

# Du projet stratégique à l'action : la délicate configuration des outils ABC/ABM

---

Thierry BERTRAND

*École des Mines de Nantes*

Pierre MEVELLEC

*Université de Nantes*

*Classification JEL : M41*

*Correspondance :*

Ecole des Mines de Nantes  
4, rue Alfred Kastler, BP 20722  
44307 Nantes Cedex 3  
E-mail : Thierry.Bertrand@emn.fr

*Résumé :* Les projets ABC/ABM constituent des tentatives de réponse à l'affaiblissement du maillon reliant actions et projet stratégique. Se fondant sur les enseignements tirés de recherches interventions, cette communication questionne à la fois les origines et les conséquences d'une focalisation sur les seuls aspects instrumentaux fréquemment observés dans ce type de démarche.

*Mots clés :* représentation – action – stratégie – outils de gestion – paramètres de conception

*Abstract :* ABC/ABM projects attempt to strengthen the link between action and strategic planning. However, a tendency towards focusing too early on the instrumental aspects of these projects can be observed. On the basis of an analysis drawn from action research, the present paper investigates the origins and the consequences of this observation.

*Key words :* cognitive schemes – action – strategy – cost and management systems – conception parameters.

Face à ce qui a été qualifié de crise du contrôle de gestion, les approches ABC/ABM<sup>1</sup> proposées à la fin des années 80 sous l'impulsion du CAM-I ont focalisé l'attention sur la nécessité de rénover les outils traditionnellement utilisés dans ce domaine. Contingents à un contexte économique et organisationnel dépassé, les systèmes de calculs économiques traditionnels avaient perdu leur pertinence. La sortie de crise passait donc nécessairement par la recherche d'une mise en cohérence des informations économiques fournies par les systèmes de calcul par rapport au nouveau contexte dans lequel évoluait les entreprises (Mévellec, 1990). Sur la base de systèmes ABC présumés renouer avec la pertinence perdue, il devenait possible de reconstruire une animation de la performance grâce à l'ABM. Pourtant, 15 ans plus tard, Gosselin (1999) pouvait mettre en lumière un paradoxe dérangent : le succès d'estime dont bénéficiaient les approches ABC/ABM avait trouvé peu de débouchés concrets dans les entreprises. Non seulement les expériences d'implantation de systèmes ABC/ABM étaient restées très minoritaires, voire marginales, mais nombre d'entre elles n'avaient pas répondu aux espérances de leurs promoteurs, notamment en ce qui concernait le volet ABM censé animer la performance. Cet article vise à explorer ce paradoxe en s'appuyant sur une recherche intervention menée dans une entreprise qui, dans un contexte de repositionnement stratégique, s'était engagée, début 1996, dans une démarche ABC/ABM en se faisant épauler par un cabinet de consultants. Quatre ans plus tard, le directeur financier de cette entreprise qualifiait le système mis en place de « *techniquement réalisé mais de culturellement inachevé* ». Sous une formulation pudique, ce jugement traduisait une absence quasi totale d'utilisation de l'outil ABC implanté quatre ans plus tôt. Sur la base de ce constat, la direction de l'entreprise confiait, fin 1999, une mission de diagnostic à une équipe mixte composée de contrôleurs de gestion de l'entreprise et de chercheurs du CRGNA<sup>2</sup>. Au-delà d'un objectif de compréhension, ce diagnostic devait déboucher sur des propositions pour surmonter l'état de blocage qui caractérisait alors la situation. L'intervention, commencée début 2000, s'est d'abord concentrée sur l'analyse conceptuelle du système existant. La compréhension des éléments ayant conduit à cet existant a pu s'appuyer sur la documentation parcellaire conservée par l'entreprise

---

<sup>1</sup> ABC/ABM : *Activity Based Costing/ Activity Based Management*.

<sup>2</sup> Centre de Recherche en Gestion de Nantes Atlantique.

concernant les supports conceptuels et méthodologiques de la démarche adoptée en 1996. À cette documentation interne à l'entreprise s'est ajoutée deux sources externes. D'une part, l'étude a pu se nourrir d'informations tirées du rapport et de la soutenance d'un étudiant en DESS de contrôle de gestion de Nantes qui, dans le cadre de son stage, avait accompagné la mission du cabinet en 1996. D'autre part, il a été possible de croiser les éléments conceptuels et méthodologiques observés avec les positions exposées par les consultants dans un ouvrage qu'ils ont co-écrit et publié en 1998. Enfin, l'analyse de cette documentation a été complétée par une trentaine d'entretiens menés auprès des membres de l'entreprise au premier semestre 2000.

Après avoir situé les objectifs du projet ABC/ABM dans le contexte d'un repositionnement stratégique de l'entreprise, l'étude analyse les défauts conceptuels de l'outil mis en place au regard de ces objectifs. Diagnostiquant l'origine de ces défaillances dans une focalisation trop précoce sur l'outil, l'analyse montre les limites de l'approche purement instrumentale adoptée par les promoteurs du projet. Ce sont alors les racines du mythe du pouvoir prêté à l'outil qui sont questionnées. Ce cheminement amène finalement à interroger les présupposés sur lesquels repose explicitement, ou implicitement, ce mythe. C'est d'abord l'hypothèse de l'existence d'un lien direct entre modification des informations et changement des comportements qui est mise en cause. C'est ensuite la notion de représentation partagée comme fondement de l'action collective qui est discutée.

## **1. Les données de l'expérience : un projet ABC/ABM dans un contexte de changement de métier**

Créée en 1971 dans le domaine de l'assemblage électronique, l'entreprise Sofrel au sein de laquelle s'est déroulée l'intervention, employait, en 1996, près de 800 personnes pour un chiffre d'affaires d'environ 70 millions d'euros. À partir du début des années 90, elle avait évolué du métier de sous-traitant vers un statut revendiqué d'équipementier. C'est dans ce contexte de repositionnement stratégique et de recherche d'une nouvelle cohérence que doit être appréhendée la démarche ABC/ABM engagée dans l'entreprise en 1996.

### ***1.1. Changement de métier et perte de cohérence***

Le repositionnement stratégique de l'entreprise n'avait été rendu possible que par un développement significatif des activités en amont et en aval de la production. En 1996, la mue n'était pas encore totalement réalisée mais les activités d'études et de conception de produits, d'achats et d'approvisionnements de composants électroniques et de service après-vente mobilisaient déjà plus du quart de l'effectif total de l'entreprise et une proportion plus importante encore de la masse salariale. Au-delà de cet enrichissement de l'offre, ce changement de métier avait des implications profondes touchant à la nature et aux termes des échanges réalisés avec l'environnement, à l'ajustement à cet environnement et au mode de fonctionnement interne

#### *1.1.1. Repositionnement stratégique et changement des termes de l'échange*

En tant que sous-traitant, l'entreprise se contentait de proposer à ses donneurs d'ordre la location de ses capacités de production. Se résumant à la facturation d'heures de main-d'œuvre et de machines, les termes de l'échange se limitaient à l'évaluation de la quantité de travail contenue dans la prestation réalisée et à la négociation du prix accordé à ce travail. La nature de sa prestation étant prédéfinie, l'ajustement du sous-traitant à la demande de son environnement se réalisait globalement en jouant quantitativement sur sa capacité de production et spécifiquement par l'action sur la quantité de travail contenue dans chaque offre. Cette offre prenant un caractère uniforme et la performance économique reposant essentiellement sur la recherche d'efficacité de la fonction de production, la standardisation des procédés assurait de manière satisfaisante la cohérence organisationnelle de l'entreprise.

Par contraste, en devenant équipementier, l'entreprise Sofrel s'adressait au marché en proposant un savoir-faire fondé non seulement sur la variété générée par les nouvelles activités en amont et en aval de la production mais aussi sur sa capacité à les combiner. Ainsi enrichis, les termes de l'échange portaient en eux des opportunités nouvelles d'ajustement au marché. Pour autant, l'entreprise ne pouvait espérer tirer le plein bénéfice économique de ces opportunités qu'en remodelant en profondeur son approche du couple coût-valeur. À l'image de la prestation de conception, par exemple, la valeur de ces activités nou-

velles ainsi que de leur combinaison ne reposait plus sur la somme de travail investie pour réaliser la prestation mais sur une valeur « de marché », ou, à défaut, sur une valeur « d'utilité ». Le coût de son offre étant déterminé par les caractéristiques de son organisation interne, l'équipementier ne pouvait tirer profit de ces opportunités nouvelles de valorisation qu'à la condition que l'ajustement au marché boucle sur l'organisation interne : re-dimensionnement d'activités, reconfiguration et maintenance permanente des processus. L'ajustement au marché ne se limitant plus aux seules variables quantitatives, c'est à la fois l'éclairage apporté par le système d'évaluation économique et le mode de bouclage sur l'organisation interne qui se trouvaient affectés par le repositionnement stratégique.

La problématique du bouclage sur le mode d'organisation interne était également perçue sous l'angle d'une difficulté croissante à assurer le contrôle organisationnel de l'entreprise. La plupart des activités qui différencient un équipementier d'un sous-traitant s'accommodent très mal de la standardisation des procédés. En outre, l'inadéquation de cette forme de coordination se trouvait renforcée à la fois par la complexité des variables d'ajustement à l'environnement et par l'autonomisation croissante des acteurs qui découlait de l'exigence de réactivité.

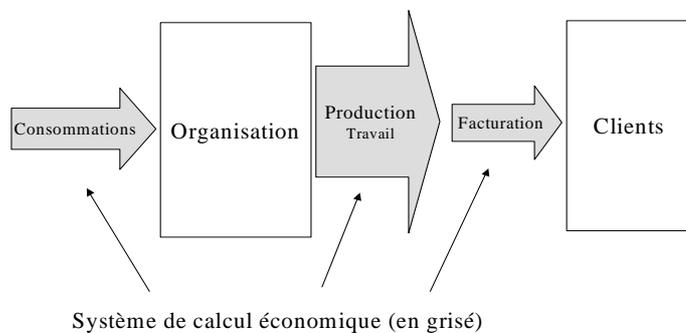
Loin de se circonscrire à un simple ajout d'activités nouvelles, le repositionnement stratégique de l'entreprise appelait donc une reconfiguration de son mode de fonctionnement. Cette reconfiguration ne s'étant pas encore produite en 1996, les dirigeants diagnostiquaient des dysfonctionnements majeurs tant au niveau du système d'information économique qu'à celui des modes de coordination des acteurs

### *1.1.2. Un système d'information économique devenu inadapté*

Hérité de la période de sous-traitance, le système d'information économique n'éclairait correctement que les coûts directs de production. Ni la valeur ni le coût des activités devenues les plus stratégiques n'étaient fournis par le système. Plus fondamentalement encore, la logique même de ce système entraînait en complète contradiction avec les modalités d'ajustement d'un équipementier. C'est le double suivi des volumes de production et des temps de fabrication engagés pour réaliser cette production qui constituait le pilier du système de calcul économique existant. La vocation de ce système était d'assurer la meil-

leure traçabilité possible de ce type de consommation afin de pouvoir les justifier auprès des donneurs d'ordre et de les leur facturer. On se situait dans une logique de coûts internes « poussés » vers le marché afin d'en obtenir une juste valorisation (figure 1).

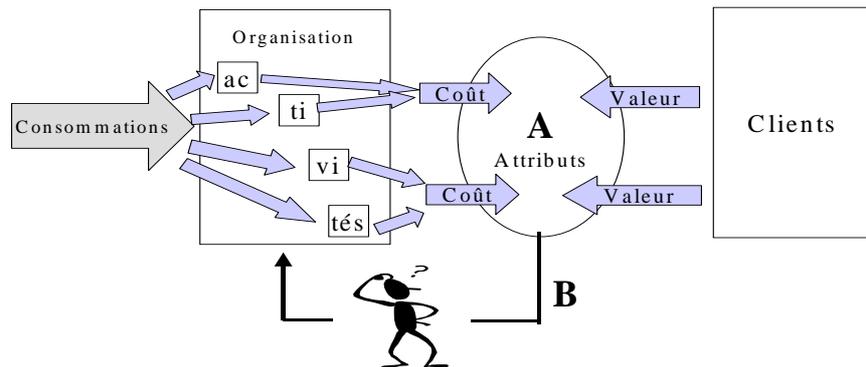
**Figure 1** – *Un système de calcul économique dans une logique de coûts « poussés » vers les clients*



Contrairement à cette logique, les termes nouveaux de l'échange engageaient au contraire à « tirer » l'organisation interne de l'entreprise à partir de la confrontation coûts-valeurs cristallisée sur les attributs de l'offre (figure 2).

Dans le processus d'ajustement de l'entreprise, le système de calcul économique a pour fonction première d'éclairer la confrontation entre le coût des attributs de l'offre proposée par l'équipementier et la valeur que le marché confère à ces attributs (articulation A du schéma). Les éléments de cette comparaison doivent ensuite permettre un retour réflexif sur l'organisation interne et la gestion des ressources mobilisées par l'entreprise pour optimiser les couples coût-valeur. Cette optimisation concerne notamment le dimensionnement des activités constitutives de l'offre (articulation B du schéma).

**Figure 2** – Une organisation « tirée » par la confrontation coûts-valeurs<sup>3</sup>



L'inadéquation du système de calcul économique développé durant la période de sous-traitance par rapport à ce schéma entraînait plusieurs conséquences concrètes.

- En l'absence d'informations permettant une comparaison coûts-valeurs, le positionnement de l'entreprise et son pilotage ne pouvaient se réaliser qu'en aveugle.
- À défaut d'alternative, les devis continuaient à être bâtis sur la base d'une évaluation des heures de fabrication à laquelle était appliquée un coefficient de coût horaire. En contradiction avec les nouveaux termes de l'échange, la négociation commerciale restait, de ce fait, d'une très grande pauvreté.
- Faute d'articulation possible avec un système de calcul économique resté uniquement focalisé sur la fabrication, l'élaboration des budgets devenait à la fois laborieuse dans son déroulement et décevante quant à ses retombées.

<sup>3</sup> Ce schéma, réalisé en 2000, a été validé par la direction de l'entreprise à la fois comme formalisation du système visé en 1996 et comme base réitérée pour la construction d'un nouveau dispositif.

- Sur un plan cognitif, le maintien du système existant constituait un frein à l'évolution d'une mentalité de sous-traitant vers celle d'équipementier.

### 1.1.3. Une standardisation des procédés inopérante entraînant un risque de balkanisation

La recherche d'efficience, caractéristique de la période de sous-traitance, avait naturellement conduit à standardiser au maximum les procédés dans l'organisation. La primauté de ce mode de coordination avait encore été renforcée par l'engagement de l'entreprise dans des démarches de certification « qualité »<sup>4</sup> largement fondées, à l'époque, sur la formalisation des procédures. Ce mode de coordination qui continuait à réguler de manière satisfaisante l'activité de sous-traitance se montrait peu opérant dans le contexte du volet équipementier.

- La nature même des nouvelles activités, comme les « études » par exemple, entrainait en contradiction avec cette forme de standardisation.

- La réactivité aux évolutions peu prévisibles du marché, supposait une capacité des membres de l'entreprise à improviser des réponses *ad hoc*, non formalisables à l'avance.

La conjugaison de ces deux facteurs avait contribué à une autonomie fortement accrue des acteurs. Pourtant aucun dispositif formel n'ayant remplacé les normes d'actions devenues caduques, la coordination des acteurs reposait quasiment exclusivement sur un ajustement mutuel informel. Le risque de balkanisation était d'autant plus grave que la performance de l'entreprise en tant qu'équipementier nécessitait un fonctionnement transversal de l'organisation.

Sous cet éclairage, la capacité d'un nouveau système de calcul économique à fournir des informations plus pertinentes ne pouvait constituer une fin en soi mais plutôt un moyen de modifier en profondeur les comportements et les modalités d'action au sein de l'entreprise. Déjà sensibilisée à l'approche par activités, la direction de l'entreprise l'a choisie pour sa capacité présumée à répondre globalement aux différentes facettes de cette problématique en couplant l'information économique fournie par l'ABC et l'animation de la performance supportée par l'ABM. Qui plus est, ce couplage lui semblait offrir toutes les ga-

---

<sup>4</sup> ISO 9001 et QS 9000.

ranties de cohérence dans la mesure où il se fonde sur la construction d'un modèle organisationnel commun aux deux dispositifs.

### ***1.2. La démarche ABC/ABM « 1996 »***

C'est la multiplicité des sources d'informations qui a permis de reconstituer les objectifs du projet, les moyens mobilisés, la démarche adoptée puis de situer les résultats obtenus dans leur chronologie.

#### *Les objectifs du projet*

Lors de son lancement officiel, la direction de l'entreprise affichait cinq objectifs principaux au projet.

1. Avoir une bonne maîtrise de ses coûts de revient (le projet ambitionnait d'affecter 90 % des charges de manière directe).
2. Suivre les rentabilités clients, produits, marchés.
3. Disposer d'un outil d'analyse et d'anticipation.
4. Ajuster et rationaliser l'organisation sous le nouvel éclairage de l'ABC.
5. Promouvoir un mode de fonctionnement transversal au sein de l'entreprise.

Si les trois premiers objectifs correspondent aux carences perçues en matière d'information économique, les points 4 et 5 attestent que l'ambition du projet allait bien au-delà d'une seule « mise aux normes » du système d'information pour modifier le mode de fonctionnement de l'organisation.

#### *Moyens mobilisés sur le projet*

Si l'on se réfère aux facteurs clés de succès de ce type de projets inventoriés dans la littérature (Argyris et Kaplan, 1994 ou Anderson, 1995), le projet a bénéficié de conditions particulièrement favorables.

- L'entreprise ne disposant pas, en interne, de compétences particulières dans le domaine ABC/ABM, les dirigeants ont fait le choix de se faire épauler par un cabinet de conseil. Pour autant, le rôle du cabinet était d'aider les membres de l'entreprise à construire le futur dispositif en apportant son expertise, notamment méthodologique, et non d'implanter un système préfabriqué.

- Afin d'en faciliter l'appropriation, les promoteurs du projet souhaitaient que le futur dispositif résulte d'une démarche fortement participative.
- Le soutien de la direction de l'entreprise au projet s'est manifesté à la fois par l'affirmation répétée de son caractère stratégique, par la participation active de cette direction aux phases la concernant et par le déblocage de moyens importants.

#### *Démarche adoptée*

Paradoxalement, en 2000, les participants à la démarche initiée en 1996 se souvenaient très bien d'une démarche très participative mais n'avaient plus qu'un souvenir très vague des modalités pratiques de cette démarche. Néanmoins, en croisant les bribes d'information collectées lors des entretiens avec les documents disponibles, il a été possible de reconstituer une démarche en trois grandes étapes :

1. La démarche a débuté par une réflexion stratégique, menée en réunion avec la direction, pour cerner les différents attributs de valeur produits par l'entreprise et pour décomposer ces attributs sous forme de chaînes à la Porter (1985).

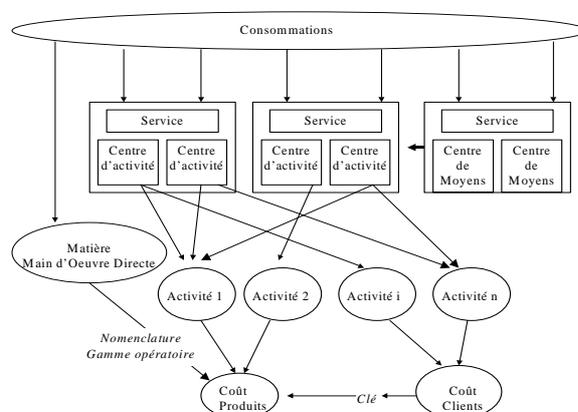
2. À l'aide de réunions de même type, cette étape a été prolongée par la définition de processus correspondants à ces attributs.

3. Parallèlement, la définition des activités a été réalisée sur la base de réunions collectives réunissant les opérationnels.

Globalement la démarche se fondait sur le croisement d'un mouvement « *top down* » de déclinaison, par la direction, de la valeur vers les activités avec un autre mouvement symétrique « *bottom up* » remontant, grâce aux opérationnels, des tâches vers les activités. Pourtant, aucune trace quant aux modalités de la rencontre entre ces deux mouvements n'a pu être collectée *a posteriori*. En l'absence de processus dans le système final (cf. paragraphe suivant), rien n'interdit de penser que cette rencontre ne s'est finalement jamais produite.

*Résultats obtenus*

- Fin 1996 et conformément au planning initial, le volet ABC de calcul de coûts (figure 3) était opérationnel.

**Figure 3** – *Le système ABC mis en place en 1996*

Quatre éléments principaux caractérisent l'architecture de ce système.

1. Les activités, briques de base du système, sont définies de manière transverse aux centres de responsabilités que sont les services, les centres d'activité et les centres de moyens. Concrètement, les activités sont composées de tâches pouvant être réalisées dans de multiples services. Par exemple, l'activité « Améliorer la productivité » regroupe des tâches réalisées dans pratiquement tous les services de l'entreprise et revêt le caractère de ce que l'on serait enclin à qualifier de processus. Suivant une tout autre logique, l'activité « Assurer la qualité » recrée plutôt une nouvelle fonction en empruntant aux nombreux services concernés par les problèmes opérationnels de gestion de la qualité. Enfin, dans la mesure où tout service doit être géré, l'activité « Manager le service » emprunte à tous les services en procédant à un regroupement par nature de tâches réalisées. Symétriquement, à l'instar des « approvisionnements », plusieurs services peuvent être impliqués, chacun, dans plus d'une dizaine d'activités.

2. Contrairement à la volonté initialement affichée, la notion de processus est totalement absente de ce système. Les processus n'y figurent ni comme éléments de structuration du calcul des coûts (Mévellec, 1997), ni comme objets de coûts (Lorino, 2000). Cette absence de processus dans le système peut être mise en relation avec le point précédent. La dimension opérationnelle, transverse aux services, constitue l'une des raisons principales à la définition de processus. Le choix de capter cette dimension directement au niveau des activités retire toute nécessité de le faire au niveau processus. On s'inscrit alors dans une logique « à l'américaine » où la transversalité se construit au sein de « *macro-activity* » (Turney, 1991) et où la notion de processus se réduit le plus souvent à la description de l'enchaînement des tâches au sein de ces activités ou macro activités.

3. La définition explicite des objets de coûts aux seules entités produits et clients indique une finalisation et une limitation du système à un apport d'information focalisé sur les objets de coûts traditionnels.

4. Les coûts des clients sont imputés à ceux des produits à partir d'une clé d'imputation de nature purement volumique (le chiffre d'affaires généré par le produit). Si l'on admet qu'il s'agit là d'une imputation indirecte et conventionnelle, il en résulte que l'objectif numéro 1 du projet (affecter directement 90 % des consommations) n'est respecté qu'en façade. Plus grave encore, cette ventilation arbitraire des coûts des clients fait diverger considérablement le système de l'esprit de la figure 2 centré sur la confrontation coûts-valeurs.

- Dans la continuité de la mise en place du système ABC, les porteurs du projet ont mené plusieurs tentatives d'extension à l'ABM. Toutes ces tentatives ayant avorté, l'ambition de mettre en place le volet ABM a été assez rapidement abandonnée.

- L'absence d'utilisation du système qui a caractérisé le dispositif durant ses premières années de vie s'est accompagnée d'une forme d'indifférence à son égard de la part des membres de l'entreprise. Fin 1999, cette indifférence s'est muée en une vive contestation de la part des commerciaux lorsqu'il leur a été demandé d'utiliser le système ABC pour élaborer leurs offres commerciales.

## **2. Analyse de l'expérience : les limites d'une approche purement instrumentale**

La première phase de la mission confiée à l'équipe en 2000 consistait à procéder à une analyse comparative entre le système ABC mis en place et les caractéristiques de l'organisation. Cette analyse a permis de mettre en lumière des problèmes conceptuels susceptibles d'expliquer, à eux seuls, le rejet du système. Sans écarter l'existence de facteurs bloquants potentiels chez les acteurs, l'étude du système ABC montre qu'il était intrinsèquement difficilement utilisable. Ce constat de carence débouche sur un questionnement concernant les raisons capables d'expliquer comment un tel système avait pu être bâti.

### ***2.1. Analyse conceptuelle du système ABC : un outil déconnecté de la réalité organisationnelle***

À défaut de présenter une étude détaillée du système mis en place en 1996, on se contentera de mettre en évidence les raisons pour lesquelles les choix d'architecture du système ne permettaient pas d'établir les articulations A et B de la figure 2. Faute d'articulations, les conditions de la confrontation coût-valeur de l'offre proposée au marché ne pouvaient être éclairées et aucune contribution significative de l'outil ABC à l'optimisation de la gestion des ressources ne pouvait être espérée. On montrera ensuite comment ces options architecturales affaiblissaient considérablement la représentation de l'organisation proposée aux acteurs, puis comment cette faiblesse a pu entraîner un renforcement de la vision mécaniste des membres de l'entreprise en contradiction avec les impératifs de l'autonomie accrue des acteurs.

#### ***2.1.1. Une confrontation coût-valeur appauvrie par l'absence de processus***

Le système mis en place en 1996 permettait théoriquement de réaliser la confrontation coût-valeur à deux niveaux : les produits et les clients, d'une part, les activités d'autre part.

Les produits et clients se situent à un très haut niveau d'agrégation permettant une confrontation coût-valeur globale potentiellement intéressante pour éclairer les choix stratégiques. Néanmoins, une information aussi synthétique ne prend tout son intérêt qu'à la condition

d'irriguer des analyses beaucoup plus fines en bouclant sur des niveaux plus faibles d'agrégation tels que les attributs de valeur.

En l'absence de processus, le niveau d'agrégation inférieur renvoie directement aux activités. La plupart des activités n'ont que des clients internes. De ce fait, il est quasiment impossible de capter à ce niveau la notion de valeur. Cette impossibilité bloque les perspectives d'approfondissement d'analyse stratégique partant du marché pour descendre vers l'organisation. Symétriquement, et pour la même raison, la gestion des activités ne peut être mise en perspective avec la stratégie dans la mesure où l'analyse de ces activités se trouve orpheline de la dimension valeur. Dans les deux sens, les processus constituent le chaînon indispensable à la fertilisation croisée des informations aux deux niveaux d'agrégation. Pour prendre une image, l'absence du chaînon processus pourrait s'apparenter aux déficiences d'un milieu de terrain dans une équipe de football.

#### *2.1.2. Des activités transverses au bouclage impossible sur la gestion des ressources.*

Au-delà d'un simple apport en termes d'information, le projet visait à promouvoir une animation transversale de la performance débouchant sur une optimisation de la gestion des ressources. L'animation de la performance n'est concrètement possible que si les informations générées par le dispositif correspondent au découpage des responsabilités dans l'organisation (Bouquin, 1998). L'entreprise ayant fait le choix de conserver le découpage fonctionnel hiérarchique de son organisation, l'animation de la performance des activités ne pouvait se concevoir qu'en s'articulant au découpage en services. Le choix de capter la transversalité au niveau des activités entrainait en contradiction avec la conservation de la structure existante. Pour comprendre l'impasse sur laquelle débouchait ce double choix, il suffit, par exemple, d'imaginer des réunions rassemblant une vingtaine de responsables de services chargés collectivement de réfléchir sur la gestion d'une seule activité. Ces mêmes responsables pouvant être impliqués dans plus d'une dizaine de groupes différents, l'objectif de gestion des activités devenait totalement irréaliste. Dès lors, le volet ABM destiné à épauler les acteurs dans ce type de réflexion ne pouvait voir le jour. Pour rester cohérent en termes d'animation, le choix de la transversalité des activités aurait dû s'accompagner d'une mise en conformité du découpage orga-

nisationnel et du partage des responsabilités. Concrètement, cela aurait pu prendre la forme de la nomination de responsables d'activités. Le projet aurait alors pris une tournure clairement « *reengineering* ». Si l'on en croit les chantres de ce type de démarche, c'est alors le volet ABM du projet qui aurait pris le pas sur l'ABC<sup>5</sup>. De manière symétrique, le choix de maintenir le découpage existant aurait dû conduire à bâtir des activités internes aux services et à capter la transversalité au niveau processus. À défaut d'avoir opté pour l'une de ces deux voies, le processus de construction du dispositif a débouché sur la mise en place d'un outil reposant sur un modèle d'organisation idéale, entièrement virtuelle et en totale rupture avec l'existant.

### 2.1.3. D'une représentation nouvelle au renforcement de l'ancienne

Sur un plan cognitif, les promoteurs du projet espéraient faire évoluer les représentations des membres de l'entreprise de la vision mécaniste forgée durant la période de sous-traitance vers une vision organique plus conforme au métier d'équipementier. Deux observations principales attestent que la mise en place du nouveau système n'avait pas entamé la vision mécaniste initiale des acteurs et l'avait plutôt renforcée.

1. La très grande méticulosité dans les affectations de temps des membres de l'entreprise<sup>6</sup> aux différentes activités témoigne du caractère prégnant de la valeur travail caractéristique de l'époque de sous-traitance. Sous cet angle, le dispositif ABC avait été perçu comme une extension à l'ensemble de l'entreprise du suivi des temps de production. On retrouve ici un point commun à de nombreuses applications de l'ABC dans les activités de service, qu'elles soient internes aux entreprises industrielles ou qu'il s'agisse d'entreprises de service.

2. Le fait qu'en 2000 plusieurs membres de l'entreprise aient mis les problèmes de rentabilité financière sur le compte d'une inaptitude des commerciaux à négocier la facturation de l'intégralité du travail réalisé pour le compte des clients renforce cette interprétation.

Sur ce plan aussi, les caractéristiques du modèle découlant du caractère transversal des activités apportent des éléments d'explication.

---

<sup>5</sup> Une telle option aurait probablement conduit à faire émerger explicitement des processus reconfigurés.

<sup>6</sup> A titre illustratif, on signalera plusieurs affectations d'une demi-heure sur l'année.

*La transversalité des activités facteur de complexité du modèle*

Afin de rendre possible l'appropriation du futur outil par les acteurs, les promoteurs du projet souhaitaient éviter l'écueil de la construction d'une « usine à gaz ». Dans cette optique, le critère principalement retenu avait été la limitation à une cinquantaine du nombre final d'activités contenu dans le modèle. En facilitant l'agrégation des tâches au sein d'activités, le choix de la transversalité des activités a effectivement permis de respecter ce critère. En contrepartie, la transversalité des activités ne permettait d'articuler ces dernières aux services de l'entreprise qu'au travers des tâches communes aux deux types d'entités. En conséquence, le modèle ne comportait pas moins de 446 connexions entre les 29 services et les 51 activités<sup>7</sup>. La simplicité du modèle en ce qui concernait le nombre d'éléments le composant masquait l'explosion de la complexité générée par la multiplication des connexions entre ces éléments. La complexité réelle d'un modèle relève davantage du nombre de connexions entre ses éléments que du nombre d'éléments lui-même. Dans une telle configuration, on imagine les difficultés que pouvait éprouver un acteur de l'entreprise pour comprendre le modèle et s'y repérer. À défaut de pouvoir s'approprier la vision nouvelle que voulaient transmettre les concepteurs du modèle, il n'est pas étonnant que les membres de l'entreprise aient eu tendance à l'interpréter dans leurs schémas cognitifs préexistants et à retenir principalement la justification de leur temps par la participation à de multiples activités et non la réflexion sur leur contribution à une production porteuse de valeur.

*De la transversalité des activités à une approche mécaniste*

Compte tenu de la transversalité des activités, les tâches réalisées dans l'entreprise constituaient le seul point d'articulation possible entre les activités du modèle et les différents services constitutifs de l'organisation. De ce fait, et pour assurer cette articulation, les activités étaient définies « en extension » à partir d'un lexique des tâches les composant. En relevant d'une approche purement mécaniste de l'organisation, ce mode de définition venait en parfaite contradiction avec la volonté initiale de promouvoir une responsabilisation des ac-

---

<sup>7</sup> La notion de connexions recoupe ici celle de liens actifs établis par les membres de l'entreprise lorsqu'ils affectent le temps de travail consommé par les services aux différentes activités.

teurs synonyme d'autonomie dans la définition et l'agencement de leurs tâches.

*De l'absence d'usages nouveaux à l'immobilisme des représentations.*

Malgré les faiblesses du modèle organisationnel proposé aux acteurs, les usages de l'outil de gestion auraient pu constituer un deuxième point d'entrée à une transformation des représentations des acteurs. L'absence d'utilisation possible en termes d'animation de la gestion, mise en lumière précédemment, fermait partiellement cette porte. Le cantonnement du système au calcul portant sur des objets de coûts traditionnels que sont les produits et les clients n'engendrait aucun usage nouveau susceptible de peser sur la vision des acteurs. À titre d'exemple, le calcul de coûts de processus porteurs d'attributs de valeurs aurait pu ouvrir aux commerciaux des espaces nouveaux de négociation auprès des clients. En retour, ces usages nouveaux auraient probablement modifié leur vision de l'entreprise et de ses relations au marché. En leur absence, ils ont continué à négocier les termes de l'échange dans une optique de sous-traitance. En élargissant le suivi des temps de l'ensemble des activités, le système a même contribué à entretenir l'illusion de la pertinence de ce mode de raisonnement.

Si la mise en lumière des défaillances conceptuelles du modèle apportait une explication de premier niveau de l'échec du projet, encore fallait-il comprendre comment un tel modèle avait pu être bâti. L'équipe a recherché cette explication dans l'analyse de la conduite du projet

## ***2.2. De la focalisation sur l'outil ABC aux carences du système***

Le projet avait été enclenché sur un objectif global d'amélioration de la performance économique. Cette amélioration était espérée d'un changement des modes d'actions des acteurs allant dans le sens d'une plus grande coopération. Instrument destiné aux acteurs, le volet ABM représentait un moyen, parmi d'autres, pour les aider dans cette voie. Le rôle principal du système de calcul de coût ABC était de suivre l'impact global du changement sur les coûts. Dans cette séquence, l'ABC ne constituait qu'un des moyens de l'ABM, elle-même moyen au service du changement de comportement des acteurs. Dans les faits, on a observé une focalisation très précoce du projet sur la construction de l'outil de calcul de coûts ABC. Cette focalisation précoce a certes

permis de construire rapidement l'outil de calcul de coûts ABC, mais cet outil, simple moyen, s'est vu ainsi propulsé au rang d'objectif. Ce changement de perspective a libéré les concepteurs des contraintes de modélisation qui auraient découlé de la prise en compte des variables inhérentes aux véritables objectifs. Sans un tel changement de perspective, il serait difficile de comprendre comment la nécessaire articulation avec le découpage organisationnel existant aurait pu être négligée. Il serait également difficile d'expliquer pourquoi le signal apporté par l'incapacité à prolonger l'ABC par l'ABM ait pu être totalement ignoré. Si la focalisation sur l'outil de calcul ABC est susceptible d'expliquer en grande partie les carences observées, elle renvoie à une interrogation sur les raisons de cette focalisation. La réponse à cette interrogation est d'autant plus importante que le cas étudié n'est qu'une illustration d'un phénomène très fréquemment observé. Cette observation peut être faite notamment lorsque le projet de changement englobe l'introduction d'un nouveau système d'information. À cet égard, on peut faire référence aux nombreux ERP introduits dans les entreprises sans réflexion suffisante sur les implications de cette décision.

### ***2.3. Origines de la focalisation précoce sur l'outil***

Fondamentalement, le projet initié en 1996, visait à pallier la déficience du pilotage par la standardisation des procédés que l'autonomie accrue des acteurs avait rendu inopérant. En rendant impossible le pilotage direct des actions, l'autonomie des acteurs déplaçait le curseur du pilotage vers le niveau de leurs représentations (Lorino, 1995).

Un outil ABC se borne à fournir des données mises en forme sur la base du modèle organisationnel qui lui est sous-jacent. Se limiter finalement à l'introduction de l'outil comme seul levier pour atteindre les objectifs revient à faire une double hypothèse. La première concerne l'existence d'un lien direct de cause à effet entre données et modèle d'une part et actions d'autre part. La deuxième consiste à présumer de la capacité du modèle support à l'ABC à forger une représentation qui sera partagée par l'ensemble des acteurs et à considérer que ce partage pourra servir de socle à l'action collective. C'est à l'analyse de cette double hypothèse et à ses origines qu'invite la focalisation sur l'outil ABC.

En outre, on ne peut écarter de l'analyse du phénomène de focalisation précoce sur l'outil des éléments relevant davantage des jeux d'acteurs.

### 2.3.1. De l'outil ABC à l'action ?

S'attacher exclusivement à la construction de l'outil de calcul ABC conduit à travailler sur la pertinence intrinsèque des données économiques en faisant abstraction à la fois du système de décision et des schémas d'action en vigueur dans l'entreprise. En caricaturant quelque peu, escompter que ce travail modifiera le cours des actions menées dans l'entreprise revient à postuler un enchaînement du type : le système ABC fournira les bonnes données grâce auxquelles seront prises les bonnes décisions qui seront à la source des bonnes actions. Une telle chaîne relève d'hypothèses simplificatrices très fortes (Cooper et *al.*, 1993).

En premier lieu, la pertinence de la chaîne repose sur la capacité à définir intrinsèquement les « bonnes données » en faisant abstraction de leur usage. Dans le domaine du calcul économique, une telle vision repose notamment sur la croyance dans l'existence d'un coût « vrai » qu'il s'agirait de cerner. Cette posture que l'on peut qualifier de positiviste relève d'une lecture au premier degré du message délivré par les promoteurs de l'ABC concernant le retour à la pertinence. Une lecture plus fine invite au contraire à envisager cette pertinence dans l'adéquation entre données fournies et systèmes d'actions (Lebas, 1991 ; Lorino, 1991a ; Mévellec, 1990).

En second lieu, c'est la solidité de chacun des maillons de la chaîne qui doit être interrogée. L'établissement d'un lien direct entre « bonnes données » et « bonnes décisions » ne peut se concevoir qu'en postulant une rationalité absolue des acteurs. Si, comme l'affirme Simon (1947), la rationalité des acteurs est limitée, alors le pilotage de la prise de décision des acteurs ne peut se limiter à un simple apport de données. Si, comme le pensent Crozier et Friedberg (1977), les acteurs utilisent les marges de manœuvre offertes par les limites de la rationalité pour développer leurs propres stratégies, le dispositif à construire ne peut ignorer les jeux de pouvoir et d'intérêt. L'appropriation de l'outil par les acteurs dépend en grande partie des marges de manœuvre nouvelles qui peuvent leur être apportées. C'est notamment le cas des commerciaux qui détiennent une position clé dans le dispositif d'ajustement de

l'entreprise au marché. À défaut d'avoir travaillé sur cet aspect, les commerciaux de l'entreprise Sofrel n'ont jamais perçu ce que pouvait leur apporter le système de calcul mis en place. De ce fait, ils l'ont d'abord ignoré puis rejeté lorsque l'on a voulu leur en imposer l'usage en 1999. En l'absence de réflexion préalable sur l'usage des données fournies par le système et sur les apports que pouvaient en tirer les acteurs, le système mis en place par l'entreprise a pu être perçu comme un dispositif de contrôle des individus susceptible de limiter leur liberté.

L'établissement d'un lien direct entre décisions et actions présente lui aussi un caractère éminemment problématique. Il postule ou bien que le décideur est l'acteur lui-même ou bien qu'il possède les moyens de piloter l'acteur. Pourtant, dès lors que l'on cherche à modifier les systèmes d'actions, notamment pour que ceux-ci deviennent plus transverses, c'est toute la cohérence entre système de décision et d'action qui est à ré-envisager. Ainsi, l'entreprise était confrontée de manière récurrente à des problèmes d'approvisionnements en composants. L'indisponibilité des composants venait régulièrement perturber les plannings de production. L'impossibilité de réguler correctement le plan de charge des ateliers entraînait une sous-optimisation chronique des capacités de production. La fréquence des ruptures prenait source dans la variété des références de composants et dans le recours à des composants rares. L'effet sur la production ainsi que l'origine de cet effet au sein de la fonction « études et conceptions » étaient bien diagnostiqués. Pour autant, en l'absence de révision des systèmes de décisions et d'actions, la connaissance des données du problème n'a jamais eu d'effet concret et ne s'est pas transformée en action.

En troisième lieu, c'est le caractère linéaire de la chaîne reliant données, décisions et actions qui peut être mis en cause. Si l'on se réfère à Weick (1979) c'est bien l'action qui apporte du sens aux données en leur conférant à la fois une finalité et une signification. Si l'action permet d'énacter le sens tout autant que l'action dérive de ce sens, c'est toute la conception linéaire du lien données-actions qui est remise en cause.

Sur ces trois aspects, la surestimation du pouvoir de l'outil renverrait donc finalement à la prégnance du mythe de la rationalité absolue. La forte culture « ingénieur » de l'entreprise Sofrel n'est probablement pas étrangère à ce phénomène.

### 2.3.2. De l'outil ABC à une représentation partagée ?

L'autonomie accrue des acteurs pose bien évidemment le problème de l'inscription des actions individuelles dans une perspective collective. En outre, en déplaçant le pilotage du niveau « action » à celui des représentations des acteurs, la mutation invite à un changement de paradigme (Lorino, 1991b). Il est pourtant très tentant de résister à cette invite en raisonnant par homothétie : la standardisation des représentations venant remplacer la standardisation des procédés. La position des promoteurs du projet 1996 peut être éclairée sous cet angle : le modèle sous-jacent au nouvel outil de gestion était censé jouer le rôle de norme de représentation et les données produites par le système devaient assurer la conformité à cette norme. Une telle posture revient à considérer que données et modèles peuvent être greffés tels quels dans le cerveau des individus. À l'image d'une intervention chirurgicale, la problématique se résumerait aux risques de rejet de l'implant. Pourtant, l'analyse du cas de l'entreprise Sofrel s'ajoute à la longue cohorte des expériences prouvant que les systèmes d'information quels qu'ils soient n'ont pas le pouvoir, qu'on leur prête trop souvent, d'unifier les représentations. Si l'on se réfère à Piaget (1970), ce ne sont pas les données brutes qui sont assimilées ou acclimatées par l'individu mais l'interprétation qu'il en fait à travers le prisme de ses schèmes cognitifs. Ces schèmes étant propres à chaque individu, l'accommodation des données possède un caractère irrémédiablement idiosyncrasique. La notion de représentation partagée ne peut alors prendre le sens de représentation commune inscrite à l'identique dans l'esprit des acteurs. Le mythe du pouvoir unificateur de l'outil renvoie donc à la possibilité d'ordonner les représentations des individus comme on le faisait de leur action. Transposé des actions aux représentations, on retrouve là des relents de taylorisme. Outre son caractère illusoire, cette transposition est critiquable quant à son utilité et quant aux dangers qu'elle fait encourir.

- L'aspiration à l'instauration d'une représentation commune renvoie à l'idée que le partage de cette représentation serait nécessaire à la constitution en action collective des actions individuelles. Pourtant, l'action collective n'exige aucunement l'identité des représentations des individus mais seulement leur compatibilité (Weick, 1979).

- Tendre à la normalisation des représentations des acteurs conduirait à un appauvrissement cognitif de l'organisation peu compatible avec le traitement de la complexité croissante.

Rompre avec cette interprétation de la notion de partage conduit à glisser vers les notions d'interopérabilité entre les systèmes d'actions et d'interconnexion entre les représentations. Or, aussi bien l'interopérabilité des systèmes d'actions que l'interconnexion des représentations ne peuvent se construire que dans l'action et la réflexion sur l'action. Si l'outil peut jouer un rôle important dans cette enaction, il ne peut supporter à lui seul le processus. L'ambiguïté des concepts de partage des informations et des représentations porte en germe la mythification du pouvoir de l'outil et de son modèle sous-jacent censés conduire à ce partage. La rareté du passage de l'ABC à l'ABM, alors même que la littérature affirme que l'ABC ne prend tout son sens qu'à travers l'ABM, peut être expliquée sous cet angle. Dans l'esprit des promoteurs de ce type de projets, l'ABM constituerait une phase de prolongement de l'ABC envisageable uniquement lorsque celui-ci serait bien approprié par les acteurs. Schématiquement, à charge pour l'ABC de construire la représentation partagée sur laquelle seront ensuite construits les dispositifs d'actions concrètes à travers l'ABM. Or, si seule l'interopérabilité est envisageable et que celle-ci se construit nécessairement dans l'action par l'ABM, cette dernière est alors une condition d'appropriation et d'efficacité de l'ABC et non sa suite logique. En l'absence d'ABM, les retombées de l'ABC ne peuvent qu'être décevantes. Dans ce type de processus séquentiels où l'ABM succède à l'ABC, toute évaluation à l'issue de la phase ABC se traduirait par un constat d'échec conduisant à abandonner le processus ou à attendre indéfiniment que l'ABC ait fait ses preuves.

Sous cet angle, c'est donc à des mythes profondément ancrés dans les mentalités que renvoie la focalisation sur les outils. Les racines historiques du paradigme mécaniste aussi bien que celles du mythe de la rationalité substantive ont eu tellement de temps pour imprégner les mentalités qu'ils sont plus faciles à chasser dans les discours que dans la pratique.

### *2.3.3. Des jeux d'acteurs à la focalisation sur l'outil*

Sous son aspect le plus concret, le projet initié en 1996 visait à doter l'entreprise d'un nouvel outil de pilotage palliant les déficiences du

contrôle de gestion rendu inopérant dans le cadre de l'autonomie accrue des acteurs qui découlait du repositionnement stratégique.

L'outil de calcul économique représentait l'aspect le plus visible de ce contrôle de gestion. De ce fait, la crise que traversait le contrôle de gestion de l'entreprise se manifestait d'abord par une perte de crédibilité, voire une critique virulente, des données économiques qu'il produisait. Il était dès lors très tentant de s'arrêter à la partie visible de l'iceberg.

La perte de crédibilité des données fournies par un système de contrôle de gestion décourageait toute velléité de les utiliser à des fins de pilotage. Cette perte de crédibilité ménageait ainsi aux acteurs une entière liberté d'action qui ne manquait pas d'attrait. De ce fait, la rénovation de l'outil de calcul bénéficiait du consensus qui s'établissait sur la critique de l'existant. D'une part, l'existence de ce consensus renforçait l'idée de l'importance première du problème de calcul, d'autre part, ce consensus générait un climat confortable pour la conduite du projet. Au contraire, envisager le problème avec de nouvelles formes de régulation et d'animation conduisait à prêter le flanc à la disparition de ce consensus.

La focalisation sur les aspects instrumentaux est un phénomène très couramment observé dans de multiples domaines. Ce phénomène est probablement à rapprocher du souci de faire la preuve rapidement de retombées tangibles dans le déroulement des projets. Dans le cadre de l'entreprise étudiée, on ne peut non plus occulter l'impact qu'a pu avoir le recours à un cabinet de conseil. Les contraintes économiques auxquelles sont confrontés tous les cabinets de conseil les incitent à capitaliser sur leurs interventions en recherchant toutes les formes de duplications possibles. Les aspects instrumentaux constituent indéniablement les éléments les plus faciles à dupliquer.

## **Conclusion**

Les propositions du CAM-I ainsi qu'un large pan de la littérature émanant du monde académique situent l'approche ABC/ABM dans le cadre d'une réflexion de fond portant sur la place et le rôle du contrôle de gestion. La recherche d'une nouvelle pertinence des informations économiques produites n'en constitue qu'un des aspects. Cet aspect ne peut être appréhendé isolément mais doit, au contraire, être mis en

perspective avec les systèmes d'actions et d'animation de l'action au sein de l'organisation. Procédant d'une approche systémique, la mise en place de nouveaux outils de contrôle de gestion y est envisagée dans ses interrelations avec les problèmes d'animation de la performance.

Pourtant, alors que l'approche systémique fournit un angle de vue pertinent sur le plan intellectuel, sa transcription dans la réalité des organisations se heurte à la fois à la difficulté de tout faire évoluer en interrelation et à l'horizon de temps nécessaire à une telle opération. Face aux difficultés à opérationnaliser l'approche, on ne doit pas s'étonner que nombre d'organisations, à l'instar de l'entreprise étudiée, ne retiennent des discours sur le changement que la facette purement instrumentale. La problématique des liens entre ABC et ABM est particulièrement illustrative de ce phénomène. Très peu d'outils de calcul économique ABC se voient prolongés par une animation ABM. Plus largement, cette absence de prolongement traduit la faiblesse des liens tissés entre les différentes dimensions de la gestion moderne (qualité, logistique, satisfaction des clients, relations humaines, etc.) et les systèmes de calcul de coûts. En effet, l'ABM ne vise finalement pas autre chose que la coordination des efforts dans ces différents domaines et, ce, dans le cadre d'une vision stratégique plus claire.

Le décalage entre les recommandations de la littérature et les pratiques observables semble indiquer que le concept d'ABM est à la fois trop large et trop vague pour que les recherches produisent des résultats actionnables. De même que la compréhension des systèmes de calcul de coûts gagnerait à prendre en compte les paramètres de conception (Mévellec, 2003), il nous apparaît que les futures recherches sur l'ABM devront s'atteler à définir plus concrètement ce qui est supposé constituer le contenu de cette pratique managériale. Un tel axe va probablement de pair avec le développement de recherches de type interventions.

## Bibliographie

- Anderson S.W. et Young S.M. (1999), « The impact of contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity Based Costing Systems », *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, p. 525-559.
- Anderson S.W. (1995), « A Framework for Assessing Cost Management System Changes : The Case of Activity Based Costing Implemen-

- tation at General Motors, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, p. 1-51
- Argyris C. et Kaplan R. (1994), « Implementing New Knowledge : The Case of Activity-Based-Costing », *Accounting Horizons*, vol. 8, p. 83-105
- Bertrand T. (2001), « Difficultés d'implantation des dispositifs ABC/ABM : contribution à la constitution de savoirs actionnables à partir d'une recherche intervention », Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nantes.
- Bouquin H. (1998), *Le contrôle de gestion*, Presses Universitaires de France.
- Cooper R. et al. (1993), « ABC : Implementing Activity Based Cost Management : Moving From Analysis to Practice », *IMA*.
- Crozier M. et Friedberg E. (1977), *L'acteur et le système*, Seuil
- Gosselin M. (1999), « Bandwagon Theories and Competitive Pressures », *European Accounting Association, congrès de Bordeaux*.
- Gosselin M. et Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *24<sup>ème</sup> congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain-la-Neuve*.
- Lebas M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226 septembre, p. 47-63.
- Johnson H.T. et Kaplan R. (1987), *Relevance Lost : The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Krumwiede K.R. (1998), « The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, p. 239-277.
- Lorino P. (1991a), *Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod.
- Lorino P. (1991b), *L'économiste et le manager*, La Découverte.
- Lorino P. (1995), *Comptes et récits de la performance*, Éditions d'Organisation.
- Lorino P. (2000), *Méthodes et pratiques de la performance*, Éditions d'Organisation.
- Mévellec P. (1990), *Outils de gestion : la pertinence retrouvée*, Éditions Comptables Malesherbes.

- Mévellec P. et Landrein R. (1997), *Construire son système de calculs de coûts par l'analyse des activités et des processus*, CD Rom RCCG.
- Mévellec P. (2003), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts, étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 1, T9, p. 95-109.
- Moison J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Éditions Seli Arslan.
- Piaget J. (1970), *L'épistémologie génétique*, Presses Universitaires de France.
- Porter M. (1985), *Competitive Advantage*, édition française : *L'avantage compétitif*, InterÉditions (1986).
- Simon H.A. (1947), *Administrative Behavior*, MacMillan.
- Turney P. (1991), *Common Cents*, Cost Technology.
- Weick K., (1979), *The Social Psychology of Organizing*, Random House.