

LA DIFFUSION DE L'ABC EN FRANCE : UNE ETUDE EMPIRIQUE UTILISANT LA THEORIE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS

Simon Alcouffe

*Département Comptabilité et Contrôle de Gestion, Groupe HEC, 1 rue de la Libération,
78351 Jouy-en-Josas Cedex, Tél : 01 39 67 83 47, Mél : alcouffes@hec.fr*

Résumé

Les résultats d'une recherche empirique sur la diffusion de l'ABC en France utilisant le cadre théorique de la diffusion des innovations indiquent que 16% des entreprises sondées déclarent utiliser l'ABC. Les canaux interpersonnels sont les canaux de communication les plus utilisés pour s'informer sur l'ABC. Quant aux déterminants de l'adoption de la méthode, l'influence de la perception de son avantage relatif et de sa compatibilité ainsi que la taille de l'entreprise s'est révélée significative au contraire de la stratégie, de l'environnement et de la structure des coûts de l'entreprise.

Mots clés : ABC – Diffusion des innovations – Déterminants d'adoption

Abstract

This communication presents the results of an empirical study of the diffusion of ABC in France using the diffusion of innovation theoretical background. The results show a 16% rate of adoption among responding companies. Interpersonal communication channels were the most used as information sources on ABC. Results show also that perceived relative advantage and compatibility of ABC along with the size of the firm were positively associated with its adoption. Firm's strategy, environment and cost structure were not significantly associated with ABC adoption.

Keywords : ABC – Diffusion of innovations – Adoption determinants

1 Introduction

Depuis une dizaine d'années, de nombreuses recherches ont été menées sur la diffusion de la comptabilité par activités (méthode ABC) de par le monde et plus particulièrement dans les pays anglo-saxons. Comme l'ont montré récemment Gosselin et Ouellet (1999), l'ensemble de ces recherches peut être divisé en deux catégories : des recherches « explicatives » et des recherches « académiques ».

Dans les recherches explicatives, l'objectif principal est de constater dans quelle mesure les entreprises font appel à l'ABC. Les recherches académiques, quant à elles, s'appuient sur une ou plusieurs théories et visent à tester des hypothèses. Finalement, Gosselin et Ouellet (1999) concluent sur l'absence de telles recherches menées en France. Même si Bescos et Cauvin (2000) ont depuis contribué à combler ce manque, il n'existe à ce jour que peu d'éléments d'information sur la diffusion de l'ABC en France.

Cette communication a pour but de présenter les premiers résultats d'une recherche sur la diffusion de l'ABC en France et menée dans le cadre d'une thèse en gestion. Ces résultats sont issus d'une enquête par questionnaire réalisée en deux phases auprès d'un échantillon de départ de 1000 entreprises. L'objectif de cette enquête est double : il s'agit, d'une part, de mesurer le taux de diffusion de l'ABC en France et, d'autre part, de tester un certain nombre d'hypothèses quant aux déterminants de l'adoption de la méthode par les entreprises sondées. Le cadre théorique utilisé est celui de la théorie de la diffusion des innovations. Rogers définit l'innovation comme étant « une idée, une pratique ou un objet qui est perçu comme nouveau

par un individu ou toute autre unité d'analyse » (Rogers, 1995, p. 11, *traduit par nous*). Dans cette recherche, nous partirons du postulat que la méthode ABC peut être considérée comme une innovation. La diffusion d'une innovation est le processus par lequel cette dernière est progressivement adoptée dans le temps, par un nombre croissant d'individus ou toute autre unité d'analyse. Cette adoption par un nombre croissant d'individus est généralement précédée par la communication des idées nouvelles contenues dans l'innovation, à travers certains canaux de communication et parmi les membres du système social étudié.

Nous chercherons donc à répondre aux questions suivantes : « Quel est le taux de diffusion de l'ABC en France ? », « Existe-t-il des différences significatives entre les entreprises ayant adopté l'ABC et les autres ? », « Quelles sont les sources d'information utilisées par les entreprises s'intéressant à l'ABC ? ». Nous essaierons également, à chaque fois que cela sera possible, de comparer les résultats obtenus ici à ceux des recherches ayant déjà été menées en France et à l'étranger.

Dans la suite de cette communication, nous reviendrons en premier lieu sur les recherches précédemment menées sur la diffusion de l'ABC (deuxième partie) avant de développer le cadre théorique de la diffusion des innovations ainsi que les hypothèses sur les déterminants de l'adoption de l'ABC (troisième partie). Nous présenterons ensuite les principaux aspects de la méthodologie utilisée (quatrième partie) suivis des résultats obtenus (cinquième partie), avant de conclure (sixième partie).

2 Les recherches précédentes

A la distinction entre enquêtes « descriptives » et « académiques » utilisée par Gosselin et Ouellet (1999) nous préférons substituer les deux questions de recherche suivantes : « Quel est le taux de diffusion de l'ABC ? » et « Quelles sont les caractéristiques des entreprises adoptant l'ABC ? ». D'une part, il semble plus commode d'organiser la revue des études précédentes sur la diffusion de l'ABC autour de ces deux questions, une même étude cherchant souvent à répondre aux deux. D'autre part, il nous semble que la distinction entre ce qui est académique et ne l'est pas est hors de propos dans cette recherche.

2.1 Les recherches sur le taux de diffusion de l'ABC

Sur la trentaine de recherches¹ adressant cette question et que nous avons pu identifier, plus de la moitié ont été menées dans des pays anglophones (USA, Canada, Royaume Uni, Australie). Par ailleurs, nous n'avons trouvé que trois études de ce type menées en France². Dans beaucoup de ces recherches, les auteurs ont non seulement cherché à déterminer le nombre d'entreprises ayant adopté l'ABC mais aussi celles qui étaient en train de considérer son adoption, celles qui avaient décidé de ne pas l'utiliser après considération, etc. La notion de « statut » de l'ABC fait référence à ces différentes catégories.

Le tableau 1 ci-dessous présente une tentative de synthèse et de comparaison des résultats obtenus par ces différentes recherches. La comparaison est cependant difficile à effectuer pour deux raisons majeures. La première raison tient au fait que les catégories utilisées pour définir

¹ La liste complète des recherches dont il est question ici est disponible auprès de l'auteur sur simple demande.

² Il s'agit des recherches menées par De La Villarmois et Tondeur (1996), Gueye (1997) et Bescos et Cauvin (2000).

le statut de l'ABC sont différentes d'une étude à l'autre. La deuxième raison vient du fait que les échantillons sondés ne sont pas constitués de la même façon.

| Statut de l'ABC Pays | Adoptée, en cours ou planifiée | Adoption en train d'être considérée | Adoption rejetée | Adoption non considérée |
|-------------------------|--------------------------------|-------------------------------------|--------------------|----------------------------------|
| U.S.A. | 45% (93) - 67% (97) | pas d'information | pas d'information | pas d'information |
| Canada | 14% (92) - 23% (97) | 15% (92) - 9,4% (97) | 14% (97) | 67% (92) - 54% (97) |
| Australie | 8% (90) - 56% (97) | 29% (95) | 4% (95) | 45% (96) |
| R.U. | 6% (90) - 18% (99) | 40% (90) - 20% (99) | 5% (90) - 15% (99) | 44% (90) - 47% (99) |
| France | 32% (94) - 23% (99) | 28% (94) - 23% (99) | 12% (99) | 42% (99) |
| Pays Scandinaves | varie ³ de 0% à 35% | pas d'information | pas d'information | 60% (Danemark) 70% (Finlande) |
| Autres | varie de 3% à 20% | 35% au Japon | 4,6% au Japon | 54% (Japon) 31% (Belgique) |

Tab. 1 : Comparaison des taux de diffusion de l'ABC dans les études descriptives

De façon très générale et avec beaucoup de précautions, on peut dire que le taux de diffusion de l'ABC semble augmenter dans le temps, qu'il est le plus élevé aux USA et qu'il est en général plus élevé dans les pays anglophones que dans les autres. La proportion d'entreprises considérant l'adoption de l'ABC semble diminuer dans le temps au sein d'un même pays (Canada, R.U., France) alors que celle des entreprises ayant rejeté la méthode après examen semble augmenter (R.U.). Enfin, le pourcentage d'entreprises n'ayant pas considéré l'adoption éventuelle de la comptabilité par activités semble stagner au sein d'un même pays et reste élevé dans tous les pays pour lesquels on dispose de l'information (R.U., Canada).

2.2 Les recherches sur les caractéristiques des entreprises adoptant l'ABC

Les recherches s'intéressant aux caractéristiques des entreprises adoptant l'ABC s'inscrivent dans un courant de recherche spécifique de la théorie de la diffusion des innovations : « l'innovativité organisationnelle ». L'objectif est d'identifier les caractéristiques organisationnelles distinctives qui font qu'une organisation adopte ou n'adopte pas la méthode (notion de « déterminants »).

Parmi les différentes recherches sur le taux de diffusion de l'ABC dont nous avons vu la synthèse plus haut, quelques unes ont également cherché à identifier des caractéristiques communes aux entreprises ayant adopté la méthode. Ainsi, parmi les différentes caractéristiques organisationnelles associées positivement à l'adoption de l'ABC, on retrouve la taille des entreprises (la taille des entreprises adoptant l'ABC est supérieure à celle des entreprises qui ne l'adoptent pas) et le secteur d'activité⁴ (la proportion des entreprises

³ Les résultats varient d'un pays à l'autre.

⁴ Des résultats contradictoires appuyés par des tests statistiques ont été trouvés d'une étude à l'autre : voir par exemple Innes et al. (2000) et Innes et Mitchell (1995).

manufacturières adoptant l'ABC est supérieure). En revanche, des tests d'association entre le fait d'adopter la méthode ABC et le nombre de produits, le degré d'intensité de la concurrence, le pourcentage de coûts indirects par rapport au total des coûts, l'utilisation du coût complet, la complexité technique des produits et des processus de fabrication ou encore le degré d'automatisation de la production se sont tous révélés non significatifs.

D'autres recherches portent spécifiquement sur les déterminants de l'adoption de l'ABC. L'étude de Bjornenak (1997) de la diffusion de la méthode ABC en Norvège montre par exemple que seule la structure des coûts, mesurée par le pourcentage de coûts indirects dans le total des coûts, est significativement différente entre adopteurs de la méthode (proportion de coûts indirects plus élevée) et non adopteurs. Le système de calcul et d'analyse des coûts actuellement utilisé, la diversité des produits et le niveau de concurrence ne diffèrent pas significativement d'une catégorie à l'autre. Malmi (1999) a mené le même type de recherche sur la diffusion de l'ABC en Finlande. Concernant les variables organisationnelles, seuls le niveau de concurrence mesuré par le pourcentage du chiffre d'affaires réalisé à l'exportation et la diversité des produits sont significativement plus élevés pour les entreprises adoptant l'ABC par rapport aux autres. En comparant les entreprises ayant adopté l'ABC lors des différentes phases du processus de diffusion, l'auteur trouve que les premières sont de taille inférieure aux entreprises ayant adopté l'ABC plus tardivement, ces dernières réalisant une plus grande partie de leur chiffre d'affaires à l'exportation que les premières.

Aux Etats-Unis, Krumwiede (1998) a cherché à tester l'influence de différents facteurs contextuels et organisationnels au cours des différentes étapes de la mise en place de la méthode ABC. Les deux hypothèses testées sont les suivantes : l'atteinte des différentes étapes de la mise en place de l'ABC est associée avec différents facteurs selon les étapes considérées et le degré d'importance de chaque facteur varie selon les étapes. L'analyse des données recueillies montre que trois variables contextuelles sont associées à l'adoption de l'ABC : la taille de l'entreprise, l'organisation en processus de production continu (vs. ateliers) et le potentiel de distorsion des coûts.

Au Canada, Gosselin (1997, 2000) a examiné l'influence de la stratégie et de la structure des entreprises sur leur propension à adopter l'une des trois formes de l'approche « management des activités » (MA) : analyse des activités, analyse du coût des activités et comptabilité par activités. Gosselin retient la typologie des stratégies de Miles et Snow (1978) ainsi que les deux formes opposées de structure organisationnelle : mécaniste vs. organique (Burns et Stalker, 1961). Les résultats de l'enquête montrent qu'une stratégie de type « prospecteur » est positivement associée à l'adoption de l'approche MA, qu'un haut degré de différenciation verticale est positivement associé à l'adoption de l'ABC et que des degrés élevés de centralisation et de formalisation sont positivement associés à la mise en place de l'ABC (forme mécaniste).

Dans une recherche récente menée par Dahlgren et al. (2001) sur la diffusion de l'ABC en Suède, l'influence d'un grand nombre de variables sur la propension à adopter la méthode a été testée. S'appuyant sur une vaste revue de la littérature théorique et empirique sur l'ABC, les auteurs identifient et testent l'influence de 27 facteurs sur l'adoption de la méthode. Les résultats montrent que 14 facteurs peuvent être considérés comme des déterminants de l'adoption de l'ABC. Devant le grand nombre de variables dont l'influence était statistiquement significative, les auteurs ont effectué une analyse factorielle qui a identifié neuf facteurs expliquant 71% de la variance. Sur ces neuf facteurs, seulement trois se sont révélés significatifs pour expliquer l'adoption de l'ABC : le facteur « taille » (nombre

d'employés, chiffre d'affaires, nombre de clients, nombre de centres de coûts), le facteur « importance stratégique des coûts » (valeurs stratégique et décisionnelle de l'information sur les coûts) et le facteur « contrôle budgétaire » (fréquence de l'analyse des coûts, importance de l'analyse des écarts).

Une recherche a également été effectuée en France par De la Villarmois et Tondeur (1996) sur l'influence d'un certain nombre de variables organisationnelles sur l'adoption de la méthode ABC. Les auteurs ont testé l'influence de six catégories de variables (environnement, activité, technologie, structure, système de contrôle, stratégie) sur l'adoption de l'ABC. La seule relation statistiquement significative qui a été mise à jour par cette étude est l'association entre la poursuite d'une stratégie accordant notamment de l'importance à la surveillance de l'environnement et l'adoption de la méthode. Les entreprises poursuivant une stratégie de type « défenseur » (Miles et Snow, 1978) n'adoptent que très rarement l'ABC.

Comme pour le taux de diffusion, la comparaison entre les différentes recherches est difficile pour deux grandes raisons. La première raison est que certaines variables sont examinées par plusieurs chercheurs sous la même appellation (la taille par exemple) ou sous des appellations plus ou moins différentes (système de contrôle, type de contrôle budgétaire) recoupant plus ou moins les mêmes concepts. La deuxième source de difficulté provient du fait que la même variable peut être opérationnalisée de manières différentes (taille, intensité de la concurrence). Ainsi, les résultats obtenus se contredisent parfois d'une étude à l'autre, sans que l'on puisse identifier les raisons d'une telle contradiction.

3 Cadre théorique et hypothèses

Dans cette recherche, nous essayons de répondre aux deux grandes questions suivantes : « Quel est le taux de diffusion de l'ABC en France ? » et « Existe-t-il des différences significatives entre les entreprises ayant adopté l'ABC et les autres ? ». L'objectif est donc double : il s'agit d'une part de mesurer le taux de diffusion de l'ABC en France et d'autre part de tester un certain nombre d'hypothèses quant aux déterminants de l'adoption de la méthode par les entreprises. Dans cette partie, nous allons développer les principaux éléments théoriques dont nous avons besoin pour répondre aux objectifs ainsi exprimés. Nous formulerons également un certain nombre d'hypothèses quant aux déterminants de l'adoption de l'ABC et aux sources d'information utilisées par les entreprises adoptant la méthode.

3.1 La diffusion des innovations

Les termes « innovation » et « diffusion » ont été définis en introduction. Nous allons revenir ci-dessous sur deux des éléments clés du processus de diffusion d'une innovation : le temps et les canaux de communication.

3.1.1 L'élément « temps » dans la diffusion d'une innovation

La dimension temporelle du processus de diffusion d'une innovation peut être abordée à l'aide de deux concepts complémentaires : le rythme d'adoption et le taux de diffusion de l'innovation. Le rythme d'adoption d'une innovation représente la vitesse à laquelle elle est adoptée au sein d'une population donnée et se mesure en nombre d'individus par unité de temps. Le taux de diffusion de l'innovation représente, à un instant t donné, la proportion d'individus de la population ayant adopté cette innovation. Les valeurs prises par le taux de

diffusion au cours du temps permettent de tracer la courbe de diffusion d'une innovation, elles correspondent aux différents points de la courbe, alors que le rythme d'adoption représente un indicateur numérique de la pente de la courbe pour une période donnée.

Selon Rogers (1995, p. 258) la courbe de diffusion ainsi obtenue prend généralement la forme d'un S lorsqu'on considère le nombre cumulé d'individus ayant adopté l'innovation ou la forme d'une cloche lorsqu'on considère uniquement les individus adoptant l'innovation par période de temps (cf. figure 1 ci-dessous). Au début du processus de diffusion, peu d'individus adoptent l'innovation durant chaque période de temps. Le nombre s'élève ensuite jusqu'à atteindre un maximum en milieu de courbe puis décroît progressivement. L'une des interprétations que l'on peut avancer pour expliquer la forme que prend la courbe repose sur le rôle que joue l'information au cours du processus. Au fur et à mesure que le nombre d'individus adoptant l'innovation s'accroît, l'incertitude au sujet de l'innovation diminue du fait des échanges d'information entre les individus constituant la population étudiée. Bien sûr, la courbe représentée sur la figure 1 correspond à une innovation qui s'est très largement diffusée. Pour d'autres innovations, le nombre d'individus les adoptant ne décollent jamais ou la phase initiale s'étend sur une période plus longue.

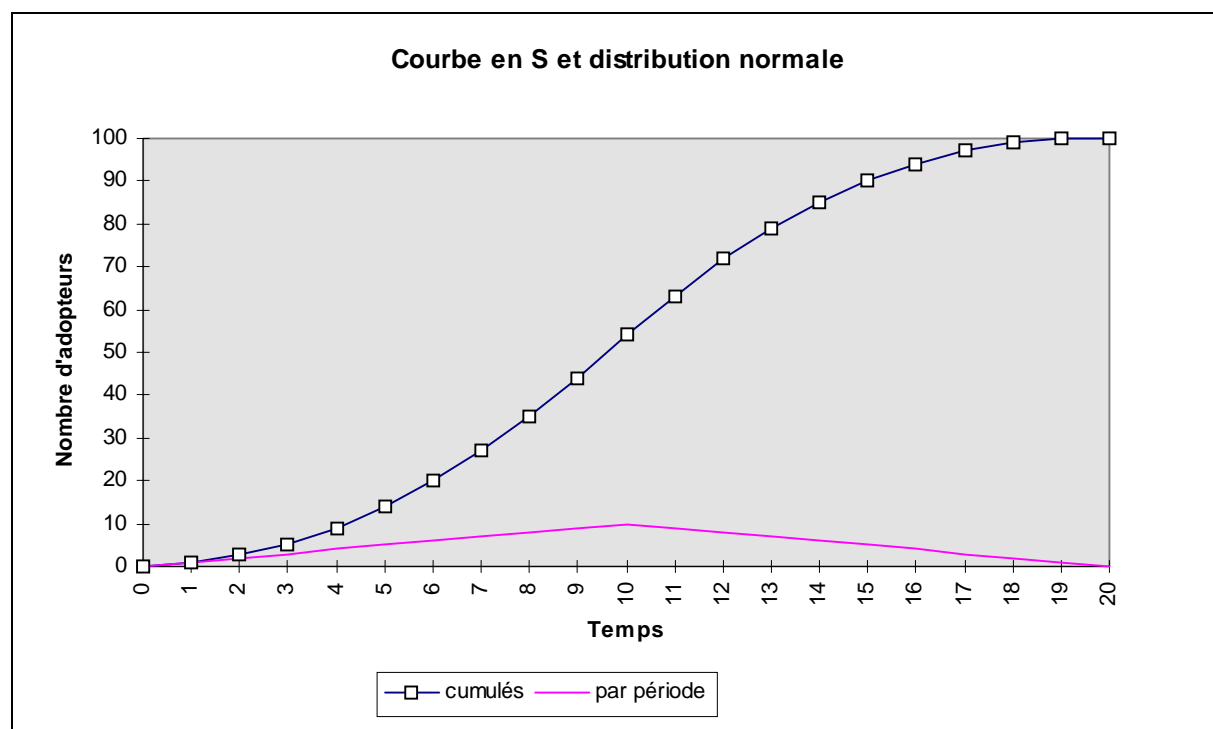


Fig. 1 : Courbe de diffusion en S d'une innovation (d'après Rogers, 1995, p. 258)

A notre connaissance, la seule recherche qui s'est intéressée à la courbe de diffusion de l'ABC dans le temps est celle réalisée par Malmi (1999) en Finlande. Les résultats obtenus sur une période de dix ans montrent une courbe n'ayant que légèrement décollé, le taux de diffusion atteignant 25% de la population étudiée en 1995. Qu'en est-il de la courbe de diffusion de l'ABC en France ? Nous avons cherché à répondre à cette question dans notre recherche et nous présenterons les résultats obtenus dans la cinquième partie de ce document.

3.1.2 *Les canaux de communication de l'innovation*

Nous venons de souligner le rôle de la circulation de l'information dans le processus de diffusion d'une innovation. Au sein d'un système social donné, tous les individus ne jouent pas le même rôle par rapport à l'innovation. On peut ainsi distinguer deux grandes catégories d'individus : ceux qui sont potentiellement intéressés par l'adoption de l'innovation, d'une part, et ceux qui jouent le rôle de « vecteur » de diffusion de l'innovation, d'autre part. Ces deux catégories d'acteurs représentent en quelque sorte « la demande » et « l'offre » pour l'innovation. Berry (1983, p. 57) parle ainsi de « marché » pour les outils de gestion comme l'ABC : « la comptabilité analytique, [...] le contrôle de gestion, l'informatique de gestion, [...] les modèles de structure d'entreprise, les outils de stratégie d'entreprise ont été introduits sous la pression d'institutions extérieures. Il existe ainsi une sorte de marché des instruments de gestion alimenté par des experts divers ». Parmi les experts dont parle Berry, on peut citer les cabinets de conseil, les représentants du monde académique, les organismes de formation, les établissements d'enseignement supérieur de gestion et les associations professionnelles.

Les différentes catégories d'acteurs que nous venons de recenser sont reliées entre elles et aux entreprises potentiellement intéressées par l'adoption des innovations comme l'ABC par différents canaux de communication. Ces canaux de communication jouent un rôle essentiel dans la circulation de l'information sur l'innovation et donc dans sa diffusion. Rogers (1995, p. 194) distingue deux grands types de canaux de communication : les médias de masse et les canaux interpersonnels. Les médias de masse sont souvent les moyens les plus rapides et les plus efficaces pour informer une large audience d'utilisateurs potentiels de l'existence d'une innovation. Il peut s'agir de la télévision, de la radio, des journaux ou magazines, etc. Par ailleurs, les canaux de communication interpersonnels correspondent à l'ensemble des relations impliquant deux personnes au moins qui communiquent (c'est-à-dire qui échangent des informations) en face à face et dans un cadre formel ou informel.

Dans le cadre de notre recherche, nous utilisons le terme « médias de masse spécialisés » pour désigner l'ensemble des ouvrages, revues, magazines et autres périodiques spécialisés en gestion, qu'ils soient de type grand public (presse en kiosque), professionnel (revues d'associations professionnelles) ou académique (revues académiques de recherche). Dans le questionnaire que nous avons envoyé aux entreprises, nous avons précisément distingué quatre canaux de communication du type « médias de masse spécialisés » : les revues professionnelles, les revues académiques, la presse en kiosque et les ouvrages de gestion. Par « canaux interpersonnels de communication » de l'ABC nous désignons l'ensemble des relations impliquant deux personnes ou plus échangeant de l'information sur l'ABC lors de discussions informelles, de séminaires, de colloques, de formations sur l'ABC, etc. Dans le questionnaire nous avons distingué trois canaux interpersonnels : les conférences/colloques/séminaires, les discussions avec des consultants et les discussions avec des cadres ou des dirigeants d'autres entreprises.

L'importance des différents canaux de communication dans le processus de diffusion de l'ABC peut s'analyser selon deux axes : l'étape du processus de diffusion considérée et la catégorie d'entreprises (définie par le « statut » de l'ABC) prise en compte. Dans cette recherche, nous essaierons de mesurer l'influence des différents canaux de communication lors d'une phase dite de « découverte des principes de l'ABC » et lors de la phase d'évaluation de la méthode en vue de son adoption éventuelle. Etant donné le peu de recherches ayant déjà été menées sur l'ABC dans ce cadre, nous nous sommes fondés sur les

résultats rapportés par Rogers (1995, pp. 195-198) à propos d'études portant sur d'autres innovations pour formuler les trois hypothèses suivantes :

H1 : Lors de la phase de découverte des principes de l'ABC, les média de masse spécialisés sont davantage utilisés que les canaux interpersonnels comme sources d'information.

H2 : Lors de la phase d'évaluation de l'ABC en vue de son adoption éventuelle, les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les média de masse spécialisés comme sources d'information.

H3 : Lors de la phase d'évaluation de l'ABC en vue de son adoption éventuelle, les entreprises qui adoptent l'ABC utilisent davantage les canaux interpersonnels comme sources d'information que les entreprises qui ne l'adoptent finalement pas.

3.2 Les déterminants de l'adoption de l'ABC

Au niveau macroscopique, Rogers (1995, p. 207) identifie cinq catégories de variables⁵ ayant un effet sur le rythme d'adoption et le taux de diffusion d'une innovation au sein d'une population donnée. En dehors des canaux de communication, dont nous avons déjà discuté de l'importance plus haut, nous nous intéresserons dans cette recherche au rôle joué par les caractéristiques de l'ABC telles qu'elles sont perçues par les entreprises connaissant la méthode. Au niveau de l'entreprise, nous avons vu que l'influence de nombreuses variables sur le comportement d'adoption de l'ABC avait déjà été testée dans différentes recherches. Nous allons présenter ci-dessous les différents déterminants dont nous avons testé l'influence sur l'adoption de l'ABC dans cette recherche.

3.2.1 La perception des caractéristiques de l'ABC

Rogers (1995, p. 15-16) identifie cinq caractéristiques « universelles » communes à toutes les innovations. L'évaluation de ces cinq caractéristiques par les entreprises potentiellement intéressées par l'adoption d'une innovation déterminerait le rythme d'adoption et le taux de diffusion de cette innovation. Ces cinq caractéristiques sont l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, le caractère « essayable » et le caractère « observable » de l'innovation. L'avantage relatif correspond à la différence de valeur perçue par les individus entre la nouvelle innovation et l'ancienne qu'elle remplace ou entre la situation nouvelle découlant de l'adoption de l'innovation et l'ancienne. Ce degré d'avantage relatif peut être mesuré en termes économiques, de prestige social, de satisfaction, etc. Il importe peu que l'innovation présente un avantage objectif, c'est la perception des individus qui compte. La compatibilité correspond au degré perçu de compatibilité de l'innovation avec les valeurs, l'expérience, les besoins, les systèmes existants, etc.. La complexité correspond à la difficulté perçue de comprendre l'innovation et son fonctionnement. Le caractère « essayable » correspond à la possibilité pour l'individu d'essayer une innovation avant de devoir l'adopter réellement. Enfin, le caractère « observable » correspond à la possibilité pour l'individu d'observer les effets de l'innovation chez ceux qui l'ont déjà adoptée.

Dans cette recherche, nous avons essayé de mesurer l'influence de la perception de trois caractéristiques de l'ABC sur son adoption par les entreprises. Les trois caractéristiques

⁵ Outre les deux catégories de variables dont nous avons tenu compte dans notre propre recherche, Rogers (1995, p.207) insiste sur le rôle joué par les efforts des promoteurs de l'innovation, la nature du système social régissant les relations entre les individus de la population et le type de décision concernant l'adoption de l'innovation (décision optionnelle, collective ou obligatoire).

retenues sont l'avantage relatif, la compatibilité et la complexité de l'ABC. Nous avons éliminé les deux autres caractéristiques identifiées par Rogers (caractères « essayable » et « observable ») parce que nous pensons qu'elles ne s'appliquent pas à des innovations de gestion du type de l'ABC. Toujours en nous fondant sur les résultats d'autres études rapportés dans Rogers (1995, pp. 216-250), nous avons formulé les hypothèses suivantes :

H4 : *L'avantage relatif de l'ABC est perçu comme étant plus élevé par les entreprises qui adoptent la méthode que par les entreprises qui ne l'adoptent pas.*

H5 : *La compatibilité de l'ABC est perçue comme étant plus élevée par les entreprises qui adoptent la méthode que par les entreprises qui ne l'adoptent pas.*

H6 : *La complexité de l'ABC est perçue comme étant moins élevée par les entreprises qui adoptent la méthode que par les entreprises qui ne l'adoptent pas*

3.2.2 Les variables organisationnelles et environnementales

En nous fondant, d'une part, sur les différentes études empiriques sur la diffusion de l'ABC dont nous avons fait la revue plus haut, et, d'autre part, sur le courant de recherche de « l'innovativité organisationnelle »⁶, nous avons identifié un certain nombre de variables qui nous semblaient potentiellement pertinentes pour expliquer qu'une entreprise adopte ou n'adopte pas la méthode ABC. Contrairement à d'autres études, nous n'avons pas ici la prétention d'être exhaustif quant aux déterminants étudiés. Le choix que nous avons effectué a été influencé par deux principaux facteurs : la cohérence des résultats obtenus par les recherches précédentes et la possibilité d'opérationnaliser la variable par questionnaire. Nous avons finalement retenu sept variables : le type de stratégie générale, le positionnement stratégique, la taille, la structure des coûts, l'intensité concurrentielle, la stabilité et la « prévisibilité » de l'environnement.

Langfield-Smith (1997) identifie trois dimensions sous-jacentes à la stratégie d'une organisation : le type de stratégie générale (typologie de Miles et Snow, 1978), le positionnement stratégique (domination par les coûts vs. différenciation) et la mission stratégique (développement, maintien ou moisson des parts de marché). L'influence du type de stratégie générale sur la propension à adopter l'ABC a notamment été étudiée par Gosselin (1997, 2001). Les résultats de l'étude montrent que la propension à adopter l'ABC est positivement corrélée à la poursuite de trois des quatre types de stratégies définis par Miles et Snow (types « prospecteur », « analyste » et « défenseur »). En nous fondant sur la logique de la construction de la typologie de Miles et Snow (1978) et sur les résultats de l'étude réalisée par Gosselin, nous formulerons les hypothèses suivantes pour notre propre recherche :

H7 : *La proportion d'entreprises poursuivant une stratégie de type " prospecteur " parmi les entreprises adoptant l'ABC est supérieure à celle que l'on trouve parmi les autres entreprises.*

H8 : *La proportion d'entreprises poursuivant une stratégie de type " analyste " parmi les entreprises adoptant l'ABC est supérieure à celle que l'on trouve parmi les autres entreprises.*

Peu d'études empiriques ont formellement étudié la relation entre positionnement stratégique et adoption de l'ABC. La plupart mettent néanmoins en évidence des motivations

⁶ Ce courant cherche à déterminer les causes ou les variables qui font que certaines entreprises innoveront plus que d'autres (cf. Downs et Mohr, 1976 ; et Wolfe, 1994).

principalement centrées sur une meilleure connaissance et une réduction espérée des coûts comme déterminants de l'adoption de l'ABC. Seule l'étude de Chenhall & Langfield-Smith (1998b) montre que l'ABC est davantage adoptée par les organisations qui ont un positionnement de domination par les coûts. Ces considérations nous amènent donc à formuler l'hypothèse suivante :

H9 : *L'importance accordée à la poursuite d'une stratégie de domination par les coûts par les entreprises qui adoptent l'ABC est supérieure à celle accordée par les autres entreprises.*

Concernant l'influence de la taille sur la propension à adopter l'ABC, beaucoup de recherches montrent que les grandes organisations adoptent davantage la méthode (Malmi, 1999 ; Krumwiede, 1998). Mais l'étude de Bjornenak (1997) montre par exemple que la taille d'une organisation n'est corrélée qu'avec sa propension à connaître les principes de l'ABC, et non avec son adoption. Dans cette étude, nous chercherons donc à tester l'hypothèse suivante :

H10 : *La taille moyenne des organisations qui adoptent l'ABC est supérieure à celle des organisations qui ne l'adoptent pas.*

La structure des coûts de l'organisation est également présentée par Cooper (1988) comme une raison valable d'adopter l'ABC. Dans la pratique, des résultats contradictoires ont été obtenus. Si l'étude de Clarke et al. (1999) ne montre aucune corrélation significative, celle de Bjornenak (1997) montre que les organisations présentant une forte proportion de frais généraux dans la structure de leurs coûts ont tendance à davantage adopter l'ABC que les autres. Dans cette étude, nous chercherons donc à tester l'hypothèse suivante :

H11 : *La proportion moyenne de coûts indirects dans le total des coûts supportés par les entreprises qui adoptent l'ABC est supérieure à celle des autres entreprises.*

L'environnement d'une organisation est souvent caractérisé par trois variables distinctes : la pression concurrentielle (ou intensité de la concurrence), la stabilité (rythme plus ou moins élevé de l'évolution de l'environnement) et la « prévisibilité » (caractère prévisible de l'évolution de l'environnement). Dans cette recherche nous supposons que ces trois variables ont une influence sur la propension à adopter l'ABC. Seule l'influence de l'intensité concurrentielle sur l'adoption de l'ABC a déjà été testée (Gosselin, 1998 ; Bjornenak, 1997). Mais en nous fondant sur les développements théoriques de Damanpour & Gopalakrishnan (1998) nous formulerons les trois hypothèses ci-après :

H12 : *L'intensité concurrentielle moyenne de l'environnement des entreprises qui adoptent l'ABC est supérieure à celle de l'environnement des entreprises qui ne l'adoptent pas*

H13 : *La stabilité moyenne de l'environnement des entreprises qui adoptent l'ABC est inférieure à celle de l'environnement des entreprises qui ne l'adoptent pas*

H14 : *La prévisibilité moyenne (de l'évolution) de l'environnement des entreprises qui adoptent l'ABC est inférieure à celle de l'environnement des entreprises qui ne l'adoptent pas*

4 Méthodologie

Afin de remplir les différents objectifs de recherche que nous nous sommes fixés, nous avons procédé à l'envoi de deux questionnaires successifs. Afin de déterminer le taux de diffusion

de l'ABC en France et sa courbe de diffusion dans le temps, nous avons conçu et envoyé un premier questionnaire d'une page, par fax, à un échantillon de 1000 entreprises. A partir de la base de données Kompass 1999, nous avons constitué un premier échantillon de 500 entreprises par quota proportionnel représentatif de la population des entreprises présentes dans la base afin d'obtenir des résultats généralisables à l'échelle de l'ensemble des entreprises de la base de données. Nous avons cependant limité notre étude aux entreprises de plus de 20 employés et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 20 MF (chiffres de 1999). Les critères retenus pour établir les quotas sont justement le chiffre d'affaires et l'effectif, ainsi que le secteur principal d'activité⁷. L'échantillon ainsi constitué n'est pas probabiliste car le choix des entreprises le constituant, toutes choses égales par ailleurs, a été fait en fonction des données disponibles sur le nom des responsables de la fonction comptable et financière. Nous avons en effet inclus en priorité les entreprises pour lesquelles les noms des responsables comptables et financiers étaient renseignés afin de leur adresser directement les questionnaires.

Après avoir administré le questionnaire au premier échantillon de 500 entreprises, nous avons jugé nécessaire de l'envoyer à un second échantillon de 500 entreprises supplémentaires. Ce second échantillon est quelque peu différent du premier en ce sens qu'il est représentatif de la population des entreprises de plus de 500 employés et réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 500 MF présentes dans la base Kompass. Après relance téléphonique, nous avons recueilli 150 réponses de la part du premier échantillon et 121 de la part du second, soit un total de 271 (correspondant à un taux de réponse de 27%). Ce premier questionnaire nous a notamment permis d'identifier les entreprises déclarant utiliser l'ABC ainsi que la date à laquelle elles avaient commencé à le faire, d'une part, ainsi que les entreprises déclarant connaître la méthode sans l'utiliser, d'autre part. L'administration du questionnaire s'est déroulée sur une période de six mois, d'octobre 2000 à mars 2001.

Afin de tester les différentes hypothèses que nous avons présentées dans la troisième partie ci-dessus, nous avons conçu et envoyé un second questionnaire, de six pages, par courrier aux entreprises ayant répondu au premier questionnaire et ayant déclaré qu'elles utilisaient l'ABC ou qu'elles connaissaient la méthode sans l'utiliser (soit un total de 184 entreprises). L'identification de ces entreprises a été possible en raison soit du numéro de fax de l'émetteur figurant sur les réponses recueillies soit de la signature ou du tampon de l'entreprise du répondant. Afin d'augmenter l'implication des répondants potentiels, et donc le taux de réponse, nous avons joint à ce second questionnaire une synthèse de deux pages présentant les résultats obtenus lors de la première phase de l'enquête. Après relance téléphonique, nous avons pu recueillir un total de 68 réponses, soit un taux de réponse de 37% pour le second questionnaire. L'administration de ce second questionnaire s'est déroulée sur une période de trois mois, de mars à mai 2001.

Nous avons également testé d'éventuels biais de réponse et de non réponse de plusieurs manières. En premier lieu, nous avons comparé la répartition des répondants au questionnaire par fax selon le chiffre d'affaires, le nombre d'employés et le secteur principal d'activité à celle des entreprises de l'échantillon. Les tests de Chi-Deux n'ont révélé aucune différence significative entre les deux populations selon les critères retenus. En second lieu, nous avons comparé les 20 premiers répondants et les 20 derniers aux deux questionnaires (fax et postal)

⁷ Le secteur principal d'activité est déterminé dans la base Kompass en fonction des secteurs dans lesquels l'entreprise réalise la majeure partie de son chiffre d'affaires. Trois catégories de secteur sont utilisées : industrie, distribution et services.

toujours selon les critères de taille et de secteur d'activité. Encore une fois, les tests statistiques n'ont révélé aucune différence entre les deux populations comparées. Finalement, lors des relances téléphoniques pour le questionnaire par fax, nous avons constaté qu'un grand nombre d'entreprises n'ayant pas répondu déclaraient ne pas connaître l'ABC. Ceci nous laisse supposer que la proportion d'entreprises ne connaissant pas l'ABC est sous-représentée dans notre échantillon de répondants. Cependant, nous n'avons pas effectué de test statistique pour vérifier cette supposition.

5 Résultats

Dans cette cinquième partie, nous présenterons les résultats obtenus à l'aide des deux questionnaires décrits dans la partie précédente. Nous chercherons à répondre successivement aux trois questions de recherche que nous nous sommes posées : « Quel est le taux de diffusion de l'ABC en France ? », « Quelles sont les sources d'information utilisées par les entreprises s'intéressant à l'ABC ? », « Existe-t-il des différences significatives entre les entreprises ayant adopté l'ABC et les autres ? ».

5.1 Courbe de diffusion et statut de l'ABC

Pour tracer la courbe de diffusion de l'ABC et déterminer son statut auprès de la population d'entreprises sondée, nous nous servons des résultats obtenus au questionnaire par fax. Le tableau 2 ci-dessous présente le profil des entreprises ayant répondu au questionnaire selon les trois critères de constitution de l'échantillon, à savoir le chiffre d'affaires, le nombre d'employés et le secteur principal d'activité (données issues de la base Kompass 1999). Cette répartition des entreprises ayant répondu au questionnaire est semblable à la répartition des deux échantillons sondés, donc à la répartition des populations de référence des entreprises présentées dans la base de données Kompass (cf.4. Méthodologie)

| C.A. (MF) | Réponses | Effectif | Réponses | Secteur | Réponses |
|--------------|-------------|--------------|-------------|--------------|-------------|
| 20-99 | 33,2% | 20-99 | 39,2% | Industrie | 74% |
| 100-499 | 18,1% | 100-499 | 14,3% | Distribution | 16,6% |
| 500-999 | 20% | 500-999 | 25,7% | Services | 9,4% |
| 1000-4999 | 21,5% | 1000-4999 | 15,8% | <i>Total</i> | <i>100%</i> |
| 5000 et + | 7,2% | 5000 et + | 5% | | |
| <i>Total</i> | <i>100%</i> | <i>Total</i> | <i>100%</i> | | |

Tab. 2 : Répartition des répondants au questionnaire par fax

Le tableau 3 ci-dessous présente les résultats obtenus relatifs au statut de l'ABC au sein des entreprises ayant répondu au questionnaire par fax. Dans notre recherche, ce statut peut prendre six modalités : l'ABC est utilisée par l'entreprise (adoption), l'ABC n'est pas connue de l'entreprise, l'ABC est connue mais son adoption n'a pas encore été envisagée, l'ABC est connue et son adoption est en train d'être envisagée, l'adoption de l'ABC a été envisagée mais n'a pas été retenue, et, enfin, l'ABC a été utilisée un certain temps puis abandonnée.

| Statut de l'ABC | Adoptée et utilisée | Non connue | Adoption pas encore envisagée | Adoption en train d'être envisagée | Adoption envisagée mais non retenue | Abandon après utilisation |
|-----------------|---------------------|------------|-------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| Réponses | 15,9% | 31,4% | 21% | 8,9% | 21,8% | 1,1% |

Tab. 3 : Statut de l'ABC parmi les répondants au questionnaire par fax

A la date où le questionnaire par fax a été administré, le taux de diffusion de l'ABC était donc de 15,9% parmi les entreprises sondées. Plus de la moitié des répondants déclarait ne pas connaître la méthode ou ne pas avoir encore envisagé son adoption. Enfin, près de 23% des entreprises avaient envisagé son adoption mais avaient finalement décidé de ne pas l'utiliser ou de l'abandonner après utilisation (soit plus que la part d'entreprises ayant adopté la méthode et continuant à l'utiliser). Ces résultats sont sensiblement différents de ceux obtenus par Bescos et al. (2001) pour la France : le pourcentage d'entreprises utilisant l'ABC est inférieur de 7 points (16% contre 23% dans l'étude de Bescos et al.), celui des entreprises en train d'envisager son utilisation est très largement inférieur (9% contre 25%) et celui des entreprises ayant rejeté son utilisation après examen est très supérieur (22% contre 14%). En outre, dans l'étude de Bescos et al., 46% des entreprises ont déclaré « ne pas avoir l'intention d'examiner l'éventualité de l'ABC » alors que 52,4% des répondants à notre questionnaire ne connaissent pas la méthode ou n'ont pas (encore ?) envisagé son utilisation. Finalement, le pourcentage d'entreprises déclarant ne pas connaître l'ABC dans notre étude est très supérieur (31,4% contre 8%) à celui rapporté par Bescos et Cauvin (2000). Sur le plan international, le taux d'adoption de l'ABC obtenu ici est inférieur à ceux rapportés par les études réalisées dans les pays anglophones (Shim et Stagliano, 1997 ; Chenhall et Langfield-Smith, 1998a ; Innes et al., 2000) mais semblable ou supérieur à ceux constatés dans d'autres pays d'Europe (Bjornenak, 1997 ; Malmi, 1996 ; Dahlgren et al., 2001) ou au Japon (Bescos et al., 2001).

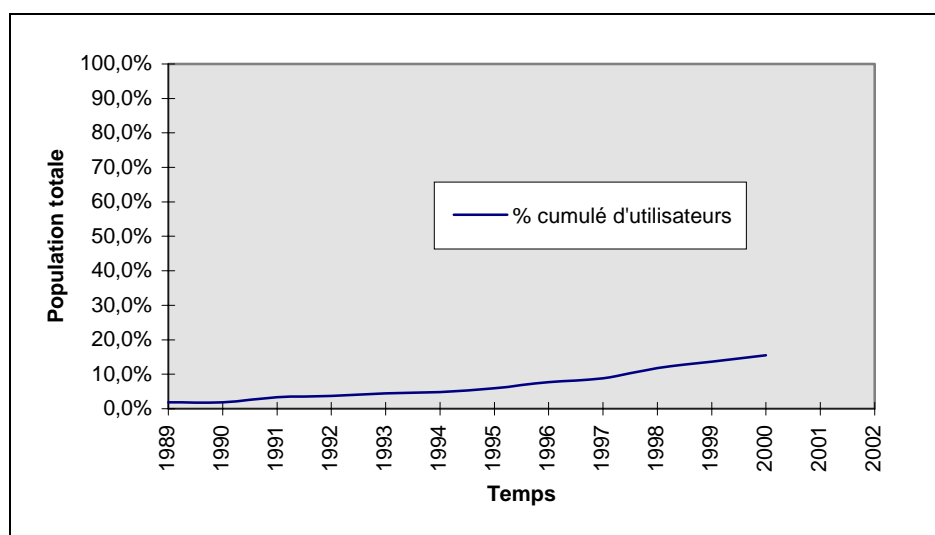


Fig. 2 : Courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants au questionnaire par fax

Pour les entreprises ayant déclaré utiliser l'ABC, nous avons également demandé dans le questionnaire par fax depuis combien de temps la méthode était utilisée, période de mise en place incluse. Ces informations nous ont permis de tracer la courbe de diffusion de l'ABC dans le temps, comme le montre la figure 2 ci-dessus. Si l'on compare cette courbe avec la

courbe en S que décrit Rogers (1995), on constate que la diffusion de l'ABC n'en est encore que dans sa phase initiale, la phase de décollage ne paraissant commencer qu'à partir de 1998. Seulement cinq entreprises déclarent avoir adopté l'ABC avant 1990. En 1991, le nombre d'adoption s'élève à quatre entreprises. Ensuite, de 1991 à 1995, le nombre annuel d'adoption fluctue entre 1 et 2. De 1995 à 1998, ce nombre s'élève quelque peu, puisqu'il est compris entre 3 et 5 adoptions par an. Enfin, à partir de 1998, le nombre s'élève encore pour être compris entre 5 et 8 adoptions annuelles. L'année 1998 semble marquer un tournant puisque l'on compte pas moins de 8 adoptions au cours de cette période. Même s'il est difficile de tirer une conclusion définitive à ce sujet, puisque la courbe s'arrête à l'année 2000, il semble que la diffusion de l'ABC soit rentrée dans sa phase de décollage à partir de 1998.

5.2 Utilisation des différents canaux de communication

Dans le questionnaire adressé par courrier aux entreprises ayant précédemment répondu qu'elles utilisaient l'ABC ou qu'elles connaissaient la méthode sans l'utiliser, nous avons posé deux questions portant sur l'utilisation de différentes sources d'information. La première question portait sur les sources d'information utilisées lors de la phase de découverte des principes de la méthode et la seconde sur l'utilisation de ces mêmes sources lors de la phase correspondant à l'évaluation de la méthode en vue de son utilisation. Sur les 68 réponses collectées pour le second questionnaire, 18 émanaient d'entreprises utilisant la méthode, 16 d'entreprises ayant envisagé son utilisation mais ayant finalement décidé de ne pas adopter la méthode et 33 d'entreprises ne l'ayant pas encore envisagée (une entreprise n'a pas répondu à la question). Il est donc possible de comparer les réponses obtenues à la première question pour les trois catégories d'entreprises (test de l'hypothèse H1) et à la deuxième pour les deux catégories ayant envisagé l'utilisation de l'ABC (test des hypothèses H2 et H3).

5.2.1 Utilisation des canaux lors de la phase de découverte de l'ABC

D'après l'hypothèse H1 que nous avons formulée dans la troisième partie de cette communication, les canaux des média de masse seraient davantage utilisés que les canaux interpersonnels comme sources d'information lors de la phase de découverte des principes de l'ABC. Le tableau 4 ci-dessous présente les résultats obtenus relatifs à l'utilisation moyenne⁸ des différents canaux de communication lors de la phase de découverte des principes de l'ABC par l'ensemble des répondants. Contrairement à l'hypothèse de départ, les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les média de masse spécialisés (utilisations moyennes respectives de 2,11 et 1,77).

| Média de masse spécialisés | | Canaux interpersonnels | |
|----------------------------|------|--|------|
| Revue professionnelle | 1,93 | Conférences, colloques et séminaires | 2,24 |
| Revue académique | 1,41 | Discussions avec consultants | 1,97 |
| Presse en kiosque | 1,56 | Discussion avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises | 2,14 |
| Ouvrages de gestion | 2,17 | <i>Moyenne des 3 média</i> | 2,11 |
| <i>Moyenne des 4 média</i> | 1,77 | | |

Tab. 4 : Utilisation des différents canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC

⁸ Chaque répondant est censé indiquer l'utilisation faite de chaque canal de communication sur une échelle allant de 1 (utilisation nulle ou très faible) à 5 (utilisation très élevée).

Face à un tel résultat, nous avons effectué un test de comparaison des moyennes (t-test de Student) d'utilisation des deux types de canaux. Le test s'est révélé positif, ce qui signifie que sur les réponses que nous avons recueillies, la différence d'utilisation entre les médias de masse spécialisés et les canaux interpersonnels est statistiquement significative. Les résultats obtenus sont donc en contradiction avec l'hypothèse de départ et nous amènent à formuler la nouvelle hypothèse suivante :

H1bis : Lors de la phase de découverte des principes de l'ABC, les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse spécialisé comme sources d'information

5.2.2 Utilisation des canaux lors de la phase d'évaluation en vue de l'adoption de l'ABC

D'après l'hypothèse H2, les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse spécialisés comme sources d'information lors de la phase d'évaluation de l'ABC en vue de son adoption éventuelle. Le tableau 5 ci-dessous présente les résultats obtenus relatifs à l'utilisation moyenne des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation (même principe de mesure que pour la phase de découverte). L'hypothèse de départ semble être confirmée par les résultats que nous avons obtenus de la part des entreprises ayant adopté l'ABC ou ayant envisagé son utilisation sans l'adopter. L'utilisation moyenne des canaux interpersonnels est supérieure d'environ un point à celle des médias de masse spécialisés (2,6 contre 1,66). Comme précédemment, nous avons effectué un test de comparaison de ces deux moyennes afin de déterminer si l'écart est significatif. Le résultat du test est significatif, ce qui nous amène à confirmer l'hypothèse de départ H2.

| Média de masse spécialisés | | Canaux interpersonnels | |
|----------------------------|------|--|------|
| Revue professionnelle | 1,61 | Conférences, colloques et séminaires | 2,43 |
| Revue académique | 1,39 | Discussions avec consultants | 2,64 |
| Presse en kiosque | 1,18 | Discussion avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises | 2,71 |
| Ouvrages de gestion | 2,46 | Moyenne des 3 média | 2,60 |
| Moyenne des 4 média | 1,66 | | |

Tab. 5 : Utilisation des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC

D'après l'hypothèse H3, les entreprises qui adoptent l'ABC utilisent davantage les canaux interpersonnels comme sources d'information que les entreprises qui ne l'adoptent finalement pas lors de la phase d'évaluation de la méthode en vue de son adoption éventuelle. Le tableau 6 ci-dessous présente la comparaison des utilisations moyennes des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation par les entreprises utilisant l'ABC et celles qui ne l'utilisent pas après avoir envisagé son adoption. L'hypothèse de départ semble être en contradiction avec les résultats obtenus : la moyenne d'utilisation des canaux interpersonnels lors de la phase d'évaluation de l'ABC par les entreprises ayant adopté la méthode est inférieure à celle des entreprises ne l'utilisant pas après évaluation (2,41 contre 2,93).

Le test de comparaison des moyennes d'utilisation est cependant négatif, ce qui signifie que la différence entre les deux moyennes n'est pas statistiquement significative. Il semble donc difficile de rejeter H3 au profit de l'hypothèse contraire, mais cette dernière mérite certainement d'être testée sur d'autres données. En effet, l'explication sous-jacente pourrait être que les entreprises décidant d'utiliser l'ABC se forment une opinion assez rapidement et

ne jugent pas nécessaire de se renseigner outre mesure sur la méthode, à l'inverse des autres entreprises qui décident de ne pas l'utiliser qu'après avoir conforté leur opinion en discutant davantage avec d'autres entreprises ou en assistant à un certain nombre de conférences.

| Canaux de communication | Entreprises utilisant l'ABC | Entreprises n'utilisant pas l'ABC |
|--|------------------------------------|--|
| Conférences, colloques et séminaires | 2,11 | 3 |
| Discussions avec consultants | 2,67 | 2,6 |
| Discussion avec cadres/dirigeants d'autres entreprises | 2,44 | 3,2 |
| <i>Moyenne équilibrée</i> | <i>2,41</i> | <i>2,93</i> |

Tab. 6 : Utilisations comparées des canaux interpersonnels lors de la phase d'évaluation de l'ABC

5.3 Déterminants de l'adoption de l'ABC

Le questionnaire par courrier nous a également permis de recueillir les données nécessaires pour tester les hypothèses concernant les déterminants de l'adoption de l'ABC que nous avons choisis d'étudier : la perception des caractéristiques de la méthode, la stratégie, la taille, la structure des coûts et l'environnement de l'entreprise.

5.3.1 Caractéristiques perçues de l'ABC

D'après les hypothèses H4, H5 et H6, l'avantage relatif et la compatibilité de l'ABC seraient perçus comme étant plus élevés par les entreprises qui adoptent la méthode que par les entreprises qui ne l'adoptent pas, alors que la complexité serait perçue comme étant plus faible. Trois questions du questionnaire adressé par courrier nous ont permis de recueillir les données nécessaires pour tester ces trois hypothèses. Le tableau 7 ci-dessous présente les résultats obtenus. Ces résultats semblent confirmer les hypothèse de départ : l'avantage relatif et la compatibilité de l'ABC sont perçus en moyenne comme étant plus élevés⁹ par les entreprises ayant adopté la méthode (3,61 contre 1,94 et 3,94 contre 2,09, respectivement) et la complexité comme étant inférieure (3,47 contre 3,6). Nous avons également effectué des tests de comparaison de moyennes afin de vérifier si les différences constatées sont significatives. Les tests ont été positifs pour l'avantage relatif et la compatibilité mais négatifs pour la complexité. H4 et H5 sont donc confirmées mais pas H6.

| Caractéristiques | Avantage relatif | Compatibilité | Complexité |
|-----------------------------------|-------------------------|----------------------|-------------------|
| Entreprises utilisant l'ABC | 3,61 | 3,94 | 3,47 |
| Entreprises n'utilisant pas l'ABC | 1,94 | 2,09 | 3,6 |

Tab. 7 : Comparaison de la perception des caractéristiques de l'ABC

5.3.2 Stratégie

D'après les hypothèses H7 et H8, les proportions d'entreprises poursuivant une stratégie de type « prospecteur » et « analyste » parmi les entreprises adoptant l'ABC seraient supérieures à celles que l'on trouve parmi les entreprises n'adoptant pas la méthode. Nous nous sommes servi d'un instrument développé par Snow et Hrebiniak (1980) pour mesurer le type de

⁹ Chaque répondant est censé indiquer sur une échelle allant de 1 (très faible) à 5 (très élevée) la perception de chacune des trois caractéristiques de l'ABC par les directions comptables et financières de son entreprise.

stratégie poursuivie par les répondants. Le tableau 8 ci-dessous présente les résultats obtenus. Ces résultats semblent confirmer les hypothèses de départ, mais le nombre d'observations n'est malheureusement pas assez élevé pour effectuer un test de Chi-Deux afin de déterminer si le fait d'adopter l'ABC est indépendant ou non du type de stratégie poursuivie. D'après l'hypothèse H9, l'importance accordée à la poursuite d'une stratégie de domination par les coûts par les entreprises qui adoptent l'ABC serait supérieure à celle accordée par les entreprises qui ne l'adoptent pas. Nous avons utilisé un instrument adapté de celui développé par De Meyer et al. (1989) pour mesurer l'importance accordée par les répondants aux deux types de positionnement stratégique¹⁰. Comme l'indique le tableau 9 ci-dessous, les résultats ne semblent pas confirmer l'hypothèse H9 et les tests de comparaison des moyennes se sont révélés négatifs. L'importance accordée à la poursuite d'une stratégie de domination par les coûts par les entreprises qui adoptent l'ABC n'est pas statistiquement différente de celle accordée par les entreprises qui n'adoptent pas la méthode.

| Type de stratégie | Entreprises utilisant l'ABC | Entreprises n'utilisant pas l'ABC |
|-------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| Défenseur | 26,7% | 32% |
| Suiveur | 6,7% | 18% |
| Prospecteur | 26,7% | 22% |
| Analyste | 39,9% | 28% |
| Total | 100% | 100% |

Tab. 8 : Comparaison des types de stratégie généraux poursuivis

| Positionnement stratégique | Entreprises utilisant l'ABC | Entreprises n'utilisant pas l'ABC |
|----------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| Domination par les coûts | 3,56 | 3,52 |
| Différenciation | 3,69 | 3,78 |

Tab. 9 : Comparaison des positionnements stratégiques

5.3.3 Taille

Selon l'hypothèse H10, la taille moyenne des organisations qui adoptent l'ABC serait supérieure à celle des organisations qui ne l'adoptent pas. Nous avons mesuré la taille par le chiffre d'affaires (Base Kompass 1999) et comme le montre le tableau 10 ci-dessous, les résultats obtenus semblent confirmer l'hypothèse de départ. Le test du Chi-Deux confirme bien qu'il y a une dépendance statistique entre le fait d'adopter l'ABC et la (grande) taille de l'entreprise.

| Chiffre d'affaires | Entreprises utilisant l'ABC | Entreprises n'utilisant pas l'ABC |
|--------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| 20-499 MF | 28% | 56% |
| 500 MF et + | 72% | 44% |
| Total | 100% | 100% |

Tab. 10 : Tailles comparées des entreprises qui adoptent ou non l'ABC

¹⁰ Chaque répondant est censé indiquer sur une échelle allant de 1 (très faible) à 5 (très élevée) l'importance accordée par son entreprise à six objectifs stratégiques (3 objectifs correspondent à une stratégie de domination par les coûts et les 3 autres à une stratégie de différenciation, la note moyenne accordée à l'une et l'autre des deux stratégies est calculée à partir des notes données pour les 3 objectifs leur correspondant).

5.3.4 Structure des coûts

D'après l'hypothèse H11, la proportion moyenne de coûts indirects dans le total des coûts supportés par les entreprises qui adoptent l'ABC serait supérieure à celle supportée par les entreprises qui ne l'adoptent pas. Les résultats obtenus pour tester cette hypothèse sont présentés dans le tableau 11 ci-dessous¹¹. Si parmi les entreprises qui adoptent l'ABC, une grande proportion (78%) supporte des coûts indirects élevés (>20% du total des coûts), les résultats ne semblent pas confirmer l'hypothèse de départ. En effet, une grande proportion (57%) d'entreprises qui n'adoptent pas l'ABC supporte également des coûts indirects élevés. Un test du Chi-Deux montre d'ailleurs qu'il y a indépendance statistique entre le fait d'adopter l'ABC et la proportion de coûts indirects dans le total des coûts.

| Pourcentage de coûts indirects | Entreprises utilisant l'ABC | Entreprises n'utilisant pas l'ABC |
|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| 0-20% | 22% | 43% |
| 21% et + | 78% | 57% |
| Total | 100% | 100% |

Tab. 11 : Structures des coûts comparées des entreprises qui adoptent ou non l'ABC

5.3.5 Environnement

D'après les hypothèses H12, H13 et H14, l'intensité concurrentielle moyenne de l'environnement des entreprises qui adoptent l'ABC serait supérieure à celle de l'environnement des entreprises qui ne l'adoptent pas, alors que la stabilité et la prévisibilité moyennes seraient inférieures. Nous avons adapté les instruments utilisés par Gordon et Narayanan (1984) à notre recherche afin de mesurer ces trois dimensions de l'environnement des répondants¹². Le tableau 12 ci-dessous présente les résultats obtenus. Ces derniers ne semblent pas confirmer les hypothèses de départ : l'intensité est la même pour les deux groupes d'entreprises alors que la stabilité et la prévisibilité sont supérieures pour les entreprises ayant adopté l'ABC. En outre, les tests de comparaison des moyennes ne montrent aucune différence significative.

| Caractéristiques de l'environnement | Entreprises utilisant l'ABC | Entreprises n'utilisant pas l'ABC |
|-------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------|
| Intensité concurrentielle | 3,52 | 3,53 |
| Stabilité | 2,77 | 2,65 |
| Prévisibilité | 3,31 | 3,08 |

Tab. 12 : Comparaisons des caractéristiques de l'environnement

¹¹ Chaque répondant est censé indiquer la proportion des coûts indirects dans le total des coûts sur une échelle comportant 5 intervalles (0 à 10%, 11 à 20%, 21 à 30%, 31 à 50% et plus de 50%).

¹² Chaque répondant est censé indiquer sa perception de neuf éléments constitutifs des trois caractéristiques de l'environnement de son entreprise sur une échelle allant de 1 (très faible) à 5 (très élevée). La note moyenne pour chaque caractéristique est calculée à partir des notes données pour les trois éléments constitutifs de cette caractéristique.

6 Conclusion

L'objectif de cette communication était double. Il s'agissait, d'une part, d'estimer le taux et la courbe de diffusion de l'ABC en France, et, d'autre part, d'identifier d'éventuelles différences significatives entre les entreprises adoptant l'ABC et les autres. En nous appuyant sur le cadre théorique de la diffusion des innovations, au sens large, et sur les recherches précédentes ayant porté sur la diffusion de l'ABC en particulier, nous avons pu développer un certain nombre de concepts et d'hypothèses pour structurer notre analyse. A l'aide d'une méthodologie reposant sur l'envoi successif de deux questionnaires, l'un par fax à un échantillon de départ de 1000 entreprises, l'autre par courrier aux répondants ciblés du premier, nous avons pu recueillir les données nécessaires à la poursuite des objectifs fixés.

Du point de vue des résultats, nous avons trouvé que la courbe de diffusion de l'ABC semblait n'être rentrée dans sa phase de décollage que récemment et qu'elle était pour l'instant assez loin de ressembler à une courbe en S, comme celle que décrit Rogers (1995). Les canaux de communication les plus utilisés par les entreprises pour s'informer sur l'ABC sont les canaux interpersonnels (conférences, colloques, séminaires, discussions avec des consultants ou des cadres d'autres entreprises), aussi bien pendant la phase de découverte de ses principes que pendant son évaluation en vue de son adoption. Quant aux déterminants de l'adoption de la méthode, il semble que la perception de son avantage relatif et de sa compatibilité ainsi que la taille de l'entreprise jouent un rôle significatif. Des recherches supplémentaires nous semblent nécessaires avant de conclure définitivement quant à l'influence de la stratégie, de l'environnement et de la structure des coûts sur l'adoption de la méthode.

Bien sûr, comme dans toutes les recherches reposant sur l'utilisation d'un questionnaire, un certain nombre de limites doivent ici être soulignées. La principale limite consiste dans le fait que nous avons adressé un seul questionnaire par entreprise et que les réponses obtenues sont le reflet de la perception ou de l'opinion d'une seule personne. Une seconde limite provient du nombre relativement peu élevé de réponses recueillies de la part d'entreprises utilisant l'ABC pour le second questionnaire. Ce nombre a été cependant suffisant pour effectuer la plupart des tests statistiques nécessaires pour éprouver les hypothèses de départ.

Malgré ses limites, nous espérons que cette communication aura contribué à l'avancement de la recherche en comptabilité et contrôle de gestion aussi bien au niveau théorique qu'empirique. Au niveau théorique, il nous semble que les théories de la diffusion des innovations représentent une grande opportunité pour mieux comprendre les phénomènes de changement et de diffusion des nouveaux outils de gestion comme l'ABC non seulement au sein de l'organisation mais plus généralement au niveau macroscopique d'un pays. Au niveau empirique, cette recherche vient s'ajouter au petit nombre d'études existantes sur la diffusion de l'ABC en France et permet donc de commencer un travail de comparaison plus poussé que celui qui a été effectué dans cette communication à la fois au niveau national et international.

Références bibliographiques

Berry M. (1983), " Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains ", Centre de Recherche en Gestion, Ecole Polytechnique.

Bescos P.-L., Cauvin E (2000), " L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? ", *Echanges*, n°168, pp. 23-26.

Bescos P.-L., Cauvin E., Gosselin M., Yoshikawa T. (2001), "La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon. Etude comparative", Communication au congrès annuel de l'Association Française de Comptabilité, Metz.

Bjornenak T. (1997), "Diffusion and accounting : the case of ABC in Norway", *Management Accounting Research*, 8(1), pp. 3-17.

Burns T., Stalker G. M. (1961), *The Management of Innovation*, Tavistock, Londres.

Clarke P. J., Thorley Hill N., Stevens K. (1999), "Activity-Based Costing in Ireland : barriers to, and opportunities for, change", *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, pp. 443-468.

Chenhall R. H., Langfield-Smith K. (1998a), "Adoption and benefits of management accounting practices : an Australian study", *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 1-19.

Chenhall R. H., Langfield-Smith K. (1998b), "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting : an empirical investigation using a systems approach", *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), pp. 243-264.

Cooper R. (1988), "The rise of Activity-Based Costing - Part two : when do I need an Activity-Based Cost system ?", *Journal of Cost Management*, automne, pp. 41-48.

Dahlgren J., Homström M., Nehler H. (2001), "Activity-Based Costing - Diffusion and adoption", Communication à la conférence annuelle de l'European Accounting Association, Athènes.

Damanpour F., Gopalakrishnan S. (1998), "Theories of organizational structure and innovation adoption : the role of environmental change", *Journal of Engineering and Technology Management*, 15(1), pp. 1-24.

De La Villarmois O., Tondeur H. (1996), "L'ABC en France : les déterminants de la mise en place", *Echanges*, supplément au n°125, pp. 51-62.

De Meyer A., Nakane J., Miller J. G., Ferdows K. (1989) "Flexibility : the next competitive battle. The manufacturing futures survey", *Strategic Management Journal*, vol. 10, pp. 135-144.

Downs G. W., Mohr L. B. (1976), "Conceptual issues in the study of innovations", *Administrative Science Quarterly*, 21, pp. 700-714.

Gordon L. A., Narayanan V. K. (1984), "Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure : an empirical investigation", *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp. 33-47.

Gosselin M. (1997), "The effects of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing", *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-122.

Gosselin M. (2000), "Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités", *Finance, Contrôle et Stratégie*, 3(4), pp. 37-56.

Gosselin M., Ouellet G. (1999), "Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons nous vraiment appris ?", *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 5(1), pp. 45-57.

Gueye M. (1997), *Contribution à la réflexion sur la mise en place d'outils d'analyse de gestion adaptés au contexte actuel des entreprises - L'approche par les activités et les processus : l'exemple de la France*, Thèse de Doctorat, Ecole Centrale des Arts et Manufactures de Paris.

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

Innes J., Mitchell F., 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, pp. 349-362.

- 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, pp. 239-277.
- Langfield-Smith K. (1997), “ Management control systems and strategy : a critical review ”, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207-232.
- Malmi T. (1996), “ Activity-Based Costing in finnish metal and engineering industries ”, *The Finnish Journal of Business Economics*, vol. 45, pp. 243-264.
- Malmi T. (1999), “ Activity-based costing diffusion across organizations : an exploratory empirical analysis of finnish firms ”, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp. 649-672.
- Miles R. E., Snow C. C. (1978), *Organizational strategies, structure and process*, McGraw-Hill, New York.
- Rogers E. M. (1995), *Diffusion of Innovations*, 4^e édition, The Free Press, New York.
- Shim E., Stagliano A. J. (1997), “ A survey of U.S. manufacturers on implementation of ABC ”, *Journal of Cost Management*, mars/avril, pp. 39-41.
- Snow C. C., Hrebiniak L. G. (1980), “ Strategy, distinctive competence and organizational performance ”, *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, pp. 317-336.
- Wolfe R. A. (1994), “ Organizational innovation : review, critique and suggested research directions ”, *Journal of Management Studies*, vol. 31, pp. 405-431.