

# **Le rôle des consultants dans la recherche et la diffusion de l'ABC au Sénégal**

## *The role of consultants in ABC research and diffusion in Senegal*

**Serigne DIOP**

Enseignant-Chercheur

Université Assane Seck de Ziguinchor

E-mail : se.diop@yahoo.fr

**Ousmane Tanor DIENG**

Enseignant-chercheur

Université Cheikh Anta Diop de Dakar

**Résumé:** Les résultats de la recherche universitaire en comptabilité (recherche fondamentale, recherche critique et recherche-intervention) constituent un support incontournable pour les législateurs (normalisateurs comptables) et les praticiens de la comptabilité (experts-comptables et consultants des cabinets de conseil), qui constituent les relais naturels des universitaires. Au Sénégal, à partir de 2012, deux universitaires ont étudié la diffusion des innovations en comptabilité de gestion. Ils ont mis en évidence les facteurs de contingence et les motifs d'adoption ou de non-adoption des nouvelles méthodes de calcul de coûts. Cependant, ces jalons posés par la recherche universitaire sont-ils consolidés par les consultants des cabinets de conseil à travers la recherche-conseil et leurs actions promotionnelles destinées aux entreprises potentielles utilisatrices de la méthode ABC ? L'action promotionnelle des consultants a-t-elle un impact significatif sur l'adoption de la comptabilité à base d'activités ? Le présent travail tentera d'apporter des éléments de réponse à ces interrogations.

**Mots clés:** recherche-intervention ; recherche-conseil ; systèmes ABC ; consultants : Sénégal

**Abstract:** The results of academic research in accounting (basic research, critical research and intervention research) are an essential support for legislators (accounting standard setters) and accounting practitioners (accountants and consultants of consulting firms), which are the natural relays of academics. In Senegal, from 2012, two academics studied the diffusion of innovations in management accounting. They highlighted the contingency factors and the reasons for adoption or non-adoption of the new management accounting methods. However, are these milestones set by university research consolidated by the consultants of consulting firm through the consulting research and their promotional actions for potential ABC users? Does the promotional work of consultants have a significant impact on the adoption of activity-based accounting? The present work will try to bring elements of answer to these interrogations.

**Keywords:** intervention research; consulting research; ABC systems; consultants ; Senegal

## **Introduction**

*«...de la théorie à la pratique, il y a un pas que ni les formules mathématiques des universitaires ni les slogans des consultants ne permettent de franchir. Seule la confrontation au terrain peut donner vie aux outils et aux concepts qu'ils véhiculent.» Mévellec (2002, p.185).*

L'extériorité du chercheur en contrôle de gestion par rapport à son objet d'étude (l'organisation) voulue par le paradigme épistémologique positiviste comme gage de scientificité dans le cadre de la recherche fondamentale menée généralement par les universitaires constitue un manque à gagner non négligeable dans la recherche sur la diffusion des innovations managériales. La recherche-intervention appartenant à l'Evidence-Based Management, un nouveau paradigme épistémologique développé principalement en France et à l'étranger. Elle offre une nouvelle opportunité de recherche collaborative caractérisée par une relation plus engagée du chercheur avec l'objet étudié.

A l'image des autres innovations en contrôle de gestion, la diffusion des systèmes de calcul de coûts à base d'activités (SCA) repose sur un modèle de coopération entre universitaires (théoriciens) et consultants de cabinets de conseil (praticiens). Des universitaires comme Kaplan et Cooper ayant remis en cause la pertinence des méthodes classiques de calcul de coûts ont jeté les bases de la comptabilité par activités. Dans le cadre du CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International), ils implémentèrent dans les entreprises nord-américaines les premiers SCA (Schrader Bellows, John Deere, Kanthal, Hewlett-Packard, Maxwell, etc.). Par la suite, des cabinets de conseil comme KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler), Coopers & Lybrand par le biais de son réseau mondial de consultants vont constituer les premiers relais de diffusion de la nouvelle méthode de comptabilité de gestion. A cela, vient s'ajouter l'action promotionnelle d'associations professionnelles de la comptabilité de gestion comme le NAA (National Association of Accountants) aux Etats-Unis et le CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) en Grande-Bretagne. Les fournisseurs de logiciels tels que ABC Technologies ont aussi joué un rôle non négligeable dans la diffusion de la méthode en Europe grâce à la commercialisation d'applications ABC autonomes et de modules ABC intégrés dans des logiciels ERP.

Ainsi, le rôle des cabinets de conseil et associations professionnelles dans la diffusion et l'adoption de la méthode en Occident n'est plus à démontrer. Mais qu'en est-il du rôle joué par les consultants des cabinets de conseil dans la diffusion et dans l'adoption des SCA dans les pays africains en général et au Sénégal en particulier ?

En Afrique, dans le cadre de ce que Lukka et Granlund (2002) ont qualifié de basic research (recherche fondamentale) sur l'ABC, seule Moalla (2007) s'est intéressée au rôle des universitaires et experts des cabinets de conseil dans la diffusion (connaissance de la méthode) et dans l'adoption-utilisation des SCA dans les entreprises. Ses résultats nous serviront de base de comparaison avec ceux obtenus au Sénégal.

Deux paradigmes épistémologiques seront mobilisés afin d'étudier les différentes formes de recherches sur l'ABC au Sénégal : l'Evidence-Based Management (encadrant la recherche-intervention) et le paradigme positiviste (prônant une séparation nette entre recherche fondamentale et recherche-conseil).

### **1. Place de la recherche-conseil et de la recherche-intervention dans la recherche sur l'ABC au Sénégal**

La publication en 1987 par Johnson et Kaplan de leur ouvrage *“Relevance Lost : the Rise and Fall of Management Accounting”* que Lukka et Granlund (2002, p.166) qualifient de provocateur, marque le début de deux décennies (années 1990 et 2000) d'évolution de la comptabilité de gestion. De nombreuses publications ont été consacrées à la philosophie de la méthode ABC et à l'implémentation-utilisation de systèmes ABC<sup>1</sup> (ou SCA: systèmes de calcul de coûts à base d'activités). Diop (2015, p.126-139) a recensé 40 enquêtes sur la diffusion de la méthode ABC publiées dans des revues à comité de lecture entre 1992 et 2012, dont 29 dans des pays développés et 11 dans des pays en développement. A ces enquêtes s'ajoutent les études de cas (Gosselin et Mévellec, 2003). Gosselin (2007, p.644) a recensé 1477 articles sur l'ABC publiés entre 1988 et 2004. D'après la typologie de Lukka et Granlund (2002), la recherche sur les systèmes ABC peut être subdivisée en trois catégories : “basic research”, “critical research” et “consulting research” traduits respectivement par Alcouffe et Mévellec (2012) par la recherche fondamentale, la recherche critique et la recherche-conseil (Lukka et Granlund, 2002, p.168 et Alcouffe et Mévellec, 2012, p.3).

Cependant, il est important de souligner qu'à ces trois types de recherche sur l'ABC identifiés par Lukka et Granlund (2002), s'ajoute la recherche-intervention appartenant à l'Evidence-Based Management.

Le paradigme de l'Evidence-Based Management marque une évolution du cadre conceptuel encadrant le rapport du chercheur en contrôle de gestion avec le terrain. En rupture avec le paradigme épistémologique positiviste sur lequel se basent Lukka et Granlund (2002) pour définir la recherche fondamentale et l'opposer à la recherche-conseil, l'Evidence-Based Management repose sur le principe directeur selon lequel la collecte des données doit s'appuyer sur une observation rigoureuse des pratiques professionnelles à partir d'un engagement du chercheur au sein de l'organisation qu'il étudie afin d'élaborer de nouvelles connaissances théoriques (Pfeffer et Sutton 2006). Si les modèles et outils de gestion proposés par les praticiens à l'issue de leurs recherches-conseil font fréquemment l'objet de critiques (validité scientifique, influence reçue, pressions subies, objectifs commerciaux poursuivis, etc.), l'Evidence-Based Management propose au chercheur en sciences de gestion en général et en contrôle de gestion en particulier, la possibilité d'élaborer à partir d'une observation rigoureuse des faits, des connaissances théoriques utiles aux décisions managériales.

Le tableau ci-dessous résume les fondements théoriques des différentes formes de recherche sur l'ABC :

---

<sup>1</sup> Comme le soulignent Gosselin et Mévellec (2003, p.90-91), l'analyse des études de cas publiés sur l'ABC permet de découvrir des adaptations locales de la méthode et de voir se dessiner de multiples interprétations de l'architecture de base de la comptabilité à base d'activités. Si la brique de base de l'ABC telle que définie par Johnson et Kaplan (1987) et par Berliner et Brimson (1988) dans le cadre du CAM-I reste la base de la comptabilité à base d'activités, en fonction des objectifs assignés au calcul des coûts, il peut exister différents systèmes de coûts à base d'activités. Alcouffe et Mévellec (2012, p.18-20) dans leur proposition d'une taxonomie des SCA, ont identifié huit grandes familles de systèmes ABC.

**Tableau 1: Les fondements des quatre types de recherche sur l'ABC et leurs fréquences au Sénégal**

Types de recherche sur l'ABC	Fondements de la recherche	Recherches recensées au Sénégal
Recherche fondamentale	La recherche fondamentale est une recherche ex-post effectuée sur un phénomène (Lukka et Granlund, 2002, p.168). Comme l'affirment Lukka et Granlund (2002, p.168-169), la recherche fondamentale sur l'ABC regroupe les travaux qui tentent de maintenir une position neutre par rapport à la méthode. La recherche fondamentale cherche à comprendre la nature des SCA implantés, leurs utilisations et leurs apports dans le dispositif de pilotage de la performance. Alcouffe et Mévellec (2012, p.3) affirment que <i>« Contrairement aux types de recherche « conseil » et « critique », les auteurs de recherches fondamentales sur l'ABC tendent à maintenir une position neutre par rapport à leur objet de recherche : ils ne cherchent ni à « vendre » ni à « critiquer » l'ABC. Les modes de recherche employés dans la recherche fondamentale sont divers et incluent l'analyse conceptuelle et la clarification des notions ABC, l'analyse mathématique des interrelations des systèmes ABC, l'analyse des solutions ABC pratiques fondées sur les études de cas et les questionnaires ainsi que l'étude de la vitesse et de l'étendue de son adoption. »</i> .	Dieng (2017), Diop (2016 et 2017)
Recherche critique	La recherche critique sur l'ABC constitue la troisième étape dans la recherche sur la comptabilité à base d'activités (après la recherche-conseil et la recherche fondamentale). Contrairement à la recherche-conseil, elle cherche à mettre en évidence les limites des SCA (Lukka et Granlund, 2002, p.168). Les auteurs de ce type de recherche sur l'ABC correspondent aux modérateurs dans la famille des trois catégories de chercheurs sur l'ABC (les propagateurs, les modérateurs et les neutres) identifiées par Bjørnenak et Mitchell (1999).	Diop (2018)
Recherche-conseil	La recherche-conseil adopte une attitude élogieuse envers la méthode ABC (Lukka et Granlund, 2002, p.169). Elle se caractérise aussi par une forte praticabilité des preuves empiriques occasionnelles de type étude de cas et un style globalement prescriptif et propagandiste (Alcouffe et Mévellec, 2012, p.3).	Néant
Recherche-intervention	Expérimentée en France depuis plus de trente ans par deux centres de recherche en gestion <sup>2</sup> , la recherche-intervention sur l'ABC se manifeste par une expérimentation en vue de théoriser de nouveaux modèles ABC. Comme pour les autres outils de contrôle de gestion, les entreprises n'acceptent la présence de chercheurs dans le cadre d'une recherche-intervention que si elles espèrent obtenir un retour (outils ou modèles de gestion développés par le chercheur, rapports, etc.) (Aggeri, 2016).	Néant

Source : Lukka et Granlund (2002), Alcouffe et Mévellec (2012), Dieng (2017) et Diop (2016, 2017 et 2018).

<sup>2</sup> Il s'agit du centre de recherche en gestion de l'école polytechnique et du centre de gestion scientifique de Mines ParisTech.

D'après la classification de (Lukka et Granlund, 2002), l'universitaire (chercheur) et le consultant du cabinet de conseil interviennent chacun suivant un positionnement intellectuel et une pratique qui lui est propre. Si l'universitaire doit se positionner comme un scientifique avec une méthode fondée sur un corpus théorique très riche, le consultant lui s'appuie davantage sur son expérience factuelle. Le rôle de l'universitaire est de produire une connaissance du réel, tandis que celui du consultant est de produire une connaissance tournée vers l'action. Cependant, pour Nicolas-Lestrat (2003), même si dans l'absolu, l'universitaire n'a pas une fonction de conseil à proprement parler car, devant rester dans le cadre d'une démarche de recherche scientifique, c'est-à-dire de progression de la connaissance sur le phénomène observé, la finalisation de sa recherche le conduit parfois inévitablement à assumer une fonction de conseil et de préconisation. Dans le cadre de la diffusion-adoption de l'ABC, la frontière entre universitaires et consultants reste poreuse dans bon nombre de situations.

Les premiers écrits relatant des études de cas sur la méthode ABC dans les années 1980 sont l'œuvre d'universitaires nord-américains (Robert Kaplan, professeur de comptabilité à l'université de Harvard ; Robin Cooper, enseignant à l'université de Harvard et Thomas Johnson, professeur à l'université de Portland). A travers une série de publications, ils vont relater des mises en œuvre réussies de SCA. L'objectif était de vendre leurs idées sur la méthode aux praticiens de la comptabilité et aux entreprises. Leurs publications relatant les implantations de SCA auxquelles ils ont participé s'inscrivent dans le cadre de la propagande en faveur de la méthode ABC (Lukka et Granlund, 2002, p.168). Bien qu'étant des universitaires, ces trois auteurs ont beaucoup collaboré avec des praticiens et des consultants en comptabilité et contrôle de gestion. Zelinschi (2009, p.6) les qualifie d'universitaires-consultants. Même si aux premières heures de l'ABC, les universitaires nord-américains ont eu à collaborer avec des consultants dans le cadre du CAM-I notamment avec James Brimson et Callie Berliner, ces derniers deviennent très rapidement les relais de la diffusion du nouveau système ABC sur une plus large échelle. L'ABC devient un label et les entreprises du monde entier forment son marché potentiel. Devant les enjeux managériaux, marketing et financiers de la diffusion des SCA vantés par les universitaires-consultants dans leurs publications fruits de la recherche-conseil, des cabinets de conseil comme Ernst & Young, Coopers & Lybrand et KPMG se lancent dans la promotion de la nouvelle méthode. Ainsi, les cabinets de conseil, surtout les grands cabinets d'audit, constituent les premiers relais des universitaires dans la diffusion des systèmes ABC, comme le témoigne Robert Kaplan: « nous avons fait une alliance stratégique avec un grand cabinet de conseil (KPMG Peat Marwick), nous avons formé leurs consultants aux Etats-Unis et à l'étranger et nous avons participé comme consultants et observateurs dans les projets ABC qu'ils mettaient en place pour leurs clients » Kaplan (1998, p.102). A côté des consultants des cabinets d'audit, les experts en système d'information et les fournisseurs de logiciels commencent à développer des applications informatiques ABC autonomes ou sous forme de modules ABC intégrés dans des ERP (tels SAP). L'objectif d'une telle entreprise est d'encourager leurs clients à adopter l'ABC en facilitant son implantation et son utilisation grâce à des applications ABC prêtes à l'utilisation. Le cabinet ABC Technologies en est un exemple.

Si généralement, la recherche fondamentale et la recherche critique sont menées par des universitaires (Alder, Everett et Waldron, 2000 ; Gosselin et Pinet, 2002 ; Askarany et Yazdifar, 2007 ; Ahmadzadeh, Etemadi et Pifeh, 2011), la recherche-conseil est davantage l'œuvre des universitaires-consultants, des consultants et des experts en systèmes d'information des cabinets de conseil (Berliner et Brimson, 1988 ; Cooper et Kaplan, 1988 ; Cooper, 1988a ; Cooper, 1988b ; Cooper, 1989 ; Anderson, 1995). La recherche universitaire et professionnelle sur la diffusion des SCA au Sénégal ne déroge pas à cette règle. Le peu d'études (s'inscrivant dans le cadre de la

recherche fondamentale ou critique) ayant fait l'objet de publication dans des revues scientifiques est l'œuvre d'universitaires (Dieng, 2017 et Diop, 2016,2017 et 2018). Malgré le lancement d'une revue professionnelle<sup>3</sup>, les experts-comptables et les consultants des cabinets de conseil restent toujours à la marge dans la recherche-conseil (recherche promotionnelle) devant favoriser la diffusion et l'adoption des SCA dans les entreprises sénégalaises.

L'interaction entre le chercheur et son objet de recherche, pour le transformer et observer les changements émergents, fonde la spécificité de la recherche-intervention qui est donc également une méthodologie collaborative et transformative (Cappelletti,2010, p.2). Mais, sa principale différence avec la recherche-conseil réside dans le fait que même si le chercheur vise à théoriser des pratiques professionnelles, il est tenu de veiller sur la validé scientifique de ses résultats. Pour cela, il peut mettre en œuvre un mécanisme de contre-transfert en restituant régulièrement ses résultats à ses pairs chercheurs afin d'éviter les critiques adressées à la recherche-conseil (experts influencés par leurs formations techniques et par le contexte de l'entreprise ; sous la pression, ils peuvent épouser les rites de l'organisation étudiée ; résultats peaufinés à des fins de propagande, etc.).La recherche-intervention sur l'ABC porte essentiellement sur la volonté de comprendre les difficultés que rencontrent les entreprises dans l'utilisation de sa forme canonique. La collaboration entre des universitaires nord-américains comme Kaplan et Cooper avec des praticiens et des consultants lors de la mise en place de systèmes ABC, ne peut pas être considérée comme une recherche-intervention. La recherche-conseil et la recherche-intervention en ABC ne partagent qu'un des deux principes de l'Engaged Scholarship<sup>4</sup> (traduit en français par recherche engagée ou collaborative), à savoir la coproduction des connaissances. En effet, la collaboration entre les universitaires et les praticiens de la comptabilité et du contrôle de gestion nord-américains, s'inscrit dans le cadre de l'un des deux principes de l'Engaged Scholarship, à savoir la coproduction des connaissances entre chercheurs et praticiens. Cependant, le deuxième principe de l'Engaged Scholarship à savoir, l'arbitrage contradictoire des résultats de la recherche, que Cappelletti (2010, p.6) définit comme étant « *la validation des observations par des discussions non complaisantes entre chercheurs et praticiens.* », marque clairement la frontière entre recherche-conseil et recherche-intervention dans le cadre de la recherche sur l'ABC. Au Sénégal, la recherche-intervention sur l'ABC reste encore à un stade embryonnaire. Aucune étude de ce genre n'est encore publiée. La recherche universitaire sur l'ABC au Sénégal n'a pas encore franchi le stade de la recherche fondamentale et de la recherche critique.

## **2. Présentation des deux enquêtes menées au Sénégal**

Afin de répondre à la problématique du présent article, nous avons mené deux grandes enquêtes sur la diffusion de l'ABC au Sénégal entre 2012 et 2016. La première enquête a été conduite en 2012 (enquête de 2012) tandis que la seconde a été conduite en 2016 (enquête de 2016). Pour chaque enquête, le cadre théorique mobilisé, la collecte des données, le taux de réponse et le taux d'adoption de l'ABC seront présentés. L'enquête de Moalla (2007), la seule à avoir étudié la question relative au rôle des consultants dans la diffusion de l'ABC sera retenue afin de comparer nos résultats avec ceux obtenus en Tunisie, un autre pays africain en voie de développement.

---

<sup>3</sup> En 2017, l'Ordre National des Experts-Comptables et Comptables Agréés du Sénégal (ONECCA) a lancé la Revue de l'Expert-Comptable. La revue se veut être un cadre d'échanges entre les experts-comptables, les universitaires, les investisseurs, les comptables agréés et les autres professionnels de la finance.

<sup>4</sup> L'Engaged Scholarship est une approche de l'Evidence-Based Management proposée par Van de Ven et Johnson (Van de Ven et Johnson, 2006).

**Tableau 2: Synthèse des enquêtes sur l'ABC au Sénégal (enquêtes de 2012 et 2016) et en Tunisie (Moalla, 2007)**

Enquêtes	Sénégal enquête de 2012	Sénégal enquête de 2016	Tunisie Moalla (2007)
Cadre théorique	La théorie de diffusion des innovations de Rogers (1995). Les quatre perspectives d'adoption des innovations d'Abrahamson (1991, 1996).	La théorie de diffusion des innovations de Rogers (1995).	Les travaux de Rogers (1995), Lemarchand et Le Roy (2000) et Abrahamson (1991).
Collecte des données	Enquête par questionnaire conduite auprès de 250 grandes et moyennes entreprises établies au Sénégal. Enquête réalisée en 2012.	Enquête par questionnaire conduite en 2016 auprès de 80 grandes et moyennes entreprises.	Enquête par interview et par questionnaire réalisée entre 2003 et 2004 auprès des entreprises ayant un effectif supérieur à 100 employés (grandes et moyennes entreprises).
Taux de retour	Un taux de retour de 24,80% sur les 250 questionnaires envoyés, soit 62 retours exploitables. Parmi les 62 répondants, 35 entreprises appartiennent au secteur industriel, 19 sont des entreprises de services et les 8 restantes sont des établissements financiers.	56 questionnaires ont été récupérés, soit un taux de retour de 70%. Parmi les 42 répondants disposant d'une comptabilité analytique, 21 entreprises appartiennent au secteur industriel, les 21 restantes sont des entreprises de services.	Taux de réponses exploitables de 6,4% : 66 questionnaires et 14 interviews. Parmi les 80 répondants, 55 entreprises appartiennent au secteur industriel, 20 sont des entreprises de services et les 5 restantes sont des entreprises commerciales.
Taux d'adoption de l'ABC	Taux d'adoption de l'ABC de 11,29%.	Sur les 42 entreprises disposant d'une comptabilité analytique, 3 utilisent l'ABC, soit un taux d'adoption de 7,14%.	Taux d'adoption de l'ABC de 23,75%.

Source : enquêtes de 2012 et 2016 et Moalla (2007)

L'enquête menée en 2012, nous permettra de mesurer l'impact de l'action des consultants dans la décision d'adoption de l'ABC au Sénégal. Les données de l'enquête menée en 2016, seront utilisées afin d'évaluer le rôle des consultants des cabinets de conseil dans l'attitude des entreprises sénégalaises par rapport à l'ABC (favorable, réticente, indécise, etc.).



Les variables permettant de mesurer le rôle des consultants des cabinets de conseil dans la connaissance des principes et avantages de l'ABC (diffusion) et dans sa mise en place (adoption) au Sénégal ont été opérationnalisées sous forme de questions à choix multiple<sup>5</sup>.

Dans les deux enquêtes menées au Sénégal, il a été choisi d'interroger directement les entreprises ayant adopté l'ABC sur le rôle qu'auraient joué les consultants des cabinets de conseil dans leurs décisions d'adoption, ceci pour deux raisons principales. D'une part, la réponse fournie par l'entreprise qui utilise la méthode est plus objective que celle qu'aurait fournie un consultant croyant même de bonne foi être à l'origine de l'adoption de l'ABC. D'autre part, en termes de délai et de coût de collecte des données, il est plus pratique d'interroger les quelques entreprises ayant adopté l'ABC (moins de dix entreprises au Sénégal) ou au sein desquelles le statut de l'ABC peut être caractérisé que d'interroger des centaines de consultants évoluant dans les cabinets de conseil.

### **3. Présentation et discussion des résultats**

#### **3.1. Le marché potentiel de l'ABC au Sénégal**

L'enquête conduite en 2016, la plus récente au Sénégal, a permis de distinguer trois profils d'entreprises en fonction du statut qu'elles accordent à l'ABC et de leurs opinions sur cette innovation. L'item qui a permis de ressortir les statuts de l'ABC dans l'échantillon s'inspire d'Alcouffe (2004)<sup>6</sup>. Le cas échéant, les entreprises ont été interpellées, par le biais d'un item sous forme d'échelle, sur les chances qu'elles recourent à l'ABC sur le long terme. L'horizon long terme dans l'item procède du fait que, sur le court terme, la résistance au changement peut « étouffer » toute velléité d'adopter un nouveau système de coût. Cette résistance au changement a été même identifiée parmi les principales contraintes à l'adoption de l'ABC (Walley et al., 1994). En outre, comme le note Lacombe (1997), beaucoup de coûts qui peuvent être fixes sur le court terme (donc se prêtant bien au traitement par les méthodes de coûts traditionnelles) peuvent devenir variables sur le long terme (justifiant alors l'opportunité d'adopter un système comme l'ABC).

La synthèse des réponses recueillies sur l'échantillon de 2016 par le biais des items utilisés pour appréhender le statut de l'ABC et les opinions des enquêtés sur cette innovation est rendue dans le tableau suivant :

---

<sup>5</sup> Les questions posées aux répondants se présentent sous forme de questions à choix multiple permettant à ces derniers d'indiquer la source de connaissance de la méthode (université, consultant d'un cabinet de conseil, livre, internet, etc.) et aux entreprises ayant déclaré l'adopter de préciser les raisons qui les ont amené à mettre en place l'ABC (action promotionnelle des consultants, mimétisme, benchmarking, etc.).

<sup>6</sup>Alcouffe (2004) a dû recourir à un item à six modalités qui distinguent le cas où : l'ABC est utilisée par l'entreprise (adoption), l'ABC n'est pas connue de l'entreprise, l'ABC est connue mais son adoption n'a pas encore été envisagée, l'ABC est connue et son adoption est en train d'être envisagée, l'adoption de l'ABC a été envisagée mais n'a pas été retenue, et, enfin, l'ABC a été utilisée un certain temps puis abandonnée.

**Tableau 3 : Statut de l'ABC et opinions des entreprises sur les chances d'adoption de l'innovation**

STATUT DE L'ABC  (L'item utilisé pour identifier les statuts de l'ABC dans l'échantillon s'inspire d'Alcouffe (2004))		L'entreprise utilise déjà ABC	L'adoption de l'ABC a été envisagée puis rejetée	L'entreprise n'exclut pas la possibilité de recourir à ABC	Pour le moment, l'entreprise ne s'est pas posé la question de l'adoption	Entreprises ne s'étant pas prononcées sur l'item relatif au statut
Effectif		3	1	10	18	10
Chances d'adopter ABC sur le long terme	Très faibles			-	4	4
	Faibles			3	4	1
	Ne sait pas			2	8	4
	Elevées			4	2	1
	Très élevées			1	-	-
	Total			10	18	10

Source : enquête de 2016.

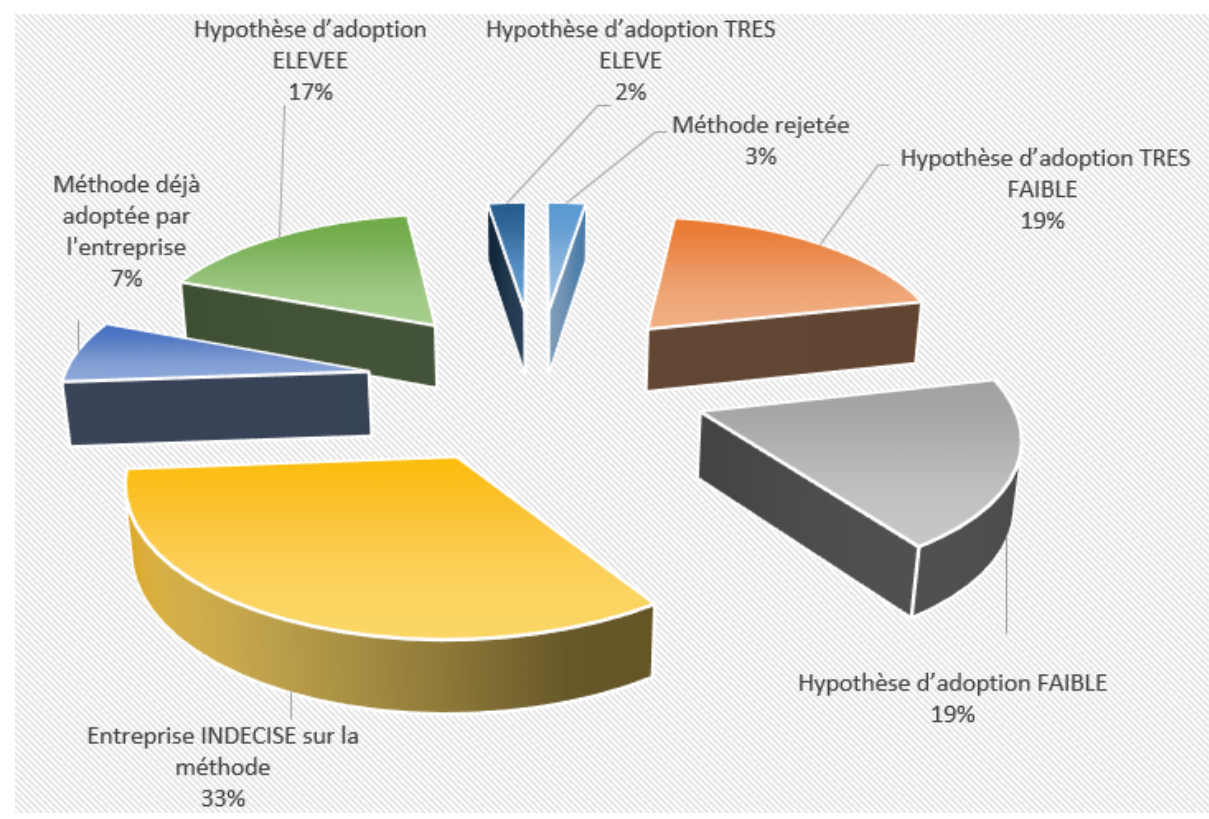
Au regard des données ci-dessus, trois groupes d'entreprises se profilent. Il y a le segment favorable à l'innovation ABC. Ce dernier est constitué de 3 utilisateurs effectifs et 8 entreprises intéressées par l'innovation. Les chances que celles-ci y recourent sont élevées (4+2+1) et très élevées (1). A côté, figure le segment affichant une attitude défavorable. Ce segment inclut 1 rejet (l'entreprise concernée a remis en cause l'innovation avec à la suite une initiative d'adoption avortée) et 16 qui restent sur leur faim par rapport à la méthode avec des chances très faibles (4+4) et faibles (3+4+1) qu'elles y recourent. Enfin, il y a le segment à la position plutôt neutre. Il regroupe 14 entreprises sans opinion tranchée à l'égard de l'ABC (2+8+4). Ces entreprises ne sont visiblement ni pour ni contre l'innovation. Au final, trois segments, aux positions différentes sur le système ABC, se démarquent de l'enquête récente de 2016. Ils rendent compte du visage éclectique du marché potentiel des systèmes ABC dans l'échantillon (Encadré 1).

### Encadré 1 : Composition du marché potentiel des systèmes ABC (adopteurs et adopteurs potentiels)

Encadré 1.A. Utilisateurs et adopteurs potentiels (poids en valeur absolue dans l'échantillon de 2016)

Attitude défavorable	Méthode rejetée	1
	Entreprises estimant TRES FAIBLE l'hypothèse d'une adoption	8
	Entreprises estimant FAIBLE l'hypothèse d'une adoption	8
Attitude neutre	Entreprise INDECISE sur l'hypothèse d'adoption	14
Attitude favorable	Entreprise où ABC est déjà adopté	3
	Entreprises estimant ELEVEE l'hypothèse d'une adoption	7
	Entreprises estimant TRES ELEVE l'hypothèse d'une adoption	1
	Total	42

Encadré 1.B. Utilisateurs et adopteurs potentiel (poids en valeur relative dans l'échantillon de 2016)



Source : enquête de 2016.

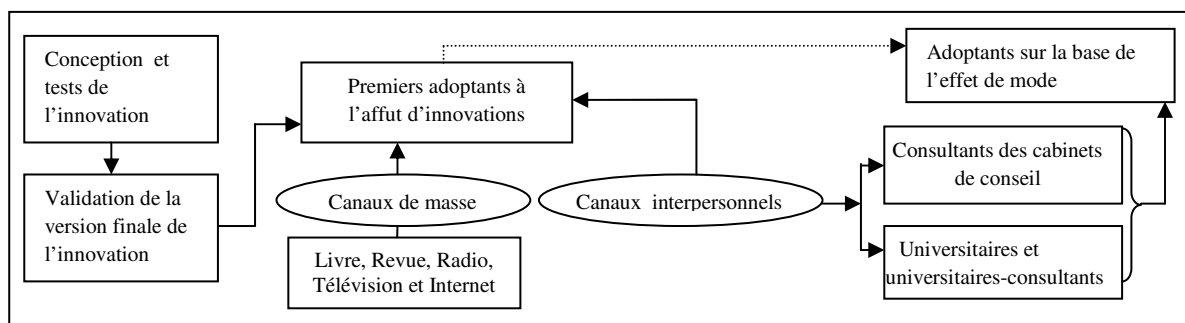
Il s'agit de voir, dans la suite, le rôle que les consultants des cabinets de conseil ont pu exercer dans ce « marché potentiel ». En comparaison à l'étude de Moalla (2007) en Tunisie qui a débouché sur une catégorisation distinguant adopteurs et non adopteurs de l'ABC, l'encadré ci-dessus élargi la perspective suivant une catégorisation distinguant, à partir des statuts de l'ABC identifié dans le contexte sénégalais, trois profils d'entreprises : les entreprises favorables à l'innovation ABC, les indécises ou « neutres » à son égard et celles plutôt réticentes à l'innovation.

### 3.2. Du rôle des consultants dans la diffusion des principes et apports de l'ABC au Sénégal

La diffusion d'une méthode au sein d'un système social donné se mesure par le degré de connaissance des principes, apports et limites de la méthode. Par contre le taux d'adoption lui mesure le nombre d'entités ayant mis en place la méthode ou qui sont entrain de mettre en place la méthode ou qui ont décidé de la mettre en

place. Rogers (1995) identifie deux sources de diffusion des innovations : les canaux interpersonnels (les cours dispensés par les universitaires, les conférences, les missions de prospection des consultants, les discussions avec des consultants, les échanges entre collègues et les échanges avec les membres d'autres entreprises) et les canaux de masse (les ouvrages, la presse, les revues académiques et les revues professionnelles). Bass (1969) les qualifie de communication directe (canal interpersonnel) et de communication indirecte (canal de masse). Si les deux canaux influencent l'attitude des utilisateurs potentiels d'une innovation, pour Bass (1969), la communication directe (les conversations interpersonnelles) a un impact plus décisif sur le comportement d'adoption. Les consultants des cabinets de conseil font partie des canaux interpersonnels. Afin de décrire le travail du consultant dans la diffusion-adoption d'une innovation, Rogers (1995) identifie sept tâches à effectuer par ce dernier : *développer un besoin de changement chez ses clients, établir une relation d'échange d'information avec eux, diagnostiquer un problème, susciter une intention de changement, traduire l'intention en action, stabiliser l'adoption et empêcher le rejet de l'innovation et, éventuellement, mettre un terme à sa relation avec les clients* (Roger, 1995, cité par Alcouffe, 2004, p.128). Les deux premières tâches correspondent à l'effort fourni par le consultant pour la diffusion de l'innovation. Les cinq dernières tâches matérialisent le travail effectué par les consultants en faveur de l'adoption de l'innovation par leurs clients.

**Figure 1: Sources de connaissance des innovations managériales**



Source : conception auteurs.

Le marché des innovations managériales est alimenté par divers experts. Ces derniers proposent aux entreprises davantage des solutions prêt-à-porter que des solutions sur mesure (Berry, 1983, p.57, cité par Alcouffe, 2004, p.126). C'est ainsi que Rogers (1995) affirme qu'à côté des caractéristiques intrinsèques de l'innovation, les canaux de communication peuvent avoir un impact significatif sur le rythme de diffusion de ladite innovation.

Pour Rogers (1995, p.195), les médias de masse sont plus importants que les canaux interpersonnels lors de l'étape de la prise de conscience de l'existence de l'innovation. Cette hypothèse de Rogers (1995) nous amène à supposer qu'au Sénégal, les canaux de masse sont plus utilisés pour la connaissance des principes et apports de la méthode ABC.

Le tableau ci-dessous présente les différentes sources de connaissance de la méthode ABC au Sénégal et en Tunisie :

**Tableau 4: Sources de connaissance des principes et apports de la méthode ABC au Sénégal et en Tunisie**

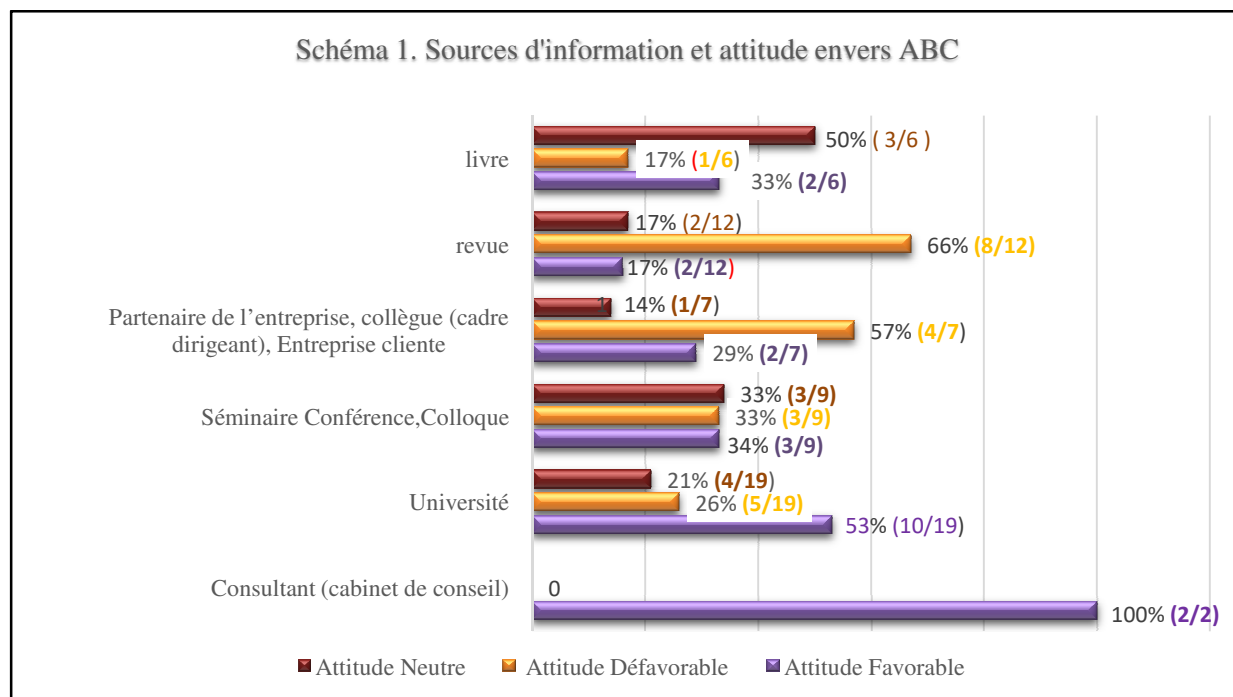
Pays/Canaux	Canaux interpersonnels				Canaux de masse		
	Université	Séminaire, Conférence et Colloque	Consultant (cabinet de conseil)	Collègue (cadre dirigeant), Entreprise cliente et Partenaire de l'entreprise	Internet	Revue	Livre
<b>Sénégal</b> (enquête, 2016)	19 45,24%	9 21,43%	2 <b>4,76%</b>	7 16,67%	-	12 28,57%	6 14,29%
<b>Tunisie</b> (Moalla,2007)	44 55%	26 32,5%	7 <b>8,75%</b>	11 13,75%		12 15%	

Source : enquête de 2016 et Moalla (2007)

Au Sénégal, parmi les canaux interpersonnels, la formation reçue à l'université constitue la première source de connaissance des principes, avantages et limites de la méthode ABC (45,24%). Les séminaires, colloques et conférences suivis par le personnel représentent la deuxième source d'information sur l'ABC (21,43%). Les revues représentent le canal de masse le plus utilisé pour avoir des notions sur la méthode. Le rôle des consultants des cabinets de conseil dans la diffusion de l'ABC reste faible quoique non négligeable (4,76%). Ces résultats reflétant la prédominance du rôle des universitaires dans la diffusion de l'ABC au Sénégal, cadrent avec ceux obtenus par Moalla (2007) en Tunisie. En effet, en Tunisie, 55% des répondants ont pris connaissance de la méthode à l'université, 32,5% l'ont connu à travers les séminaires et colloques, 13,75% par le biais d'un collègue ou d'une entreprise partenaire et 15% des répondants l'ont appris dans les livres et les revues. Seuls 8,75% des répondants l'ont connu à travers un consultant d'un cabinet de conseil. Ces résultats montrent la prédominance des canaux interpersonnels sur les canaux de masse ; résultats confirmés en Thaïlande par Chongruksut (2002) et en France par d'Alcouffe (2004). Par conséquent, l'hypothèse de Rogers (1995, p.195) n'a pas été confirmée dans le contexte sénégalais.

Lorsqu'on s'intéresse à l'effet des canaux de communication sur l'attitude des entreprises à l'égard de l'ABC, certains canaux semblent être plus efficaces que d'autres. Le schéma suivant croise le regard entre les canaux et l'attitude des entreprises envers ABC lors de la phase de découverte des principes, avantages et limites de la méthode.

### Schéma 1 : Sources d'information et attitude envers l'ABC au Sénégal



Source : enquête de 2016

Au regard de ce schéma, l'université ressort comme la source d'information la plus importante pour les entreprises favorables à l'ABC. Sur 19 entreprises ayant connu cette méthode à l'université, 53% (10/19) sont convaincues de ses atouts au stade de découverte de ses principes et caractéristiques contre 26% (5/19) qui restent sur leur faim et 21,10% (4/19) se montrant indifférentes ou neutres. Ces pourcentages laissent indiquer que l'université constitue un canal assez persuasif (la majorité des entreprises (53%) ayant connu cette méthode à l'université reste favorable à cette innovation). Le test du Khi-deux effectué confirme l'influence de l'université sur « le regard » que les entreprises portent sur la méthode lors de la phase de prise de connaissance (tableau 5).

**Tableau 5 : Croisement entre « attitude » et le médium « université »**

		Vous avez étudié la méthode ABC à l'université ?		Total	Résultat du test Khi-deux
		Oui	Non		
Attitude de l'entreprise envers ABC	Favorable	10	1	11	Khi-deux de Pearson : 10,155 Sig = ,001 Le test est significatif au seuil de 5%.
	Défavorable	5	12	17	
Total		15	13	28	

Source : enquête de 2016.

Tout en admettant la force « persuasive » de l'université à l'étape de diffusion des principes de l'ABC auprès des entreprises, tel que confirmé avec le test de Khi-deux, on peut relever que cette force reste tout de même relative. En effet, parmi les entreprises ayant découvert les principes de l'ABC à l'université, 26% ne sont pourtant pas convaincues de la méthode (cf. supra). Ce qui révèle que la connaissance des principes et des caractéristiques théoriques de l'innovation, même si elle peut susciter un intérêt d'y recourir, n'est pas une condition suffisante pour gagner la confiance de certains professionnels. Rogers et Schoemaker (1971) soulignent à ce propos que

l'utilisateur potentiel d'une innovation, en plus du besoin d'être convaincu de l'avantage relatif de celle-ci, est aussi quelqu'un de sensible au caractère testable (essayable) de l'innovation. Sous ce registre, les consultants des cabinets de conseil, en face d'entreprises surtout préoccupées par l'aspect testabilité de l'ABC, devraient plus faire dans le style de l'« architecte de système » que dans celui de l'« aventurier intellectuel ». Dans le premier style le consultant est un spécialiste très pointu sur les outils et techniques de gestion et dans le second style il ne propose pas au client des solutions clés en main, ni même parfois des solutions applicables directement à l'entreprise (Stern et Tutoy, 2003).

Les entreprises qui ont connu l'ABC par l'entremise d'un partenaire d'affaires, d'un collègue dirigeant (interne ou externe) ou d'une entreprise cliente (donc finalement d'un membre de son réseau) ne sont pas en général favorables à la méthode. 57% ayant découvert l'ABC par un de ces médias interpersonnels ne sont pas favorables à l'ABC (cf. Schéma 1). Le réseau d'affaires avec lequel l'entreprise est connectée ne devrait alors pas être négligé dans les efforts de promotion de l'ABC. Burt (1992) souligne que les réseaux constituent des canaux importants pour l'échange, la transmission d'informations. Alors, le défi pour les cabinets de conseil c'est d'exploiter ingénieusement les connexions qui supportent ces échanges et réussir ce que Aballéa et al. (2003) appellent « effet réseau ». Cet effet se matérialise lorsqu'on réussit à créer au sein d'un réseau des occasions d'apprendre sur les nouvelles méthodes et de partager des informations et expériences sur ces mêmes méthodes rendant plus enclins à recourir aux innovations.

Au regard du schéma 1 où un raisonnement en valeur relative est privilégié, toutes les entreprises dont la connaissance de l'ABC est passée par les services d'un cabinet de conseil montrent une attitude favorable envers la méthode. Ce constat soutient en filigrane l'aptitude prêtée à certains consultants selon laquelle ils savent bien faire le marketing communicationnel des innovations pour susciter de l'intérêt chez les utilisateurs potentiels (Dragos, 2009). Au demeurant, lorsqu'on exploite les données d'enquêtes en valeur absolue, il ressort que sur l'ensemble des entreprises favorables à l'ABC, dix (10) l'ont connu par le canal de l'université contre deux (02) seulement par le biais des cabinets de conseil. En Tunisie aussi les consultants n'ont pas largement contribué à la diffusion de l'information sur ABC. Finalement, sur le plan de la diffusion de l'information sur l'ABC, l'université atteint une audience plus large que les cabinets de conseil au Sénégal et en Tunisie. Au Sénégal en particulier, ce résultat peut se comprendre si l'on tient compte d'une part, de la place très importante de la mission de service public<sup>7</sup> des universités et, d'autre part, de l'accès payant des services que proposent les cabinets de conseil.

Lorsqu'on essaye de savoir l'effet des canaux de masse sur l'opinion des entreprises à l'égard de l'innovation ABC, on découvre que deux entreprises sur trois ayant pris sa connaissance via des revues d'articles (66%) sont défavorables à l'innovation. A l'inverse, dans le segment des entreprises favorables à la méthode, les revues

---

<sup>7</sup> La loi n° 2015-02 du 06 janvier 2015 sur les universités sénégalaises dispose, en son article 2, que les universités du Sénégal ont notamment pour missions :

- « De former les cadres supérieurs du Sénégal. A ce titre, elles sont chargées de la formation initiale et de la formation continue, ainsi que de la préparation des jeunes étudiants à l'insertion dans la vie active ;
- de promouvoir la recherche scientifique et technologique pour une maîtrise des sciences, des techniques et du savoir-faire ;
- de favoriser le service à la communauté. ».

d'articles ne sont pas une source prédominante. Seules 02/12 (16,66%) appartenant à ce segment ont consulté des revues d'articles sur l'ABC. Ces supports de masse ne semblent alors pas représentés des canaux déterminants pour les entreprises favorables à l'innovation. Le test du Khi-deux entre les variables « revue » et « attitude des professionnels envers l'ABC est significatif au seuil de 10% lorsqu'on contrôle l'effet du médium « livre » (Tableau 6). Dans le test de Khi-deux réalisé, le contrôle de l'effet du médium représenté par les livres de gestion se justifie par le fait que ce médium ne constitue pas en général une source d'information majeure pour les entreprises défavorables (17% les consultent) et favorables (1/3 les consulte) à l'ABC. En Tunisie, Moalla (2007) a confirmé que les livres de gestion ne sont pas une source d'information puissante de la méthode ABC.

**Tableau 6 : Relation « attitude » et médium « revue » (sous contrôle de l'effet du médium « livre »)**

Vous avez lu l'ABC dans un livre ?			Vous avez lu ABC dans une revue ?		Total	Résultat du test
			oui	non		
Non	Attitude envers ABC	Favorable	1	8	9	Khi-deux de Pearson : 3,781 Sig.=,052 < 0,1  Le test est significatif au seuil de 10%
		Défavorable	8	8	16	
	Total		9	16	25	

Source : enquête de 2016.

Les résultats ci-dessus révèlent que les professionnels qui découvrent l'ABC via des supports représentés par les revues d'articles ne sont pas enclins à y recourir. En Tunisie, l'effet négatif de ces supports sur la décision d'adoption de l'ABC a été confirmé (Moalla, 2007). Les cabinets de conseil souhaitant jouer un rôle actif dans la promotion de l'ABC devraient en appréhender les raisons. Est-ce du fait de l'orientation critique de certains articles en particulier ? En effet, la recherche critique sur les innovations comptables produit des articles mettant le doigt parfois sur la complexité technique de l'ABC. En tout état de cause, une claire compréhension des raisons qui poussent les professionnels découvrant l'ABC via des revues à se désister de toute velléité d'adhésion à la méthode pourrait inspirer, chez les consultants des cabinets de conseil, une stratégie de communication sur l'innovation intégrant mieux les préoccupations de ces professionnels.

En vue d'aller au-delà des questions demandant les sources de découverte de l'innovation, l'enquête de 2016 a tenté d'appréhender le « dynamisme » avec lequel les canaux d'information sur l'ABC contribuent à « façonner » les perceptions des utilisateurs sur l'ABC. Une échelle de Likert à cinq degrés (utilisation nulle à utilisation très élevée) a été privilégiée. Après dépouillement, le degré d'utilisation moyenne de chaque source d'information lors de la phase de quête de connaissances par les entreprises sur les principes et caractéristiques de l'ABC est renseigné dans le tableau ci-dessous. Ce faisant, l'enquête de 2016 au Sénégal, pour avoir pris en compte l'intensité d'utilisation des sources d'information sur l'ABC par les entreprises, va plus loin que l'enquête menée entre 2003 et 2004 en Tunisie.



**Tableau 7 : Moyenne d'utilisation des canaux d'information sur l'ABC au Sénégal**

Attitudes des entreprises envers ABC		Favorable (groupe 1)	Défavorable (groupe 2)	Neutre (groupe 3)
Canaux interpersonnels	Consultant (cabinet de conseil)	1.90	1.25	1.14
	Université	2.45	1.69	1.07
	Conférences, colloques, séminaires	2.20	1.47	1.36
	Collègue (cadre dirigeant), Entreprise cliente et Partenaire de l'entreprise	2.00	1.41	1.36
Canaux de masse	Revue	2.00	1.94	1.00
	Livre	2.40	1.53	1.57

Source : enquête de 2016.

Au regard du tableau ci-dessus, chez les entreprises (groupe 1) qui affichent une opinion favorable sur les principes et caractéristiques de la méthode, le canal le plus utilisé en moyenne est un canal interpersonnel. Il s'agit de l'université avec une utilisation moyenne de 2,45. Les consultants des cabinets de conseil constituent le canal le moins utilisé en moyenne (1,90) dans ce groupe 1. Un tel résultat, considéré au pied de la lettre, suggère que dans le contexte sénégalais les entreprises convaincues de la pertinence du système ABC sont celles ayant en moyenne plus interagi avec l'université qu'avec les cabinets de conseil (2,45 contre 1,90). Toutefois, le test de comparaison des moyennes (t-test de Student) d'utilisation de ces deux canaux n'est pas significatif au seuil de 5% ( $p\text{-value}=0,397$ ). Ce qui ne permet pas, statistiquement, d'affirmer que le groupe 1 persuadé de la pertinence de l'ABC lors de la découverte de ses principes et caractéristiques a interagi en moyenne plus avec l'université qu'avec les cabinets de conseil.

En comparant les groupes d'entreprises dans le tableau ci-dessus, l'on note que les entreprises persuadées du système ABC (groupe 1) ont les moyennes d'utilisation des canaux les plus élevées dans l'échantillon. En particulier, lors de la phase de découvertes des principes et caractéristiques d'un système ABC, l'université demeure en moyenne le canal le plus important dans le groupe 1 que dans les groupes 2 et 3 (les moyennes d'utilisation sont respectivement de 2.45, 1.69 et 1.07). Le test de comparaison (t-test de Student) des moyennes entre les groupes 1 et 3 est positif ; au seuil de 5%, le groupe 1 (qui s'est construit une opinion favorable sur l'ABC), comparé aux entreprises neutres (groupe 3), a utilisé en moyenne plus l'université au stade de quête d'informations sur le système ABC ( $p\text{-value} = 0,016$ ).

### 3.3. Du rôle des consultants dans l'adoption de l'ABC au Sénégal

En étudiant les motifs pouvant amener une organisation à mettre en place et à utiliser une innovation managériale, Abrahamson (1991) a identifié l'adoption motivée par le choix efficient, la sélection forcée, l'effet de mode et le mimétisme encore appelé effet d'engouement.

L'adoption d'une innovation sur la base de l'effet de mode se base sur le besoin ou l'envie d'utiliser les nouveaux outils et systèmes de gestion dont les avantages sont vantés par les canaux de communication de masse ou interpersonnels (universitaires, universitaires-consultants, experts des cabinets de conseil, associations professionnelles, etc.). L'action promotionnelle des consultants des cabinets de conseil, organismes de formation et associations professionnelles en tant que vecteurs de la communication directe (canaux interpersonnels) est

capitale dans la perspective d'adoption par effet de mode<sup>8</sup> (Rogers, 1995). Les résultats obtenus par Moalla (2007) en Tunisie montrent que ces experts qui alimentent le marché des innovations managériales grâce à leurs contacts réguliers avec les utilisateurs potentiels facilitent la propagation d'informations sur l'innovation et favorise son adoption. Nous supposons que l'action promotionnelle des consultants des cabinets de conseil a un impact positif significatif sur l'adoption des SCA au Sénégal.

Si l'action des consultants des cabinets de conseil est peu déterminante dans la diffusion de la méthode au Sénégal, elle n'a aucun impact sur la décision d'adoption-utilisation de la méthode. L'enquête par questionnaire menée en 2012, auprès de 62 entreprises sénégalaises a recensé 7 entreprises utilisatrices de l'ABC soit un taux d'adoption de 11,29%. En outre, les résultats ont montré que la majorité des entreprises qui ont implanté un système à base d'activités ont été motivées par la recherche d'un système de calcul et d'analyse de leurs coûts plus pertinent (adoption motivée par le choix efficient), soit 71,43.% des répondants, contre seulement 28,57% pour la sélection forcée (enquête, 2012).

Aucune entreprise parmi les répondants utilisant l'ABC, n'a affirmé avoir implanté la méthode suite à l'action promotionnelle des cabinets de conseil, cabinets de formation, entreprise clientes ou d'universitaires (adoption sur la base de l'effet de mode). Ainsi, l'influence supposée des consultants (canal interpersonnel) dans l'adoption de l'ABC à travers l'effet de mode n'a pas été vérifiée dans le contexte sénégalais.

Si aux Etats-Unis, les consultants ont constitué des relais efficaces dans la diffusion et l'adoption de l'ABC (Kaplan, 1998, p.102), au Sénégal les bases jetées par les universitaires (45,24% des répondants ont connu la méthode à l'université et entre 2016 et 2018, 4 articles ont été publiés par des universitaires sénégalais) n'ont pas été consolidées et exploitées par les consultants des cabinets de conseil afin de vendre la méthode aux entreprises.

## **Conclusion**

Comme toute innovation managériale, les nouvelles méthodes de contrôle de gestion ont besoin d'être vulgarisées par des promoteurs (universitaires-consultants et consultants des cabinets de conseil) auprès des utilisateurs potentiels (entreprises et autres formes d'organisations). Parmi ceux que Rogers (1995) qualifie de canaux de communication (pour la diffusion de la méthode) et d'agents de changement (pour l'adoption de la méthode), les consultants des cabinets de conseil occupent une place centrale.

Les résultats obtenus au Sénégal montrent que si le rôle des consultants des cabinets de conseil dans la diffusion de l'ABC reste faible, ils mettent en évidence le fait que ces derniers n'ont aucun impact sur la décision qui a amené les entreprises utilisatrices de la méthode à l'adopter. Cependant, qu'en est-il des entreprises qui ont l'intention d'adopter la méthode dans le futur ?

Pour ce qui est des entreprises n'utilisant pas la méthode mais ayant une opinion favorable à l'adoption de la méthode, l'enquête de 2016 a montré que sur 8 entreprises estimant élevées les chances d'adopter la méthode dans le court, moyen et long terme, seules 2 d'entre elles affirment avoir connu les avantages de la méthode par le biais d'un consultant. Par conséquent, le rôle à jouer par les consultants dans le marché sénégalais des innovations managériales reste non négligeable.

---

<sup>8</sup> Rogers (1995) utilise le terme d'agents de changement pour qualifier les consultants des cabinets de conseil, les organismes de formation et les associations professionnelles. La principale caractéristique de l'agent de changement réside dans sa capacité à influencer la décision de ses clients d'adopter une innovation.

L'apport théorique et pédagogique de l'article réside dans la démonstration de la relation entre la recherche-conseil (les concepteurs de l'innovation -l'ABC- et les universitaires-consultants), la communication promotionnelle autour de l'ABC (actions marketing des consultants des cabinets de conseil), le marché auquel est destinée la communication promotionnelle à savoir les entreprises susceptibles d'adopter l'ABC et l'évaluation de l'efficacité de la stratégie marketing autour de l'ABC par le biais du nombre d'adoption et des intentions d'adoption (la rentabilité de la communication promotionnelle).

L'apport pratique de la recherche peut être résumé comme suit :

- Les consultants dans leurs campagnes de prospection doivent insister davantage sur les applications possibles des SCA dans le dispositif de pilotage de l'entreprise.
- La communication des consultants en faveur des SCA doit passer par les revues professionnelles comme la revue de l'expert-comptable, des revues dédiées aux entreprises. Aux Etats-Unis, les articles sur l'ABC publiés, surtout par Cooper et Kaplan dans des journaux destinés principalement aux professionnels comme Harvard Business Review, Management Accounting (US) et Journal of Cost Management ont eu un large écho auprès des entreprises nord-américaines.
- Les données relatives à la composition du marché potentiel de l'ABC au Sénégal peuvent servir de base de segmentation marketing (identification et ciblage des clients potentiels).

Il serait important de reproduire le même travail dans d'autres pays africains afin d'impulser la coopération entre universitaires, universitaires-consultants et professionnels de la comptabilité (experts-comptables, consultants des cabinets de conseil et experts en systèmes d'information) dans le but d'améliorer les pratiques comptables en Afrique.

La présente étude met en évidence une limite non négligeable dans la recherche universitaire sur l'ABC en particulier et sur les innovations en contrôle de gestion en général : en se limitant à la recherche fondamentale et à la recherche critique, les chercheurs sénégalais en contrôle de gestion se confinent toujours dans le paradigme positiviste classique. L'appropriation du paradigme de l'EBM pourra ouvrir de nouvelles perspectives à la recherche en contrôle de gestion au Sénégal et dans les autres pays africains.

L'étude comporte une limite conceptuelle relative au fait que nous avons supposé que les consultants qui interviennent au sein des entreprises au Sénégal connaissent les avantages et apports managériaux de l'ABC qu'ils sont censés vulgariser. Ce qui n'est pas toujours vrai dans la pratique. Il apparaît donc essentiel d'envisager la non-connaissance des avantages de l'ABC par les consultants comme une cause non négligeable du faible impact de leur action promotionnelle sur la diffusion et l'adoption de l'ABC au Sénégal. Cette limite conceptuelle permet d'ouvrir une nouvelle perspective d'enrichissement de la présente recherche. Il serait important de mener une nouvelle étude visant à vérifier la relation entre le niveau de connaissance par les consultants des avantages et apports managériaux de l'ABC et l'impact de leur action promotionnelle auprès des entreprises.

Il serait aussi important de reproduire la présente étude pour essayer de comprendre le rôle que jouent les consultants dans la diffusion et l'adoption des autres innovations en contrôle de gestion telles que l'UVA (Unités de Valeur Ajoutée) et le Feature Costing en Afrique de l'Ouest.

## Bibliographie

- Aballéa, F., Bevort, A., Gadea, C., Lallement, M., Trancart, D. (2003). Réseaux et innovations organisationnelles, une approche par les relations professionnelles. *Travail et emploi*, n°95, juillet: 87-99
- Abrahamson, E. (1991). Managerial Fads and Fashions: the Diffusion and Rejection of Innovations. *Academy of Management Review*, 16 (3) : 586-612.
- Alcouffe, S.(2004). La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France. Thèse de doctorat en sciences de gestion, HEC Paris.
- Alcouffe, S., Mévellec, 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, février.
- Alder, R., Everett, A., Waldron, M. (2000). Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing: Utilization, Benefits, and Barriers to Implementation. *Accounting Forum*, 24 (2): 131-148.
- Anderson, S. (1995). A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors. *JMAR*, 7: 1-51.
- Askarany, D., Smith, M., Yazdifar, H. (2007). Attributes of Innovation and the Implementation of Managerial Tools: An Activity-based Management Technique. *Int. J. Business and Systems Research*, 1 (1): 98-114.
- Bass, F. M. (1969). A new product growth for model consumer durable. *Management Science*, 15 (5) : 215-227.
- Berliner, C., Brimson, J. (1988). *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*. Harvard Business School Press, 253p.
- Berry, M. (1983). *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*. CRG, Ecole Polytechnique.
- Bjørnenak, T., Mitchell, F. (1999). A Study of the Development of the Activity-Based Costing Journal Literature 1987–1998. Working paper, Results presented at the EIASM Conference on Manufacturing Accounting.
- Burt, R.(1992). *Structural Holes*. Cambridge, Harvard University Press.
- Cappelletti, L. (2010). La recherche-intervention : quels usages en contrôle de gestion ? *Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC)*, Nice, mai.
- Chongruksut, W. (2002). The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand. Thèse de doctorat, School of Accounting and Finance Faculty of Business and Law, Victoria University, Thailand, Bangkok.
- Cooper, R. (1988a). The Rise of Activity-Based Costing – Part one: What is an Activity-Based Costing? *Journal of Cost Management*, 2: 45-54.
- Cooper R. (1988b). The Rise of Activity-Based Costing – Part two: When Do I Need an Activity-Based Cost System? *Journal of Cost Management* : 41-48.
- Cooper, R. (1989). The Rise of Activity-Based Costing – Part three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them? *Journal of Cost Management* : 34-46.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, September/October: 96-103.
- Dieng, O. T. (2017). Modes de connaissance et attitudes des entreprises sénégalaises face à la méthode ABC. *Revue du CAMES Série Economie et Gestion*, 3 : 73-126.
- Diop, S. (2015). La contingence de l'adoption et de l'utilisation des systèmes de calcul et de gestion des coûts à base d'activités et leurs apports aux dispositifs de pilotage et d'amélioration de la performance des entreprises sénégalaises. Thèse de doctorat en sciences de gestion, université Hassan II de Casablanca, Mai, 349p.
- Diop, S. (2016). La contingence de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activités au Sénégal. *Revue Africaine de Management*, 1 (1) : 85-101.
- Diop, S. (2017). Les motifs d'adoption de la méthode ABC : une comparaison du cas du Sénégal avec ceux de Finlande, France et Tunisie. *Revue du CAMES Série Economie et Gestion*, 3 : 127-154.

- Diop, S. (2018). Les motifs managériaux de non-adoption des nouvelles méthodes de calcul des coûts : le cas des entreprises sénégalaises. *Audit – Comptabilité – Contrôle : Recherches Appliquées*, 2 : 25-48.
- Dragos, Z. (2009). Genèse et évolution d'une innovation : la méthode ABC. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Mai, Strasbourg, France.
- 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 special: 87-109.
- Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing: Technique, implementation and consequences. *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier : 641-671.
- Gosselin, M., Pinet, C. (2002). Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités: état de la situation actuelle et perspectives. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 8 (2): 127-146.
- Johnson, T. H., Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10 : 89-118.
- Lacombe I. (1997). Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services application dans le cadre multinational. Thèse pour le Doctorat de Sciences de Gestion, Université Paris XII, 524 p.
- Lukka, K., Granlund, M. (2002). The fragmented communication structure within the accounting academia: The case of Activity-Based Costing research genres. *Accounting, Organizations and Society*, 27: 165-190.
- Mévellec, P. (2002). Libres commentaires. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 1 (8) : 183-185.
- Moalla, H. (2007). La diffusion de la méthode ABC en Tunisie. 28<sup>ème</sup> congrès annuel de l'AFC, Poitiers 23-24-25, Mai.
- Nicolas-Lestrat, P. (2003). *La relation de consultance. Une sociologie des activités d'étude et de conseil*. Paris, L'Harmattan, 252p.
- Pfeffer, J., Sutton, R. (2006). *Hard facts, Dangerous half-truths and total nonsense. Profiting from evidence-based management*. Harvard Business School Press.
- Rogers, E. M. (1995). *Diffusion of innovations*. 4<sup>ème</sup> Ed, Free Press.
- Rogers, E.M., Shoemaker, F.F., (1971). *Communication of innovations : a cross-cultural approach*. New-York : Free Press. 476p.
- Stern, P. et Tutoy, P. (2003). *Le métier de consultant : principes, méthodes, outils*. Paris, France: Editions de l'organisation.
- Van de Ven, A.H., Johnson, P.E. (2006). Knowledge for Theory and Practice, *The Academy of Management Review*, 31(4) : 802-821.
- Walley P., Blenkinsop S., Duberley J. (1994). The adoption and non-adoption of modern accounting Practices : A Study of 20 manufacturing Firms. *International Journal of Production Economics*, vol. 36 : 19-27.
- Zelinschi, D. (2009). Genèse et évolutions d'une innovation : la méthode ABC. 30<sup>ème</sup> congrès annuel de l'AFC, Strasbourg 27-28-29, Mai.