnement externe a été toujours un des premiers paramètres

contextuels à être évoqué par les recherches sur la contingence des systèmes de contrôle. La libéralisation des économies oblige les entreprises à s'ouvrir sur leur environnement extérieur et à tenir compte des éléments externes (Turki, 2006) tels que l'état des marchés, la technologie, les comportements des clients et des concurrents. Plusieurs auteurs dont Fisher (1998) et Hartmann (2000) mettent en évidence que l'environnement constitue un facteur déterminant en ce qui concerne les caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion en général et les systèmes de mesure de la performance en particulier. Gosselin et Dubé (2002) démontrent, en effet, que les entreprises devant faire face à un environnement de forte exigence utilisent davantage de mesures de performance non financières que celles opérant dans un environnement plus stable. Dans le même sens, Gordon et Narayan (1984), Chenhall et Morris (1986), Chia (1995) mettent en évidence que les entreprises évoluant dans un environnement incertain font de plus en plus appel à des informations externes et non financières. Dans la même lignée, pour expliquer la décision d'adoption des innovations, plusieurs travaux de recherche ont montré l'importance de l'incertitude, la complexité de l'environnement et le niveau de compétition (Baldwin et Lin, 2002 ; Sawang et Unsworth, 2011, Martello et al., 2016). L'impact de l'incertitude environnementale sur l'adoption de l'ABC n'est pas clair. Les résultats obtenus dans ce cadre ne sont pas convergents. Bjørmenak (1997)⁶ a mis en évidence qu'il existe une influence de l'intensité concurrentielle sur l'adoption de l'ABC. Par contre, Alcouffe (2002)⁷ a démontré par le biais d'un certain nombre de tests statistiques qu'il n'y a aucune différence significative entre les entreprises adoptant l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas en ce qui concerne l'incertitude environnementale dans laquelle elles évoluent. Devant ces contradictions des résultats empiriques, en nous basant sur les développements théoriques de Damanpour et Gopalakrishnan (1998)⁸, nous formulerons hypothèses ci-après :

H2 : Plus l'environnement est incertain, plus les entreprises font recours à la méthode ABC

2.4 Caractéristiques perçues des systèmes ABC et l'adoption de la méthode ABC

Les études sur les caractéristiques de l'innovation forment un courant de recherche déjà ancien (Fliegel et Kivlin, 1966 ; Zaltman et Lin, 1971 ; Tornatzky et Klein, 1982). Ainsi, selon Rogers (1995), cinq caractéristiques communes au plus grand nombre de recherches peuvent être dégagées : l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, la possibilité d'essai et le caractère observable. La perception de ces cinq caractéristiques par les entreprises potentiellement intéressées par l'adoption d'une innovation aurait un impact significatif sur le processus d'adoption de cette dernière. L'avantage relatif correspond à la différence de valeur perçue entre la nouvelle innovation et celle qu'elle remplace. Ce degré d'avantage relatif peut être mesuré en termes économiques, de prestige social, de satisfaction, etc. (Agarwal et Prasad, 1997). La compatibilité correspond au degré perçu de compatibilité de l'innovation avec les valeurs, l'expérience, les besoins, les systèmes existants, etc. La complexité correspond à la difficulté perçue de comprendre l'innovation et son fonctionnement, ainsi que de la mettre en œuvre et de l'utiliser (Gopalakrishnan et Damanpour, 1994). La possibilité d'essai correspond à la possibilité pour l'individu ou l'organisation d'essayer une innovation avant de devoir l'adopter réellement. Enfin, le caractère observable correspond à la possibilité d'observer les effets de l'innovation chez ceux qui l'ont déjà adoptée.

Diop (2016) et Moalla (2007) montrent que la complexité, la lourdeur et par conséquent, le coût jugé élevé par le top management de la mise en œuvre des systèmes à base d'activités sont les trois principaux motifs de non-adoption de la méthode ABC respectivement au Sénégal et en Tunisie. Plus le modèle à base d'activités est détaillé, plus il est apte à produire des coûts plus exacts et plus il est complexe. Ce qui a comme conséquence un alourdissement des coûts de mise en œuvre et de mise à jour de la méthode (Kennedy et Affleck, 2001 et Kaplan et Anderson, 2004). En nous basant sur les développements théoriques présentés par Rogers (1995) ainsi que sur les résultats des recherches empiriques précédentes (Fliegel et Kivlin, 1966 ; Zaltman et Lin, 1971 ; Tornatzky et Klein, 1982, Moalla (2007) et Diop (2016) et), nous chercherons à tester les trois hypothèses suivantes :

H3 : Les caractéristiques perçues des systèmes ABC influencent négativement l'adoption de la méthode ABC

3. Méthodologie de recherche

Dans le cadre de cette étude, nous optons pour une démarche hypothético-déductive. Notre cible sont les entreprises privée ou étatique qui utilisent, qui sont en phase de mise en œuvre ou qui envisagent adopter la comptabilité par activité pour le calcul des coûts. Compte tenu de nos moyens financiers limités pour aller au centre et dans la partie septentrionale de notre pays, notre pré-enquête s'est limitée aux entreprises localisées dans les villes de Cotonou, Abomey-Calavi et Porto-Novo. Un échantillon de cinquante (50) entreprises a été choisi de manière convenante, à partir du répertoire des entreprises, obtenu auprès de la DGI, et de l'INSAE. Les échantillons de convenance sont composés de répondants sélectionnés en fonction des seules opportunités qui se sont présentés au chercheur, sans qu'aucun critère de choix ne soit défini au préalable Dans chaque entreprise nous avons pris contact soit avec le Directeur Financier et Comptable (chargé des services financiers et comptables), le contrôleur de gestion, le chef comptable ou toutes autres personnes pouvant nous aider dans notre recherche.

A la fin de cette pré-enquête, il sera retenu pour notre étude les sociétés: SOBEMAP, SOBREBRA et SOGEMA.

3.1 Opérationnalisation des variables retenues

Tableau 1: Opérationnalisation des variables retenues

Variable	Variables	Opérationnalisation	Littérature
Variable expliquée	Adoption de la méthode ABC	Prends la valeur : -0 pour « Autres Méthodes » -1 pour « la méthode ABC »	Elhamma (2010)
Variable explicative	Taille de l'entreprise	Codée par : 1= effectif <10 (Micro entreprise) 2=10≤ effectif <50 (Petite entreprise) 3=50≤effectif<200(Moyenne entreprise) 4=effectif ≥ 200 (Grande entreprise)	Elhamma (2010) Chenhall(2003)
	Incertitude Environnementale	Dynamisme de l'environnement économique (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	Elhamma (2010), Alcouffe (2002), Damanpour et Gopalakrishnan (1998) Bjørnenak (1997) Gordon et Narayan (1984)
		Dynamisme de l'environnement technologique (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	
		Prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	
		Prévisibilité des goûts et des préférences des clients (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	
	Caractéristiques perçues des systèmes ABC	Révision des politiques marketings (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	Alcouffe (2002), Guedri (2008), Dieng (2016).
		Avantage relatif de la méthode par rapport à l'ancien système de calcul et d'analyse des coûts (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	
		Compatibilité de la méthode avec les spécificités de l'entreprise (activités, produits, structure des coûts) (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	
		Complexité de mise en place et d'utilisation (prend une valeur comprise entre 1 et 5)	

Source : Nous-même

3.2 Fiabilité et pertinence des données

Les instruments d'échelles de mesure sont validés grâce à un critère de fiabilité. L'échelle de mesure est la réponse que l'on donne sur une question ou un élément à l'aide de l'échelle de Likert que nous avons utilisée dans ce cas (choix de réponse gradué allant de 1= pas du tout d'accord, ... , 5= tout à fait d'accord).

Le critère de fiabilité permet de mesurer la cohérence interne ; l'échelle doit donc retourner un même score pour une personne lorsqu'elle le remplit à des moments différents. Il faut aussi que tous les items mesurent le même construit. Pour le critère de fiabilité, nous avons utilisé l'indice alpha de Cronbach. L'indice alpha de Cronbach est une expression décimale variant entre 0 et 1 ; plus la valeur

s'approche de 1, plus l'ensemble des éléments est homogène. Pour analyser la relation entre l'adoption de la méthode abc et les facteurs qui l'influencent, une validation a d'abord été effectuée à l'aide du test de khi-deux qui est une des méthodes statistiques pour évaluer le degré de signification de la liaison entre les groupes de variables. Ce test permet de vérifier l'absence de lien statistique entre deux variables X et Y. X et Y sont dits indépendants lorsqu'il n'existe aucun lien statistique entre elles, dit autrement, la connaissance de X ne permet en aucune manière de se prononcer sur Y. La disposition procédurale du test repose sur les hypothèses suivantes :

{

i. H_0 : Il y a indépendance entre les deux caractères

H_1 : Il y a une dépendance entre les deux caractères

La règle de décision du test est la suivante : Si la probabilité critique (P-value) associée à la statistique calculée est supérieure à 10 %, alors nous acceptons l'hypothèse nulle. C'est-à-dire qu'il y a indépendance entre les deux caractères. Dans le cas contraire ils sont liés.

4. Présentation des résultats et discussion

Ici il y aura question de présentation et d'analyse des résultats

4.1 Présentation des résultats

Tableau 2: Taille de l'entreprise

Taille	Effectif	Pourcentage
Effectif <10	0	0%
$10 \leq \text{effectif} < 50$	0	0%
$50 \leq \text{effectif} < 200$	0	0%
Effectif ≥ 200	30	100%
Total général	30	100%

Commentaire : La taille de l'entreprise est supérieure ou égale à 200 selon les individus enquêtés. En effet tous les individus ont répondu en choisissant la même modalité pour la question concernant la taille de l'entreprise.

Tableau 3: Incertitude environnementale

Dynamisme de l'environnement Économique	Effectif	Pourcentage
1	10	33%
2	15	50%
4	5	17%
Total général	30	100%

Commentaire: Des effectifs questionnés, il ressort que 50% de ceux-ci prônent une dynamique moyenne contre seulement 17% qui prônent une dynamique élevée. Un pourcentage de 33% prône une dynamique faible.

Tableau 4: Dynamisme de l'environnement technologique (D2)

Dynamisme de l'environnement Économique	Effectif	Pourcentage
1	10	33%
2	15	50%
4	5	17%
Total général	30	100%

Commentaire: Des effectifs questionnés, il ressort que 67% de ceux-ci prônent une dynamique moyenne contre seulement 17% qui prônent une dynamique élevée et également une dynamique faible.

Tableau 5 : Prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché (P1)

Prévisibilité de l'activité des concurrents sur le Marché	Effectif	Pourcentage
1	20	67%
2	10	33%
Total général	30	100%

Commentaire: Des effectifs questionnés, il ressort que 67% de ceux-ci prônent une prévisibilité moyenne contre seulement 33% qui prônent une prévisibilité moyenne.

Tableau 6: Prévisibilité des goûts et des préférences des clients (P2)

Prévisibilité des goûts et des préférences des clients	Effectif	Pourcentage
1	15	50%
2	15	50%
Total général	30	100%

Commentaire: Des effectifs questionnés, il ressort que 67% de ceux-ci prônent une prévisibilité moyenne contre seulement 33% qui prônent une prévisibilité moyenne.

Tableau 7: Révision des politiques marketings (R)

Révision des politiques marketings	Effectif	Pourcentage
1	10	33%
2	15	50%
3	5	17%
Total général	30	100%

Commentaire: Des effectifs questionnés, il ressort que 50% de ceux-ci prônent une révision moyenne contre seulement 17% qui prônent une révision élevée et. Il s'en suit 33% également qui prônent une révision faible.

Tableau 8 : Complexité

Complexité	Effectif	Pourcentage
4	10	33%
5	20	67%
Total général	30	100%

Commentaire: Ici, les avis sont dans un sens très élevés par rapport à la complexité car 67% et 33% de l'effectif répondent favorablement à un niveau très élevé (4 et 5)

Adoption de l'ABC

A cette question, toute la population enquêtée répond « Oui » et donc connaissent et adoptent tous à 100% l'ABC.

Analyse économétrique

Tableau 9: Résultats du test de Khi-Deux de Pearson

Adoption de l'ABC	Khi-Deux	DDL	P-value	Décision
Taille de l'entreprise	27,13	1	0,00	Liaison
Incertitude Environnementale	15,77	2	0,00	Liaison
Caractéristiques des systèmes ABC	25,19	1	0,00	Liaison

Commentaire: Des résultats du test de Khi-deux de Pearson effectué entre la variable dépendante et chacune des variables explicatives, nous constatons une liaison significative (précisément avec une probabilité égale à 0,00) pour toutes ces variables.

Nous pourrions ainsi donc, effectuer une régression multinomiale ordonnée avec chacune de variable ainsi liée à la variable dépendante.

Le tableau ci-contre présente les coefficients obtenus par régression avec le modèle multinomial ordonné

Tableau 10: Adoption de la méthode ABC

Dépendant variable: ADOPTION DE LA METHODE ABC				
Number of obs = 30		R-squared = 0,6312		
LR Chi2 (32) = 11038.46		Adj R-squared = 0,5221		
Prob>chi2 = 0,0000		Root MSE = 0,16248		
Variables	Coefficient	Ecart-type	Z	p > z
Taille de l'entreprise	0,84565967***	0,0151836	30,07	0,000

Commentaire : D'après ce tableau, on constate que la probabilité associée à la statistique *LR chi2* est inférieure à 5%, le modèle est alors globalement significatif. Aussi, les variables "taille de l'entreprise" et "caractéristiques

Incertitude environnementale	0,0118482ns	0,0251085	1,71	0,430
Caractéristiques perçues des systèmes ABC	-0,2031269**	0,0484545	1,96	0,024
Niveau de significativité: (*) au seuil de 10% ; (**) au seuil de 5% ; (***) au seuil de 1% ; (ns) non significative				

perçues des systèmes ABC" sont significatifs respectivement au seuil de 1% et au seuil de 5%. D'un autre côté, seule la variable "Incertitude environnementale" n'influence pas significativement l'adoption de la méthode ABC. Par ailleurs, les signes des coefficients de chaque variable traduisent le sens de la liaison avec la variable dépendante.

Tableau 11: Corrélations entre les variables traduisant les « Caractéristiques perçues des systèmes ABC »

	Méthode utilisée	Avantage relatif	Comptabilités	Complexité
Méthode utilisée	1.000			
Avantage relatif	0.4899	1.000		
Comptabilités	0.3992	0.3162	1.000	
Complexité	-0.7875	0.5000	0.4878	1.000

-Commentaire : La variable « Avantage relatif » a une influence positive modérée et significative sur l'adoption de la méthode ABC.

-La variable « Compatibilité » a une influence positive modérée et significative sur

l'adoption de la méthode ABC.

-La variable « Complexité » a une influence négative forte et significative sur l'adoption de la méthode ABC.

L'analyse économétrique nous permet de mesurer l'influence de chacune des variables de notre modèle sur la variable dépendante en vue de vérifier nos hypothèses de recherche:

- La variable « Taille de l'entreprise » est positivement liée à l'adoption de la méthode ABC donc notre première hypothèse qui stipule que : la taille de l'entreprise influence positivement l'adoption de la méthode ABC **est confirmée : hypothèse 1 validée**
- La variable « Incertitude environnementale » a une influence non significative sur la décision d'adoption de la méthode ABC donc notre deuxième hypothèse selon laquelle plus l'environnement est incertain, plus les entreprises font recours à la méthode ABC est infirmée : **hypothèse 2 rejetée**
- La variable « Caractéristiques perçues des systèmes ABC » a une influence négative et significative sur l'adoption de la méthode ABC donc notre troisième hypothèse selon laquelle les caractéristiques perçues des systèmes ABC influencent négativement l'adoption de la méthode ABC **est confirmée : hypothèse 3 validée**

Discussion

L'analyse des résultats a permis de confirmer certaines hypothèses et d'en rejeter d'autres. En phase avec notre revue de littérature, notre première hypothèse qui suppose l'influence de la taille de l'entreprise sur l'adoption de la CA est confirmée. (Gosselin, 1997 ; Malmi, 1999 ; Krumwiede, 1998a; Baird, 2004 ; Gosselin, 1997 ; Innes et Mitchell, 1995 et Bjørnenak, 1997).

Notre deuxième hypothèse qui suppose que les entreprises qui évoluent dans un environnement incertain adoptent plus la méthode ABC est infirmée. Les résultats de nos analyses développées ci-dessus démontrent que les sociétés opèrent dans un environnement qualifié de « certain et très dynamique ». A la suite d'Alcouffe (2002) nous pouvons donc affirmer qu'il n'y a aucune différence significative entre les entreprises adoptant l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas en ce qui concerne l'incertitude environnementale dans laquelle elles évoluent. Ceci peut s'expliquer par le besoin croissant des entreprises d'adopter de nouveaux outils en vue de les aider dans la gestion et l'optimisation de leurs coûts, le pilotage de la performance et l'amélioration du système de gestion interne.

Enfin, notre troisième hypothèse sur l'effet des caractéristiques perçues de l'ABC sur son adoption est validée. La décision d'adopter l'ABC est fortement associée avec la perception de sa complexité et modérément associée avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de la méthode. La complexité, la lourdeur et le coût élevé de la mise en œuvre des systèmes à base d'activités sont donc les facteurs de contingence ayant la plus grande influence sur la décision de son adoption. En effet, plus le modèle à base d'activités est détaillé, plus il est apte à produire des coûts plus exacts et plus il est complexe. Ce qui a comme conséquence un alourdissement des coûts de mise en œuvre et

de mise à jour de la méthode (Kennedy et Affleck, 2001 et Kaplan et Anderson, 2004). L'insuffisance des ressources financières est donc une raison non négligeable voire déterminante de l'adoption ou de la non- adoption de la méthode ABC.

Conclusion

Le contexte actuel dans lequel les entreprises évoluent, plusieurs obstacles peuvent mettre en péril leur durabilité sociale ; en d'autres termes, la réalisation de bénéfice. En ce sens, la mise en place d'un système d'établissement des coûts plus adéquat mettant en évidence les dépenses engagées pour la production d'un produit (service) et qui permet la fixation d'un prix raisonnable et compétitif sur le marché s'avère nécessaire.

ABC est reconnu comme un outil de gestion qui permet un meilleur suivi du processus de production, met en évidence les facteurs qui causent des coûts, contribue à la réduction des coûts, et assiste les managers dans le processus de décision. Elle apparaît comme un outil capable de répondre aux limitations soulignées dans l'application des systèmes traditionnels de coûts lors de la répartition des coûts indirects aux produits (services), et repose sur le fait que les produits consomment des activités et qui consomment des ressources. La méthode ABC est sans aucun doute l'une des innovations majeures en contrôle de gestion. Toutefois, la littérature sur les déterminants de sa diffusion et de son adoption représente un courant de recherche important mais dont les résultats sont ambigus, si bien que de nombreux auteurs parlent du « paradoxe de l'ABC » (Gosselin 2007). Cette recherche vise à contribuer à la réflexion sur le comportement des entreprises à l'égard de la méthode ABC dans le contexte ouest africain précisément béninois. La littérature compte à son actif des travaux qui ont examiné, dans des contextes assez variés, le taux d'adoption de cette méthode au sein des entreprises et les facteurs pouvant expliquer son adoption par certaines entreprises et son non adoption par d'autres. L'une des perspectives théoriques très empruntée par les auteurs pour éclairer la lanterne autour de ces questions est représentée par la théorie de la contingence. Inspiré par les auteurs qui suggèrent de mettre au centre de la réflexion les attentes des utilisateurs pour comprendre leur comportement d'adoption et/ou de rejet de la méthode, nous avons mobilisé la littérature sur les facteurs qui influencent les décisions des utilisateurs de recourir aux innovations. Trois variables ont retenu l'attention dans l'étude de ces facteurs réalisée dans la partie théorique et conceptuelle de ce papier : la taille, l'incertitude environnementale, et les caractéristiques perçues.

La non-prise en compte d'autres facteurs organisationnels (stratégie, structure, etc.) et d'ordre humain dans l'explication de la contingence de l'ABC constituent une limite conceptuelle de la présente étude. En effet, les seuls facteurs de contingence rationnels ne suffisent pas pour expliquer le pourquoi et le comment les systèmes de contrôle de gestion sont adoptés et utilisés dans les organisations. Par conséquent, les résultats obtenus devront être affinés par d'autres prenant en compte les facteurs humains tels que les comportements et intérêts individuels poursuivis par les membres de l'organisation et l'aversion du personnel face aux innovations managériales dans l'étude de l'adoption et de l'utilisation des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion.

Bibliographie

- [1] Abdelaziz, M., Binkkour, M., & El Abidi, A. (2011). Innovation managériale et performance globale : Cas des PME familiales au Maroc. *Revue de l'Entrepreneuriat et de l'Innovation*, 2(1), 1-18.
- [2] Alcouffe, S. (2002). La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations. *Actes du 23ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, 1-21.
- [3] 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, HEC Paris).
- [4] Alcouffe, S., Berland, N., & Lévant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 9(Numéro spécial), 7-26.
- [5] Alcouffe, S., & Guedri, Z. (2008). Le rôle des canaux de communication et des caractéristiques perçues de l'innovation dans le processus d'adoption de la comptabilité par activités (méthode abc). *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 14(3), 39-65. <https://doi.org/10.3917/cca.143.0039>
- [6] Alcouffe, S., & Malleret, V. (2004). Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française ». *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 10(2), 155-177. <https://doi.org/10.3917/cca.102.0155>
- [7] Alcouffe, S., & Mevellec, P. (2012). Analyse de la littérature sur l'adoption de l'ABC et proposition d'une taxinomie. *4ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion*, Nantes, France.
- [8] Askarany, D. (2012). L'effet des caractéristiques de l'innovation sur l'adoption de la comptabilité par activité. *Comptabilité Managériale et Financière*, 4(3), 45-62.
- [9] Bencheikh, A., & Daanoune, R. (2018). *Les déterminants d'adoption des innovations managériales en contrôle de gestion : Etude exploratoire en contexte marocain* (Thèse de doctorat, Université Abdelmalek Essaâdi).
- [10] Ben Ismail, N., Alcouffe, S., & Chelli, M. (2015). La diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en contrôle de gestion : Une revue de littérature. *Actes du 36ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Toulouse, France.
- [11] Berland, N. (2009). *Mesurer et piloter la performance*. Les Dossiers du CREFIGE, Université Paris Dauphine.
- [12] Bertrand, T., & Mevellec, P. (2008). ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 14(1), 7-31. <https://doi.org/10.3917/cca.141.0007>
- [13] Birkinshaw, J., Hamel, G., & Mol, M. (2008). Management innovation. *Academy of Management Review*, 33(4), 825-845. <https://doi.org/10.5465/amr.2008.34421969>
- [14] Birkinshaw, J., & Mol, M. (2006). How Management Innovation Happens. *MIT Sloan Management Review*, 47(4), 81-88.
- [15] Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8(1), 3-17. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0031>
- [16] Bouquin, H. (2003). *La comptabilité de gestion* (3ème éd.). Presses Universitaires de France.
- [17] Bouquin, H. (2006). *Comptabilité de gestion* (4ème éd.). Economica.

- [18] Chabin, Y., Naro, G., & Travail, D. (2003). Les Tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention. *Actes du Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Louvain, Belgique.
- [19] Chiapello, È., & Gilbert, P. (2012). Les outils de gestion : producteurs ou régulateurs de la violence psychique au travail ? *Le Travail Humain*, 75(1), 1-18. <https://doi.org/10.3917/th.751.0001>
- [20] Diop, S. (2016a). La contingence de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activités au Sénégal. *Revue Africaine de Management / African Management Review*, 1(1), 85-101.
- [21] Diop, S. (2016b). Taux d'adoption et facteurs de contingence des nouvelles méthodes de calcul de coûts au Sénégal : le cas des systèmes de coûts à base d'activités. *Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation (REMFO)*, (2), 14-32.
- [22] Diop, S. (2016c). Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : Le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande. *Revue de Management et de Stratégie*, 3(1), 24-52.
- [23] Diop, S. (2018). Les motifs managériaux de non-adoption des nouvelles méthodes de calcul des coûts : le cas des entreprises sénégalaises. *Audit Comptabilité Contrôle Réflexion Pensée (ACCRA)*, 2(2), 25-48. <https://doi.org/10.3917/accra.002.0025>
- [24] El Belloute, G., & Karim, K. (2020). Les barrières à l'adoption de l'innovation managériale : cas de la méthode ABC. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 3(2), 520-543.
- [25] El Ghazali, M. (2016). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : Cas de deux entreprises marocaines. *International Journal of Business & Economic Strategy (IJBES)*, 4, 234-251.
- [26] Elhamma, A. (2010). La comptabilité par activités au Maroc : Une étude empirique utilisant la théorie de la contingence. *La Revue du Chercheur*, (8), 112-135.
- [27] Florida, R., Mellander, C., & Stolarick, K. (2007). *Inside the Black Box of Regional Development: Human Capital, the Creative Class and Tolerance*. (CESIS Working Paper No. 88). Royal Institute of Technology.
- [28] Freel, M. S. (2000). Barriers to product innovation in small manufacturing firms. *International Small Business Journal*, 18(2), 60-80. <https://doi.org/10.1177/0266242600182003>
- [29] Galia, F., & Legros, D. (2004). Complementarities between obstacles to innovation: Evidence from France. *Research Policy*, 33(8), 1185-1199. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2004.06.004>
- [30] Gilbert, P. (1998). *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine*. Economica.
- [31] Glaeser, E. L. (2000). The New Economics of Urban and Regional Growth. Dans G. L. Clark, M. P. Feldman, & M. S. Gertler (Réd.), *The Oxford Handbook of Economic Geography* (pp. 83-98). Oxford University Press.
- [32] Godener, A., & Fornerino, M. (2005). Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 11(1), 121-140. <https://doi.org/10.3917/cca.111.0121>

- [33] Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing: Technique, implementation and consequences. Dans C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Réd.), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 2, pp. 641-671). Elsevier. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02008-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02008-2)
- [34] 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*, 9(Numéro spécial), 33-52.
- [35] Hadjimanolis, A. (1999). Barriers to innovation for SMEs in a small less developed country (Cyprus). *Technovation*, 19(9), 561-570. [https://doi.org/10.1016/S0166-4972\(99\)00049-9](https://doi.org/10.1016/S0166-4972(99)00049-9)
- [36] Hamel, G. (2000). *La révolution en tête*. Village Mondial.
- [37] Hamel, G. (2006). The why, what and how of management innovation. *Harvard Business Review*, 84(2), 72-84.
- [38] Hauschildt, J., & Kirchmann, E. (2001). Teamwork for Innovation – the „Troika“ of Promoters. *R&D Management*, 31(1), 41-49. <https://doi.org/10.1111/1467-9310.00195>
- [39] Hausman, A. (2005). Innovativeness Among Small Businesses: Theory and Propositions for Future Research. *Industrial Marketing Management*, 34(8), 773-782. <https://doi.org/10.1016/j.indmarman.2004.12.009>
- [40] Kaplan, R. S. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.
- [41] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- [42] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1998). *Le tableau de bord prospectif*. Éditions d'Organisation.
- [43] Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*. Éditions d'Organisation.
- [44] Kerroum, H., & El Abbadi, B. (2019). Les déterminants de l'implantation de l'innovation managériale dans le secteur non marchand : Une nouvelle approche. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 3(4), 579-605.
- [45] Kimberly, J. R., & Evanisko, M. (1981). Organizational Innovation: The influence of individual, organizational and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations. *Academy of Management Journal*, 24(4), 689-713. <https://doi.org/10.2307/256170>
- [46] Kotler, P., & Dubois, B. (1994). *Marketing Management* (8ème éd.). Publi-Union.
- [47] Lebas, M. (1991). Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités. *Revue Française de Comptabilité*, (226), 47-63.
- [48] Lebas, M. (1992). L'ABM ou le Management Basé sur les Activités. *Revue Française de Comptabilité*, (237), 61-66.
- [49] Le Roy, F., Robert, M., & Giuliani, P. (2013). L'innovation managériale : Généalogie, défis et perspectives. *Revue Française de Gestion*, 39(235), 73-90. <https://doi.org/10.3166/rfg.235.73-90>
- [50] Lim, E. S., & Shyamala, N. (2007). Obstacles to Innovation: Evidence from Malaysian Manufacturing. *Journal of Malaysian Studies*, 25(1), 53-78.
- [51] Lorino, P. (1991). *Le contrôle de gestion stratégique : La gestion par les activités*. Dunod.

- [52] Mancusi, M. L., & Vezzulli, A. (2010). *Innovation and export in SMEs: the role of relationship banking*. (KITEs Working Paper No. 31). Bocconi University.
- [53] Lebas, M., 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. *Actes du Congrès de l'Association Française de Comptabilité (AFC)*, Metz, France.
- [54] Mévellec, P. (1995). La comptabilité à base d'activités : Une double question de sens. *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1(1), 62-80.
- [55] Mévellec, P., & Evraert, S. (1991). Les systèmes de coût par activité : réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion. *Revue Française de Gestion*, (82), 64-73.
- [56] Moalla, H. (2007). *La diffusion de la méthode ABC en Tunisie* (Thèse de doctorat, Université de La Manouba).
- [57] Mohnen, P., & Rosa, J. (2002). Barriers to innovation in service industries in Canada. Dans M. P. Feldman & N. Massard (Réd.), *Institutions and Systems in the Geography of Innovation* (pp. 231-250). Kluwer Academic Publishers. https://doi.org/10.1007/978-1-4615-0845-8_13
- [58] Mohnen, P., & Röller, L. H. (2005). Complementarities in innovation policy. *European Economic Review*, 49(6), 1431-1450. <https://doi.org/10.1016/j.eurocorev.2004.02.003>
- [59] Ngongang, D. (2010). Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises. *Revue Libanaise de Gestion et d'Economie*, (5), 1-24.
- [60] Piatier, A. (1984). *Barriers to innovation: a study carried out for the Commission of the European Communities*. Pinter.
- [61] Porter, M. (1986). *L'avantage concurrentiel*. InterEditions.
- [62] Rahmouni, A. (2008). *La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès* (Thèse de doctorat, Université du Sud Toulon-Var).
- [63] Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of Innovations* (4ème éd.). The Free Press.
- [64] Savignac, F. (2006). *The Impact of Financial Constraints on Innovation: Evidence from French Manufacturing Firms*. (Cahiers de la MSE No. 2006.42). CNRS.
- [65] Savignac, F. (2008). Impact of financial constraints on innovation: what can be learned from a direct measure? *Economics of Innovation and New Technology*, 17(6), 553-569. <https://doi.org/10.1080/10438590701538435>
- [66] Schumpeter, J.A. (1939). *Business Cycles: A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process*. McGraw-Hill Book Company.
- [67] Tiwari, R., & Buse, S. (2007). *Barriers to innovation in SMEs: Can the internationalization of R&D Mitigate their Effects?* (Working Paper No. 50). Hamburg University of Technology (TUHH).
- [68] Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica.
- [69] Zouiri, L., & Bennani, F. (2019). Les obstacles à l'innovation dans les PME-PMI Marocaines. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 2(1), 559-578.