

La comptabilité par activités au Maroc : Une étude empirique utilisant la théorie de la contingence

Mr. Azzouz ELHAMMA
Professeur agrégé en économie et gestion
Université Mohammed V-Agdal Rabat, Maroc
E-mail : elhamma_azzouz@yahoo.fr

Abstract : La comptabilité par activités (ABC) représente un nouveau modèle dans la comptabilité de gestion. Dans les dernières décennies, elle a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche, en particulier dans le monde anglo-saxon (USA, Royaume-Uni, etc.). Toutefois, ce type de recherches est encore absent dans notre pays.

Dans ce contexte, cet article met en évidence les résultats d'une étude empirique sur les déterminants organisationnels de la méthode ABC au Maroc. Quatre facteurs de contingence seront utilisés: la taille, la stratégie, la décentralisation organisationnelle et l'incertitude de l'environnement. Les résultats montrent que l'adoption de la méthode ABC dépend de la taille, la décentralisation de l'organisation et l'incertitude environnementale.

Mots clés : Comptabilité par activités (ABC), taille, stratégie, décentralisation organisationnelle, incertitude environnementale.

Introduction : Depuis la dernière décennie du XX^{ème} siècle, plusieurs travaux de recherche ont été menés sur la comptabilité par activités (en anglais : *Activity Based Costing, ABC*). Ces travaux ont été réalisés notamment dans les pays développés comme les Etats-Unis d'Amérique, la France, le Royaume-Uni, la Suède, la Norvège, etc. Ils ont porté essentiellement sur la relation entre l'adoption de la méthode ABC et un certain nombre de facteurs de contingence comme la stratégie (Gosselin, 1997¹, 2000² ; Alcouffe, 2002³), la taille de l'organisation (Bjørnenak, 1997⁴; Alcouffe, 2002⁵ ; Dahlgren et al., 2001⁶), la structure de l'organisation (Gosselin 1997⁷), l'intensité de la concurrence (Bjørnenak, 1997⁸ ; Malmi, 1999⁹ ; Alcouffe, 2002¹⁰), la structure des charges (Bjørnenak, 1997¹¹ ; Malmi, 1999¹²), etc.

Dans ce contexte, cet article a pour but de présenter les premiers résultats d'une enquête réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat et qui tente de mettre en exergue l'impact de quatre déterminants organisationnels sur l'adoption de l'ABC. Ces déterminants sont la taille, la stratégie, la décentralisation organisationnelle et l'incertitude environnementale.

Notre objectif dans cette recherche est d'identifier les caractéristiques organisationnelles distinctives qui font qu'une organisation adopte ou non la méthode ABC. Nous tenterons de répondre donc à la question suivante : existe-t-il des différences entre les entreprises ayant adopté l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas? La réponse à cette question s'inscrit dans le cadre de la théorie de la contingence qui prédit comment les organisations se comportent dans certains environnements (Donaldson, 1996¹³).

Une revue de littérature relative à notre recherche (§1) et une présentation de nos choix méthodologiques de recherche (§2) sont nécessaires pour mener l'analyse statistique et de présenter les principaux résultats obtenus (§3). Toutefois, il ne faut occulter quelques limites, ainsi que les voies de recherches futures (§4).

1 - Revue de la littérature et formulation des hypothèses:

Dans ce premier point, nous allons définir tout d'abord la méthode ABC (1.1), puis nous allons mettre en évidence l'impact de nos quatre variables organisationnelles sur l'adoption de cette méthode (1.2).

1.1- L'ABC : une nouvelle méthode de calcul des coûts

La méthode ABC a été développée pour faire face aux insuffisances de l'organisation comptable analytique traditionnelle et pour s'adapter à la nouvelle approche transversale du management et de l'organisation (Naulleau et Rouach, 1998¹⁴). Cette méthode repose sur l'idée selon laquelle que ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités, et les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits (Milkoff, 1996¹⁵).

Selon De La Villarmois et Tondeur (1996)¹⁶, la comptabilité par activités (ABC) peut être définie comme « une méthode de calcul des coûts remettant en cause l'approche fondée sur les coûts complets par la prise en compte de la notion d'activités permettant d'apporter une information pertinente quant au pilotage de l'entreprise ». Le concept clé de cette méthode est l'activité. Selon Lebas (1991)¹⁷, « une activité est définie par un ensemble d'actions ou de tâches qui ont pour objectif de réaliser, à plus ou moins court terme un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur ». Une activité est considérée comme un ensemble de tâches. Un ensemble d'activités homogènes est appelé « processus ». Selon Bouquin (1993)¹⁸, le processus est un « mot latin désignant le déroulement dans le temps d'un phénomène. En économie, il désigne les différentes étapes, les différents stades dans la réalisation d'une opération économique ou tout simplement le mouvement dans le temps et dans l'espace de développement d'une activité ».

Pour avoir une idée sur l'adoption de cette méthode dans les différents pays du monde, il nous semble important de mettre en exergue son taux d'adoption dans ces pays (tableau 1).

Le tableau ci-dessus met en évidence que le taux d'adoption de l'ABC est plus élevé aux Etats-Unis d'Amérique par rapport aux autres pays, et plus important dans les pays anglophones que les autres. Concernant la proportion d'entreprises considérant l'adoption de l'ABC, nous constatons que cette proportion semble diminuer dans le temps au sein d'un même pays : Canada (de 15% en 1992 à 9,4% en 1997), R.U (de 40% en 1990 à 20% en 1999) et la France (de 28% en 1994 à 23% en 1999). Pour la proportion des entreprises ayant rejeté la méthode après examen, nous remarquons que cette proportion semble augmenter et notamment au Royaume Uni (de 5% en 1990 à 15% en 1999). Et en ce qui concerne la proportion des entreprises n'ayant pas considéré l'adoption de l'ABC, nous pouvons constater que cette proportion a, généralement, stagné au sein d'un même pays.

Selon la théorie de la contingence, l'adoption de la méthode ABC dépend de plusieurs facteurs organisationnels tels que la taille, la stratégie, la structure organisationnelle, l'incertitude environnementale, etc.

1.2- L'ABC : une méthode contingente

1.2.1- Impact de la taille

Plusieurs travaux de recherche ont montré que la taille des entreprises adoptant l'ABC est supérieure à celle des entreprises qui ne l'adoptent pas (Malmi, 1999)¹⁹. Aux Etats-Unis d'Amérique, Krumwiede (1998)²⁰ a mis en évidence que trois variables contextuelles sont associées à l'adoption de l'ABC, parmi ces facteurs, la taille occupe une place centrale. Dahlgren et al. (2001)²¹ ont testé l'influence d'un grand nombre de variables sur la propension à adopter la méthode ABC en Suède²². Les auteurs ont démontré que seulement trois se sont révélés significatifs pour expliquer l'adoption de l'ABC dont le facteur « taille ». Dans le même sens d'idées, Bjørnenak (1997)²³, à la suite d'une étude empirique réalisée auprès de 75 entreprises en Norvège, a démontré que la taille d'une organisation, mesurée par le nombre de ses salariés, est corrélée avec sa propension à connaître et à adopter l'ABC.

En France, suite d'un travail empirique réalisé en 2001, Alcouffe (2002)²⁴ a démontré statistiquement que la taille moyenne des organisations qui adoptent l'ABC est supérieure à celle des organisations qui ne l'adoptent pas. Nous pouvons donc formuler l'hypothèse suivante:

Hypothèse H1: Les entreprises de grande taille adoptent la méthode ABC plus que les PME.

1.2.2- Impact de la stratégie

Se référant à la typologie proposée par Michael Porter concernant les comportements stratégiques, Chenhall et Langfield-Smith (1998)²⁵ ont distingué les firmes poursuivant une stratégie de différenciation et une stratégie de prix bas. Ces auteurs ont montré que l'ABC est adoptée davantage par les organisations poursuivant un comportement stratégique de domination par les coûts.

Ce résultat a été infirmé par la suite par plusieurs chercheurs. Au Canada, Gosselin (2000)²⁶ a examiné l'influence de la stratégie 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 ». Pour mener cette recherche, cet auteur a retenu la typologie des stratégies de Miles et Snow (1978)²⁷. Les résultats de l'enquête ont mis en évidence que les entreprises prospectrices adoptent généralement l'approche MA plus que celles qui poursuivent une stratégie de type « défenseur ». En France, Alcouffe (2002)²⁸ a démontré que 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 formulons donc l'hypothèse suivante :

Hypothèse H2: les prospectrices adoptent l'ABC plus que les défenderesses

1.2.3- Impact de la décentralisation organisationnelle

Dans un travail de recherche mené au Canada, Gosselin (1997)²⁹ a testé le degré de l'influence de la structure des entreprises sur leur propension à adopter l'une des trois formes de l'approche « Management des Activités : MA » citées ci-dessus. Pour opérationnaliser la variable structurelle dans son enquête, l'auteur a retenu les deux formes opposées de la structure organisationnelle: « mécaniste » vs. « organique ». Les résultats montrent des degrés élevés de centralisation et de formalisation sont positivement associés à la mise en place de l'ABC.

Ce résultat a été infirmé par De La Villarmois et Tondeur (1996)³⁰. A partir d'une étude empirique auprès de 79 entreprises portant sur l'influence d'un certain nombre de variables organisationnelles sur l'adoption de la méthode ABC, ces auteurs ont démontré que les entreprises décentralisées adoptent plus que les autres la méthode ABC, d'où l'hypothèse suivante :

Hypothèse H.3: Les entreprises décentralisées adoptent l'ABC plus que les entreprises centralisées

1.2.4- Impact de l'incertitude environnementale

L'impact de l'incertitude environnementale sur l'adoption de l'ABC n'est pas clair. Les résultats obtenus dans ce cadre ne sont pas convergents. Bjørnenak (1997)³¹ a mis en évidence qu'il existe une influence de l'intensité concurrentielle sur l'adoption de l'ABC. Par contre, Alcouffe (2002)³² a démontré par le biais d'un certain nombre de tests statistiques qu'il n'y a aucune différence significative entre les entreprises adoptant l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas en ce qui concerne l'incertitude environnementale dans laquelle elles évoluent.

Devant ces contradictions des résultats empiriques, nous nous référons aux développements théoriques de Damapour et Gopalakrishnan (1998)³³. Selon ces développements, nous pouvons constater que:

- 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 ;
- 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 ;
- 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.

D'après ces développements théoriques, nous formulons l'hypothèse ci-après :

Hypothèse H4: les entreprises évoluant dans un environnement incertain adoptent l'ABC plus que les entreprises évoluant dans un environnement certain.

2- Cadre méthodologique

Pour tester les quatre hypothèses formulées ci-dessus, une enquête par questionnaire a été menée auprès de 62 entreprises installées au Maroc. Cette enquête a été réalisée dans le cadre d'une thèse de doctorat qui avait pour objet la validation d'un modèle théorique en contrôle de gestion dans le contexte marocain dont les détails et les résultats ne peuvent pas être mentionnés dans cette courte contribution.

L'opérationnalisation des variables étudiées nous emmènera à distinguer entre les variables indépendantes qui sont les caractéristiques organisationnelles retenues dans cette recherche (2.2) et la variable dépendante qui réside dans l'adoption de la méthode ABC (2.1)

2.1- Variable dépendante (adoption de l'ABC)

Pour avoir des données concernant l'adoption de l'ABC, nous avons formulé la question suivante : quelle est la méthode que vous utilisez pour calculer les coûts de vos produits ? Cinq réponses ont été proposées : « la méthode des coûts complets (sections homogènes) », « la méthode des coûts partiels (directs/variables) », « la comptabilité par activités (la méthode ABC) »,

« méthodes informelles » et « autres ». On aura donc une variable dichotomique qui prend seulement deux valeurs: 0 pour « Autres Méthodes : AM », et 1 pour « la méthode ABC ».

2.2- Variables indépendantes

2.2.1- La taille (TAIL)

Pour mesurer la taille des entreprises, trois types d'indicateurs ou paramètres sont généralement utilisés: le capital social, le chiffre d'affaires ou le nombre de salariés employés par l'entreprise. Dans le cadre de la présente étude, nous allons retenir le troisième indicateur pour des raisons de disponibilité de l'information concernant les effectifs. Egalement, Chenhall (2003)³⁴ a démontré que la taille est souvent mesurée par le nombre du personnel.

2.2.2- La stratégie (STRA)

Dans les recherches contingentes en stratégie/contrôle, trois types d'opérationnalisations de la stratégie sont généralement utilisés : par le positionnement³⁵, par la mission³⁶ ou par la typologie de Miles et Snow (1978)³⁷. Dans le cadre de cette recherche, nous allons retenir la dernière typologie qui est reconnue par les chercheurs dans le domaine de la stratégie³⁸. Cette typologie distingue quatre comportements stratégiques :

- les prospecteurs : ce sont des entreprises qui ont une structure organique (projet, transversalité) et qui luttent par l'innovation ;
- « les défenseurs » : ce sont des entreprises championnes dans leurs secteurs, ayant des structures centralisées et qui veillent à maintenir leur domaine d'excellence par le biais des coûts bas ;
- « les analystes » : qui sont un hybride des deux précédents ;
- et « les réacteurs » : qui, faute de vision, suivent et copient mais n'adaptent pas leur organisation, ce qui constituerait un comportement voué à l'échec.

Sept items sont constitués pour l'identification des comportements stratégiques des entreprises étudiées. Chaque item est composé de deux stratégies opposées (défenderesse vs. Prospectrice). Le tableau 2, résume ces items³⁹:

Le répondant était amené à identifier sur une échelle de Lickert à six points (allant de 0 à 5) le chiffre correspondant le plus fidèlement à l'orientation stratégique de l'entreprise. Plus le résultat global est élevé, plus le caractère proactif de l'organisation est prééminent et vice versa.

2.2.3- La décentralisation de la structure organisationnelle (DECN)

Nous avons mesuré le degré de décentralisation organisationnelle par le biais de l'évaluation de la décentralisation du système de prise de décision qui peut être déclinée selon deux dimensions (Kalika, 1987)⁴⁰: la décentralisation verticale et la décentralisation horizontale.

- **La décentralisation verticale** : elle permet de localiser le niveau auquel se prennent les décisions. Le degré de la décentralisation verticale est mesuré en demandant de préciser le niveau hiérarchique auquel se prennent cinq types de décisions, à savoir : « recrutement/licenciement » ; « lancement d'un nouveau produit » ; « choix des fournisseurs/clients » ; « fixation des prix de vente » et « réorganisation des opérations opérationnelles ». Par la suite, une cote est affectée à chaque niveau hiérarchique : « 1 : la direction générale et plus », « 2 : les responsables

fonctionnels » et « 3 : les responsables opérationnels ». Plus le score global est élevé, plus la décentralisation verticale est forte et inversement.

- **La décentralisation horizontale :** elle se rapporte à la participation des différents responsables de l'entreprise à la prise de décision et permet d'apprécier le caractère plus ou moins collégial de cette dernière. Une échelle de Lickert à cinq points permet aux répondants d'indiquer dans quelle mesure ils sont d'accord avec chacune des affirmations suivantes⁴¹ : « vous participez à la prise de toutes les décisions, y compris les décisions mineures, car vous considérez que tout doit être contrôlé » ; « vous ne prenez de décisions importantes qu'après avoir consulté vos collaborateurs » ; « vos collaborateurs vous consultent toujours avant la mise en application des décisions qu'ils prennent » et « vous laissez vos collaborateurs prendre seuls les décisions qui relèvent de leur domaine de responsabilités ». Un score global élevé indique que le degré de décentralisation horizontale est élevé et vice versa.

Au final, le degré de décentralisation structurelle est déterminé en agrégeant les scores obtenus sur l'ensemble des échelles mesurant le degré de décentralisation verticale et horizontale de la prise de décision. Un score global faible représente une structure plutôt centralisée, alors qu'un score élevé matérialise une structure plutôt décentralisée.

2.2.4- L'incertitude environnementale (INCR)

Pour évaluer l'incertitude environnementale dans laquelle évoluent les entreprises étudiées, il a été demandé aux répondants d'exprimer leur degré d'accord sur différents items mesurés sur une échelle à supports sémantiques à cinq points. Ces cinq items proviennent de l'instrument de mesure élaboré par Gordon et Narayan (1984)⁴² et sont les suivants : « dynamisme de l'environnement économique » ; « dynamisme de l'environnement technologique » ; « prévisibilité de l'activité des concurrents sur le marché » ; « prévisibilité des goûts et des préférences des clients » et « révision des politiques marketings ». Pour les deux premiers items, le répondant avait le choix entre 5 réponses (allant de « 1 : très stable » à « 5 : très dynamique »). Pour les items n°3 et n°4, il y avait aussi 5 réponses (allant de « 1 : facilement prévisible » à « 5 : totalement imprévisible »). Enfin pour le dernier item, le répondant avait également 5 choix de réponses (allant de « 1 : très rarement » à « 5 : très souvent »). Plus le score global est élevé, plus l'environnement est incertain et dynamique et vice versa.

Après la présentation de nos options méthodologiques, nous exposerons dans ce qui suit les principaux résultats issus de notre enquête.

3- Résultats et discussion

Le tableau 3, résume les principaux résultats de notre enquête relatifs aux différentes méthodes de calcul des coûts adoptées par les entreprises étudiées.

12,9% des entreprises enquêtées adoptent la méthode ABC. Ce résultat nous paraît surprenant, puisqu'il s'agit d'un taux assez élevé pour un pays en développement comme le Maroc⁴³. Notre échantillon peut être scindé en deux groupes d'entreprises, d'un côté, les entreprises n'ayant pas mis en place l'ABC et de l'autre, celles utilisant déjà la technique.

Pour tester les quatre hypothèses formulées ci-dessus, un test de différence de moyennes de Student sera utilisé. Ce test nous permettra de mettre en évidence les différences significatives qui existent parmi les deux groupes d'entreprises de notre échantillon (adoptant et non adoptant de l'ABC) en matière de leurs caractéristiques organisationnelles, stratégiques et environnementales. Le tableau 4 résume les résultats de ce test.

La taille moyenne des entreprises adoptant l'ABC (2150 salariés) dépasse largement celle des entreprises n'ayant pas mis en place cette méthode (714). La différence entre les deux moyennes est positive (+1435) et statistiquement significative au seuil de 1%. L'hypothèse H1 est donc validée par nos analyses : ce sont les entreprises de grande taille qui adoptent davantage la méthode ABC.

L'hypothèse H2 n'est pas validée par les résultats de nos analyses présentés ci-dessus. La différence de moyennes (+1,8) n'est pas significative. La stratégie poursuivie n'a pas une influence significative sur l'adoption ou non de l'ABC.

La décentralisation organisationnelle moyenne est plus forte chez les entreprises adoptant l'ABC (21,87) que chez les entreprises qui ne l'adoptent pas (20,07). La différence entre les deux moyennes est positive (+3,68) et significative au seuil de 1%. L'hypothèse H3 est donc validée par nos analyses. La méthode ABC est adoptée davantage par les entreprises décentralisées. L'hypothèse H4 est validée par les résultats de nos analyses développées ci-dessus. La moyenne relative à l'incertitude environnementale dans les entreprises adoptant l'ABC (19,75) dépasse significativement celle des entreprises qui ne l'adoptent pas (18,11). La différence de moyennes est positive et significative au seuil de 10%. Ce sont les entreprises évoluant dans un environnement incertain qui adoptent davantage la méthode ABC.

Parmi les quatre hypothèses testées, seulement une seule qui n'a pas été validée. D'une manière générale, nous pouvons constater que les entreprises étudiées adoptent un certain alignement de leurs comptabilités de gestion sur leurs caractéristiques organisationnelles.

4- Conclusion : L'objectif de cet article était l'identification d'éventuelles différences significatives entre les entreprises adoptant l'ABC et les autres qui ne l'adoptent pas. Les résultats obtenus montrent que ce sont les entreprises de grande taille, les entreprises décentralisées et les entreprises évoluant dans un environnement incertain qui adoptent davantage la méthode ABC.

Toutefois, ces résultats doivent être utilisés avec prudence au vu des limites de notre recherche. Deux grandes limites d'ordre méthodologiques doivent être soulignées : la taille modeste de l'échantillon (62 entreprises) et le recours à une approche perceptuelle pour collecter les données. La déclaration des données par les répondants doit conduire le chercheur à être plus attentif dans ses résultats. A cet égard, Nobre (2001)⁴⁴ déclare qu'il peut exister un décalage important entre les discours et les pratiques effectives.

Nous avons utilisé ci-dessus quatre variables organisationnelles pour expliquer l'adoption de l'ABC. Dans ce contexte, de nombreuses voies de recherche sont envisageables, la plus importante et celle qui concerne d'autres déterminants non organisationnels (comportementaux), comme par exemple : les styles de direction, la culture du dirigeant, l'appartenance juridique (entreprise indépendante ou filiale d'une entreprises marocaine ou étrangère), etc.

Egalement, des recherches, théoriques et/ou empiriques, supplémentaires nous semblent nécessaires avant de conclure définitivement quant à l'influence de la stratégie sur l'adoption de la méthode.

Annexes :

Tableau 1: Comparaison des taux d'adoption de l'ABC dans quelques pays

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% (1993), 67% (1997)	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)	49% (99)
Pays scandinaves	Varie 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)

Source : Alcouffe (2002)

Tableau 2: Items relatifs à l'identification de la stratégie poursuivie

Stratégies défenderesses	Stratégies prospectrices
L'entreprise met l'accent sur la standardisation des produits afin de réaliser des effets d'échelles et d'expériences.	L'entreprise met l'accent sur la différenciation des produits afin de satisfaire une plus large clientèle.
La croissance est réalisée essentiellement par extension des produits actuels aux clients actuels	La croissance est réalisée essentiellement par développement de nouveaux produits à de nouveaux clients
Dans l'entreprise, on a le souci de la protection d'une ligne de produits stables dans le cadre de marchés clairement définis.	Dans l'entreprise, on a le souci de repérer et de satisfaire de nouveaux clients avec de nouveaux produits.
Dans l'entreprise, la préoccupation principale est de maintenir les produits ou services actuels	Dans l'entreprise, la préoccupation principale est le développement de nouveaux produits ou services.
Dans l'entreprise, la préférence est marquée pour les investissements non risqués et les retours sur investissement modérés	Dans l'entreprise, la préférence est marquée pour les investissements risqués et les retours sur investissement élevés.
La stratégie consiste à attendre et faire en fonction de la concurrence.	La stratégie consiste à avoir l'initiative de l'action.
L'entreprise est rarement la première à introduire de nouveaux processus de production.	L'entreprise est souvent la première à introduire de nouveaux processus de production.

Source : (tableau adapté) Mouline J.P. (2000)

Tableau 3: Méthodes de calcul des coûts adoptées par les entreprises étudiées

Méthode	ABC	Autres méthodes
Pourcentage	12,9%	87,1%

Tableau 4: Moyennes relatives aux variables contingentes comparées entre les entreprises adoptant l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas

Caractéristiques	Entreprises adoptant l'ABC	Entreprises non adoptant l'ABC	écart	test-t	sig. ⁴⁵
TAIL	2150,0000	714,8148	1435,1852	5,175	0,000*
STRA	21,8750	20,0741	1,8009	1,476	0,145****
DECN	23,1250	19,4444	3,6806	3,933	0,000*
INCR	19,7500	18,1111	1,6389	1,794	0,078***

* significatif au seuil de 1% *** Significatif au seuil de 10% **** Non Significatif

Références:

- ¹ Gosselin M. (1997), The effect of strategy and organisational structure on the adoption and implementation of accounting-based costing, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 22, n°2, pp. 105-122.
- ² Gosselin M. (2000), Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 3, n°4, pp. 37-56.
- ³ Alcouffe S. (2002), La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations, Actes du 23^{ème} congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, mai.
- ⁴ Bjørnenak T. (1997), Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, Vol. 8, n°1, pp. 3-17.
- ⁵ Alcouffe S. (2002), op. cit.
- ⁶ Dahlgren J. et al. (2001), Activity-Based Costing - Diffusion and adoption, Communication à la conférence annuelle de l'European Accounting Association, Athènes.
- ⁷ Gosselin M. (1997), op. cit.
- ⁸ Bjørnenak T. (1997), op. cit.
- ⁹ 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.
- ¹⁰ Alcouffe S. (2002), op. cit.
- ¹¹ Bjørnenak T. (1997), op. cit.
- ¹² Malmi T. (1999), op. cit.
- ¹³ Donaldson L. (1996), The normal science of structural contingency theory, in *Handook of organizational theory*, ed. Clegg S.R., Hardy C. & Nord W.R.
- ¹⁴ Naulleau G., Rouach M. (1998), Les méthodes récentes du contrôle de gestion : les apports pour la banque, *Revue Banque*, n°590, mars.
- ¹⁵ Milkoff R. (1996), Le concept de comptabilité de gestion à base d'activités, IAE de Paris (Université Paris 1• Panthéon – Sorbonne), GREGOR, 1996.06.
- ¹⁶ De La Villarmois et Tondeur (1996), L'ABC en France : les déterminants de la mise en place, *Echanges*, Supplément au N° 125, pp.51-62
- ¹⁷ Lebas (1991), Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités, *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, Septembre, pp.51.
- ¹⁸ Bouquin H. (1993), Comptabilité de gestion, Dalloz-Sirey, Paris, pp.83.
- ¹⁹ Malmi T. (1999), op. cit

²⁰ 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.

²¹ Dahlgren J. et al. (2001), op. cit.

²² L'étude empirique a porté sur l'impact 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.

²³ Bjørnenak T. (1997), op. cit.

²⁴ Alcouffe S. (2002), op. cit.

²⁵ Chenhall R. H., Langfield-Smith K. (1998), The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, n°3, pp. 243-264.

²⁶ Gosselin M. (2000), op. cit.

²⁷ Miles R.E., Snow C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw Hill, New York.

²⁸ Alcouffe S. (2002), op. cit.

²⁹ Gosselin M. (1997), op. cit.

³⁰ De La Villarmois et Tondeur (1996), op. cit.

³¹ Bjørnenak T. (1997), op. cit.

³² Alcouffe S. (2002), op. cit.

³³ Damanpour F., Gopalakrishnan S. (1998), Theories of organizational structure and innovation adoption: the role of environmental change, *Journal of Engineering and Technology Management*, Vol. 15, n°1, pp. 1-24.

³⁴ Chenhall R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context; findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, n°2/3, pp. 127-168.

³⁵ Les 3 stratégies génériques de Porter ; domination par les coûts, différenciation et focalisation.

³⁶ Le modèle BCG : le choix de construire (*build*), maintenir (*hold*) ou récolter (*harvest*) est fait en fonction de la croissance et des parts de marchés de la firme.

³⁷ Défenseurs, prospecteurs et analyseurs définis en fonction du taux de changement en terme de produits / marchés.

³⁸ Gosselin M. et Dubé T. (2002), Influence de la stratégie sur l'adoption des mesures de performance en vigueur dans le système de comptabilité de gestion, Actes du 23^{ème} congrès de l'AFC, Toulouse, 16 et 17 mai.

³⁹ Ces items sont fortement inspirés de l'instrument de travail de recherche mené par Mouline J.P. (2000).

⁴⁰ Kalika M. (1987), Structures d'entreprises, réalités, déterminants, performances, *Economica*.

⁴¹ Ces items sont largement inspirés de Germain C. (2004).

⁴² Gordon L.A. et Narayanan V. (1984), Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizations Structure: An Empirical Investigation, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, n° 1, pp. 33-47.

⁴³ Il convient d'insister sur le caractère déclaratif des données traitées ; il est ainsi difficile d'évaluer la fiabilité des réponses recueillies.

⁴⁴ Nobre T. (2001), Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME, *FinanceContrôle Stratégie*, juin, pp 119-148.

⁴⁵ Sig.= niveau de significativité. Il s'agit de la probabilité « p » que l'hypothèse H0 « les deux moyennes sont identiques » soit vérifiée.