



# ***LA MISE EN ŒUVRE DE LA METHODE ABC/ABM AU CANADA, EN FRANCE ET AU JAPON ETUDE COMPARATIVE***

Pierre-Laurent BESCOS, Eric CAUVIN

Professeurs - EDHEC - BP 3116 - 393, Promenade des Anglais - 06202 Nice cedex 3

Tel. : 04.93.18.34.90, Fax : 04.93.18.32.74, E-mail : bescos.pl@edhec.edu

et MAURICE GOSSELIN

Professeur - Université Laval, Québec, Canada, G1K 7P4

et TAKEO YOSHIKAWA

Professeur - Yokohama National University

## Résumé

Cette communication a pour but d'analyser les résultats d'une enquête internationale sur la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM conduite au Canada, en France et au Japon.. En ce qui concerne la France, nous avons obtenu 111 réponses aux questionnaires envoyés par l'intermédiaire de la DFCCG. Sur cet ensemble, 20% des entreprises ont mis en place la méthode et 32% ont un projet en cours ou ont entamé une réflexion sur le sujet. Cette enquête est la première du genre sur ce sujet en France. Un test sur les non-réponses a été effectué en France afin de compléter l'étude et d'éviter les biais inhérents à ce type d'enquête. Les comparaisons des résultats entre les différents pays fournissent quelques éléments d'appréciation sur les types d'objectifs poursuivis et les difficultés rencontrées. Principalement, les coûts de mise en œuvre et les freins culturels sont les principaux obstacles à l'utilisation de l'ABC/ABM. Le dépouillement pour la France des réponses qualitatives a permis d'aller plus loin dans l'analyse des facteurs favorables et défavorables à cette approche. Des différences significatives apparaissent entre les pays pris en compte.

Mots clés. - ABC/ABM - étude comparative - international.

## Abstract

*The purpose of this communication is to analyse the results of an international survey on the implementation of the ABC/ABM method conducted in Canada, France and Japan. In France, we received 111 answers to the questionnaires sent by the DFCCG. Among these, 20% of the firms implemented the method and 32% are about to implement it or are thinking about doing it. This survey is the first one conducted in France on this subject. A test on non- responses was done in France in order to complete the survey and to avoid bias inherent to this type of study. The comparison of the results from the different countries shows several types of objectives pursued and difficulties encountered. The implementation costs and cultural barriers are the main obstacles to the use of the ABC/ABM method. In France, the study of the qualitative answers allowed us to go further in analysing the positive and negative aspects of this approach. Significant differences appear between the different countries participating to the survey.*

*Key words. - ABC/ABM - comparative study - international.*

## Introduction

Les cas de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing et Activity-Based Management) ont donné lieu à de nombreuses publications recensées notamment dans Gosselin et Ouellet (1999) et Oger (1999). Mais aucune enquête de grande ampleur et comparative n'avait été entreprise jusqu'à présent en France.

Nous avons eu l'opportunité de le faire et d'utiliser pour cela un questionnaire identique à celui utilisé au Canada et au Japon. Le questionnaire a d'abord été préparé en anglais. Il a ensuite été traduit en français afin de mener cette enquête au Canada. Des adaptations au contexte français ont ensuite été introduites. La population sondée au Canada était constituée des 500 plus grandes entreprises selon le Financial Post. En France, pour mener à bien cette enquête et constituer un échantillon significatif, les chercheurs français ont bénéficié du concours de la DFCG (Association des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion), d'Armstrong Laing et d'Arthur Andersen. La population sondée dans l'enquête japonaise était formée de grandes entreprises.

Sur les 2 342 questionnaires envoyés aux membres de la DFCG<sup>1</sup>, 111 questionnaires ont été retournés, ce qui représente un taux de réponse de 4,7%. On peut considérer que ce pourcentage de retour est très satisfaisant, du fait qu'il s'agit d'un envoi postal. Au Canada et au Japon, les taux de réponse ont été plus élevés, soit respectivement ...

Les résultats démontrent que les contrôleurs sont familiers avec l'ABC/ABM. Ainsi en France, 91,6% des répondants connaissent l'ABC/ABM. L'opinion vis-à-vis de cette méthode est aussi très majoritairement favorable parmi les personnes interrogées, avec un taux de 93,5%. Mais seulement 19,8% des entreprises de l'échantillon l'ont mis en place (22 entreprises), même si de nombreux projets sont en cours. Cette différence entre le taux d'opinions favorables sur la méthode et le taux de mise en œuvre est un des points importants de nos résultats. Certains aspects de cette enquête ont déjà été publiés sous forme de plaquette et dans un dossier spécial de la revue Echanges consacré au sujet en juillet 2000 (Bescos et Cauvin, 2000). Cette communication a donc pour ambition d'aller plus loin en comparant les résultats définitifs de l'enquête française avec ceux obtenus dans d'autres pays ayant utilisé le même questionnaire. L'intention est également d'apprécier ces résultats à la lumière d'un test complémentaire sur les non-réponses fait en France.

---

<sup>1</sup> Il convient de préciser que les formateurs et consultants qui adhèrent à la DFCG ont été retirés de la liste.

Nous étudierons tout d'abord les recherches antérieures consacrées à ce sujet pour fonder les directions prises par notre enquête, ensuite nous décrirons la méthodologie suivie et les caractéristiques de notre échantillon, et enfin nous analyserons les résultats obtenus dans les différents pays et les conséquences des non-réponses sur la validation de nos résultats pour la France.

## 1. Des travaux disparates surtout anglo-saxons

Le taux de mise en oeuvre de l'ABC/ABM dans cette enquête française est comparable à celui d'autres pays qui disposent déjà d'études sur ce sujet. Gosselin et Ouellet (1999) ont recensé 16 enquêtes de cette nature, en majorité américaines ou britanniques<sup>2</sup>. Cela n'est pas étonnant car ces pays ont été à l'origine de la méthode ABC/ABM, du fait notamment de l'ouverture très ancienne de leur marché à la concurrence et de l'existence d'approches de calcul des coûts complets antérieures rudimentaires. On constate généralement un taux de mise en oeuvre moyen de 20%, notamment en Grande-Bretagne, au Canada et aux Etats-Unis (Kennedy et Bull, 2000 ; Innes et al. 2000). Ces études antérieures mettent aussi en évidence plusieurs facteurs d'adoption : la taille, la variété des prestations proposées aux clients, la complexité de la gamme des produits offerts, le poids des charges indirectes, la mise en place d'un logiciel de gestion intégré (comme SAP) et l'appartenance de l'entreprise à une société américaine qui pratique cette méthode (c'est le cas notamment d'Hewlett-Packard, par exemple – voir Lacombe et Bescos, 2000).

Le secteur d'activité et l'intensité concurrentielle qui y règne, impliquant souvent l'adoption d'une stratégie combinée de domination par les coûts et de différenciation ou de type « prospectors ou defenders », peut aussi être un facteur explicatif de l'adoption de l'ABC/ABM en tant qu'outil de mesure et de pilotage de la valeur (Cauvin, 2000 ; Gosselin, 2000). C'est le cas de l'industrie informatique où la guerre des prix a obligé les plus grosses entreprises du secteur à pratiquer l'ABC pour réduire les coûts, comme Hewlett-Packard, IBM ou Bull (Bescos et Mendoza, 1994). Mais les entreprises de service connaissent également ce genre de situation de nos jours, notamment les banques<sup>3</sup>. De même, le secteur public se lance timidement vers l'ABC/ABM. Pour les PME, il semble que cela soit aussi le cas (Ravignon et al., 1998).

---

<sup>2</sup> Voir cependant pour la France, l'enquête de Mamadou Gueye (Gueye et Bescos, 1997).

<sup>3</sup> Voir notamment les articles publiés dans la revue Echanges de juillet 2000 sur ce secteur.

En fait, les taux de mise en œuvre n'évoluent pas beaucoup dans les pays qui ont depuis longtemps utilisé cette approche (Innes et al. 2000), ce qui n'est pas le cas de la France. Cela s'explique principalement par de nombreuses raisons, comme le manque de ressources pour lancer ce type de projet dans les services de contrôle de gestion, les coûts de mise en œuvre, des résistances culturelles (Bescos et Mendoza, 1995) et l'absence de données fiables (manque de fiabilité des systèmes d'information, quantité trop importante de données à utiliser, difficultés pour obtenir les informations, etc.). De ce fait, le soutien de la direction de l'entreprise ou la taille sont souvent des facteurs prédominants pour vaincre ces obstacles (Gosselin 1997 ; Krumwiede, 1998a, 1998b ; Gosselin et Ouellet, 1999 ;).

Il existe également une grande variété de situations parmi les entreprises qui mettent en œuvre l'ABC/ABM. Il convient à cet égard de distinguer le stade de l'adoption de celui de l'implantation (Krumwiede, 1998a, 1998b). Par exemple, certains projets sont abandonnés après l'adoption, du fait de problèmes de faisabilité ou de coût qui n'avaient pas été décelés auparavant. Par ailleurs, l'ABC/ABM peut prendre plusieurs formes et ne concerner qu'une partie de l'entreprise qui l'a mise en œuvre, ou s'arrêter à l'ABC (réduction des coûts) sans aller jusqu'à l'ABM (amélioration des performances).

Les voies de recherche sont nombreuses et s'orientent principalement vers l'élaboration d'une théorie de l'adoption et de la mise en œuvre de l'ABC (Mévellec, 2000 ; Lebas et Mévellec, 1999 ; Anderson et Young, 1999 ; Malmi, 1999 ; Granlund et Lukka, 1998). Par ailleurs, il faudrait utiliser des méthodes d'enquêtes beaucoup plus rigoureuses et plus raffinées (tester les biais de non-réponses, assurer un taux de réponse acceptable, étendre les enquêtes vers d'autres secteurs que l'industrie) (Wallace et Mellor, 1988 ; Wallace et Cooke, 1990 ; Young, 1996). C'est dans le cadre de ces constats que notre questionnaire a été élaboré et qu'une méthodologie a été définie.

## 2. Méthodologie

Nous avons utilisé un questionnaire international qui a été conçu au Japon et révisé et traduit en français au Canada et ensuite adapté au contexte français, notamment en le divisant en deux parties selon que l'entreprise consultée avait ou n'avait pas mis en place la méthode

ABC/ABM<sup>4</sup>. Le questionnaire utilisé dans les trois pays était donc sensiblement identique et la formulation des questions a été adaptée pour tenir compte des particularités de chaque pays.

## 2.1. Les échantillons

Le tableau 1 suivant comprend des renseignements sur les questionnaires et les échantillons dans les trois pays.

Tableau 1 : Taille des échantillons

	Canada	France	Japon
Nombre de questionnaires envoyés	501	2 342	1 337
Nombre de questionnaires exploités	106	111	371
Taux de réponse	21,2%	4,7%	27,7%
Relances	Oui	Non	Oui
Test non-réponses	Oui	Oui	Non

Le nombre de questionnaires envoyés dans les trois pays était différent. Au Canada, l'échantillon visé était les 500 plus grandes entreprises, en France les membres de la DFCG et au Japon les contrôleurs et vice-présidents de grandes entreprises. Le nombre de questionnaires reçus est sensiblement identique au Canada et en France mais est plus élevé au Japon. Les taux de réponse sont plus élevés au Canada et au Japon. En France, le taux est plus faible puisqu'il a été impossible, contrairement aux deux autres pays, d'effectuer des envois multiples auprès des membres de la DFCG. Au Canada, la cueillette des données a consisté en quatre envois, selon la méthode de Dillman (1978), ce qui a permis d'obtenir un taux de réponse de plus de 20%.

Pour la France, l'enquête par envoi postale a été complétée par des relances par fax. De plus, un test a posteriori sur les personnes n'ayant pas répondu au questionnaire a permis d'enrichir la méthodologie (Young, 1996 ; Wallace et al., 1988, 1990). Le choix des personnes interrogées pour ce test s'est fait au hasard dans l'annuaire des 2500 membres de la DFCG. Pour chaque personne contactée, les questions suivantes ont été posées :

---

<sup>4</sup> Dans notre questionnaire, 44 questions ne concernaient que les entreprises ayant mis en œuvre la méthode et 30 questions pour les autres. Nous avons ajouté un certain nombre de questions par rapport au questionnaire initial, essentiellement pour les entreprises n'ayant pas mis en place la méthode ABC/ABM.

- 1- Avez-vous répondu à l'enquête de la DFCG sur la mise en œuvre de l'ABC dont le questionnaire a été envoyé fin décembre 1999 ?<sup>5</sup>
- 2- Pourquoi n'avez-vous pas répondu ?
- 3- Avez-vous mis en œuvre l'ABC ?

Les réponses ont été retranscrites, codées et ont fait l'objet d'une analyse de contenu.

Ce test a porté sur :

872 contacts par téléphone ou par e-mail. Ces contacts se décomposent en 226 appels téléphoniques (dont 43 ayant donné lieu à réponse, soit un taux de 19%) et 646 e-mails (dont 65 réponses reçus, soit un taux de réponse de 10%), ce qui donne un taux de réponse de 12,4%. Ce taux de réponse est trois fois plus important que pour l'enquête elle-même alors que le nombre de contacts ayant abouti est pratiquement équivalent au nombre de réponses de l'enquête (108 contre 111, soit 97,3%).

108 réponses dont : 20 personnes ont déjà répondu à l'enquête (18,5%)

88 personnes n'ont pas répondu dont 16 par manque de temps (81,5%)

## **2.2. Les caractéristiques des entreprises**

Voici les caractéristiques des entreprises qui ont répondu au sondage, plus précisément en termes de taille et de secteur. Le tableau 2 démontre clairement que les entreprises sont de plus petites tailles que les entreprises canadiennes et japonaises. Cela s'explique par le fait que l'enquête a été effectuée en France auprès des contrôleurs membres de la DFCG alors qu'au Canada et au Japon, les entreprises visées étaient parmi la population des plus grandes entreprises.

---

<sup>5</sup> La personne qui n'avait pas répondu à l'enquête devait ensuite répondre aux questions 2 et 3.

Tableau 2 : Taille des entreprises participantes (en %)

Taille (effectif)	Canada	France	Japon
Moins de 1 000	29,8	67,0	24,3
De 1 000 à 4 999	51,0	28,4	56,1
De 5 000 à 9 999	9,6	2,8	10,0
10 000 et plus	9,6	1,8	9,6
Total	100,0	100,0	100,0

Le tableau 3 fait ressortir que les répondants au Canada et en France œuvraient, de façon égale, dans l'industrie et dans les services. Au Japon, la proportion d'entreprises du secteur manufacturier est beaucoup plus élevée que dans les deux autres pays. Ces caractéristiques, liées à la taille et au secteur, permettront d'expliquer, du moins partiellement, les différences entre les résultats obtenus dans les deux pays.

Tableau 3 : Secteur d'appartenance des entreprises participantes (en %)

Secteur	Canada	France	Japon
Industrie	51,0	49,5	79,6
Services	49,0	50,5	20,4
Total	100	100	100

### 3. Résultats

Les résultats obtenus concernent à la fois les personnes dont les entreprises ont mis en place la méthode ABC/ABM et les individus qui, tout en étant favorables à cette approche, appartiennent à des organisations qui ne l'ont pas encore adoptée.

Après avoir abordé les différents types de statuts possibles chez les répondants, nous examinerons les caractéristiques des entreprises ayant mis en place la méthode ABC/ABM, puis le cas de celles n'ayant pas encore franchies cette étape.

#### 3.1. Le statut de l'ABC/ABM

Comme toute innovation la mise en œuvre d'un projet ABC/ABM passe par différentes phases (Gosselin et Ouellet, 1999, Krumwiede 1998). Le tableau 4 comprend différents types de statuts quant à la mise en œuvre de l'ABC/ABM dans les entreprises des trois pays.

Tableau 4 : Le statut de l'ABC/ABM dans les différents pays (en nombre d'entreprises et en %)

Les types de statuts de l'ABC/ABM	Canada		France		Japon	
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%
1/ L'ABC/ABM a été mis en place ou est en phase d'implantation	24	22,6	25	23	23	7
2/ Nous examinons actuellement la possibilité d'adopter l'ABC/ABM	10	9,4	25	23	114	34,5
3/ L'adoption de l'ABC/ABM a été envisagée, mais n'a pas été retenue après examen	15	14,2	13	11,9	15	4,6
4/ Nous n'avons pas l'intention d'examiner l'éventualité de l'ABC/ABM	57	53,8	46	42,1	178	53,9
<b>Total des réponses</b>	106	100	109	100	330	100

Le taux d'adoption de l'ABC/ABM est presque identique au Canada et en France et est comparable au taux constaté dans une récente enquête aux États-Unis (Kennedy et Bull, 2000). Au Royaume-Uni, Innes et al. (2000) ont constaté un taux un peu moins élevé qu'en France et qu'au Canada (le taux de l'utilisation de la méthode ABC/ABM était de 17,5% en 1999, en baisse par rapport à la première étude faite dans ce pays en 1994). Les résultats au Japon sont fort différents et laissent croire que les entreprises de ce pays n'ont découvert que tardivement la méthode ABC/ABM. Cette interprétation est confirmée par le niveau important de répondants qui examinent actuellement la possibilité d'adopter l'ABC/ABM, soit 34,5% comparativement au Canada où il est seulement de 9,4%.

En France les résultats sont équilibrés, près de 46% des entreprises utilisent ou ont l'intention de mettre en œuvre la méthode, et 54% ont définitivement rejeté le projet. Cette proportion est sensiblement identique au Japon. Au Canada, seulement le tiers des entreprises utilisent ou envisagent d'utiliser l'ABC/ABM alors que près des deux tiers n'ont pas l'intention de la mettre en œuvre.

D'une manière générale, les résultats décrivent bien la diffusion dans le temps et l'espace de l'ABC/ABM, avec son émergence aux États-Unis et au Canada, puis vers la Grande-Bretagne, la France et le Japon. Cela s'explique par une interaction forte entre un contexte économique de crise et la naissance d'un outil de gestion pour y faire face. Au fur à mesure que les différents pays ont subi les effets des adaptations économiques de crises dues à la mondialisation, cet outil a été pris en considération progressivement par les entreprises. Ce



cheminement explique notamment le faible taux des entreprises canadiennes qui examinent la possibilité d'adopter la méthode, montrant la maturité des demandes en la matière, et *a contrario* le taux plus élevé au Japon et en France.

### 3.2. Les caractéristiques des modèles ABC/ABM utilisés

La mise en place de la méthode ABC/ABM s'appuie généralement dans un premier temps sur le développement en interne d'une application dédiée à l'ABC. Dans la majorité des cas, les entreprises se dotent ensuite d'un progiciel ABC vendu sur le marché, comme le montre le tableau 5. Au Canada et en France, les proportions sont identiques. Au Japon, où la découverte du modèle est plus récente, on constate un développement plus fort en interne de l'outil.

Tableau 5 : L'informatisation des modèles ABC/ABM (en %)

Le type d'informatisation choisi	Canada	France	Japon
1/ Progiciel ABC/ABM	53	52	16
2/ Solution spécifique	47	48	84
<b>Total</b>	100	100	100

D'autres différences entre les pays peuvent être constatées à propos des objectifs dédiés à la méthode ABC/ABM et de l'efficacité perçue une fois que l'application fonctionne. Le tableau 6 comprend ces résultats. Les chiffres mentionnés au tableau 6 en première ligne représente le score moyen de chaque item sur une échelle allant de 1 (pas du tout important) à 5 (très important) pour ce qui concerne l'utilisation de l'information. Les chiffres de la deuxième ligne (mentionnés en italique) représentent le score moyen concernant l'efficacité perçue de l'ABC/ABM sur ces items.

Tableau 6 : Les objectifs de départ de l'ABC/ABM et l'efficacité perçue *a posteriori*

Les applications de l'ABC/ABM	Canada	France	Japon
Réduction des coûts	3,6 3,6	4 4,3	4,4 4
Établissement des prix	3,6 3,9	4,5 4,2	4,1 3,9
Établissement des budgets	2,9 3,2	4,3 3,3	4,5 4,3
Analyse de la rentabilité des clients	3,6 3,7	4,3 4,1	4 3,8
Établissement des états financiers	2,6 3,2	3,6 2,9	3,3 3,5
<b>Moyenne</b>	3,3 3,5	4,1 3,8	4,1 3,9

Suivant les pays, on constate que les priorités attribuées aux systèmes ABC/ABM diffèrent sensiblement. Pour la France, l'établissement des prix des produits ou prestations reste l'utilisation principale et la plus efficace. Cela s'explique par une conception de fixation des prix moins orientée sur le marché que dans les autres pays cités. Les entreprises françaises sont plus ancrées en interne sur l'évaluation des prix de vente fondés sur le calcul d'un coût de revient complet. A l'inverse, dans des pays comme le Japon, le Canada et la Grande-Bretagne (Innes et al., 2000), où les entreprises sont plus orientées vers les clients, on constate que d'autres utilisations sont mises en avant, comme la réduction des coûts, l'analyse de la rentabilité des clients et l'établissement des budgets.

D'une manière générale, l'efficacité perçue est conforme à l'utilisation attendue. Il convient de noter qu'en France, l'efficacité perçue sur la réduction des coûts est meilleure que l'appréciation de départ sur les objectifs attendus (4,3 contre 4). Cela tend à démontrer que peu à peu les entreprises françaises tentent aussi d'utiliser l'ABC/ABM pour réduire les coûts de revient, du fait notamment que le contexte devient plus concurrentiel.

### 3.3. Les motifs de non-adoption de l'ABC/ABM

Les entreprises ayant envisagé l'adoption de l'ABC/ABM, mais ne l'ayant pas retenu après examen, mettent en avant les raisons incluses dans le tableau 7. L'ampleur des coûts est le facteur le plus important dans les trois pays et ce, particulièrement, au Japon.

Tableau 7 : Les motifs de non-adoption (en %)

Adoption envisagée mais pas retenue après examen	Canada	France	Japon
1/ L'organisation a douté de l'efficacité de l'ABC/ABM	17,3	10	5,3
2/ Les coûts d'adoption et de mise en œuvre de l'ABC/ABM ont été perçus comme trop élevés	27,6	25	52,6
3/ L'organisation a considéré qu'il y avait un problème de calcul des coûts avec le modèle ABC	10,3	5	10,5
4/ L'accord de la direction générale n'a pas été obtenu	20,7	25	0
5/ Les opérationnels ont montré peu d'intérêt pour l'ABC/ABM	10,3	15	5,3
6/ Autres	13,8	20	26,3
<b>Total</b>	100	100	100

D'une manière générale, on peut noter que les principaux freins à l'adoption de l'ABC/ABM sont par ordre : des freins managériaux pour le Canada et la France, des freins économiques pour le Japon et des considérations techniques ne venant qu'en troisième position pour tous les pays (voir tableau 8 qui regroupe les items du tableau précédent).

Tableau 8 : Les principaux freins à la mise en œuvre de l'ABC/ABM (en %)

Adoption envisagée mais pas retenue après examen (cf. tableau 7)	Canada	France	Japon
Freins managériaux (§4 et 5)	31	40	5,3
Freins économiques (§2)	27,6	25	52,6
Freins techniques (§1 et 3)	27,6	15	15,8

Une proportion importante d'entreprises ont indiqué qu'elles n'avaient pas l'intention d'examiner la possibilité de mettre en œuvre l'ABC/ABM. Les motifs invoqués par ces entreprises sont nombreux et sont mentionnés au tableau 9. Le plus important facteur demeure la qualité perçue du système de coût de revient actuel.

Tableau 9 : Les motifs de non-examen (en %)

Aucune intention d'examiner l'éventualité d'une adoption	Canada	France	Japon
1/ L'approche ABC/ABM est inadéquate	3,1	9,5	3,5
2/ Nous pensons que les coûts d'adoption et de mise en œuvre de l'ABC/ABM sont trop élevés	6,1	12,2	21,8
3/ Le système actuel de coût de revient et de comptabilité de gestion (ou comptabilité analytique) est adéquat	43,9	24,3	43,7
4/ Il n'y a pas d'avantages à améliorer l'information comptable	12,1	5,4	1,3
5/ La culture de notre organisation ne favorise pas le changement	10,6	20,3	5,2
6/ Autres	24,2	28,4	24,5
<b>Total</b>	100	100	100
<b>Nombre de réponses</b>	66	74	229

Le tableau 10 regroupe ces motifs autour de trois grandes raisons : des motifs organisationnels, économiques ou informationnels.

Tableau 10 : Les principaux motifs de non-examen

Aucune intention d'examiner l'éventualité d'une adoption (cf. tableau 9)	Canada	France	Japon
A priori organisationnels (§5)	10,6	20,3	5,2
A priori économiques (§2)	6,1	12,2	21,8
A priori informationnels (§1, 3 et 4)	59,1	39,2	48,5

D'une manière générale, les entreprises qui ne se sont pas posées la question de l'adoption de l'ABC/ABM, font preuve d'un *a priori* essentiellement lié au système d'information actuel. On retrouve pour le Japon le poids des contraintes économiques et pour la France les freins managériaux (déjà observés dans le tableau 8 sur les résistances du management à l'adoption de l'ABC/ABM). Cette dernière caractéristique et celle liée au système d'information se retrouvent dans les commentaires qualitatifs recueillis en France et résumés dans le tableau 11 suivant.

Tableau 11 : Les avantages et les inconvénients perçus de l'ABC/ABM par les entreprises n'ayant pas encore mis en œuvre cette approche

Avantages	Inconvénients
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Précision, aide à la décision</li> <li>• Analyse plus fine de la rentabilité et de son origine</li> <li>• Approche pragmatique de la composition des coûts</li> <li>• Meilleure interprétation des coûts de revient</li> <li>• Meilleure analyse des sources de profit réel de l'entreprise</li> <li>• Meilleure visibilité</li> <li>• Décloisonnement favorisé</li> <li>• Meilleure visibilité des processus</li> <li>• Outil de pilotage par les causes de la rentabilité</li> <li>• Prise de décision rapide et claire sur le développement ou l'arrêt d'une activité</li> <li>• Combinaison de principes comptables et financiers avec des principes opérationnels et stratégiques de management</li> <li>• Compatible avec une démarche qualité</li> <li>• Mobilisation possible du personnel et implication des responsables concernés</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lourd et difficile à mettre en œuvre (choix des activités, choix des inducteurs, etc.)</li> <li>• Risque « d'usine à gaz »</li> <li>• Nécessité d'un système informatique puissant</li> <li>• Changement de référentiel par les utilisateurs</li> <li>• Collecte d'informations difficile</li> <li>• Remise en cause des mentalités, des comportements et des systèmes d'information existants</li> </ul>

Les résultats de ces enquêtes permettent de mieux comprendre le processus de diffusion d'innovations en comptabilité de gestion comme l'ABC/ABM. Les entreprises canadiennes sont déjà plus familières avec l'ABC /ABM et il nous est permis de croire que la diffusion de cette innovation est plus avancée dans ce pays. En France, l'ABC/ABM est moins connu et les résultats de l'enquête permettent de croire

### 3.4. Les résultats des non-réponses

Toutefois, ce type d'enquête peut présenter un certain nombre de biais liés aux non-réponses (Young , 1996). Compte tenu du faible taux de réponse en France, des tests approfondies de biais de non-réponse ont été effectués auprès d'un échantillon de 108 répondants (Young, 1996).

Les résultats principaux montrent que, parmi les 108 réponses, 6 entreprises ont mis en place la méthode (5,6% des réponses contre 20,2% dans l'enquête par questionnaire postal). Ces personnes n'avaient pas répondu à l'enquête auparavant et nous constatons un taux inférieur à celui de l'enquête. Cela confirme l'idée généralement avancée : les répondants sont principalement les personnes les plus intéressées *a priori*, c'est-à-dire dans notre étude celles qui ont adopté l'ABC/ABM.

L'analyse de contenu réalisé sur les raisons des non-réponses fait apparaître les motifs suivants dans le tableau 12.

Tableau 12 : Les motifs de non-réponse

Motifs de non-réponse à l'enquête	Nombre	%
Manque de temps	40	37
Pas concerné	29	26,8
Cause non identifiée	33	30,6
Divers (*)	6	5,6
Total	108	100

(\*) La catégorie divers regroupe des motifs tels que : « N'est pas membre de la DFCG » (2 réponses), « Oubli » (3 réponses) et « Déjà répondu » (1 réponse).

Il apparaît que le manque de temps est le motif prioritaire mis en avant par les répondants. Certains de nos interlocuteurs ont souhaité développer un peu plus leurs arguments et porter une opinion sur l'utilisation de l'ABC/ABM en France. Nous avons sélectionné les réponses, contenues dans le tableau 13, pour illustrer leur propos (cf. tableau 13). Afin de respecter la confidentialité des réponses, nous n'avons pas cité le nom des personnes et de leur entreprise.

Tableau 13 : Les commentaires significatifs sur les non-réponses

<p><i>Manque de temps</i></p> <p>« Je ne répond jamais aux questionnaires non obligatoires, sinon je passerai mon temps à y répondre ».</p> <p>« Par ailleurs, si je n'ai pas répondu au questionnaire, c'est probablement faute de temps ».</p> <p>« Je n'ai pas répondu à l'enquête faute de temps. Je jongle avec les priorités et n'ai généralement pas le temps de faire tout ce que je dois faire ! ».</p> <p>« Pas de temps, étant donné que j'étais très pris par différents projets et que le responsable/Contrôleur de gestion était en plein dans les phases de clôture ! ».</p>
<p><i>Pas concerné</i></p> <p>« Je n'ai pas répondu à cette enquête...Nous n'avons pas mis en place cette méthode car notre établissement travaille en circuit fermé. Nous travaillons par sections homogènes et centres de coûts la méthode ABC/ABM étant très lourde à mettre en place et n'apporterait rien de plus à nos affaires».</p> <p>« Un intérêt certain et prononcé pour le sujet, mais pas d'expérience pratique réelle concrète à partager... ».</p> <p>«Dans mon entreprise actuelle, ce n'est pas à l'ordre du jour».</p> <p>« N'ayant pas mis en place cette méthode, je n'ai pas répondu à cette enquête».</p> <p>« Je n'ai pas répondu à cette enquête d'abord parce que nous n'utilisons pas la méthode ABM et ensuite par manque de temps».</p>

### 3.5. Les opinions sur l'ABC/ABM

Le taux d'adoption (de l'ordre de 20% selon les pays) contraste singulièrement avec les pourcentages élevés constatés notamment en France à propos des personnes intéressés par la méthode. Pour une grande part, cette différence s'explique par les freins identifiés aux tableaux précédents et par les nombreuses situations intermédiaires. Ces étapes comportent principalement la décision de l'adoption de l'ABC/ABM, la mise en œuvre effective et l'exploitation optimale des résultats, chacune pouvant se dérouler sur une période assez longue en fonction du contexte concurrentiel, des moyens disponibles et des processus de décision.

Quels que soient leurs aboutissements, ces processus de décision génèrent des prises de position favorables ou défavorables, dont le tableau 14 présente les exemples les plus caractéristiques mentionnées par les personnes ayant participé au test de non-réponses.

Tableau 14 : Les opinions les plus caractéristiques

Opinions favorables	Opinions défavorables
<ul style="list-style-type: none"> <li>• « Nous sommes en train d'étudier la mise en place de cette méthode et certains freins internes doivent être levés avant de pouvoir se lancer dans la mise en place effective de cette nouvelle méthode ».</li> <li>• « Bien évidemment c'est le propre d'une comptabilité analytique d'apprécier les coûts, toutefois, il me semble que la comptabilité par activité présente comme intérêt fondamental d'être un outil de management avant d'être un outil comptable (c'est d'ailleurs ce qui la distingue des autres méthodes de comptabilité analytique). Je pense qu'il convient donc avant tout de s'interroger sur le contexte de management et l'intégration d'une comptabilité par activité avant de s'interroger sur les modalités pratiques de mise en oeuvre et les aspects techniques à prendre en compte ».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• « Non je n'ai pas mis en place cette méthodologie, elle serait trop lourde pour notre organisation et le coût de suivi administratif serait plus élevé que les bénéfices générés ».</li> <li>• « Les collectivités territoriales mettent en place de plus en plus des dispositifs de rationalisation de leur gestion et de suivi de leur performance ; je crains qu'une présentation essentiellement comptable de la démarche ABC/ABM conduise à terme à son rejet, faute d'avoir analysé non pas l'adaptation d'un outil mais son application (bon nombre de collectivités qui avaient développé il y a quelques années des outils de comptabilité analytique -coûts complets, coûts directs- les abandonnent en prenant conscience qu'ils ne sont plus adaptés à leur mode de fonctionnement). C'est d'autant plus dommage que la démarche ABC/ABM peut, avec les aménagements nécessaires, être développée dans une collectivité publique ».</li> </ul>

A la lumière de ce tableau, on constate que les réponses sont relativement proches de celles obtenues dans l'enquête par questionnaire et concernent principalement les problèmes techniques et managériaux de mise en œuvre. S'ajoutent cependant des *a priori* négatifs nombreux liés à une méconnaissance ou à une expérience décevante de la méthode. Il reste que le manque de temps se confirme comme étant le facteur principal expliquant le taux de non-réponses.

## Conclusion

Grâce à une enquête internationale sur la mise en œuvre de l'ABC/ABM, il a été possible de mettre en évidence la place de cet outil dans la gestion des entreprises. Globalement, il en ressort que le taux d'adoption est relativement stable en France et au Canada et se situe autour de 20% des entreprises interrogées. Cela confirme d'autres études antérieures (Gosselin et Ouellet, 1999). Mais il s'agit de pays où cette méthode est bien connue par les entreprises, ce qui n'est pas encore le cas au Japon et qui explique son faible taux de mise en œuvre. Cependant, des freins importants à la mise en œuvre existent : il peut s'agir de coûts



d'adoption et de difficultés techniques (disponibilité des informations, etc.). A cela s'ajoute pour la France des résistances culturelles (Bescos et Cauvin, 2000). En ce qui concerne les objectifs et l'efficacité perçue de l'ABC/ABM, des différences entre les pays ont aussi été constatées. La France l'utilise plus pour la réduction des coûts, alors que le Canada privilégie l'établissement des prix, et le Japon l'élaboration des budgets. Les conditions économiques ont été ces dernières années plus favorables au Canada qu'en France et qu'au Japon, permettant ainsi des mises en œuvre plus anciennes. Dans notre enquête, cela se manifeste par le fait qu'une proportion plus importante en France et au Japon qu'au Canada procède actuellement à des études d'opportunité en vue d'adopter l'ABC/ABM. En définitive l'étude de la mise en œuvre de cette méthode permet de mieux comprendre les mécanismes et les facteurs de diffusion des innovations en gestion. Le mérite d'une comparaison entre la France, le Canada et le Japon a été en outre de caractériser un certain nombre de différences et de ressemblances rarement mises en évidence jusqu'ici, tel que l'impact des systèmes d'information et des facteurs culturels. Il reste que notre étude mériterait d'être complétée par d'autres recherches sur les facteurs explicatifs des disparités entre les pays concernant l'utilisation de l'ABC/ABM et les cycles d'innovation en gestion.

## Références bibliographiques

- Anderson S.W., Young S.M. (1999) « The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, pp. 525-559.
- Bescos P.-L., Cauvin E. (2000) « L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? », *Echanges*, Juillet, n°168, pp. 23-26.
- Bescos P.-L., Mendoza C. (1994) *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes.
- Bescos P.-L., Mendoza C. (1995) « ABC in France », *Management Accounting*, Volume 76, n°10, pp. 33-40.
- Cauvin E. (2000) « La gestion par les activités », dans Arregle J.L., Cauvin E., Ghertman M., Grand B., Rousseau P., *Les nouvelles approches en management*, Economica, pp. 131-191.
- Dillman D.A. (1978), *Mail and Telephone Surveys*, Wiley-Interscience.
- Gosselin M. (2000). « Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en oeuvre d'une comptabilité par activités ». *Finance, Contrôle et Stratégie*. Volume 3, No. 4 Décembre
- Gosselin M. (1997). The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing. *Accounting, Organizations and Society* 22:2 : 105-122.
- 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*, tome 5, volume 1, mars 1999, pp. 45-58.
- Granlund M., Lukka K. (1998) « It's a small world of management accounting practices », *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 153-179.
- Gueye M., Bescos P.-L. (1997) « Où en est la comptabilité par activités en France : résultats d'une enquête menée auprès de 70 entreprises implantées en France », dans Commissariat Général du Plan, *Entreprise et performance globale*, Economica, pp. 213-230.

- 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, n°3, pp. 349-362.
- Kennedy T., Bull R. (2000) « The great debate », *Financial Management (CIMA)*, May, pp. 32-33.
- Krumwiede K.R. (1998a) « The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors », *Journal of Management Accounting Research*, Volume 10, pp. 239-277.
- Krumwiede K.R. (1998b) « ABC : why it's tried and how it succeeds », *Management Accounting (IMA)*, April, pp. 32-38.
- Lacombe I., Bescos P-L. (2000), « Case one - ABC-ABM at Hewlett-Packard Europe for customer support », dans Groot T., Lukka K., *Cases in management accounting*, Pearson Education.
- Lebas M., Mévellec P. (1999) « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Les vingt ans de l'AFC, mai, pp. 77-91.
- Malmi T. (1999) « Activity-based costing diffusion across organizations : an exploratory empirical analysis of Finnish firms », *Accounting, Organizations and Society*, Volume 24, pp. 649-672.
- Mévellec P. (2000) « Lecture duale des systèmes de coût : bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome 6, volume 1, mars, pp. 27-46.
- Oger B. (1999) « Quelques réflexions sur les implantations d'ABCM (Activity-Based Cost Management) : les facteurs d'adoption, les bénéfices perçus », *Papier de recherche du GREGOR*, n°1999-09, IAE de Paris.
- Ravignon L., Bescos P-L., Joalland M., Le Bourgeois S., Maléjac A. (1998) *La méthode ABC/ABM – piloter efficacement une PME*, Editions d'Organisation.
- Wallace R.S.O., Mellor C.J. (1988) « Nonresponse bias in mail accounting surveys : a pedagogical note », *British Accounting Review*, 20, pp. 131-139.
- Wallace R.S.O., Cooke T.E. (1990) « Nonresponse bias in mail accounting surveys : a pedagogical extension », *British Accounting Review*, n°22, pp. 283-288.
- Young S.M. (1996) « Survey research in management accounting : a critical assessment », *CGA-Canada Research Foundation*, Vancouver, chapter 3, pp. 55-68.