

Les Cahiers de la Recherche

LES DETERMINANTS DE LA MISE EN PLACE
D'UNE COMPTABILITE PAR ACTIVITES

par Olivier de La Villarmois et Hubert Tondeur***
96/7

CLAREE

Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des entreprises

(Email : CLAREE@iae.univ-lille1.fr)

* : Allocataire de Recherche, membre du GREMCO, IAE de Lille

** : Attaché d'Enseignement et de Recherche, membre du GREMCO, IAE de Lille

Responsable de la publication :
Alain DESREUMAUX
Professeur à l'Université
des Sciences et Technologies de
Lille Flandres Artois

Résumé : pour enrichir les nombreux débats autour des apports de l'ABC, il semble intéressant d'identifier les déterminants (environnement, activité, technologie et structure organisationnelle) de la mise en place de cette méthode de calcul des coûts. A partir d'un échantillon de 79 entreprises, trois types d'organisations ayant des réactions différentes face à la méthode ont été identifiés.

Introduction.....	3
1. Présentation de l'ABC.....	4
1.1. Définition des concepts	4
1.2. Les apports de la méthode ABC	5
2. Les variables influençant la mise en place du système de contrôle.....	8
2.1. Les innovations industrielles ou technologiques	8
2.2. Changements environnementaux	9
2.3. La stratégie	10
2.4. La structure organisationnelle	12
2.5. Autres éléments	13
2.6. Synthèse	14
3. Méthodologie.....	15
4. Les résultats.....	16
4.1. Environnement	17
4.2. Activité	18
4.3. Technologie	19
4.4. Structure	20
4.5. Système de contrôle	21
4.6. Les stratégies	22
5. Mise en place de l'ABC.....	24
6. Conclusion.....	26
Bibliographie.....	27

Introduction

La globalisation des facteurs et des lieux de concurrence alliée à une différenciation des produits de moins en moins durable, a conduit à une instabilité croissante des marchés². Cette évolution a accru la demande en matière d'outil de contrôle de gestion assurant la mise en oeuvre de la stratégie et le pilotage de l'entreprise. Dans ce contexte émergent des techniques dites "nouvelles". Toutefois, ces nouveautés sont à relativiser en fonction de l'environnement dans lequel elles apparaissent.

Sans aucun doute, une des évolutions la plus importante de ces dix dernières années est la comptabilité à base d'activités (ABC). Ses apports, eu égard au système de comptabilité analytique américain, sont patents mais conduisent à de nombreux questionnements dans le cadre français des sections homogènes.

La logique de l'ABC est à rechercher dans la nécessaire évolution du contrôle de gestion. Le contrôle classique s'inscrivait dans une logique de calcul des coûts *posteriori*, au sein d'une structure organisationnelle pyramidale. Le développement des structures organiques aux systèmes d'informations transactionnels et l'exigence d'un contrôle *a priori* induit un nouveau contrôle de gestion. Ce type de contrôle peut être défini par les objectifs suivants : "planifier, permettre un suivi, motiver, mesurer les performances"³ en identifiant les causes des coûts. A cette fin, il faut isoler les processus qui permettront d'effectuer un pilotage de la structure organisationnelle par la recherche d'informations différentes de celles apportées par le système comptable⁴.

Après une présentation des apports de la méthode dans le cadre français et l'identification des déterminants de l'évolution des systèmes de comptabilité de gestion, les résultats d'une étude empirique seront exposés.

¹Les auteurs tiennent à remercier le bureau de la DFCG Nord pour ses apports dans la réalisation de cette recherche.

²Ardoin J.-L., "Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion", *Revue Française de comptabilité*, n°257, 1994

³Bouquin H., "Le contrôle de gestion", PUF, 1986

⁴Bouquin H., "Comptabilité de gestion", Sirey, 1993

1. Présentation de l'ABC

1.1. Définition des concepts

Les principaux auteurs français définissent la comptabilité par activités comme "une méthode de calcul des coûts remettant en cause l'approche fondée sur les coûts complets par la prise en compte de la notion d'activités permettant d'apporter une information pertinente quant au pilotage de l'entreprise."

L'innovation provient de la constatation de l'inefficacité des systèmes de contrôle existants, obsolescence mise en avant dans les différents écrits d'Eiler et Goletz en 1982, de Kaplan dans une série d'articles et de Johnson et Kaplan en 1987. La technique de L'ABC, proprement dite, n'apparaissait qu'en 1987 dans le chapitre 10 du livre de Johnson et Kaplan "relevance Lost". Parallèlement, cette technique fût mise en oeuvre chez John Deere, Hewlett-Packard, Siemens par Robin Cooper ainsi que dans d'autres entreprises telles que Scovill, Tektronic, Caterpillar, General Electric...

L'apparition de l'ABC est due à la faible pertinence du système de répartition des charges indirectes en fonction des charges directes (essentiellement la main d'oeuvre directe). Ce qui pouvait être pertinent est souvent devenu obsolète. Un système de calcul des coûts figé conduit à la non pertinence des centres d'analyse nécessaire à la mise en place d'un contrôle de gestion efficient.

La méthode des coûts complets permet une liaison quasi immédiate entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale. Toutefois, ses résultats peuvent apparaître rapidement non pertinents lorsque leur utilisation ne s'effectue pas de manière critique. A cet égard, nous pouvons retenir quelques éléments permettant d'en apprécier les limites. Le premier est le retraitement des éléments exceptionnels permettant d'obtenir des résultats réellement comparables. Le second est la constitution de centres d'analyses homogènes (une opération simple) qui se sont peu à peu mués en centres de responsabilité budgétaire. Cette dérive ne permet plus de distinguer les centres auxiliaires des centres principaux.

⁵Kaplan R., "Management Accounting (1984-1994) : Development of New Practice and Theory", *Management Accounting Research*, 5, pp.247-260, 1994

⁶Lebas M., "Du coût de revient au management par les activités", *Revue Française de Comptabilité*, Juillet-Août, 1994

L'ABC devrait permettre de résoudre les inefficiences des systèmes traditionnels de calcul des coûts, par la prise en compte de trois dimensions : la hiérarchisation des coûts indirects, la distinction entre coût des ressources utilisées et nécessaires, ainsi que la mise en évidence des coûts inutiles.

La prise en compte de ces trois dimensions n'est possible que par l'organisation du contrôle de gestion sur la base des activités de l'entreprise. L'ABC apporte une connaissance pertinente du coût des produits par une affectation plus rigoureuse des charges indirectes, au travers des activités. Les activités sont des tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et de consommation des ressources.

La première difficulté de l'ABC consiste à identifier les différentes activités et à les regrouper en un ensemble homogène non répétitif représentant un centre de gestion opérationnel. Il s'agit de la notion d'activité de niveau unitaire ou élémentaire (unit level activities) développée par Cooper. Ces activités élémentaires sont regroupées en fonction d'inducteurs de coûts définis comme les facteurs influençant le niveau de performance d'une activité et sa consommation de ressources.

L'émergence d'une technique telle que l'ABC provient de la prise de conscience du vecteur de profit que peut représenter le produit grâce à l'identification des coûts lors de sa conception. 80% des coûts sont engagés avant le lancement de la première unité en production.

1.2. Les apports de la méthode ABC

Par la recherche d'activités permettant la localisation des coûts, l'ABC remet en cause la structure de l'organisation. En effet, un contrôle de gestion basé sur des activités nécessite une structure organisationnelle reposant sur des activités identifiables. Les activités décelées ne sont pas globalement identiques en terme de consommation de ressources. Les relations entre ces activités et les inducteurs de coûts permettent de concevoir un système de comptabilité de gestion suffisamment efficient pour en faire un support de l'analyse stratégique.

⁷Cooper R., "Cost Classifications in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems", *Journal of Cost management*, pp.4-14, Fall 1990

La comptabilité à base d'activités est mise en oeuvre dans un contexte organisationnel où la logique des processus est dominante. Les actions transversales sont mesurées en termes d'efficacité des processus sur la satisfaction des clients. Cela conduit à une remise en cause de la conception des centres de responsabilité. Il est donc nécessaire de mettre sur pied des indicateurs de mesure des processus afin d'évaluer la cohérence des comportements avec les objectifs stratégiques. Les indicateurs strictement financiers ne sont plus les seuls pertinents dans le cadre de la méthode ABC. Il s'agit de découvrir les informations adéquates pour l'analyse stratégique et la comptabilité de gestion hors du champ de la comptabilité.

Parallèlement aux activités consommatrices de ressources, il faut déceler les activités créatrices de valeur afin de les optimiser. La constitution d'un avantage concurrentiel passe par l'évaluation des coûts en liaison avec chacune des activités de l'entreprise. Les coûts auxquels nous faisons référence ne sont pas uniquement les coûts directs intervenant lors de la mise en route de l'activité productive, mais surtout ceux dont l'existence est prédéterminée lors de la conception du produit. Cette phase de conception est essentielle pour une utilisation optimale de la méthode ABC. En effet, la comptabilité par activités ne peut être mise en oeuvre que dans le contexte d'une évaluation des coûts, au travers des coûts cibles. Les coûts cibles sont fixés lors de l'analyse du marché, en fonction du jeu concurrentiel et des attentes des clients.

A partir de cette analyse, il s'agira de différencier les activités créatrices de valeur pour la clientèle, de celles qui ne le sont pas, afin de déterminer les activités sur lesquelles une intervention permettra d'améliorer l'avantage compétitif de l'entreprise. Dans ce cadre d'analyse, il s'agira de mettre en avant les facteurs clé de succès permettant d'assurer une coordination optimale entre les activités. La clé de voûte de la méthode ABC est la coordination entre les différentes activités par une organisation du contrôle de gestion basée non plus sur un découpage fonctionnel vertical, mais sur un découpage transversal. La méthode ABC apparaît aux yeux de ses plus fervents défenseurs comme la méthode permettant de faire l'interface entre le contrôle stratégique, le contrôle de gestion et le contrôle opérationnel.

Si la méthode ABC, ne vise pas plus que les autres méthodes à établir avec exactitude les coûts de l'entreprise elle peut permettre la mise à jour des facteurs dé-

clenchant les processus engageant les coûts ainsi que ceux consommateurs de ressources. L'ABC apporte par contre, la réponse à la question de savoir pourquoi les coûts sont engagés. C'est pourquoi l'ABC permet d'éviter les écueils de la sous qualité et de la sur qualité ainsi que celui de la dérive des coûts de développement.

En se focalisant sur les processus, c'est-à-dire sur la manière de faire, plutôt que sur les consommations de ressources, on découvre comment il est possible de réduire les coûts et les délais et d'améliorer la qualité. L'ABC apparaît donc comme à la fois une technique de calcul des coûts mais surtout comme une méthodologie de refonte du système organisationnel. Cette approche permet d'apporter une nouvelle vision de l'entreprise, de développer les échanges inter et intra-fonctionnels, de déclencher les activités créatrices de valeur, ainsi que les activités permettant d'opérer la coordination entre les différentes fonctions. L'ABC doit permettre la refonte de la structure organisationnelle en faisant face aux contraintes de la concurrence. Il ne s'agit plus de calculer les coûts justes, mais de bâtir une entreprise permettant d'obtenir des coûts (en termes quantitatifs et qualitatifs) dont le niveau sera pertinent face aux attentes des consommateurs, c'est-à-dire gérer l'entreprise au travers de coûts cibles en créant la compétitivité en amont (lors de la conception des produits).

Au delà des nombreux travaux visant à montrer l'intérêt que peut représenter l'ABC pour le calcul des coûts, aucune étude n'a été réalisée sur les déterminants de sa mise en place. En nous référant aux travaux traitant des variables influençant la mise en place des systèmes de contrôle, nous avons essayé d'expliquer la mise en place d'une comptabilité par activités.

⁸Bruel O., "La conception à "coût-objectif" : quelles implications pour les comptables", *Revue Française de Comptabilité*, n° 253, 1994

2. Les variables influençant la mise en place du système de contrôle

Les travaux de B. H. Spicer⁹ et de J. Innes et F. Mitchell¹⁰ mettent en évidence les variables déterminant les changements des systèmes de comptabilité de gestion. Le premier article présente les intérêts de l'étude de cas pour analyser les changements de pratiques dans le domaine de la comptabilité de gestion (travail conceptuel), alors que le second est basé sur 7 études de cas. Les variables mises en exergue sont : les innovations industrielles, les changements environnementaux, la stratégie et la structure organisationnelle. Aucune unanimité n'existe autour des variables déterminantes, ni en ce qui concerne leur influence directe ou indirecte sur la mise en place d'un système particulier de contrôle. Par exemple, il n'a pas été établi que l'environnement et la technologie influencent directement le système de comptabilité de gestion ou que cette influence se fait par l'intermédiaire de la structure organisationnelle. Compte tenu des travaux auxquels nous nous référons, il semblerait que de nombreuses améliorations puissent être apportées. Si les travaux traitant des déterminants de l'évolution des systèmes de contrôle sont rares, il en existe de nombreux traitant de l'influence d'un seul des paramètres évoqués supra.

2.1. Les innovations industrielles ou technologiques

La technologie¹¹ peut être définie comme "l'ensemble des processus de transformation réalisés par l'entreprise, comprenant à la fois le flux de base des opérations interne, l'ensemble de ce qu'elle achète pour l'alimenter et ce qu'elle livre finalement à l'environnement externe." L'intérêt d'une telle définition, tient dans le fait qu'elle met l'accent sur deux points primordiaux: le processus de production et le produit lui-même. Cette approche est confirmée par A. Desreumaux¹² qui la définit comme

⁹Spicer B.H., "The Resurgence of Cost and Management Accounting : a Review of Some Recent Developments in Practice, Theories and Case Research Methods", *Management Accounting Research*, Vol.3, n°1, pp.1-37, mars 1992

¹⁰Innes J., Mitchell F., "The Process of Change in Management Accounting : some Field Study Evidence." *Management Accounting research*, Vol.1, pp.3-19, 1990

¹¹Strategor, "Stratégie, structure, décision, identité", InterEditions, 1988

¹²Desreumaux A., "Stratégie", Précis Dalloz, 1993

"l'utilisation des connaissances scientifiques et techniques à la conception et à la fabrication des produits."

Les principales innovations concernent les modes de production avec l'introduction de nouvelles techniques telles le juste à temps ou la qualité totale. Cette évolution de la technologie peut aussi être considérée comme la source de la modification de la structure des coûts. Trois éléments empiriques sont relevés par B. H. Spicer : l'automatisation des processus de production, le raccourcissement du cycle de production et enfin le développement de l'importance donnée à la qualité et au concept associé de coût de l'information sur la qualité.

A. Burlaud¹³ explique de la manière suivante l'évolution technologique qui est symbolisée par le passage de l'entreprise à l'organisation complexe. Les éléments révélateurs de cette évolution sont l'accroissement de la taille, le caractère non répétitif d'une partie ou de la totalité des tâches, une main d'oeuvre qualifiée, une majorité de coûts indirects, une fonction de production molle et une multiplicité de publics et non pas une simple clientèle. Pour faire face à cette évolution, deux solutions sont envisagées : la tendance "soft" (ou contrôle par le comportement) et la tendance "hard" (appliquer d'anciens concepts à de nouveaux objets). Les évolutions de la comptabilité de gestion pourraient se répartir dans les deux catégories : l'ABM pourrait se situer dans la tendance soft alors que l'ABC se situerait dans l'approche hard. Toutefois, notre réflexion traite plus particulièrement du calcul des coûts ; il s'agirait donc d'appliquer d'anciens concepts à de nouveaux objets. Les éléments internes à l'organisation ne sont pas les seuls déterminants de son système de comptabilité de gestion.

2.2. Changements environnementaux

L'élément le plus caractéristique de l'évolution de l'environnement est l'accroissement de la pression concurrentielle. Si nous nous référons à la recherche de James et F. Mitchell, réalisée dans le cadre particulier des entreprises écossaises du secteur informatique, d'autres éléments sont encore relevés. Sur un marché haut

¹³Burlaud A., "Coûts, contrôle et complexité dans les organisations", in "Gestion industrielle et mesure économique", ECOSIP, Economica, 1990

ment compétitif où les produits nouveaux sont nombreux, la politique tarifaire est capitale tout comme la différenciation du produit. La mise en place de ces systèmes doit permettre d'évaluer la pertinence des choix des ingénieurs. Il faut aussi noter la remise en cause des approches purement financières ; il est nécessaire de prendre en considération des indicateurs physiques tels la qualité, la satisfaction des clients ou les performances industrielles. Dans certains cas, le taux de succès des produits lancés est un indicateur des plus pertinents. Une plus grande réactivité de l'organisation est capitale ; elle est rendue possible par l'utilisation de données physiques qui ne nécessitent pas de traitements comptables complexes.

Selon G. M. Cunningham⁴, aucune recherche significative concernant la relation environnement concurrentiel et système de contrôle et de comptabilité n'a été réalisée depuis 1972⁵. P. N. Khandwalla distingue trois grands types de compétitivité outre la compétitivité dite "générale" : les prix, le marketing et le produit. A chaque type de compétitivité correspond un certain nombre de pratiques comptables, révélatrices des priorités de l'organisation. Les travaux de R. Simons qui sont à notre avis beaucoup plus axés sur la stratégie, sont aussi cités par G. M. Cunningham. Ceci montre la difficulté à différencier l'environnement concurrentiel de la stratégie.

2.3. La stratégie

R. Simons¹⁷ retient les quatre typologies de comportements stratégiques décrites par H. Mintzberg, J. M. Utterback & W. J. Abernathy, R. E. Miles & C. C. Snow et M. E. Porter. Ces typologies ne sont pas antagoniques mais complémentaires. Nous nous limiterons au rappel des typologies de comportements relevées :

- . H. Mintzberg¹⁸ : entreprenant, adaptatif ou planificateur.
- . J. M. Utterback et W. J. Abernathy¹⁹ : maximisation de la performance, maximisation des ventes ou minimisation des coûts.

¹⁴Cunningham G. M., "Management Control and Accounting Systems under a Competitive Strategy", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.5, n°2, pp.85-102, 1992

¹⁵Khandwalla P. N., "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Accounting Controls", *Journal of Accounting Research*, Vol.10, n°2, pp.275-285, 1972

¹⁶Simons R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives", *Accounting, Organization and Society*, Vol.15, n°1/2, pp.127-143, 1990

¹⁷Simons R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives", *Accounting, Organization and Society*, Vol.15, n°1/2, pp.127-143, 1990

¹⁸Mintzberg H., "Strategy Making in Three Modes", *California Management Review*, pp.44-53, Winter 1973

. R. E. Miles et C.C. Snow²⁰ : défenseur et prospecteur (ainsi que les formes hybrides : l'analyste et le réacteur).

. M. E. Porter²¹ : domination par les coûts, différenciation ou spécialisation.

R. Simons²², qui a retenu l'approche de Miles et Snow, a validé empiriquement les comportements suivants.

Les prospecteurs accorderaient une grande importance aux prévisions, fixeraient des objectifs budgétaires précis, suivraient scrupuleusement les résultats et mettraient l'accent sur la fréquence des procédures de reporting. Pour faire face aux incertitudes stratégiques liées aux changements de produits et aux conditions de marché, le système de contrôle imposerait un calendrier précis pour débattre de la stratégie et des plans d'action dans cet environnement instable.

Les défenseurs utiliseraient les procédures de planification et de budgétisation moins intensivement. Ces entreprises se situeraient dans un environnement relativement stable et les éléments fondamentaux de l'avantage concurrentiel seraient aisément contrôlables. Les dirigeants concentreraient donc leur attention sur l'incertitude stratégique concernant les produits ou les changements technologiques qui pourraient remettre en cause la situation acquise de coûts réduits.

Il faut remarquer que les analyses de R. Simons concernent les unités stratégiques et non pas la stratégie d'entreprise. Le second point important est la justification du choix de la typologie de R. E. Miles & C. C. Snow. Tout d'abord, les auteurs développent une riche description du comportement des organisations recouvrant les principaux éléments de stratégie, de structure, de processus et de système de gestion. Ensuite, il est possible de replacer les différents types de stratégies mis en évidence par les autres auteurs dans la typologie de R. E. Miles & C. C. Snow. Enfin, cette typologie a été validée (bien que se soit dans le contexte américain) pour des secteurs d'activité très divers.

¹⁹Utterback J.M., Abernathy W.J., "A Dynamic Model of Process and Product Innovation", *Omega*, pp.639-656, 1975

²⁰Miles R.E., Snow C.C., "Organizational Strategy, Structure and Process", McGraw Hill, New York, 1978

²¹Porter M.E., "Competitive Strategy", The Free Press, New York, 1980

²²Simons R., "Accounting Control Systems and Business Strategy : an Empirical Analysis", *Accounting, Organization and Society*, Vol.12, n°4, pp.357-374, 1987

types de problèmes	Prospecteur	Défenseur	Analyste
Entrepreneurial	domaine d'activité large. surveillance étendue de l'environnement. le changement comme arme concurrentielle. croissance par sauts, rapide, création de nouveaux produits.	domaine d'activité étroit et stable. surveillance limitée de l'environnement. maintien sur le domaine. stratégie de pénétration du domaine.	domaine hybride, stable et changeant. mécanismes de surveillance limités au marketing. croissance régulière par pénétration du marché.
Engineering	technologies multiples et flexibles. faible degré de routine.	technologie unique, standardisation de la production. intégration verticale.	double cœur technologique. recherche appliquée importante. degré moyen d'efficacité technique.
Organisationnel	spécialistes du marketing. contrôle décentralisé. planification large. structure divisionnelle. performance appréciée au regard des concurrents.	spécialistes de la finance. contrôle centralisé. planification étroite. structure fonctionnelle. performance au regard du passé.	spécialistes du marketing et de la recherche appliquée. contrôle faiblement centralisé. structure matricielle. la mesure de la performance n'est ni un critère d'efficacité, ni d'efficacité.

Tableau 1 : typologie de Miles et Snow.²³

Il est nécessaire de rappeler que cette typologie met en exergue quatre types dont seulement deux sont des types "purs". En effet, le réacteur se distingue par son incohérence et l'analyste est une combinaison des autres types. Le comportement du prospecteur se distingue essentiellement par la continuelle "redéfinition" de son domaine d'activité alors que le défenseur recherche plutôt la stabilité dans son domaine. Ces comportements ont bien entendu des conséquences sur les technologies mises en oeuvre ainsi que sur la structure organisationnelle.

2.4. La structure organisationnelle

Sous ces termes génériques, sont regroupés tous les éléments de la structure qui peuvent avoir une influence sur le système de comptabilité de gestion. Nous retrouvons la définition de M. Kalika²⁴ qui met en exergue cinq dimensions organisationnelles : la différenciation (verticale -nombre de niveaux hiérarchiques- ou horizontale -nombre de services-), la standardisation (importance des procédures), la formalisation (le recours à l'écrit), la décentralisation et le degré de planification-contrôle.

²³D'après A. Desreumaux, op. cit.

²⁴Kalika M., "L'efficacité des entreprises est-elle liée à leur structure?", *Revue Française de Gestion*, Janvier-Février 1985

Le succès d'une réorganisation de la structure peut passer par une remise en cause des systèmes de mesure de la performance ; la décentralisation est un facteur facilitant la remise en cause des systèmes comptables. Ces évolutions peuvent aussi s'inscrire dans un mouvement de simplification des calculs de coûts (que J. Innes et F. Mitchell appellent l'influence du management).

Les systèmes de comptabilité de gestion fournissant un langage et un système de communication, leur rôle est primordial dans le contrôle social ou comportemental²⁵. Il est intéressant de se référer à A. G. Hopwood²⁶, R. S. Kaplan, A. D. Chandler... ou H. Bouquin pour rappeler les conditions qui sont à l'origine de la comptabilité de gestion. Face à la croissance des organisations, des problèmes de structuration et de contrôle sont apparus. Le développement d'une comptabilité de gestion doit permettre de recréer ce que certains auteurs appellent un marché interne. De nombreux aspects de cette composante structurelle sont déjà intégrés dans la typologie de Miles et Snow.

2.5. Autres éléments

Les éléments passés en revue sont les éléments fondamentaux de l'évolution mais il existe d'autres facteurs contingents qui ont néanmoins leur importance. Il semblerait que d'autres éléments tels les phénomènes de mode ou d'imitation doivent être pris en considération. J. Innes et F. Mitchell mettent aussi en évidence l'importance d'éléments appelés catalyseurs et "facilitateurs" par opposition aux éléments que nous venons de voir qui étaient appelés facteurs motivants ; il faut toutefois remarquer que les facteurs ont été mis en évidence à partir de sept études de cas. Il est donc vraisemblable que d'autres déterminants puissent être mis en exergue.

Les catalyseurs mis en évidence sont : de mauvais résultats financiers, une perte de parts de marché, le lancement de produits soumis à une pression concurrentielle, le changement de comptables et les changements organisationnels. Les "facilitateurs" identifiés sont : les ressources du service comptable, les ressources du

²⁵Cunningham G. M., "Management Control and Accounting Systems under a Competitive Strategy", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.5, n°2, p.87, 1992

²⁶Hopwood A. G., "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting Organization and Society*, Vol.12, n°3, pp.207-234, 1987

service informatique, l'autonomie vis à vis de la maison mère, l'autorité ou le pouvoir des comptables et l'adaptation à la normalisation comptables.

La distinction faite par J. Innes et F. Mitchell entre éléments motivants, "facilitateurs" et catalyseurs a pour finalité de montrer le processus de changement. Il est aussi important de noter que les facteurs retenus ne sont pas les seuls déterminants des changements opérés ; certains facteurs sont moins avouables. Les thèmes abordés sont la politisation des coûts, la comptabilité et l'environnement institutionnel ainsi que le conditionnement culturel. L'auteur suggère de ne plus se limiter aux seuls phénomènes techniques mais de considérer les changements de comptabilité de gestion comme un phénomène organisationnel et social.

2.6. Synthèse

La richesse de la typologie de R. E. Miles et C. C. Snow qui prend aussi bien en considération les éléments organisationnels et environnementaux, permet de justifier la construction de notre questionnaire. L'accent sera essentiellement mis sur l'identification du comportement stratégique. Il faut cependant remarquer que le sens des relations n'est pas clairement établi. Concrètement, cela aboutit à une démarche relativement proche de celle de R. Simons qui analysait la relation entre comportement stratégique (prospecteur ou défenseur) et le système de comptabilité de gestion en général. La particularité de notre travail repose donc sur l'intérêt porté à une pratique particulière : la comptabilité par activités.

²⁷Bhimani A., "Modern Cost Management : Putting the Organization before the Technique", *International Journal of Production Economics*, Vol.36, pp.29-37, 1994

3. Méthodologie

En ce qui concerne la méthodologie, il est intéressant de se référer aux réflexions développées par F. J. Roethlisberger²⁸ et citées par R. S. Kaplan²⁹. Elles permettent de distinguer trois catégories de recherches en gestion : l'analyse des techniques, l'analyse clinique et la généralisation.

Les études de cas réalisées dans le contexte américain mais aussi français permettent de se donner pour objectif la généralisation des constats. La démarche par questionnaire était la seule permettant de recueillir un nombre satisfaisant d'observations. Concernant le questionnaire, dans un souci de pertinence et de robustesse des données, l'objectif fixé était de mesurer quelques concepts plutôt que d'essayer de tout appréhender. Un questionnaire portant sur l'environnement, l'activité, la technologie, la structure, le système de contrôle et son évolution a été construit.

Pour la démarche de questionnement, deux possibilités se présentaient : demander au répondant quelles étaient ses perceptions de l'environnement, de la technologie..., puis une description de son système de comptabilité de gestion ou demander directement quels étaient les éléments qui l'avait conduit à développer un tel système. N'ayant *a priori* aucune connaissance de la diffusion de la technique, la première démarche a été retenue.

Le questionnaire a été envoyé auprès de 950 entreprises sélectionnées aléatoirement à partir de la base Kompass. Un tri préalable avait été effectué concernant les secteurs d'activité et l'effectif des entreprises retenues.

D'autre part, la DFCG Nord (Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion) a effectué un envoi auprès de ses 120 membres.

Le taux de retour fût de 5,2% (49) pour les entreprises de la base Kompass, de 25% (30) pour les questionnaires retournés par les membres de la DFCG.

Deux éléments permettent d'expliquer cette forte différence dans les taux de retour :

- la forte implication des membres de la DFCG.

²⁸Roethlisberger F.J., "The Elusive Phenomena", Harvard University Press, Cambridge, 1977

²⁹Kaplan R.S., "The Role for Empirical Research in Management Accounting", *Accounting Organization and Society*, Vol.11, n°4/5, pp.429-452, 1986

³⁰Bescos P.-L., Mendoza C., "Le management de la performance", Ed. Comptables Malesherbes, 1994

- l'envoi des questionnaires Kompas a été perturbé par les mouvements sociaux affectant la Poste.

Les caractéristiques des 79 entreprises étudiées sont les suivantes :

Effectif	%	Secteur d'activité	%	Fonctions	%
<100	17.3	Bâtiment	13.0	Dir. Adm. et Financier	48.1
[100,200]	32.0	Textile	13.0	Contrôleur de Gestion	16.5
[200-500]	29.3	Agro-alimentaire	9.1	Directeur Général	8.9
[500-1000]	16.0	Métallurgie	11.7	P. Directeur Général	8.9
>1000	5.3	Chimie	5.2	Secrétaire Général	2.5
		Electronique	10.4	Comptable	5.1
		Biens de cons. courante	11.7	Autre	10.1
		Biens de cons. interm.	7.8		
		Distribution	8.0		
		Services	11.7		

4. Les résultats

Les premiers traitements permettent de remarquer que 43 répondants sur 77 déclarent connaître l'ABC (56%). Parmi ces 43 responsables, 19 déclarent avoir mis en place une comptabilité par activités soit 44% des personnes connaissant l'ABC et 25% des répondants. Il convient d'insister sur le caractère déclaratif des données traitées ; il est ainsi difficile d'évaluer la fiabilité des réponses concernant la mise en place d'une comptabilité par activités.

La réalisation d'une Analyse en Composantes Principales (ACP) sur les questions permettant d'appréhender les apports perçus de l'ABC a mis en évidence l'existence de deux dimensions : une dimension amélioration des calculs des coûts (ABC) et une dimension organisationnelle (ABM). Toutefois, l'essentiel de notre questionnaire portait sur les éléments pouvant expliquer la mise en place du système de comptabilité de gestion.

Chacun des concepts identifiés (environnement, activité, technologie, structure et système comptable) a été traité séparément. Le premier traitement réalisé concernait la définition d'échelles afin d'établir des mesures pertinentes des concepts étudiés, à partir des items du questionnaire. La réalisation d'ACP permet la construction d'échelles devant être validées par une mesure de fiabilité (alpha de Cronbach).

Cependant, les concepts étudiés se sont révélés complexes (multidimensionnels) ce qui a rendu opérant le recours à de simples échelles. Pour chaque concepts des typologies ont donc été construites sur la base des résultats de

L'Analyse en Composantes Principales. Afin d'obtenir des résultats aisément interprétables, une rotation a été réalisée (varimax) et les scores factoriels inférieurs à 0.30 ont été supprimés.

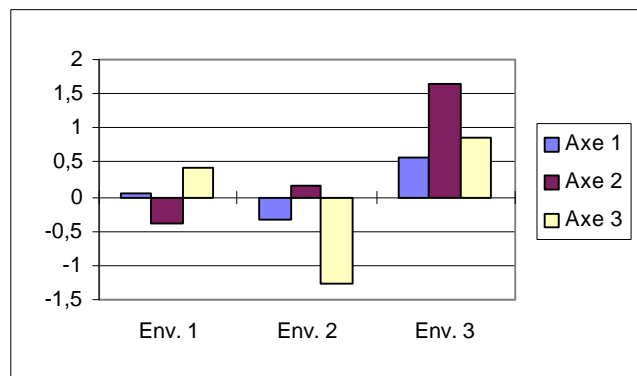
4.1. Environnement

L'environnement de l'entreprise a été appréhendé au travers de 16 items. Trois axes factoriels (représentant 58.8% de la variance) ont été identifiés après avoir supprimé 3 items.

	Factor 1	Factor 2	Factor 3
Q2.3	,80265		Concurrence par la qualité
Q2.4	,78029		Concurrence par le service
Q3.3	,74031		Influence qualité sur rentabilité
Q3.4	,65504		Influence service sur rentabilité
Q2.2	,61533		Concurrence par l'innovation
Q3.2	,56548		Influence innovation sur rentabilité
Q3.6		,91120	Influence lobby consommateurs sur la rentabilité
Q2.6		,91079	Influence lobby consommateurs sur la concurrence
Q3.5		,62880	Influence communication sur rentabilité
Q2.5	,49003	,56139	Concurrence par la communication
Q1.2		,79528	Marché stable
Q1.3		,77292	Marché simple
Q1.1		,68503	Marché prévisible
	Facteur 1	Alpha =	,7879
	Facteur 2	Alpha =	,7854
	Facteur 3	Alpha =	,6543

Le premier axe représente l'intensité de la concurrence sur le produit et ses attributs (qualité, innovation, service..), le second l'importance des groupes de pression externe, le troisième la maturité du marché (stabilité, lisibilité...).

Ces trois axes ont servi de base à la réalisation d'une typologie; trois classes ont été identifiées.



L'environnement de type 1 (60,8 % des observations) n'a pas de caractéristiques particulières.

L'environnement de type 2 (27,8% des observations) se caractérise par un marché instable, imprévisible et complexe.

Les entreprises se situant dans un environnement de type 3 (11,4% des observations) accordent une grande importance à la communication et au lobbying.

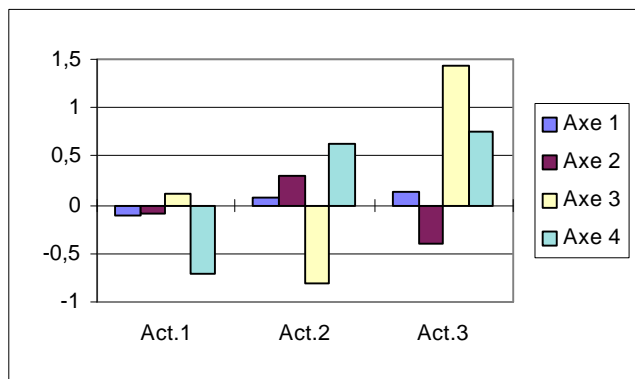
4.2. Activité

Après la suppression des questions qui semblaient avoir été mal interprétées, il restait 15 items permettant de décrire l'activité de l'entreprise. Ces 4 axes représentent 62.2% de la variance.

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	Factor 4	
Q10.2	-,81939				Croissance générale régulière
Q5.1	,75719				Forte croissance de l'activité principale
Q5.2	,72572				Forte croissance de l'activité générale
Q6.1	,66447				Fidélité de la clientèle
Q10.1	-,66009				Rapidité de la croissance
Q11.2		,87709			Croissance par des produits nouveaux
Q11.1		,86548			Croissance par l'évolution des produits
Q11.3		,60679			Croissance par les nouveaux marchés
Q12.2		,60447	,34025		R&D Fonction stratégique
Q9.4			,88075		Service comme avantage compétitif
Q9.3			,84860		Qualité comme avantage compétitif
Q9.5			,52127		Communication avantage compétitif
Q8.1				,86217	Formalisation surveillance de l'environnement
Q7.1				,80741	Importance de l'analyse de l'environnement
Q10.3				,59612	Importance de la croissance externe
	Facteur 1	Alpha =	,8034		
	Facteur 2	Alpha =	,7801		
	Facteur 3	Alpha =	,6450		
	Facteur 4	Alpha =	,6707		

Le premier axe identifié permet de caractériser la croissance de l'entreprise (régularité, rapidité), le second l'importance des nouveaux produits et de leur évolution comme facteur de croissance et le troisième axe, la place accordée aux éléments « intangibles » (service et qualité) pour l'acquisition d'un avantage compétitif. Enfin, le quatrième axe représente l'importance accordée à l'environnement au travers de sa surveillance et en tant que facteur de croissance (croissance externe).

Ces quatre axes ont servi de base à la réalisation d'une typologie qui a permis l'identification des trois classes suivantes :



L'activité de type 1 (48,1% des observations) se caractérise essentiellement par la faiblesse de l'ouverture sur l'environnement.

L'activité de type 2 (35,4% des observations) se distingue par le peu d'importance accordée aux éléments intangibles (qualité service...), et la place prise par la formalisation de la surveillance de l'environnement.

L'activité de type 3 (16,5% des observations) se singularise par l'importance accordée aux éléments intangibles (qualité, service...) ainsi qu'à la surveillance de l'environnement.

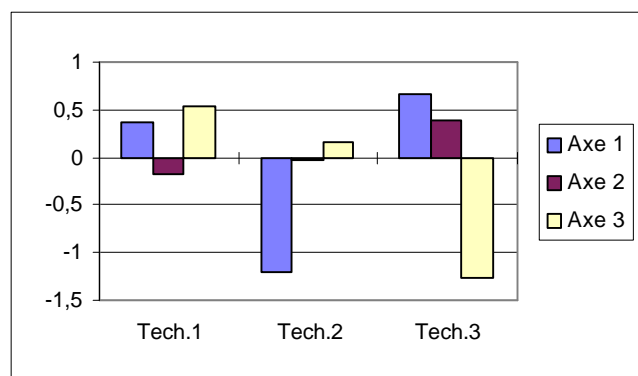
4.3. Technologie

Les questions portant sur la technologie ont mené à l'identification de trois axes factoriels représentant 70.7% de la variance.

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	
Q16.2	,86093			Importants investissements en formation
Q16.3	,74934			Importants investissements matériels
Q15.1	,59038			Technologie flexible
Q14.2		,90180		Technologies multiples
Q14.1		,89984		Technologies sophistiquées
Q15.3			,88188	Standardisation des processus
Q13.1P			,88024	Production de grandes séries
	Facteur 1	Alpha =	,5980	
	Facteur 2	Alpha =	,7901	
	Facteur 3	Alpha =	,7204	

Le premier axe identifié représente les efforts en matière d'investissements (matériels et humains), le second axe la complexité de la technologie (multiple et sophistiquée), le troisième axe représente le degré de standardisation du processus de production.

Une typologie a pu être construite à partir de ces trois axes ; elle a permis la constitution des trois groupes suivants.



La technologie de type 1 (48,1% des observations) se caractérise par un effort d'investissement modéré et une technologie peu sophistiquée.

La technologie de type2 (27,8% des observations) se distingue par la faiblesse des investissements effectués.

Les entreprises ayant une technologie de type3 (24,1% des observations) accordent une large place aux investissements et disposent d'un système de production peu standardisé et sophistiqué.

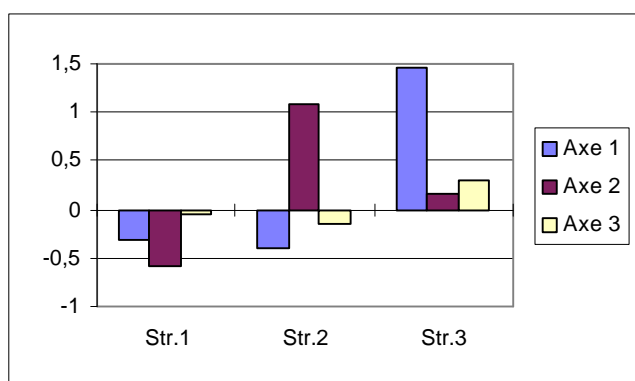
4.4. Structure

La structuration des entreprises étudiées peut être représentée par trois axes factoriels représentant 67.0% de la variance totale.

	Factor 1	Factor 2	Factor 3
Q20.1	,83929		Utilisation des groupes de projet
Q18.1	,72941	-,30473	Forte décentralisation
Q19.1		,75048	Importance des flux d'information hiérarchiques
Q19.4		-,72492	Importance des flux d'information formels
Q20.2	,51010	,62964	Forte planification
Q19.2			,89673 Importance des flux d'information horizontaux
Q19.3	,39087		,75595 Importance des flux d'information transversaux
	Facteur 1	Alpha =	,5559
	Facteur 2	Alpha =	,5223
	Facteur 3	Alpha =	,6029

Le premier axe retenu traduit une structure décentralisée, le second axe représente la formalisation des flux d'information, le troisième décrit l'importance des flux transversaux. Il convient toutefois de remarquer la faible fiabilité des dimensions identifiées ; cela peut s'expliquer par une certaine inadaptation du questionnaire pour recueillir ce type d'information.

Ces trois axes ont servi de base à la réalisation de la typologie suivante :



La structure de type 1 (54,4% des observations) se distingue par une forte centralisation et une absence de formalisation des flux d'information.

La structure de type 2 (26,6% des observations) est caractérisée par une très forte formalisation des flux d'information et une importante centralisation.

La structure de type 3 (19% des observations) regroupe des entreprises fortement décentralisées.

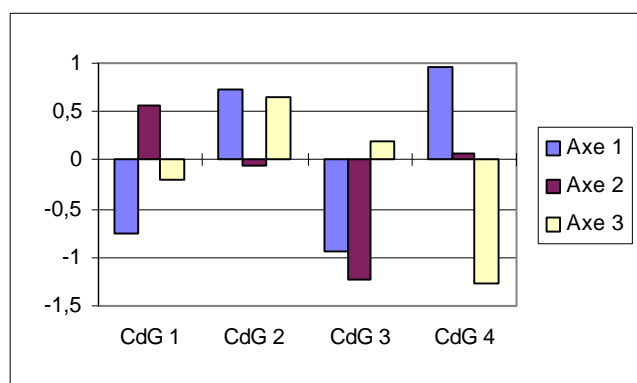
4.5. Système de contrôle

De nombreux items permettaient d'appréhender les systèmes de contrôle ; trois dimensions sous-jacentes émergent (60.5% de la variance).

	Factor 1	Factor 2	Factor 3	
Q25.1	,84829			Utilisation des procédures budgétaires
Q25.4	,83599			Utilisation de l'analyse des écarts
Q24.2	,79578			Importance de l'évaluation des écarts
Q23.3	,75334			Utilisation des objectifs budgétaires pour l'évaluation
Q24.5	,60724			Importance des indicateurs physiques
Q22.2	,53202		,30011	Utilisation du contrôle de gestion pour l'évaluation des coûts
Q27.2	,50613		,39985	Distinction coûts fixes / coûts variables
Q25.7		,78645		Utilisation des centres de responsabilité
Q25.6		,78031		Utilisation des centres de profits
Q25.5		,76233		Utilisation des centres de coûts
Q24.4		,55415	,40750	Importance de la localisation des profits
Q23.2			,87171	Utilisation des résultats des concurrents pour l'évaluation
Q22.1			,69077	Importance du contrôle de gestion dans l'évaluation des personnels
Facteur 1	Alpha =	,8528		
Facteur 2	Alpha =	,7498		
Facteur 3	Alpha =	,6884		

Le premier axe identifié représente l'importance accordée à l'approche classique du contrôle de gestion (procédures budgétaires, calculs de coûts...), le second axe l'importance de la comptabilité de gestion comme outil de responsabilisation (utilisation concomitante des centres de responsabilité, des centres de coûts, des centres de profits), le troisième axe représente l'utilisation de la comptabilité comme activité de soutien (mesure de la performance, importance des résultats des concurrents pour l'évaluation des performance).

Ces trois axes nous ont permis d'identifier quatre systèmes de contrôle :



ans les entreprises appartenant au groupe 1(34,2% des observations), le contrôle de gestion est utilisé comme outil de responsabilisation. Les procédures budgétaires ainsi que le calcul des coûts ne sont guère développés, par contre l'utilisation des centres de coûts, de profits et de responsabilité y est très développée.

Le contrôle de gestion 2 (35,4% des observations) se caractérise par son approche classique étendue aux autres fonctions de l'entreprise. Les procédures budgétaires ainsi que le calcul des coûts sont utilisés dans la perspective de l'évaluation des performances des personnels.

Le contrôle de gestion 3 (15,2% des observations) regroupe des entreprises accordant une importance réduite au suivi des éléments financiers.

Le contrôle de gestion 4 (15,2% des observations) rassemble les entreprises ayant une approche classique et restrictive du contrôle de gestion (utilisation des procédures budgétaires, de l'analyse des écarts dans le cadre de la mesure des coûts). L'aspect contrôle organisationnel semble être négligé.

4.6. Les stratégies

Pour identifier les différents comportements stratégiques, une Analyse Factorielle des Correspondances Multiples (AFCM) a été réalisée sur les résultats des cinq typologies caractérisant l'environnement, l'activité, la technologie, la structure et le système de contrôle. Une classification a permis de constituer des groupes homogènes. Les tests du chi² montrent l'importance de chacun de ces éléments, à l'exception de l'environnement, dans l'identification des comportements stratégiques.

Le tableau suivant synthétise les résultats des tests réalisés (avec un risque de première espèce de 5%) :

	STRATEGIE 1	STRATEGIE 2	STRATEGIE 3
Environnement			
Activité	Faible importance accordée à la surveillance de l'environnement et de la croissance externe Faible importance des éléments intangibles comme avantage compétitif	Importance de la surveillance de l'environnement et de la croissance externe Grande importance des éléments intangibles comme avantage compétitif	Importance de la surveillance de l'environnement et de la croissance externe
Technologie	Faiblesse des investissements	Production de petites séries ou sur mesure	
Structure	Peu de flux d'information hiérarchiques et faible importance accordée à la planification Forte centralisation	Utilisation occasionnelle des groupes de projet et décentralisation moyenne	Forte décentralisation et utilisation de groupes de projet
Système de contrôle	Remise en question des outils classiques de CdG		Forte implication du CdG dans l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Grande importance accordée aux outils classiques de CdG

Tableau 2 : Caractérisation des différents comportements stratégiques.

Le premier comportement identifié se rapproche du défenseur de R. E. Miles et C. C. Snow. Toutefois, le système de comptabilité de gestion peu développé est prévalant pour des entreprises dont l'avantage compétitif devrait se faire par une plus grande maîtrise des coûts.

Les entreprises du second groupe se caractérisent par l'importance qu'elles accordent à la qualité et au service ainsi que par leur production de petites séries. C'est dans ce contexte que les outils classiques de contrôle se révèlent être les moins efficaces ; ils ne semblent pourtant pas être remis en question.

Le dernier comportement identifié rassemble des entreprises très évolutives ; il est toutefois impossible de dire si elles sont réactives ou « proactives ». Leur conception du contrôle de gestion est très riche. Elles accordent une large place aux outils classiques de contrôle ; néanmoins, ces outils sont aussi utilisés pour l'animation de l'organisation.

Certains éléments qui n'ont pas été intégrés dans les traitements précédents permettent d'affiner la caractérisation de ces stratégies. Par opposition aux entreprises appartenant aux deux premiers groupes, les entreprises du groupe 3 ont connu d'importants changements de leur système de comptabilité. Ces changements ont été facilités par l'importance des moyens des services comptabilité et informatique.

Il convient de noter qu'il n'existe pas de relation entre le comportement stratégique d'une part, et la fonction du répondant ou la taille de l'entreprise d'autre part.

5. Mise en place de l'ABC

Les tests du chi2 réalisés à partir des résultats des différentes typologies faites sur les sous-parties du questionnaire ne permettent pas d'expliquer la mise en place de l'ABC. Par contre, il existerait une relation entre le comportement stratégique et la mise en place de la technique.

Le premier test a été réalisé sur l'ensemble des personnes connaissant l'ABC (43 observations).

Count	Exp Val Col Pct	Comportement stratégique			Row Total
		1	2	3	
Mise en place de l'ABC	1,00	1	5	13	19
oui		5,3 8,3%	3,5 62,5%	10,2 56,5%	44,2%
non	2,00	11	3	10	24
		6,7 91,7%	4,5 37,5%	12,8 43,5%	55,8%
Column Total		12 27,9%	8 18,6%	23 53,5%	43 100,0%
Chi-Square		Value		DF	Significance
-----		-----		-----	-----
Pearson		8,76171		2	,01251

Le second test permet de tester la même dépendance mais sur l'ensemble de l'échantillon (77 observations).

Count	Exp Val Col Pct	Comportement stratégique			Row Total
		1	2	3	
Utilisateur	1,00	1	5	13	19
Oui		5,9 4,2%	3,7 33,3%	9,4 34,2%	24,7%
Non	2,00	23	10	25	58
		18,1 95,8%	11,3 66,7%	28,6 65,8%	75,3%
Column Total		24 31,2%	15 19,5%	38 49,4%	77 100,0%
Chi-Square		Value		DF	Significance
-----		-----		-----	-----
Pearson		7,89488		2	,01930

Ces résultats sont d'autant plus intéressants que la proportion de répondants connaissant l'ABC est la même quelque soit le comportement stratégique.

Ils doivent être interprétés avec de nombreuses précautions ; il n'existe en effet pas de relation entre un des éléments étudié (structure, technologie...) et la mise en place de l'ABC mais c'est la variable appelée comportement stratégique qui permet de l'expliquer.

L'échantillon peut être scindé en deux parties avec, d'un côté, les entreprises n'ayant pas mis en place l'ABC et de l'autre, celles utilisant déjà la technique.

Les entreprises appartenant au groupe 1 ne mettent pas en place l'ABC. Leur système de contrôle repose sur des hypothèses classiques de représentation de l'entreprise. La valeur des biens se déterminant sur le marché, cette donnée n'a pas à faire l'objet d'une surveillance importante. L'entreprise va se consacrer à la variable lui permettant de maximiser son profit, c'est-à-dire le contrôle des coûts (maximisation du profit par la réduction du coût marginal). Toutefois les outils classiques auraient dû être remis en cause par l'évolution de la technologie de ces entreprises. Les apports de la nouvelle représentation de la valeur n'auraient pas été perçus (les éléments intangibles ne sont pas centraux), la méthode ABC n'est donc pas utilisée.

Les entreprises des groupes 2 et 3 mettent en place l'ABC dans une proportion de l'ordre du tiers. L'importance accordée par ces entreprises à la surveillance de l'environnement conduirait à l'identification des facteurs clés de succès et des activités associées. Celles-ci permettraient de piloter les coûts. Toutefois les motivations de la mise en place ne sont pas les mêmes pour ces deux groupes. Le groupe 2 se caractérise par l'importance accordée aux attributs du produit et à leur différenciation (petites séries). Dans ce cadre la coordination des moyens internes et des relations environnementales peut être facilitée par l'identification des activités ce que permettent l'ABC et son corollaire l'ABM. Le groupe 3 se distingue essentiellement par son couplage avec l'environnement sa structure fortement décentralisée. Ce type de structuration facilite l'implantation d'un système de calcul des coûts à base d'activités.

A partir des éléments dont nous disposons, il est difficile d'apporter plus de précisions sur les déterminants de la mise en place de l'ABC. Seule une approche diachronique du système de comptabilité de gestion permettrait d'approfondir ces réflexions.

6. Conclusion

L'objectif de cette recherche était l'identification des déterminants de la mise en place de l'ABC. Certains paramètres explicatifs ont été mis en exergue, toutefois il ne semble pas exister de variable explicative unique, mais une combinaison de facteurs. Il apparaît difficile d'évaluer le choix d'un système de comptabilité de gestion indépendamment du cadre stratégique et structurel.

Les apports du contrôle par les activités sont perçus dans leur deux dimensions (ABC, ABM). Les responsables des départements financiers ont assimilé la technique comme le support de l'évolution structurelle et stratégique de l'organisation. C'est pourquoi les dirigeants ayant une vision classique de l'entreprise et de son environnement n'éprouvent pas le besoin de remettre en cause les systèmes existants par la mise en place d'une comptabilité par activités.

Bibliographie

- Antos J, "Activity-Based Management for Service, not for Profit and Governmental Organisations", *Journal of Cost Management*, pp.13-23, Summer 1992
- Ardoin J.-L., "Une nouvelle donne pour le contrôle de gestion" *Revue Française de comptabilité*, n°257, pp.41-48, 1994
- Arnicks, A. M. Boons, H. Roberts, F. Roozen., "Contrasting Activity-Based Costing with the German Dutch Cost Pool Method" *Management Accounting Research*, Vol.3, pp.97-117, 1992
- Bescos P.-L., Mendoza C., *Le management de la performance*, Ed. Comptables Malesherbes, 1994
- Bhimani A., Pigott D., "Implementing ABC : A Case of Study of Organizational Behavioural Consequences", *Management Accounting Research*, Vol.3, pp.119-132, 1992
- Bhimani A., "Modern Cost Management : Putting the Organization before the Technique", *International Journal of Production Economics*, Vol.36, pp.29-37, 1994
- Boisvert H., "Le modèle ABC : du contrôle sanction au contrôle conseil" *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août 1994
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, PUF, 1986
- Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris 1993
- Bousquié B., Player R.S., "Projets ABC : 10 erreurs à ne pas commettre" *Revue Française de Comptabilité*, décembre 1994
- Bruel O., "La conception à "coût-objectif" : quelles implications pour les comptables", *Revue Française de Comptabilité*, n°253, février 1994
- Burlaud A., "Coûts, contrôle et complexité dans les organisations", in *Gestion industrielle et mesure économique*, ECOSIP, Economica, 1990
- Cooper R., "The Rise of ABC Part Two : When do I Need an Activity Based Cost System ?", *Journal of Cost Management*, pp.41-48, Fall 1990
- Cooper R., "Cost Classifications in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems", *Journal of Cost management*, pp.4-14, Fall 1990
- Cunningham G. M., "Management Control and Accounting Systems under a Competitive Strategy", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.5, n°2, p.85-102, 1992
- Desreumaux A., *Stratégie*, Précis Dalloz, 1993
- Durand R., "La séparation des comptabilité : origines et conséquences", *Revue Française de Comptabilité*, décembre 1992
- Evraert S., P. Mevellec., "Réconciler le calcul des coûts des produits et le contrôle de gestion", *Revue Française de Gestion*, pp.91-102, janvier-février 1991
- Mitchell F., "A Commentary on the Applications of Activity-Based Costing", *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.261-277, 1994
- Hopwood A. G., "The Archaeology of Accounting Systems", *Accounting Organization and Society*, 1987, Vol.12, n°3, pp.207-234

- Innes J., Mitchell F., "The Process of Change in Management Accounting : Some Field Study Evidence", *Management Accounting Research*, Vol.1, pp.3-19, 1990
- Kalika M., "L'efficacité des entreprises est-elle liée à leur structure?", *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1985
- Kaplan R.S., "The Role for Empirical Research in Management Accounting", *Accounting Organization and Society*, Vol.11, n°4/5, pp.429-452, 1986
- Kaplan R.S., "In Defense of Activity-Based Cost Management", *Management Accounting*, Septembre, pp.58-63, 1992
- Kaplan R.S., "Management Accounting (1984-1994): Development of new Practice and Theory", *Management Accounting Research*, Vol.5, pp.247-260, 1994
- Khandwalla P. N., "The Effect of Different Types of Competition of the Use of Accounting Controls", *Journal of Accounting Research*, Vol.10, n°2, pp.275-285, 1972
- Lebas M., "Du coût de revient au management par les activités" *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août 1994
- Lebas M., "Comptabilité analytique basée sur les activités", *Revue Française de Comptabilité*, septembre 1991
- Mévellec P., *Le calcul des coûts dans les organisations*, Ed. La Découverte, 1995
- Mévellec P., "ABC, un succès construit sur un malentendu", *Revue Française de Gestion*, Janvier-février 1994
- Mévellec P., "Plaidoyer pour une vision française de l'ABC", *Revue Française de Comptabilité*, décembre 1993
- Mévellec P., "Coût complet à base d'activités : Une étude comparative" *Revue Française de Comptabilité*, pp.83-91, octobre 1990
- Miles R.E., Snow C.C., *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw Hill, New York, 1978
- Mintzberg H., "Strategy Making in Three Modes", *California Management Review*, pp.44-53, Winter 1973
- Noreen E., "Conditions under which ABC Systems Provide Relevant Costs" *Journal of Management Accounting Research*, pp.159-168, Fall 1991
- Porter M.E., *Competitive Strategy*, The Free Press, New York, 1980
- Prouteau G., "Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands : le cas de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou" *Revue Française de Comptabilité*, octobre 1994
- Roethlisberger F.J., *The Elusive Phenomena*, Harvard University Press, Cambridge, 1977
- Rotch W., "Activity Based Costing in Service Industries", *Journal of Cost Management*, pp.4-14, Summer 1990
- Simons R., "Accounting Control Systems and Business Strategy : an Empirical Analysis", *Accounting, Organization and Society*, Vol.12, n°4, pp.357-374, 1987
- Simons R., "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives", *Accounting, Organization and Society*, Vol.15, n°1/2, pp.127-143, 1990
- Spicer, B. H., "The Resurgence of Management Accounting : a Review of Some Recent Developments in Practice, Theories and Case Research Methods." *Management Accounting Research*, Vol. 3, 1992

Strategor - *Stratégie, structure, décision, identité*, InterEditions, 1988

Utterback J.M., Abernathy W.J., "A dynamic Model of Process and Product Innovation", *Omega*, pp.639-656, 1975