

Les facteurs de contingence à l'adoption des outils modernes de pratique de coût dans les entreprises au Bénin : Cas de la comptabilité à base d'activité

Contingency factors in the adoption of modern cost practice tools in companies in Bénin : case of activity-based accounting

CHANHOUN Maxime

Agrégé des Universités de CAMES

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université d'Abomey Calavi

Laboratoire de Recherche sur la PERFORMANCE et le Développement des Organisations

Bénin

Chanhounm@yahoo.fr

LANKPOKINTO Donatien

Doctorant

Faculté des Sciences Economiques et de Gestion

Université d'Abomey Calavi

Laboratoire de Recherche sur la PERFORMANCE et le Développement des Organisations

Bénin

lankpokindo@gmail.com

Date de soumission : 10/07/2023

Date d'acceptation : 02/08/2023

Pour citer cet article :

CHANHOUN M. et LANKPOKINTO D (2023). «Les facteurs de contingence à l'adoption des outils modernes de pratique de coût dans les entreprises au Bénin : Cas de la comptabilité à base d'activité», Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 6 : Numéro 3 » pp : 559 - 581

Résumé

L'objectif de cet article est d'améliorer notre compréhension sur les éléments qui ont un impact sur l'adoption des outils modernes de pratique des coûts, et particulièrement la comptabilité par activités dans le contexte béninois. Il répond à la préoccupation de savoir : quels sont les principaux facteurs de gestion qui agissent sur l'adoption des innovations de gestion telles que l'adoption de l'approche ABC au Bénin ? Suivant la méthodologie utilisée par, Ahmed (2008) et basée sur une enquête par le questionnaire nous avons sélectionné un échantillon de cinquante (50) entreprises composée de 20 entreprises qui ont adopté la méthode ABC et 30 qui ne l'ont pas adopté. Les résultats montrent que la taille et le niveau d'utilisation des informations dans le processus de décision n'ont pas un impact significatif sur le choix d'implantation de la méthode. Cependant les facteurs, l'importance des charges indirectes ; l'accroissement de la compréhension des coûts ; la mise en place et le suivi du budget agissent positivement et fortement sur choix d'utilisation de la méthode ABC dans les entreprises au Bénin.

Mots clés : innovation managériale ; facteurs de contingence ; comptabilité par activités, comptabilité de gestion ; système de calcul de coût.

Abstract

The aim of this article is to improve our understanding of the factors influencing the adoption of modern costing tools, in particular activity-based costing in the Beninese context. It answers the following question: what are the main management factors influencing the implementation of management innovations such as the adoption of the ABC approach in Benin? Following the methodology used by Ahmed Rahmouni (2008) and based on a questionnaire survey, we selected a sample of fifty (50) companies, of which 20 use the ABC method and 30 do not. The results showed that the size and extent of the use of cost information in decision-making had no significant impact on the choice of implementing the method. However, the importance of overheads, knowledge of costs and the construction and monitoring of budgets had a positive and significant influence on the choice of adopting the ABC method in Beninese companies.

Keywords: managerial innovation; contingency factors ; accounting by activity; management accounting, cost calculation system

Introduction

Les outils de calcul des coûts traditionnellement développés et appliqués ont été créés à la fin des années 1920 dans un environnement dominé par l'organisation commerciale de Taylor. L'unique facteur de production, la main-d'œuvre directe, représentait un pourcentage important des coûts de production. La domination de ce facteur de production a encouragé l'application du modèle de comptabilité analytique. Le modèle de Taylor, bien qu'il ait encore quelques applications, n'est plus adapté à la technologie opérationnelle et de production utilisée par de nombreuses entreprises. C'est ainsi que la comptabilité de gestion a connu ces dernières années une évolution significative grâce à la mise en œuvre croissante de nouvelles techniques de calcul de coût telles que la comptabilité par activité (Zamouri L. (2022).

Waweru, Houge et Uliana (2005) affirment que l'impact de l'économie de marché, la concurrence accrue, la mondialisation, les ressources limitées, un environnement commercial changeant et complexe et l'accélération des changements technologiques ont déterminé les informations dont les organisations ont besoin pour atteindre leurs objectifs. Ces facteurs ont également fait prendre conscience de la nécessité de disposer d'informations plus détaillées sur les coûts. Les dirigeants ont la responsabilité de veiller à ce que leurs organisations puissent être compétitives au niveau national et international afin de rester viables sur le marché (Johnson & Kaplan, 1987 ; Sunarni, 2014).

Henri BOUQUIN (1998) affirme que certaines entreprises sont de plus en plus confrontées à un manque de connaissances. L'essentiel est que des outils comptables complexes ne sont plus utilisés pour détecter les écarts à long terme, mais aussi de plus en plus dans le domaine principal du moyen terme – la gestion des échéances ». Cette perspective remet en question la vision traditionnelle du contrôle de gestion, qui ne consiste plus seulement à s'assurer que les ressources sont pleinement utilisées et conformes aux objectifs généraux de l'organisation, mais offre plutôt aux décideurs de multiples façons de gérer les risques, ce qui est plus une grande incertitude du résultat.

Dans une étude, Chanhoun (2010) a souligné que des déficiences dans la génération des données comptables, comme la défaillance fondamentale du système d'information comptable mis en place par les entreprises béninoises, remettaient en cause la fiabilité des états financiers générés. Elle doit être liée au processus de prise de décision du gestionnaire. Pour le même auteur, la philosophie de la recherche découle de l'idée que l'on ne peut gérer que ce que l'on

peut mesurer et qu'il faut s'assurer de la fiabilité des éléments sur lesquels les décisions sont prises.

La littérature managériale et les services proposés par les cabinets de conseil regorgent d'innovations managériales qui refaçonnent le monde tous les cinq ou dix ans dès que cela devient possible. Cependant, les outils de pratique des coûts utilisés par les entreprises ont peu évolué et la stabilité règne souvent en maître. (Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant 2003). La plupart des nouveautés proposées ont fini leur vie dans les archives des entreprises concernées, d'autres n'ont modifié que superficiellement les pratiques, d'autres encore ont connu un succès non significatif (Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant 2003).

Odounharo G. et Hounkou C. (2022) analysent la relation entre les pratiques de comptabilité analytique et la performance des organisations industrielles au Bénin. Comme il ressort de ses recherches, la pratique de coûts dans les entreprises béninoises est encore balbutiante. Cette étude révèle également un faible taux d'adoption générale des méthodes modernes de pratique des coûts. En particulier la méthode ABC est suggérée pour résoudre de nombreux problèmes liés à la fiabilité des coûts dans ces entreprises. Pour le même auteur, ces réalités de la pratique des coûts affectent négativement la gestion de l'entreprise et conduisent à de mauvaises décisions. De ce fait, les entreprises béninoises ont des problèmes de maîtrise des coûts, de pertinence et de fiabilité qui pourraient entraver leur performance.

Certains chercheurs ont montré que l'introduction d'outils de gestion étrangers dans d'autres environnements est vouée à l'échec, et que les organisations peuvent gagner à s'adapter à leur environnement culturel spécifique (d'Iribarne, 1989 ; Trompenars, Hampdon-Turner, 2004 ; Hofstede, 2002) . Les caractéristiques culturelles sont déterminantes pour le fonctionnement organisationnel (Hofstede, 1980 ; 1991). Dès lors, le principe de l'importation d'outils de gestion est de s'adapter au contexte culturel local. Les innovations majeures en instrumentation peuvent être appréhendées en les observant dans la pratique (Kaplan et Norton, 1998).

Lana et Fei (2007) ont identifié les lacunes dans les recherches antérieures sur l'utilisation de l'ABC et ont constaté que la première lacune est que la plupart des recherches sur l'ABC sont encore menées dans les pays développés, alors que très peu de recherches ont été menées dans les pays en développement. Il est donc nécessaire de déterminer si les traditions culturelles et commerciales en Afrique, et au Bénin en particulier, affectent différemment l'utilisation de l'ABC. Forts de cet éclairage, nous pensons qu'il est nécessaire d'étudier l'effet des facteurs de contingence sur l'utilisation des outils modernes de calcul des coûts en particulier la méthode

ABC dans le contexte béninois. Le présent document vise donc à améliorer notre compréhension de l'adoption de l'approche ABC en tant que processus de gestion de l'innovation en l'alignant sur les recherches récentes fondées sur des approches déterministes de la gestion de l'innovation. Ce document répond à la préoccupation de base ci-après : quels sont les variables clés permettant de comprendre l'adoption d'une approche ABC de la gestion de l'innovation ? Une enquête par questionnaire réalisée auprès d'un échantillon non probabiliste de 50 entreprises béninoises a permis de collecter les données empiriques favorisant le test et à la vérification de nos hypothèses de recherche.

Le document est structuré comme suit : la section 1 présente le contexte théorique de la recherche. Un cadre théorique des principaux concepts est proposé et les principaux liens entre les concepts sont analysés. Le modèle analytique est examiné à la section 2. La section 3 présente les résultats et leur discussion.

1. Cadre théorique de l'étude

1.1. Assises théoriques

Cette recherche prend appuie sur la théorie des innovations qui constitue la base des travaux des recherches sur l'implantation des outils modernes en contrôle de gestion. Aussi avons-nous convoqué dans cette étude la théorie de la contingence afin d'identifier les facteurs influençant l'adoption ou le rejet de la méthode dans un contexte spécifique, le Bénin.

1.1.1. La théorie de la diffusion des innovations managériales et adoption de l'ABC

Depuis les origines des études sur la diffusion des outils modernes en contrôle de gestion, divers chercheurs ont fondé leurs approches dans le même but : expliquer la diffusion des innovations. C'est la théorie de la diffusion de l'innovation, et c'est aussi l'état de la recherche de la diffusion de l'innovation dans les systèmes d'information. L'ensemble de ces travaux constitue la base des recherches actuelles sur la diffusion de la méthode ABC en considérant l'ABC comme un exemple d'innovation managériale.

La théorie de la diffusion de l'innovation s'intéresse à l'adoption des innovations dans différents types d'organisations. Il a pour objectif de cerner les phases de la mise en œuvre de l'innovation et d'appréhender certaines variables qui affectent leur utilisation. La théorie fournit un développement préliminaire des idées de base et assoit une riche base de données empirique des déterminants de la communication, fournissant ainsi un repère pour l'évolution des études sur l'innovation dans le système d'information. Elle cherche également à explorer

la vitesse de diffusion des systèmes d'information et à analyser certains éléments qui agissent sur leur utilisation et leur mise en œuvre dans ce domaine.

Dans la continuité de ces travaux, les années 1990 ont vu émerger un courant de recherche portant sur la diffusion de la méthode ABC. S'appuyant sur la théorie de la diffusion de l'innovation et les avancées de la recherche sur la diffusion des innovations dans les systèmes d'information, ce courant vise à étudier le processus de propagation de la méthode ABC ainsi que les facteurs qui influent sur son adoption et sa mise en œuvre au sein des entreprises

La perspective théorique d'Abrahamson aborde le problème de la gestion de la diffusion de la technologie dans ce sens et s'appuie sur les travaux de Rogers (1983). Il émet l'hypothèse que la vision dominante dans la littérature sur la diffusion de l'innovation repose sur le concept de « biais pro-innovation ». Kimberly (1981) a défini le « biais pro-innovation » comme l'hypothèse selon laquelle l'innovation est bénéfique pour l'organisation. Rogers (1995) soutient qu'une innovation doit être diffusée et mise en œuvre par tous les individus du tissu social, qu'elle doit se répandre rapidement, et qu'une innovation ne peut ni être réinventée ni rejetée.

1.1.2. Théorie de la contingence et adoption ABC

Selon Lawrence et Lorsch (1967), la théorie de la contingence a apporté une contribution significative à la compréhension des systèmes de contrôle de gestion. Elle montre que les contextes organisationnels et comportementaux ne peuvent être ignorés pour expliquer les pratiques de contrôle des entreprises. L'approche contingente stipule que des facteurs internes ou externes propres à une organisation sont susceptibles d'affecter une ou plusieurs de ses composantes (Fabi, Garand et Pettersen ; 1993). Cette théorie de la contingence de l'entreprise correspond à la notion d'entreprise comme système ouvert, constitué d'un ensemble de sous-systèmes en interaction continue dont la survie dépend de l'adaptation à l'environnement (Katz et Khan 1966). Ainsi, les études appartenant à ce courant concluent à une relation entre les caractéristiques de la firme et les propriétés du système de contrôle (Chapellier, 1994 ; Chiapello, 1996 ; Fisher, 1998 ; Lavigne, 2002 ; Chenhall, 2003 ; Ngongang, 2010 ; Ngongang, 2015 ; Wade et Samb, 2015 ; Ananga et Makani, 2017).

1.2. Revue empirique

1.2.1. Taille de l'entreprise

Le lien entre la taille de l'entreprise et le choix de l'ABC est l'un des facteurs contextuels les plus controversés (Askarany et al., 2010). Les petites entreprises qui sont plus proches du

marché, moins bureaucratiques et moins entrepreneuriales sont plus disposées à adopter ABC (Shields et Young, 1994). À l'inverse, les grandes entreprises ayant un meilleur accès aux ressources humaines, en capital et technologiques sont plus susceptibles que les petites entreprises d'adopter l'ABC (Brown, Booth et Giacobbe, 2004 ; Innes et Mitchell, 1995).

Plusieurs études sur l'effet de la taille ont utilisé le nombre d'employés et ont rapporté des résultats incohérents concernant son effet sur l'adoption d'ABC. Dans une étude sur les organisations du secteur public australien comprenant des entités gouvernementales, des hôpitaux et des universités, la taille n'était pas un déterminant clé des pratiques de gestion d'entreprise (Baird et al., 2007). De même pour les entreprises manufacturières jordaniennes, aucune corrélation positive n'a été trouvée entre le nombre d'employés et l'adoption de l'ABC (Rhaba'h, 2013).

A contrario Elhamma (2012) a identifié un lien positif entre la taille et l'adoption de l'ABC dans une étude portant sur un échantillon mixte de petites, moyennes et grandes entreprises marocaines de services et de fabrication. Dans le même sens une enquête sur l'adoption d'ABC en Nouvelle-Zélande a révélé qu'en termes de nombre d'employés, les grandes entreprises avaient des taux d'adoption les plus élevés (Askarany et al., 2010).

Par ailleurs les ventes sont une autre mesure utilisée pour mesurer l'impact de l'échelle sur l'adoption d'ABC. Dans des études récentes, l'effet de la taille sur l'adoption de la méthode ABC en rapport au chiffre d'affaire a eu des résultats mitigés. Dans une étude sur les sociétés iraniennes cotées en bourse, la taille en fonction du chiffre d'affaire n'a eu aucun effet significatif sur l'adoption de l'ABC (Ahmadzadeh et al., 2011). A contrario une étude sur les grandes entreprises (en fonction du chiffre d'affaire) britanniques de fabrication et de services a révélé que l'adoption de l'ABC était positivement corrélée à la taille (Al-Omiri et Drury, 2007b). De même, dans une étude des secteurs d'activité des entreprises manufacturières britanniques, l'adoption d'ABC était positivement corrélée à la taille des ventes (Brierley, 2008). Une association statistiquement significative a été identifiée entre les stades d'adoption de l'ABC et la taille en fonction du chiffre d'affaire des entreprises de services et de fabrication en Nouvelle-Zélande (Askarany et al., 2010). Rankin (2020) a analysé l'influence prévue des variables contextuelles sur le coût d'adoption des activités et a constaté que la taille de l'organisation était positivement corrélée au choix de l'ABC. En termes de ventes, les grandes entreprises sont plus susceptibles d'adopter ABC que les petites entreprises dans cette étude.

L'étude du lien entre ce facteur et l'adoption de l'ABC dans le contexte béninois nous amène à poser l'hypothèse ci-après :

H1 : La taille de l'organisation serait un prédicteur significatif de l'adoption de la méthode ABC dans les entreprises au Bénin

1.2.2. Le risque de déformation des coûts

La présente variable englobe deux facteurs majeurs : d'une part, l'importance des frais généraux, et d'autre part, la variété ainsi que la complexité des produits, services et processus : En ce qui concerne l'importance des frais généraux, certains chercheurs (Krumwiede, 1998a) ont souligné que l'adoption de la méthode ABC peut être motivée par la possibilité de distorsions de coûts dues aux systèmes d'imputation des coûts indirects. L'utilisation d'une unique base pour l'imputation des frais généraux dans les entreprises peut entraîner un biais dans l'évaluation des coûts attribués aux produits (Mévellec, 1995). En revanche, la comptabilité basée sur les activités permet une meilleure affectation des frais généraux et un calcul plus précis des coûts, comme l'a démontré Cooper (1988a) en constatant que le niveau des coûts indirects est le facteur déterminant de l'utilisation de l'ABC par les entreprises. Cependant, des résultats contradictoires ont été trouvés par Brown et al. (2004), qui n'ont pas établi de relation significative entre le niveau des frais généraux et l'adoption de l'ABC. Au contraire, Bjørnenak (1997) a mis en évidence une corrélation positive entre le niveau des coûts indirects et l'adoption de l'ABC.

Concernant la diversité des produits ou services offerts aux clients et la complexité des processus utilisés pour les obtenir, elles sont également considérées comme des causes importantes de distorsion des coûts dans les systèmes traditionnels de pratiques de coûts (Bjørnenak, 1997 ; Baird et al., 2004 ; Cooper, 1988a ; Malmi, 1999). Par conséquent, elles peuvent être considérées comme des facteurs influençant l'implantation de la méthode ABC. Des études antérieures, notamment celles menées par Bjørnenak (1997) et Krumwiede (1998a), ont révélé des relations positives et significatives entre, d'une part, la variété des produits et/ou la complexité des processus utilisés, et d'autre part, la décision d'adopter l'ABC. Cela nous amène donc à formuler la deuxième hypothèse suivante :

H2 : Le risque de déformation des coûts influe positivement et de manière significative sur la décision d'adoption de la méthode ABC.

1.2.3. Le niveau d'utilisation des informations relatives aux coûts.

Les leaders d'entreprise sont confrontés à une multitude de choix concernant les prix, les produits et les processus, souvent basés sur des informations potentiellement biaisées relatives aux coûts (Cooper et Kaplan, 1988). Malheureusement, ces entreprises ne sont pas toujours conscientes de la pertinence et de l'exactitude de ces données. Le constat de leur erreur survient généralement lorsque leur compétitivité diminue (Cooper et Kaplan, 1988).

Lorsque les entreprises estiment que les informations fournies par leur système traditionnel sont adéquates pour prendre des décisions, elles ont tendance à ne pas adopter la méthode ABC (Krumwiede, 1998a et 1998b). Par conséquent, il est possible de conclure que l'adoption de la méthode ABC est plus probable lorsque l'information fournie par le système de coûts utilisé dans la prise de décision stratégique est significative. C'est sur cette base que nous testons notre troisième hypothèse :

H3 : Le niveau d'utilisation des informations relatives aux coûts dans la prise de décision influe de manière positive et significative sur la préférence pour la méthode ABC.

1.2.4. Les buts visés par le système de calcul des coûts

Plusieurs chercheurs se sont intéressés à l'application de la méthode ABC dans divers systèmes (Shields, 1995 ; Innes et al., 2000). Ces études ont examiné l'utilisation de l'ABC pour différentes finalités, telles que la diminution et la détermination des tarifs, l'évaluation des résultats, la construction des modèles de coûts, la planification budgétaire, l'établissement des états financiers, l'évaluation de la rentabilité des clients et du processus décisionnel.

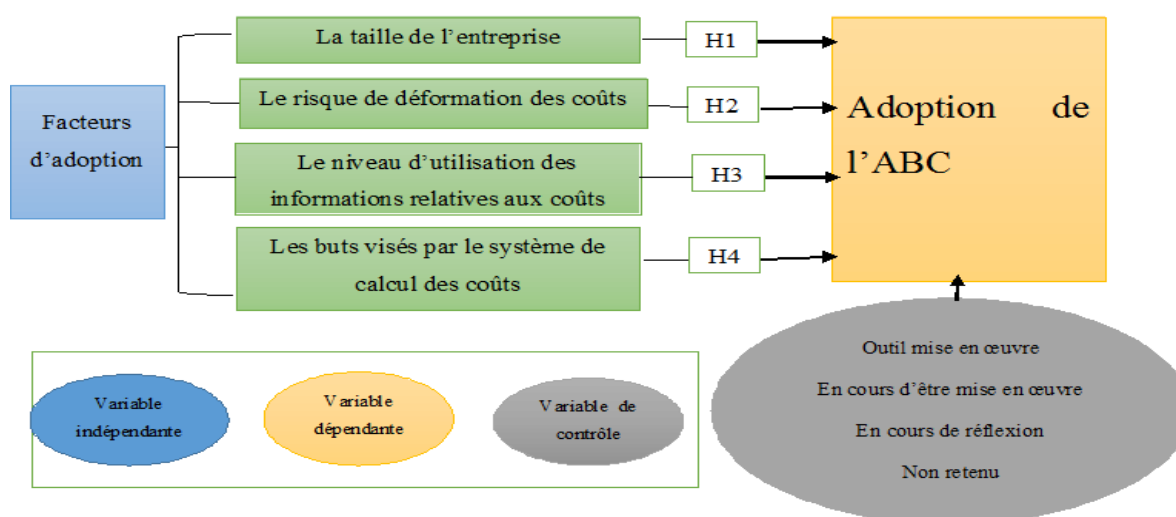
Cependant, parmi ces travaux, seule la recherche menée par Shields (1995) et Bescos et al. (2002) a comparé les objectifs primitifs de l'implémentation de l'ABC avec ses utilisations ultérieures. Shields (1995) a classé les buts des systèmes de coûts des entités en six catégories et a constaté que les principaux objectifs initiaux de l'ABC étaient, dans l'ordre décroissant du nombre de réponses favorables : l'amélioration de l'utilisation des données sur les coûts, une meilleure évaluation des coûts des biens, l'optimisation des systèmes de coûts grâce à l'ABC, l'évaluation des résultats et une gestion efficace du temps.

De même, Bescos et al. (2002) ont identifié les objectifs de départ et la perfection de l'efficacité suite à l'implantation de la méthode dans des structures françaises. Ils sont parvenus à ce que les principales visions de base étaient le calcul des prix, l'évaluation des résultats des clients, l'établissement du budget, la baisse des coûts, et enfin l'augmentation de la performance.

Ainsi, les entreprises qui adoptent l'ABC sont celles dont les systèmes de coûts sont orientés vers des objectifs concernant la fiabilité des informations sur les coûts et les marges, et qui utilisent ces informations pour la prise des décisions. On peut en déduire que ces entreprises ont opté pour l'adoption de la méthode ABC car leurs systèmes traditionnels de coûts ne leur aidaient pas d'atteindre ces buts. Cela nous amène à examiner la quatrième hypothèse suivante :
H4 : Les buts visés par le système de calcul des coûts influe de manière positive et significative sur la préférence pour la méthode ABC.

1.3. Modèle de recherche

Notre modèle conceptuel de recherche se présente comme suit :



2. Méthodologie de recherche

2.1. Démarche méthodologique

Notre démarche méthodologique relève d'une nature heuristique consistant à des va-et-vient entre la littérature et le terrain. Pour l'étude du terrain nous avons eu recours à une enquête. La population de notre étude est constituée de l'ensemble des entreprises de toute catégorie exerçant leur activité sur le territoire béninois. L'enquête a été menée sur un échantillon de 50 entreprises béninoises composées de 20 ayant adopté la méthode et de 30 n'ayant pas adopté la méthode. Elle est organisée en deux grandes étapes : la définition de l'échantillon par la méthode non probabiliste, échantillonnage par convenance et l'envoi des questionnaires par voie électronique. Grâce à ces deux étapes, nous avons pu rassembler les données empiriques essentielles pour tester et vérifier nos hypothèses.

2.2. Variable dépendante : adoption de l'ABC

L'adoption de l'ABC, en tant que variable dépendante, est considérée comme une pratique globale comportant plusieurs étapes sur un continuum soutenu par des déclarations telles que les décisions de ne pas utiliser l'ABC et les décisions d'utiliser l'ABC (Al-Omiri et al. Drury, 2007a ; Anderson, 1995 ; Askarany et Yazdifar, 2012). et Yazdifar, 2012). Étant donné que les études sur les méthodes ABC menées dans un format opérationnel dichotomique (non adopté ou adopté) ont révélé des différences significatives dans les taux d'adoption (Gosselin, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Askarany et Yazdifar, 2012), la présente étude utilise les résultats de Bescos et al. (2007) pour déterminer le statut de l'approche ABC. Statut 1 : approche non adoptée, il s'agit d'un stade de non-adoption (stades A et C1)) Statut 2 : en cours d'examen, il s'agit d'une étape de non-adoption (étape B). Statut 3 : l'ABC est en cours de mise en œuvre, il s'agit de l'étape d'adoption et de mise en œuvre (C2-I). Statut 4 : l'ABC est valide, mise en œuvre et utilisée.

2.3. Variables indépendantes

2.3.1. Taille de l'entreprise

Trois indicateurs sont généralement utilisés pour évaluer la taille des entreprises : le capital social, le montant des ventes et le nombre d'employé. Dans le cadre de cette étude, la taille de l'entreprise est considérée comme une variable de contrôle et est mesurée en utilisant les ventes annuelles de chaque entreprise. Afin d'améliorer la normalité de la distribution des données, les ventes sont transformées en utilisant en logarithme népérien, créant ainsi une nouvelle variable qui sera employée dans la vérification de l'hypothèse H1.

Par ailleurs, la loi-2020-003 précise une classification des entreprises en république du Bénin. La Micro Entreprise est celle qui réalise un chiffre d'affaires hors taxes annuel, plus petit ou égal à trente millions (30 000 000) de FCFA. La Petite Entreprise est celle réalise un chiffre d'affaires hors taxes annuel, plus grand que trente millions (30 000 000) de FCFA et inférieur ou égal à cent cinquante millions (150 000 000) de FCFA. La Moyenne entreprise est celle totalise un chiffre d'affaires hors taxes annuel, supérieur à cent cinquante millions (150 000 000) de FCFA et plus petit ou égal à deux milliards (2 000 000 000) de FCFA. La grande entreprise est celle dont le chiffre d'affaire est plus grand que 2 000 000 000.

2.3.2. Le risque de déformation des coûts.

La variable en question est constituée de deux aspects :

- Le degré des coûts indirects : Pour évaluer le degré des charges indirectes, deux critères ont été retenus. Le premier critère est basé sur l'échelle de mesure utilisée par Baird et al. (2004), Brown et al. (2004), Booth et Giacobbe (1998) et Bjørnenak (1997). Le deuxième critère a été conçu en fonction des réactions recueillies auprès du groupe de travail dédié à l'enquête.
- variété des produits / des services et complexité des processus : Pour appréhender l'impact de ce facteur, nous avons adopté les quatre énoncés proposés par Krumwiede (1998a), qui ont également été repris par Baird et al. (2004) et Brown et al. (2004).

Dans le cadre de cette étude, la fiabilité de cette variable a été évaluée avec un alpha de Cronbach élevé (0,73), ce qui est considéré comme acceptable en termes de fiabilité des échelles de mesure selon Baird et al. (2004). Cette valeur confirme donc la validité de ces six éléments dans l'analyse de l'effet de la variable « le potentiel de distorsion des coûts ».

2.3.3. Le niveau d'utilisation des informations relatives aux coûts dans la prise de décision

Pour évaluer cet indicateur, nous avons suivi la méthodologie de Krumwiede (1998a) et Baird et al. (2004). Initialement, une échelle de cinq éléments basée sur Krumwiede (1998a) a été utilisée. Cependant, suite aux commentaires du groupe de travail et aux résultats de l'enquête auprès de l'échantillon, trois éléments ont été sélectionnés pour figurer dans la version définitive, conformément à la sélection effectuée par Baird et al. (2004).

De plus, après l'analyse de fiabilité pour évaluer l'impact de cette variable sur la mise en œuvre de l'ABC, seuls deux éléments ont été retenus : l'information utilisée pour apprécier les efforts dans la baisse des coûts (élément 2) et l'information utilisée pour les études stratégiques (élément 3)

En outre, seuls deux items (items 2 et 3) ont été retenus à la suite de l'analyse de fiabilité pour examiner l'impact de cette variable sur la mise en œuvre de l'ABC : les informations utilisées pour évaluer les efforts de réduction des coûts (item 2) et les données exploitées pour les analyses stratégiques (item 3).

2.3.4. Les buts visés par le système de calcul des coûts

Pour évaluer cette variable, nous avons posé deux questions. La première question est relative aux objectifs initiaux de l'adoption de l'ABC, tandis que la deuxième question concerne les

but visés par le système de calcul des coûts pour les entreprises n'ayant pas encore introduit l'ABC.

Dans un premier temps, nous nous sommes inspirés des travaux de Innes et al. (2000), Pierce et Brown (2004), Krumwiede (1998a), Shields (1995) et Bescos et al. (2002) pour élaborer ces questions. Ensuite, nous avons ajusté le vocabulaire utilisé et sélectionné les cibles appropriées en tenant compte des observations du groupe de travail et des résultats de l'enquête auprès de l'échantillon.

3. Présentation des résultats

L'objectif de cette étude est d'analyser l'influence de quatre facteurs contextuels sur le choix de l'implantation de la méthode ABC. Ces facteurs comprennent la taille de l'entreprise, le risque de déformation des coûts, l'utilisation des informations relatives aux coûts dans le processus décisionnel, ainsi que les buts visés par le système de calcul des coûts.

3.1. Statuts de l'adoption de la comptabilité à base d'activité dans les entreprises béninoises (variable explicative)

Le tableau 1 ci-dessous présente la statistique liée aux statuts de l'adoption de la comptabilité à base d'activité dans les entreprises béninoises :

Tableau 1 : Statuts de l'adoption de la comptabilité à base d'activité dans les entreprises béninoises.

Modalités	Fréquences	Pourcentages
Outil mise en œuvre	16	32,00 %
En cours d'être mise en œuvre	04	08,00%
En cours de réflexion	04	08,00%
Non retenu	26	52,00%
Total	50	100%

Source : issu du traitement de nos données année 2023

Les résultats du tableau présentent les données sur les taux d'adoption issus de l'étude actuelle réalisée sur un échantillon de 50 entreprises. Les résultats indiquent un faible taux de la mise en œuvre de la méthode. Le pourcentage des entreprises qui utilisent actuellement l'outil (32%) ou envisagent de le mettre en œuvre (08%) sont moins importantes que celles des entreprises qui ne l'utilisent pas (60%) : non adopté (52,00%) ; en cours de réflexion (08,00%).

Ce résultat s'enchaîne à une multitude d'études réalisées à travers le monde sur le taux d'adoption des outils modernes de calcul de coûts notamment la méthode ABC, dans lesquelles les auteurs s'accordent sur le fait que les taux d'adoption ne sont pas à l'image des avantages démontrés par les écrits en comparaison aux méthodes traditionnelles de calculs de coûts. Gosselin (1997) traduit cette situation de paradoxe de la comptabilité par activité. Les études réalisées dans le contexte africain comme le Sénégal (Diop, 2013), le Maroc (Elhamma, 2010), le Cameroun (Ngongang, 2010) et la Tunisie (Moalla, 2007) signalaient des taux similaires aux taux internationaux qui ne dépassent pas 20%.

3.2. Présentation des résultats de la statistique descriptive (variables explicatives)

Ce tableau 2 ci-dessous présente la synthèse des résultats issus de l'analyse descriptive de nos données :

Tableau 2 : Résultats de la statistique descriptive

	Variables explicatives	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Adoption de L'ABC	Les ventes (Logarithme népérien)	1,7	8,8	4,8	1,7
	Risque de déformation des coûts	1,0	4,8	3,3	0,8
	Le niveau d'utilisation des informations relatives aux coûts dans la prise de décision	2,0	5,0	3,8	1,0
	Les buts visés par le système de coûts	2,0	5,0	4,3	0,2

Source : issu du traitement de nos données année 2023

3.3. Analyse descriptive des variables

➤ Taille de l'entreprise

Les résultats concernant la variable taille sont consignés dans le tableau 3 ci-dessous :

Tableau 3 : la taille des entreprises

Variables	Test ANOVA Signification	Moyenne par groupe de l'ABC	
		Oui = 20	Non = 30
Ventes (logarithme népérien)	0,7	4,8	4,7

Source : issu du traitement de nos données année 2023

Le test ANOVA à un facteur (voir tableau 3 ci-dessus), produit une statistique une statistique F trop basse (0,8), et la valeur de p (0,8) est supérieure à 0,05, indiquant qu’il n’y a pas de différence significative des ventes entre les structures qui ont mis en œuvre l’ABC et celles qui ne l’ont pas fait. En d’autres termes, les ventes n’ont pas d’effet significatif sur la décision d’adopter la méthode ABC. Par conséquent, nous n’avons pas pu confirmer l’hypothèse H1.

Ces résultats s’expliquent probablement par le fait que les entreprises, quelle que soit leur taille, ressentent un besoin croissant d’adopter des outils de gestion des coûts plus souples et mieux adaptés à leur environnement concurrentiel.

Si ces résultats vont dans le même sens que ceux trouvés par les auteurs tels que, Rahmouni A. (2008) Ahmadzadeh et al., 2011 ; Omiri et Drury, 2007 ; Charaf et Bescos, 2013 ; Nassar et al., 2013 ; Schoute, 2011), ils contredisent ceux trouvés par Robert R (2020)

➤ **Le potentiel de distorsion des coûts**

Les résultats concernant la variable “potentiel de distorsion des coûts” sont consignés dans le tableau 4 ce dessous :

Tableau 4 : Le Risque de déformation des coûts.

<i>Modèle de régression</i>		<i>Coefficients Bêta Standardisés</i>	<i>T</i>	<i>Signification</i>
1	Constante		22,7	0,000**
	Le dosage des coûts indirectes	0,407	3,24	0,002**

*Seuils de signification : ** = seuil à 0,01 ; * = seuil à 0,05*

Source : issu du traitement de nos données année 2023

Selon les résultats obtenus à partir de la régression linéaire pas à pas, cette hypothèse est vérifiée par un seul facteur¹, à savoir l’importance des frais généraux. Le coefficient F obtenu est de 10,36 avec un niveau de significativité de 0,002, ce qui explique qu’il existe bien une liaison entre l’adoption de la méthode ABC et le dosage des frais généraux. Ainsi, l’hypothèse H2 est en partie validée, c’est-à-dire sur un facteur. De plus, un total de neuf corrélations significatives est enregistré pour les six éléments qui constituent la probabilité de distorsion des coûts. Cela implique qu’il existe de multiples relations causales entre ces variables, ce qui est cohérent avec

¹ Les éléments de la variable « risque de déformation des coûts » sont représentés par deux facteurs, il s’agit de la diversité et de la variété de l’offre et le dosage des coûts généraux

nos attentes et confirme la qualité de ces éléments dans l'évaluation du risque de déformation des coûts.

➤ **Le degré d'utilisation des informations sur les coûts dans la prise de décision**

Les résultats concernant la variable "degré d'utilisation des informations sur les coûts" sont consignés dans le tableau 4 ci- dessous :

Tableau 4 : Le niveau d'utilisation des informations relatives aux coûts

Variables	Test ANOVA Signification	Moyenne par groupe de la CA	
		Oui = 20	Non = 30
Les informations employées pour optimiser	0,55	3,9	4,1
Informations employés pour les analyses Stratégiques	0,28	3,6	3,5

Source : issu du traitement de nos données année 2023

Les résultats obtenus ne permettent pas de confirmer cette hypothèse. Le test ANOVA effectué sur ce critère n'a révélé aucune différence significative entre les structures qui ont adopté l'ABC et celles qui ne l'ont pas fait. De même, un test t comparant les moyennes des deux groupes sur ces items ² n'a pas montré de différence significative. En outre, nous n'avons constaté qu'une seule corrélation entre les éléments liés au degré d'utilisation de l'information sur les coûts dans la prise de décision, à savoir l'information employée pour la diminution des coûts et l'information employée pour les analyses stratégiques. Ces résultats vont dans le même sens que ceux trouvés par Rahmouni A (2008), Ahmadzadeh et al (2011) ; Omiri et Drury, (2007) ; Charaf et Bescos, (2013) ; Nassar et al., (2013) ; Schoute, (2011) et contredisent ceux trouvés par Robert R(2020)

➤ **Les buts visés par le système de calcul des coûts**

Les résultats concernant la variable "buts visés par le système de calcul des coûts" sont consignés dans le tableau 5 ci- dessous :

² De même, l'étude de la régression multiple n'a pas permis de valider l'hypothèse

Tableau 5 : Les buts visés par le système de calcul des coûts

Variables	Test ANOVA Signification	Moyenne par groupe de la CA	
		Oui = 20	Non = 30
Objectif de maîtrise des charges	0,03*	4,5	3,8
Objectif d'optimisation de la productivité	0,40	3,6	3,8
Objectif d'établissement de devis ou de tarification	0,66	3,4	3,3
Objectif de profitabilité	0,40	4,6	4,5
Objectif d'élaboration et de la gestion Budgétaire	0,00**	3,2	4,7

Seuils de signification : ** = seuil à 0,01 ; * = seuil à 0,05

Source : issu du traitement de nos données année 2023

L'analyse du test (ANOVA) effectuée sur ce facteur n'a permis de confirmer cette hypothèse que pour deux objectifs spécifiques : « meilleure maîtrise des coûts » et « élaboration et la gestion budgétaire ». Le tableau ci-dessus montre qu'il existe une différence significative dans les valeurs moyennes de ces deux éléments entre les entreprises ayant adopté l'ABC et celles qui ne l'ont pas fait. Ce résultat a été confirmé par un test t comparant les moyennes, révélant une différence significative dans les moyennes entre les deux groupes d'entreprises³.

En moyenne, les structures qui mettent en œuvre l'approche ABC pointent l'objectif d'utiliser l'outil pour comprendre les coûts comme une raison importante de leur mise en œuvre (score moyen : 4,5). Les entreprises utilisant une méthode de calcul des coûts différente ont évalué cet objectif comme modérément important (score moyen : 3,8). L'objectif d'établissement et de suivi des budgets a été jugé modérément important par les entreprises ayant mis en place l'ABC (score moyen : 3,2) et important par les entreprises n'ayant pas mis en place l'ABC (score moyen : 4,7). Ainsi, sur la base de ces résultats, l'hypothèse H4 concernant les objectifs du système de pratique de calcul de coûts est en partie confirmée. Par ailleurs, on note quatre liaisons entre les variables « probabilité de distorsions de coûts » et « objectif du système de coûts ». Les variables « charges indirectes significatives », « variation de la consommation des charges indirectes » et « variation de la consommation des fonctions de soutien » sont toutes corrélées avec la variable « objectif de construction et de suivi du budget ». De même, la variable « gamme diversifiée de produits/services » est corrélée avec l'objectif « d'analyse de rentabilité ».

³ Avec des niveaux de signification des tests t à 0,03 et 0.000 successivement pour l'objectif de la connaissance des coûts et l'objectif de construction et de suivi du budget.

Conclusion

Les résultats de notre analyse confirment certaines hypothèses tout en rejetant d'autres. Premièrement, notre hypothèse selon laquelle la taille de l'organisation **serait** un prédicteur significatif de l'adoption de la méthode ABC dans les entreprises au Bénin n'est pas soutenue par nos résultats. Cette absence de relation peut être attribuée à l'accessibilité croissante des pratiques de comptabilité à base d'activité pour les entreprises au Bénin.

Deuxièmement, en accord avec notre revue de la littérature, nos résultats confirment en partie notre deuxième hypothèse concernant le risque de déformation des coûts. Trois éléments se sont avérés significatifs : la manière dont l'utilisation des fonctions de soutien varie selon les différents produits ou services, la proportion des coûts généraux et la fluctuation de la consommation des charges indirectes selon les produits ou services. Cependant, nos résultats diffèrent de certaines études antérieures, ce qui peut être dû aux particularités du contexte auquel notre étude est appliquée.

Troisièmement, à l'inverse des écrits antérieurs, notre troisième hypothèse concernant le niveau d'utilisation des informations relatives aux coûts dans la prise de décision et selon laquelle ce niveau influe de manière positive et significative sur la préférence pour la méthode ABC n'a pas été confirmée. Cela suggère que d'autres facteurs peuvent influencer la prise de décision en matière de coûts dans les entreprises étudiées.

Enfin, en ce qui concerne notre quatrième hypothèse selon laquelle les buts visés par le système de calcul des coûts influent de manière positive et significative sur la préférence pour la méthode ABC est validée pour deux facteurs. Nous avons constaté une corrélation positive entre l'objectif d'acquérir une meilleure maîtrise des coûts et la mise en œuvre de la méthode ABC. En revanche, il existe une corrélation négative entre l'adoption de la méthode ABC et le choix d'utiliser les informations sur les coûts pour la l'établissement et le suivi du budget. Ces résultats mettent en évidence l'importance des buts visés par le système de calcul des coûts dans le choix d'adopter la méthode ABC.

De façon théorique cette étude comble le vide lié aux travaux portant sur l'adoption des outils modernes de calcul de coûts dans les entreprises au Bénin. elle tient compte surtout d'une logique explicative qui tient compte simultanément du processus de mise en place de l'outils, les situation et les variables d'influence dans la logique d'apporter quelques éléments de réponse au paradoxe de la méthode ABC. Sur le volet managérial, non seulement elle allume une flamme sur le statut d'adoption de la méthode dans les entreprises au Bénin, mais elle met

également en exergue l'importance de facteurs d'adoption de la méthode peu étudiés dans le contexte béninois. A cet effet elle signale des pistes possibles pour diagnostiquer a priori les entreprises en ce qui concerne la mise en œuvre de cet outil. Cependant les résultats de cette étude ne sont pas sans limites. Tout d'abord, ces résultats sont issus d'une enquête par questionnaire ce qui implique le manque de moyen pour accorder la qualité des données fournies. Ensuite, la taille moindre de l'échantillon ne rassure pas sur le critère de la représentativité. Seulement, il ouvre de voie de recherche pour des études ultérieures. A cet effet, nous proposons un agrandissement du champ de recherche en prenant en compte d'autres variables, telle que l'effet de l'environnement, de la culture organisationnelle, la méthode de gestion et le plan d'action de l'entreprise sur l'implantation de la méthode. Il serait de même pertinent d'examiner l'influence de ces facteurs sur les diverses étapes de mise en œuvre de ces outils au sein des entreprises du Bénin.

BIBLIOGRAPHIE

Ahmadzadeh F. et al (2011). « *A new record of the Persian Brook Salamander *Paradactylodon persicus* in northern Iran* » Bonn zoological bulletin, vol 60 numero 1 pp : 63-65;

Al-Omiri M. and Drury C. (2007a). « *Organizational and behavioural factors influencing the adoption and success of ABC in the UK.* » Cost Management, vol 21pp 38-48;

Al-Omiri M.& Drury C.(2007b). « *A survey of factors influencing the choice of product costing systems* » Management Accounting Research, vol 18 numero 2 pp 399-424

Ananga O., makani S. (2017), « *Quels déterminants pour les politiques comptables dans les PME Camerounaises* », revue du Contrôle de la comptabilité et de l'audit, ISSN :2550- 469X numero 4pp 108- 135 ;

Anderson S.W., (1995), « *A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993* », Journal of Management Accounting Research, vol. 7, p. 1-51.

Askarany D., Smith M. et Yazdifar H. (2007), « *Technological Innovations, Activity Based Costing And Satisfaction* », Journal of Accounting Business & Management, vol. 14, p. 53-63.

Baird et al (2007) « *Adoption of activity management practices in public sector organizations* »

Bescos p., Cauvin E., Gosselin M.(2002) « *la comptabilité par activité et la gestion des activités : comparaison entre le canada et la France* », « CCA tome 8 » page 209 à 227

Bjørnenak T., (1997), « *Diffusion and accounting : the case of ABC in Norway* », Management Accounting Research, vol. 8, n° 1, p. 3-17.

Booth P. et Giacobbe F., (1998), « *The impact of demand and supply factors in the diffusion of accounting innovations : the adoption of activity-based costing in Australian manufacturing firms* », Paper presented at the Sixth Biennial Management Accounting Research Conference, University of NSW, Sydney.

Bouquin H., 2006, « *Comptabilité de gestion* », noir et blanc, 4ème édition pp 408 .

Brierley C. (2008) « *How Will Biomining Be Applied in Future.* » Transactions of Nonferrous Metals Society of China, vol 18: numero 6, pp: 1302-1310;

Brown D., Booth P. et Giacobbe F., (2004), « *Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia* », Accounting and Finance, n°44, p. 329-356.

Chapellier P. (1994), « *Comptabilités et systèmes d'informations du dirigeant des PME : Essai d'observation et d'interprétation des pratiques* », Thèse de Sciences de Gestion, Université de Montpellier II,.

Chenhall, R. (2003). « *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future,* » Accounting, Organizations and Society, Elsevier, vol. 28(2-3), pages 127-168.

Chiapello, E. (1996). « *Les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingence : un essai d'organisation de la littérature* », Comptabilité-Contrôle-Audit, vol. 2, no 2, pp. 51-74.

Cooper R., (1988a), « *The rise of activity-based costing-part one: what is an activity based costing system ?* », Journal of Cost Management, vol. 2, p. 45-54.

Cooper R., Kaplan R.S., (1988), « *Measure costs right: make the right decisions* », Harvard Business Review, vol. 66, n° 5, p. 96-103.

Culture and Hofstede (1980) « *in international business studies: a bibliometric study in top management journals* », REGE- Revista de gestao, vol 21: numero 3pp:379-399

Elhamma, A. (2012). « *The Relationship between Firm Size, Activity Based Costing and Performance : An Application on Moroccan Enterprises.* » Journal of Accounting, Business & Management, vol 19 numero 1pp : 26-47;

Fabi B., D.J. Garand et PETERSEN N. (1993), « *La gestion des ressources humaines en PME: proposition d'un modèle de contingence*», Congrès international francophone de la PME, Carthage, Tunisie, 28-30 octobre, p. 216-229 ;

Fisher, R.J. and Wakefield, K. (1998) « *Factors Leading to Group Identification: A Field Study of Winners and Losers.* » Psychology & Marketing, vol 15 numero 5 pp : 23-40 ;

Georges O. ODOUNHARO & Emmanuel C. HOUNKOU (2022) « *Culture d'entreprise et pratiques de calcul de coûts dans les industries au Bénin* » revue d'analyse des politiques économiques et financière, vol 2

Gosselin M., (1997), « *The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing* », Accounting, Organizations and Society, Vol. 22, n° 2, pp. 105-122.

Innes J., Mitchell F. et Sinclair D., 2000, « *Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results* », Management Accounting Research, vol. 11, p. 349-362;

Innes J., Mitchell F., (1995), « *A survey of activity based costing in the U.K's largest companies* », Management Accounting Research, n° 6, pp: 137-153.

Philippe I. (1989) « *La logique de l'honneur : Gestion des entreprises et traditions nationales* ». Publié aux éditions du Seuil, Paris 288p

Johnson H. T., & Kaplan, R. S. (1987). « *The Rise and Fall of Management Accounting*» IEEE Engineering, vol 15, numero 3 pp: 36- 75 ;

Kaplan R. S. (1986) « *Accounting lag: The obsolescence of cost accounting systems* », California Management Review, vol. 28, n° 2, p. 174-199.

Katz D. & Kahn R. J. (1966). « *The Social Psychology of Organizations*» New York, NY Wiley 23p

Krumwiede K. R., (1988a), « *The implementation stage of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors* », Journal of Management Accounting Research, n° 10, p. 239-278. »

Krumwiede K. R., (1998b), « *ABC: why it's tried and how it succeeds* », *Strategic Finance*, vol. 79, n° 10, pp: 32-38.

Kimberly J.R. (1981) « *Managerial Innovation., Handbook of Organizational Design,* » Oxford University Press, New York, Vol. 1, 84-104.

Lana. R & Fei. Z , (2007) « *Behavioral and organizational variables affecting the success of ABC success in China* », *African Journal of business Management*, Vol 4: numero 11 pp: 2302-2308;

Lavigne B. (2002), « *Contribution à l'étude de la genèse des systèmes d'information comptables des PME : une approche empirique* », Actes du congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, France pp CD- Rom ;

Lawrence P. et Lorsch J. (1967), « *Differentiation and Integration in Complex organizations* », *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, p. 1-30.

Malmi T., (1999). « *Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms.* » *Accounting, Organizations and Society*, vol 2 numero 4, pp : 649–672

Maxime. C. (2010) « *la mesure des performances financières des entreprises béninoises et ses enjeux* » thèse de doctorat en Science de Gestion, université de montpellier1.

McSweeney B. (2002) « *Model of National Cultural Differences and their Consequences: A Triumph of Faith - A Failure of Analysis.* » *Human Relations* vol 5 : numero 5 pp : 89-118.

Mévellec P., 1995, « *La comptabilité à base d'activités : une double question de sens* », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 1, Volume 1 : pp 62-80 ;

Ngongang D. (2010). « *Analyse de la pratique des coûts dans les PMI camerounaises* », *Revue libanaise de gestion et d'économie*, vol 3 : numero 5 pp : 92- 114 ;

Ngongang E. (2015), « *Financial development and economic growth in Sub-Saharan Africa: A dynamic panel data analysis* », *European Journal of Sustainable Development*, Vol 4: numero 2 pp: 369-369;

Pierce B. et Brown R., (2004), « *An empirical study of activity-based systems in Ireland* », the *Irish Accounting Review*, vol 11: n°1 pp: 33-55.

Rankin R. (2020), « *l'impact prédictif des facteurs contextuels sur l'adoption des coûts par activité* » *Journal de la comptabilité et des finances* Vol. 20 numero 1 pp : 66 – 81 ;

Rhaba'h A. (2013). « *The influence of company characteristics factors to activity-based costing systems implementation* », *Journal of Education and Vocational Research*, vol 4: numero 2 pp: 36-46

Rogers E. M., (1983), « *Diffusion of Innovations* », 3ème Edition, New York, Free Press.

Rogers E. M., (1995), « *Diffusion of Innovations* », 4ème Edition, New York, The Free Press.

Shields M. D., 1995, « *An empirical analysis of firm's implementation experiences with activity based-based costing* », *Journal of Management Accounting Research*, Vol 7 pp. 148-165.

Simon A., Nicolas B., Yves L., (2003) « *Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative* » vol 9 numero 3 pp :7-26 ;

Sunarni, C. W. (2013). « *Management Accounting Practices and The Role of Management Accountant: Evidence from Hotel throughout Yogyakarta, Indonesia.* » Review of Integrative Business and Economics Research, vol 2: numero 2 pp : 616-626;

Trompenaars, F., & Hampden-Turner, C. (2004). « *Managing People across Cultures.* Chichester: Capstone Publishing Ltd. », Open journal of leadership, vol 3: numrero 3 pp 65-88;

Wade, M. & Samb, M., (2015) « *Déterminants de l'utilisation des outils de pilotage par les PME sénégalaises : cas du tableau de bord* », intercostos.org

Waweru, N. M., Hoque, Z., & Uliana, E. (2005). « *A survey of management accounting practices in South Africa.* International Journal of Accounting, » Auditing and Performance Evaluation vol 2: numero 3, pp 226-263;

Yazdifar, H., & Askarany, D. (2012). « *A Comparative Study of the Adoption and Implementation of Target Costing in the UK, Australia and New Zealand.* » International Journal of Production Economics, vol 13numero 5 pp 382-392.

ZAMOURI L. (2022) « *La comptabilité analytique, entant qu'outil de gestion et de développement économique de l'entreprise* » revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit « Volume 6 : numéro 4, pp : 170-185.