



**HAL**  
open science

# La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: le cas de l'AFC en France

Simon Alcouffe

► **To cite this version:**

Simon Alcouffe. La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: le cas de l'AFC en France. Gestion et management. HEC, 2004. Français. NNT : . tel-00475378

**HAL Id: tel-00475378**

**<https://theses.hal.science/tel-00475378>**

Submitted on 21 Apr 2010

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

**École des Hautes Etudes Commerciales  
Doctorat HEC**

**Thèse pour l'obtention du titre  
de Docteur ès Sciences de Gestion**

**Nouveau doctorat (arrêté du 30 mars 1992)**

**Sujet : LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DES INNOVATIONS MANAGÉRIALES  
EN COMPTABILITÉ ET CONTRÔLE DE GESTION :  
LE CAS DE L'ABC EN FRANCE**

Directeur de Recherche : Monsieur le Professeur Yvon PESQUEUX

Candidat : Simon ALCOUFFE

Jury :

Mme Dominique BESSIRE	Professeur à l'Université d'Orléans
M. Alain BURLAUD	Professeur au CNAM
Mme Véronique MALLERET	Professeur au Groupe HEC
M. Philippe LORINO	Professeur à l'ESSEC
M. Yvon PESQUEUX	Professeur au CNAM

Année de la soutenance : 2004

« Le Groupe HEC n’entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur. »

Pour Fabienne.

Pour mes parents.

## REMERCIEMENTS

Mes remerciements s'adressent tout d'abord à mon Directeur de recherche, Monsieur Yvon Pesqueux pour sa très grande disponibilité et ses conseils toujours judicieux. Je lui suis tout particulièrement reconnaissant de m'avoir mis devant mes propres contradictions et de m'avoir incité à les dépasser.

Je remercie aussi en tant qu'institution le Groupe HEC, où l'on m'y a assuré des conditions favorables à l'accomplissement de cette thèse. Qu'en particulier Véronique Malleret, coordinatrice du département comptabilité-contrôle de gestion, trouve ici l'expression de ma gratitude. Par ailleurs, des remerciements tout particuliers s'adressent à Eve Chiapello dont les conseils m'ont souvent permis de faire évoluer ce travail alors que je me trouvais en période de doute. Au sein du Groupe HEC, ma reconnaissance s'adresse également à tous mes collègues doctorants qui ont partagé mes interrogations. Enfin, je remercie l'équipe de la Bibliothèque qui a toujours pris le temps de répondre à mes demandes.

A l'ESCP-EAP, mes remerciements vont à Mesdames Françoise Giraud et Carla Mendoza qui m'ont apporté une aide précieuse lors de l'élaboration de la phase empirique de cette thèse.

Je souhaite également remercier l'Ecole de Management de Lyon, institution qui m'a accueilli en fin de thèse et qui m'a laissé le temps de la terminer dans de bonnes conditions matérielles et morales. Que toute l'équipe de l'UPR Economie, Finance et Gestion, et particulièrement son directeur, Bernard Laurent, en soient remerciés.

Par ailleurs ce travail n'aurait pu voir le jour sans la participation de tous ceux et celles qui m'ont accueilli et accordé du temps dans le cadre de mes enquêtes sur le terrain. Je leur dois beaucoup du plaisir que j'ai éprouvé dans la réalisation de ce travail.

Je ne peux pas non plus oublier mes trois interlocuteurs les plus assidus et les plus dévoués que sont Fabienne, Christiane et Alain. Leur intérêt et leur écoute permanents furent d'un apport considérable.

Finalement, je remercie Michèle Saboly, qui a encadré mon mémoire de DEA et qui m'a encouragé à poursuivre mon chemin en thèse.

# **INTRODUCTION**

*« Les chercheurs en sciences de gestion savent que le management est une activité compliquée, à gros enjeux, donc souvent dangereuse et sans corpus simpliste de recettes. Discerner les vraies innovations des fausses, comprendre quand et pourquoi elles réussissent est en soi un activité à forte valeur ajoutée. »*

C'est en ces termes, entre autres, que Bouquin et Nikitin (2003, p.3) résumaient l'enjeu d'un numéro spécial de la revue *Comptabilité - Contrôle - Audit* consacré récemment aux innovations managériales. Le fait que cette revue consacre un numéro entier au sujet, nous semble-t-il, est le reflet d'un intérêt récent<sup>1</sup> de la part des chercheurs en sciences de gestion, dont nous situerons le début au milieu des années 1990.

Comme le remarquent Bouquin et Nikitin (2003), l'expression « innovation managériale » est d'un usage récent. Son utilisation viendrait du fait que les techniques de gestion sont devenues des marchandises, distribuées par des entreprises spécialisées : les cabinets de conseil. A ce titre, elles subiraient une obsolescence accélérée par les nécessités de la concurrence entre ces firmes, c'est-à-dire du côté de l'« offre ». Mais on peut également faire l'hypothèse que les raisons de la prolifération et du raccourcissement du cycle de vie des innovations managériales se situent du côté de la « demande », c'est-à-dire du côté des organisations qui les adoptent et les utilisent. Après tout, la capacité à innover rapidement est souvent mise en avant comme étant l'une des clés de la compétitivité de l'entreprise, au même titre que la qualité et la maîtrise des coûts (Loilier et Tellier, 1999). Qu'est-ce, avant tout, que l'innovation managériale, sinon un type particulier d'innovation ? Pourquoi l'innovation managériale ne serait-elle pas, elle aussi, une clé de la compétitivité, comme peuvent l'être l'innovation technologique, l'innovation de produit ou encore de procédé ?

L'objet de cette thèse n'est pas d'identifier les causes éventuelles de la prolifération et/ou du raccourcissement du cycle de vie des innovations managériales. Mais il est de contribuer à la création de « valeur ajoutée » - nous reprenons là les termes de Bouquin et Nikitin - en tentant de répondre à la question « Pourquoi et comment une innovation managériale se diffuse-t-elle ? » à travers l'étude du cas de la comptabilité par activités - ou méthode ABC - en France.

---

<sup>1</sup> Dans le domaine spécifique de la comptabilité et du contrôle de gestion, on peut citer par exemple les recherches menées par Alcouffe *et al.* (2003), Berland (1997), Bourguignon *et al.* (2002), Godowski (2003), Levant et De La Villarmois (2001) ou encore Pezet (2000).

Nous préciserons tout d'abord le type d'innovation étudié. Nous verrons ensuite quelles sont les questions que pose l'innovation à la gestion ainsi que la problématique au sein de laquelle nous nous situons. Finalement, nous expliciterons les différentes questions de la thèse avant d'en présenter le plan.

## **L'ABC EN TANT QU'INNOVATION MANAGÉRIALE**

Il existe d'innombrables typologies de l'innovation dans la littérature organisationnelle. Dans ce qui constitue l'un des premiers efforts de revue critique de cette littérature, Downs et Mohr (1976) distinguent deux grandes catégories de typologies : les typologies reposant sur un agrégat de caractéristiques et celles qui reposent sur une caractéristique unique. Les trois typologies les plus courantes sont des dichotomies opposant l'innovation « technologique » ou « technique » à l'innovation « managériale », l'innovation « de produit » à celle « de procédé » et, enfin, l'innovation « radicale » à l'innovation « incrémentale ». Les deux premières représentent des classifications selon la nature de l'innovation, elles reposent sur un agrégat de caractéristiques. La troisième est une classification selon le degré de nouveauté et repose donc sur une caractéristique unique. Par ailleurs, elles ne sont pas mutuellement exclusives : une même innovation peut être technologique, de procédé et radicale à la fois.

Dans cette thèse, nous nous limiterons à l'étude empirique d'une seule innovation : la comptabilité par activités ou « méthode<sup>2</sup> ABC » (*Activity-Based Costing*). Il s'agit, selon nous, d'une innovation de type « managérial ». La comptabilité par activités est une méthode de calcul des coûts que l'on peut classer dans la catégorie des méthodes dites de « coût complet ». Il s'agit de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de tout autre « objet de coût ». Aussi bien en France que dans les pays anglo-saxons (Etats-Unis et Royaume-Uni), d'autres méthodes de coût complet ont été développées antérieurement à l'ABC. Il s'agira donc, dans cette thèse, de montrer en quoi cette méthode peut être considérée comme une innovation managériale, au sens que nous donnons à ce terme.

---

<sup>2</sup> Dans cette thèse, nous utiliserons souvent le terme de « méthode » pour désigner « l'instrument ABC » par souci de commodité et parce que ce terme est largement utilisé dans la littérature sur le sujet. Ces deux termes se confondent ainsi dans notre champ lexical mais ce sont bien deux concepts différents.



La littérature organisationnelle sur l'innovation définit l'innovation managériale par rapport à l'innovation technique ou technologique. Un grand nombre d'auteurs s'accordent sur le fait que ce qui distingue l'innovation technologique de l'innovation managériale, ce sont les différents domaines ou périmètres de l'organisation affectés par elles. Ainsi, pour Cooper (1998), la distinction entre innovation technologique et innovation managériale porte sur le degré de proximité entre le changement entraîné et le cœur opérationnel de l'organisation. L'innovation technologique implique l'adoption d'une idée qui influence directement les procédés basiques de production alors que l'innovation managériale implique des changements qui affectent les règles, l'allocation des ressources et d'autres facteurs associés à la structure sociale de l'organisation.

Damanpour et Evan (1984) précisent cette idée de périmètre affecté par l'innovation en introduisant les notions de système technique et de système social. Ainsi, l'innovation technique a lieu au sein du système technique de l'organisation : elle est directement reliée à l'activité opérationnelle principale de l'organisation. Par opposition, l'innovation managériale prend place au sein du système social de l'organisation. Enfin, pour Chanaron (1999), l'innovation est technique lorsque la nouveauté affecte les caractéristiques physiques et matérielles des biens ou des services, des produits ou des procédés, elle est managériale lorsqu'elle affecte les modes de coordination et de motivation des éléments d'une structure sociale qui en assurent le fonctionnement.

La littérature relative aux instruments de gestion permet de préciser le sens de l'adjectif qualificatif « managérial » dans l'expression « innovation managériale ». Gilbert (1998, p.23-24) désigne par « instrument » « *tout moyen, conceptuel ou matériel, doté de propriétés structurantes, par lequel un gestionnaire, poursuivant certains buts organisationnels, dans un contexte donné, met en œuvre une technique de gestion* ». Dans cette conception, l'instrument est un moyen (il n'a pas de fin en lui-même) qui agit sur le contexte, transforme l'information en donnée et organise les rapports sociaux. L'instrument de gestion est à la fois lié à un contexte d'utilisation et partiellement transposable. Il véhicule « *un ensemble d'expériences, de réflexions, de représentations, de théories qui lui ont donné naissance, à lui et à d'autres, et qui contribuent à constituer avec lui une technique de gestion* ». L'instrument est le produit de cette technique.

Dans cette thèse, nous adopterons la définition suivante du concept d'innovation managériale, fondée sur la définition de Gilbert de l'instrument de gestion :

*Une innovation managériale est une combinaison nouvelle de moyens, matériels et/ou conceptuels, déjà existants et/ou nouveaux, par rapport à l'état de l'art de la gestion au moment où elle apparaît pour la première fois et qui permet de mettre en œuvre une technique de gestion qui peut être perçue comme plus ou moins nouvelle par l'individu ou toute autre unité d'analyse la considérant.*

En tant que méthode de calcul des coûts, l'ABC est souvent comparée, en France, à la méthode dite des « sections homogènes ». Il existe même un débat sur la nouveauté de l'ABC par rapport à cette méthode. Si nous voulons considérer l'ABC comme une innovation, nous devons donc montrer en quoi elle est différente des autres méthodes de calcul des coûts et notamment de la méthode des sections homogènes. Nous pensons qu'en tant qu'instruments, la méthode ABC et la méthode des sections homogènes ne sont pas des produits identiques, même s'ils sont peut-être les produits d'une même technique. Ainsi, nous montrerons, d'une part, qu'en tant que combinaison de concepts, l'ABC n'est pas identique à la méthode des sections homogènes et qu'elle fait appel à une conception de l'activité qui n'a été développée que récemment, d'autre part, que la « philosophie gestionnaire » de l'ABC, en tant qu'esprit dans lequel le maniement de cet instrument est envisagé (Hatchuel et Weil, 1992), est différente de celle de la méthode des sections homogènes.

Nous venons de préciser la nature de l'innovation que nous étudions dans cette thèse. Nous pouvons maintenant présenter les différentes questions que pose l'innovation à la gestion.

## **LA GESTION DE L'INNOVATION**

*L'innovation en sciences sociales.* Le champ de l'innovation est un champ de recherche relativement ancien dans le domaine des sciences sociales. L'économiste autrichien Joseph Schumpeter (1883-1950) est souvent cité comme étant l'un des premiers auteurs à avoir formalisé et développé le concept d'innovation. Ce concept a également fait l'objet de recherches sociologiques dès le début du 20<sup>ème</sup> siècle. Le sociologue français Gabriel Tarde

(1843-1904) est considéré par certains comme étant le père fondateur du courant de recherche sur la diffusion de l'innovation (Kinnunen, 1996). Dans son ouvrage datant de 1903, *Les lois de l'imitation*, il étudiait déjà les processus de diffusion des pratiques sociales innovantes.

Comme l'indique Autier (1999), l'innovation est donc un objet d'étude à la croisée de plusieurs disciplines des sciences sociales, qui intéresse non seulement la gestion, mais également l'économie (Griliches, 1957 ; Mansfield, 1961 ; Nelson et Winter, 1982 ; Dosi, 1988 ; Dosi *et al.*, 1988 ; Teece, 1996) ou encore la sociologie (Akrich *et al.*, 1988 ; Callon, 1994 ; Alter, 2000 ; Sainsaulieu, 2001). Mais ces différentes sciences ne s'intéressent pas de la même façon au concept d'innovation. Les questions de recherche peuvent être différentes, comme les méthodes utilisées. Gopalakrishnan et Damanpour (1997) identifient par exemple trois domaines dans lesquels l'économie et la sociologie diffèrent dans leur approche de l'innovation : l'étape du processus d'innovation, le niveau d'analyse auquel se placent les recherches et le type d'innovation étudié. Par ailleurs, différents courants théoriques peuvent « s'affronter » au sein d'une même discipline sur tel ou tel aspect de l'innovation.

L'innovation n'est devenue un objet de recherche des sciences de gestion qu'à partir du début des années 1960. A cette époque, les chercheurs s'intéressent aux professionnels de l'innovation et aux pratiques mises en œuvre dans les entreprises en termes de management. Les premiers ouvrages traitant directement et explicitement de la question de la gestion de l'innovation apparaissent dans le courant des années 1960 dans la foulée de l'un des livres fondateurs dans le domaine, *The Management of Innovation*, de Burns et Stalker (1961). A l'heure actuelle, la gestion de l'innovation constitue un champ très vaste dans la littérature sur les organisations et intéresse l'ensemble des disciplines de gestion. En outre, de nombreuses questions étudiées par les autres sciences sociales sont également abordées par les recherches en gestion.

Le champ de l'innovation en gestion étant particulièrement vaste, il paraît difficile d'en faire une revue exhaustive de la littérature. Il est néanmoins possible d'identifier les différents axes permettant de construire une typologie des questions de recherche et des problématiques. Pour cela, nous nous appuyons sur quelques-uns des travaux existants et effectués dans ce but. Nous verrons tout d'abord en quoi il peut être utile de clarifier le lien entre l'organisation et l'innovation (Kimberly, 1986). Nous nous intéresserons ensuite aux différentes dimensions

du projet d'innovation identifiées par Loilier et Tellier (1999). Finalement, nous élargirons ces considérations en les intégrant à d'autres afin de présenter une typologie des problématiques de la gestion de l'innovation.

***Les différents liens entre l'organisation et l'innovation.*** Selon Kimberly (1986), l'extrême diversité des problèmes théoriques et pratiques soulevés dans la littérature sur la gestion de l'innovation résulte d'une confusion, ou du moins d'un manque de clarification, des différentes relations qui peuvent exister entre l'organisation et l'innovation. L'auteur propose de distinguer cinq types de relations entre organisation et innovation soulevant des problèmes différents et appelant des réponses distinctes.

L'organisation en tant qu'utilisatrice de l'innovation constitue le premier type de relation et celui qui a été le plus étudié dans la littérature sur la gestion de l'innovation. Les principales questions sous-jacentes sont : Pourquoi certaines organisations adoptent-elles plus rapidement que d'autres une innovation donnée ? Qu'est-ce qui fait qu'une organisation adopte davantage d'innovations sur une période donnée qu'une autre organisation ? Quelles sont les caractéristiques du processus d'adoption d'une innovation ? En termes de gestion, il s'agit donc d'identifier des moyens ou des variables d'action sur lesquels jouer afin que les organisations soient davantage réceptives à l'innovation et qu'elles l'adoptent plus rapidement. Il s'agit également de trouver des moyens d'accélérer le processus de diffusion de l'innovation au sein d'une population d'adoptants<sup>3</sup> potentiels.

Selon Kimberly, lorsque l'on se penche sur le second type de relation, l'organisation en tant que productrice de l'innovation, la question à laquelle on cherche à répondre est la suivante : Comment expliquer les différences dans le rythme de production, la qualité et le type d'innovations produites par une organisation ou un groupe d'organisations ? Les concepts de créativité et l'étude des résultats obtenus par les investissements en recherche et développement sont généralement au cœur des recherches portant sur ce type de relation.

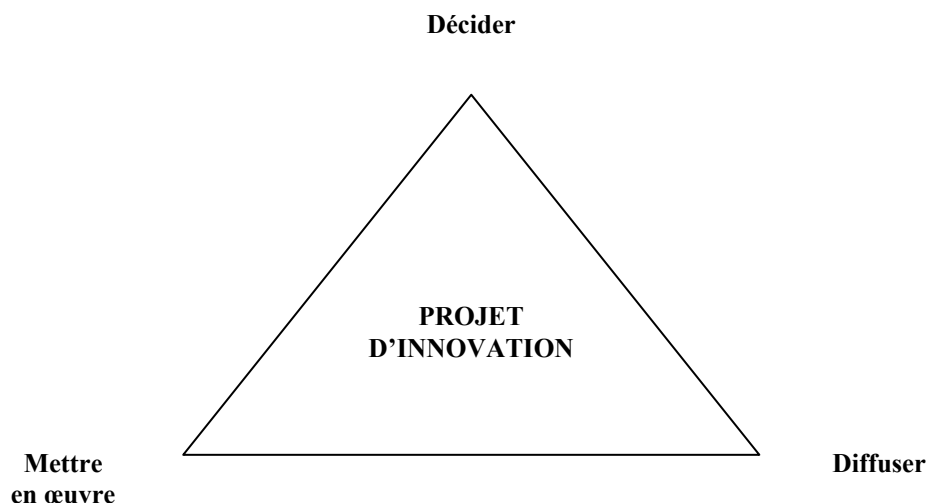
---

<sup>3</sup> Dans cette thèse, nous utilisons le terme « adoptant » pour désigner un individu ou une organisation ayant mis en œuvre l'innovation. Nous définissons le concept d'« adoption » au chapitre 3 (cf. §3.2.1.).

Finalement, Kimberly remarque que les trois autres types de relation entre organisation et innovation font l'objet d'un nombre peu élevé de recherches. L'organisation peut néanmoins être à la fois productrice et utilisatrice d'une même innovation, afin de répondre elle-même à ses propres besoins. Elle peut également être le « véhicule » de l'innovation, c'est-à-dire qu'elle n'utilise pas l'innovation pour elle-même mais qu'elle participe à sa diffusion en permettant son adoption par d'autres organisations (c'est notamment le cas des cabinets de conseil en ce qui concerne les innovations managériales). Enfin, l'organisation peut elle-même être une innovation, la « start-up Internet » peut être considérée comme un exemple récent de ce dernier type.

**Les trois dimensions d'un projet d'innovation.** Loilier et Tellier (1999) définissent la gestion de l'innovation comme étant la gestion du triptyque « Décider - Mettre en œuvre – Diffuser ». Ces trois dimensions de la gestion de l'innovation forment ce que les deux auteurs appellent le « triangle de l'innovation » (cf. figure 0.1 ci-dessous).

**Figure 0.1 : Les trois dimensions du projet d'innovation**  
(d'après Loilier et Tellier, 1999, p.8)

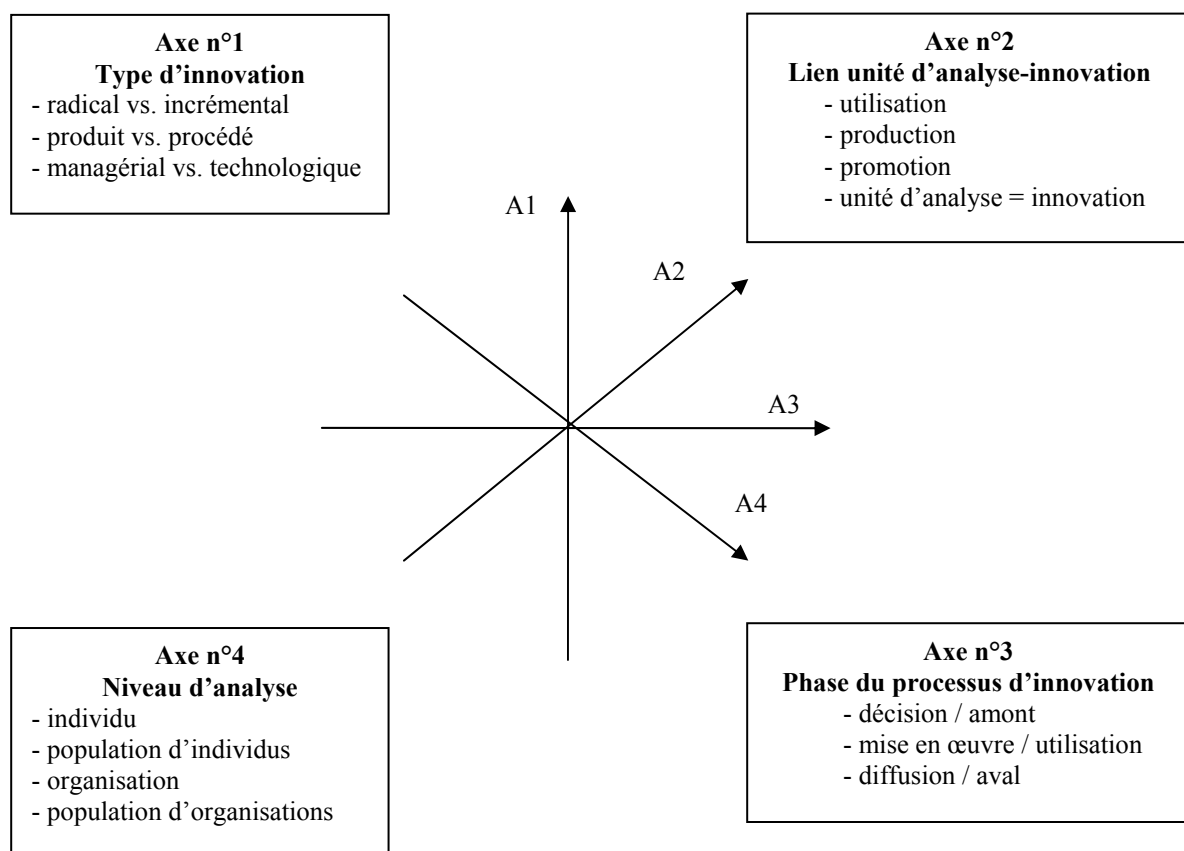


Selon Loilier et Tellier (1999, p.8), gérer l'innovation, « *c'est appréhender simultanément ces trois dimensions même si, à un moment particulier du processus, la priorité peut, ou doit, être donnée à l'une ou l'autre de ces dimensions* ». Au sein du cadre développé par les deux auteurs, la première des trois dimensions d'un projet d'innovation fait référence aux stratégies

d'innovation. Une stratégie d'innovation est définie comme un ensemble cohérent de réponses aux questions Quand ? Quoi ? Comment ? et Avec qui innover ? La seconde dimension pose la question de l'organisation de l'innovation. L'innovation peut-elle s'organiser ? De quelle façon ? Quels sont les leviers d'innovation dans l'entreprise ? Enfin, la troisième dimension d'un projet d'innovation correspond à la diffusion de l'innovation, à la confrontation innovation/marché.

**Typologie des problématiques de la gestion de l'innovation.** Les différents éléments issus de la littérature sur l'innovation en général, et sur la gestion de l'innovation en particulier, définissent quatre axes permettant d'élaborer une typologie de l'ensemble des problématiques posées par l'innovation en sciences de gestion. La figure 0.2 ci-dessous présente les quatre axes que nous avons retenus.

**Figure 0.2 : Typologie des problématiques de la gestion de l'innovation**



Toute problématique de gestion de l'innovation se définit par un positionnement sur chacun de ces quatre axes. Le nombre total de combinaisons couvert par le référentiel ainsi obtenu est proche de quatre cents. Si l'on se base sur les résultats obtenus par Rogers (1995), qui a recensé trois mille études publiées dans l'ensemble des sciences sociales, on peut penser qu'un certain nombre de combinaisons n'a pas encore fait l'objet de recherche dans le champ spécifique de la gestion.

Le premier axe représente le type d'innovation étudié. Les trois typologies d'innovations les plus courantes forment cet axe : il peut s'agir d'une innovation de type radical ou incrémental, de produit ou de procédé, managérial ou technologique. Comme nous le verrons au chapitre 3 de cette thèse, les questions posées et les réponses données par la littérature à différents problèmes peuvent varier selon le type d'innovation étudié. Par exemple, les facteurs facilitant la mise en œuvre organisationnelle d'une innovation technologique radicale ne sont pas forcément les mêmes que ceux qui permettent la mise en œuvre d'une innovation managériale incrémentale.

Le second axe correspond au lien existant entre l'unité d'analyse et l'innovation. Cet axe est inspiré des développements de Kimberly (1986) sur le lien entre organisation et innovation. Nous utilisons le terme « unité d'analyse » parce que le champ de la gestion de l'innovation ne se limite pas à l'étude de l'innovation dans un contexte uniquement organisationnel. Des acteurs individuels peuvent également faire l'objet de recherches dans le domaine de la gestion de l'innovation, comme par exemple en marketing avec les nombreuses recherches sur le comportement du consommateur face aux nouveaux produits (ce qui explique également pour partie l'axe n°4). Au sein de l'axe n°2, l'unité d'analyse, donc, peut être utilisatrice de l'innovation, productrice de l'innovation, ou encore promoteur de l'innovation (nous préférons le terme « promoteur » à celui de « véhicule » utilisé par Kimberly). Elle peut également être n'importe quelle combinaison des trois. Enfin, l'unité d'analyse peut être l'innovation en elle-même.

Le troisième axe permet de qualifier la ou les phases du processus d'innovation concernée(s) par le problème de gestion. Il peut s'agir de la phase de décision du processus (amont), de la phase de mise en œuvre ou encore de la phase de diffusion (aval). Mais la nature de ces différentes phases est contingente par rapport au type de relation unité d'analyse-innovation

étudié (axe n°2). Par exemple, si l'unité d'analyse est utilisatrice de l'innovation, la phase de décision correspond à la décision d'adopter l'innovation en vue de son utilisation. Si l'unité d'analyse est productrice de l'innovation, la phase de décision correspond à la stratégie d'innovation telle qu'elle est définie par Loilier et Tellier (1999) dans leur cadre théorique sur le projet d'innovation (voir ci-dessus).

L'axe n°4 correspond au niveau d'analyse auquel est appréhendé le problème de gestion de l'innovation. Il peut s'agir de l'individu, d'une population d'individus, de l'organisation ou d'une population d'organisations, mais également d'une combinaison de ces différents niveaux. L'étude de la diffusion d'une innovation managériale peut ainsi impliquer de se situer à la fois au niveau individuel et au niveau organisationnel. C'est le cas dans cette thèse.

Finalement, un même problème de gestion de l'innovation peut prendre simultanément plusieurs valeurs sur chacun des quatre axes. Il peut s'agir par exemple de l'étude de la diffusion et de la mise en œuvre de plusieurs types d'innovation au sein d'une population d'organisations et d'individus entretenant différents liens avec ces innovations. Plus le nombre de valeurs prises sur chaque axe est élevé, plus le problème sera complexe et plus la réponse risque elle aussi d'être complexe.

Nous venons ainsi de présenter une typologie des problématiques de la gestion de l'innovation. Nous pouvons maintenant développer notre propre problématique.

## **LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DE L'ABC**

Dans le paragraphe précédent, nous avons élaboré une typologie des différentes problématiques de la gestion de l'innovation. Nous avons également souligné qu'un certain nombre de ces problématiques n'avaient pas encore fait l'objet de beaucoup de recherches. En fait, d'après Wolfe (1994), la grande majorité des recherches menées jusqu'ici sur l'innovation, y compris celles sur l'innovation managériale, s'inscrivent exclusivement dans l'une des trois perspectives qu'il identifie. Ces trois perspectives, qui ont donné lieu à des courants de recherche distincts, sont la diffusion de l'innovation (appelée « *Diffusion of*



*Innovation Research* » par Wolfe), l'adoption de l'innovation ou « innovativité<sup>4</sup> » organisationnelle (« *Organizational Innovativeness Research* ») et la mise en œuvre de l'innovation (« *Process Theory Research* »). Chacune de ces trois perspectives apporte son lot de résultats intéressants mais en réponse à des questions de recherches différentes et pourtant, selon nous, complémentaires. Dans cette thèse, nous nous intéresserons à la diffusion et à l'adoption de l'ABC.

Selon Wolfe (1994), les recherches qui s'inscrivent dans le courant de la diffusion de l'innovation tentent de répondre à la question suivante : A quoi ressemble la diffusion d'une innovation au sein d'une population d'adoptants ? Ce type de recherche tente de déterminer la courbe de diffusion de l'innovation dans le temps et d'identifier les facteurs expliquant la forme de cette courbe. Rogers donne la définition suivante du concept de diffusion de l'innovation : « *La diffusion est le processus par lequel une innovation est communiquée à travers certains canaux, dans le temps et parmi les membres d'un système social donné* » (Rogers, 1995, p.5, traduit par nous). Les recherches sur la diffusion de l'ABC sont peu nombreuses : nous n'en avons trouvé que deux (Bjørnenak, 1997 ; Malmi, 1999).

Les recherches qui s'inscrivent dans le courant de l'adoption de l'innovation cherchent à identifier les déterminants de l'« innovativité » organisationnelle. Selon les définitions, l'innovativité organisationnelle représente soit la rapidité avec laquelle une organisation adopte une innovation donnée par rapport à d'autres organisations, soit le nombre d'innovations qu'une organisation adopte sur une période donnée. Un grand nombre de déterminants potentiels de l'innovativité ont été étudiés. En ce qui concerne l'ABC, une dizaine de recherches de ce type a été menée.

La séparation entre les perspectives de diffusion et d'adoption de l'innovation nous paraît artificielle. Il nous semble en effet que les processus de diffusion et d'adoption de l'innovation sont liés et difficilement séparables l'un de l'autre : le second est compris dans le premier en ce sens qu'une innovation qui se diffuse est une innovation qui est adoptée. Il ne peut donc y avoir de diffusion à un niveau collectif sans adoption au niveau individuel. D'autre part, la diffusion est un processus qui ne se limite pas à la somme des adoptions individuelles puisqu'il peut nécessiter l'intervention d'autres acteurs que les adoptants

---

<sup>4</sup> L'« innovativité » fait référence à la propension d'un individu ou d'une organisation à adopter et à mettre en

potentiels, comme les agents de changement, et qu'il est influencé par les caractéristiques du système social dans lequel il se déroule. Dans cette thèse, nous chercherons donc à intégrer les perspectives de diffusion et d'adoption de l'innovation au sein d'un même modèle explicatif et nous appliquerons ce modèle au cas de l'ABC en France. L'apport de notre recherche se veut ainsi triple : contribution à l'étude de l'adoption de l'ABC, contribution à l'étude de la diffusion de l'ABC et intégration de ces deux perspectives au sein d'un même modèle explicatif.

## **LES DIFFÉRENTES QUESTIONS DE LA THÈSE**

Dans cette thèse, nous chercherons à répondre aux trois séries de questions suivantes :

- Quel est le taux de diffusion de l'ABC en France ? Quelle est la forme de la courbe de diffusion dans le temps ? Quels sont les facteurs qui expliquent ce taux et cette courbe de diffusion ? Quelles ont été les grandes phases du processus de diffusion sur la période étudiée ? Qu'est-ce qui caractérise ces phases, qu'est-ce qui explique leur enchaînement ?
- Quels sont les déterminants de l'adoption de l'ABC par une organisation ? Quelles sont les caractéristiques des entreprises qui envisagent d'adopter l'ABC, de celles qui l'adoptent ? Existe-t-il des différences significatives entre les entreprises qui adoptent l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas ? Ces différences expliquent-elles l'adoption de l'ABC ?
- En quoi l'étude de la diffusion de l'ABC au niveau collectif permet-elle de mieux comprendre son adoption au niveau individuel ? En quoi l'étude de l'adoption de l'ABC permet-elle de mieux comprendre sa diffusion ? En quoi l'étude simultanée de l'adoption et de la diffusion de l'ABC permet-elle d'enrichir ces deux perspectives prises séparément ainsi que la compréhension globale de ces phénomènes ?

La première série de questions est propre à la perspective de la diffusion de l'innovation. Nous cherchons ainsi à approfondir la connaissance du phénomène de diffusion de l'ABC. La seconde série de questions est propre à la perspective de l'adoption de l'innovation. Nous cherchons alors à approfondir la connaissance du phénomène d'adoption de l'ABC. Finalement, la troisième série de questions est relative à l'intégration de ces deux perspectives

---

œuvre des innovations. Le concept est plus amplement défini au chapitre 3 de cette thèse (cf. §3.2.2.).

dans le but de développer une connaissance globale de ce type de phénomènes. Mais à travers notre questionnement sur l'ABC, nous visons également à développer notre connaissance des phénomènes d'adoption et de diffusion de l'innovation en général et des innovations managériales en particulier.

Nous sommes maintenant en mesure de présenter le plan de la thèse.

## **PRÉSENTATION DU PLAN DE LA THÈSE**

La thèse est organisée en deux parties.

La **première partie** est consacrée à une revue de la littérature sur les différents éléments de notre problématique ainsi qu'à l'élaboration d'un modèle théorique intégrant ces différents éléments. Elle comprend trois chapitres (chapitres 1 à 3).

Le **chapitre 1** a pour objectif principal de faire la revue de « l'état de l'art » sur l'innovation en général et sur l'innovation managériale en particulier. Ce recensement sera l'occasion de délimiter précisément notre objet par rapport à ceux étudiés par nos prédécesseurs et une première source de réflexions éclairant notre propre problématique.

Le **chapitre 2** présente un double objectif. Il s'agit, d'une part, de présenter les grands principes théoriques de la comptabilité par activités ou « méthode ABC », d'autre part, de montrer en quoi une telle méthode peut être considérée comme une innovation managériale.

L'objet du **chapitre 3** est triple. Il s'agit de présenter les cadres théoriques dans lesquels s'inscrivent deux problématiques de l'innovation en gestion : sa diffusion et son adoption, ainsi que de développer un modèle intégrant ces deux perspectives.

La **seconde partie** est le cœur de notre travail empirique. Elle traite l'application à l'ABC du modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation développé au chapitre 3. Elle est également composée de trois chapitres (chapitres 4 à 6).

Le **chapitre 4** a pour objectif, d'une part, de présenter et de justifier la stratégie de recherche empirique suivie par rapport à notre problématique, d'autre part, de présenter les deux volets de notre recherche et les différentes méthodes qu'ils emploient afin de donner un statut aux éléments de terrain présentés dans les chapitres 5 et 6 suivants.

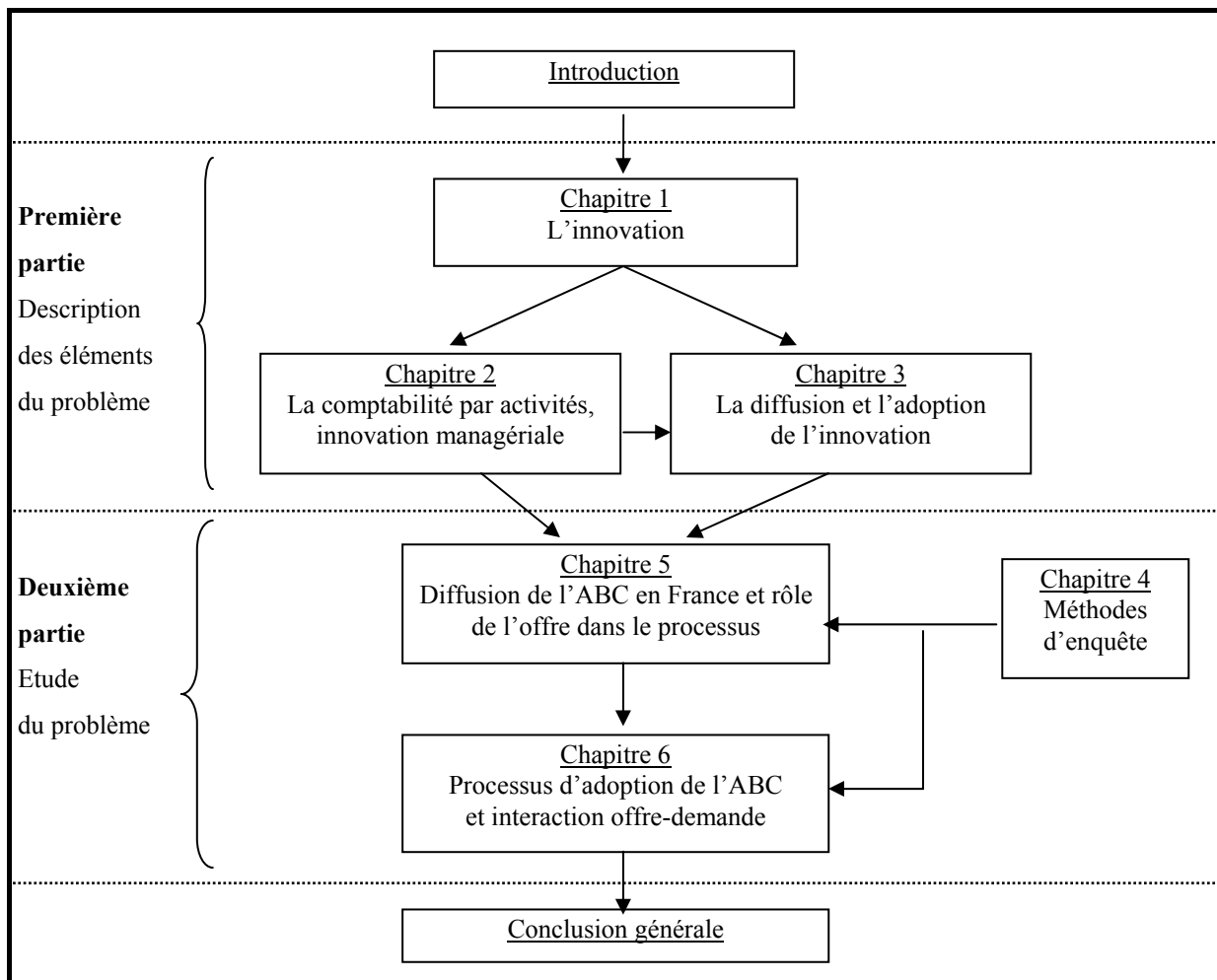
Le **chapitre 5** est consacré à une première explication de l'évolution du taux de diffusion de l'ABC. Il traite la partie « diffusion » de notre modèle, c'est-à-dire le niveau contextuel. Nous chercherons ainsi à expliquer l'évolution des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC par l'offre de ressources de la part d'acteurs jouant différents rôles dans le processus de diffusion.

Enfin, le **chapitre 6** est consacré, d'une part, à l'étude du niveau organisationnel de notre modèle (la partie « adoption), d'autre part, à l'interaction entre ce niveau et le niveau contextuel (le lien entre « diffusion » et « adoption »).

La **conclusion** de la thèse cherchera à identifier les principaux apports et les limites de la recherche, ainsi qu'à mettre en perspective les résultats des deux chapitres précédents.

La figure 0.3 ci-dessous schématise le plan de thèse en montrant les liens entre les chapitres.

**Figure 0.3 : Schématisation du plan de thèse**



**PREMIÈRE PARTIE**  
**DESCRIPTION DES ÉLÉMENTS**  
**DU PROBLÈME**

La première partie de cette thèse est consacrée à une revue de la littérature sur les différents éléments de notre problématique ainsi qu'à l'élaboration d'un modèle théorique intégrant ces différents éléments. Elle comprend trois chapitres (chapitres 1 à 3).

Le **premier chapitre** a pour objectif principal de faire la revue de « l'état de l'art » sur l'innovation en général et sur l'innovation managériale en particulier. Ce recensement sera l'occasion de délimiter précisément notre objet par rapport à ceux étudiés par nos prédécesseurs et une première source de réflexions éclairant notre propre problématique. Le concept d'innovation est présent dans les différentes sciences sociales depuis plus de 70 ans et fait l'objet de recherches en gestion depuis un demi-siècle. Plusieurs dizaines de milliers de recherches ont ainsi été publiées sur ce thème. Il ne s'agira donc pas de présenter une revue exhaustive de l'ensemble des recherches déjà menées sur l'innovation, ni même sur l'innovation managériale, mais de dégager de cet ensemble les différents éléments qui nous permettront d'éclairer notre propre problématique.

Le **second chapitre** présente un double objectif. Il s'agit, d'une part, de présenter les grands principes théoriques de la comptabilité par activités, d'autre part, de montrer en quoi une telle méthode peut être considérée comme une innovation managériale. Comme pour le premier chapitre, il ne s'agira pas de présenter une revue exhaustive de l'ensemble des recherches déjà menées sur cette méthode, mais de dégager de cet ensemble les différents éléments qui nous permettront d'atteindre l'objectif fixé. Trois grandes questions incarnent le fil conducteur de ce chapitre : Quels sont les concepts élémentaires mobilisés par la méthode ABC ? Quels sont les grands principes du calcul des coûts par activités ? En quoi l'ABC peut-elle être considérée comme une innovation managériale ?

L'objet du **troisième chapitre** est triple. D'une part, il s'agit de présenter les cadres théoriques dans lesquels s'inscrivent deux problématiques de l'innovation en gestion : sa diffusion et son adoption. D'autre part, il s'agit de montrer en quoi l'on peut concilier ces deux cadres théoriques plus ou moins distincts afin de proposer un modèle intégré de diffusion et d'adoption de l'innovation. C'est ce modèle que nous tenterons d'appliquer empiriquement au cas de la comptabilité par activités en France au cours de la seconde partie de la thèse.

**CHAPITRE 1**  
**L'INNOVATION**

L'objectif principal de ce premier chapitre est de faire la revue de « l'état de l'art » sur l'innovation en général et sur l'innovation managériale en particulier. Ce recensement sera l'occasion de délimiter précisément notre objet par rapport à ceux étudiés par nos prédécesseurs et une première source de réflexions éclairant notre propre problématique.

Le champ de l'innovation est un champ de recherche relativement ancien dans le domaine des sciences sociales. L'économiste autrichien Joseph Schumpeter (1883-1950) est généralement cité comme étant le premier à avoir formalisé le concept d'innovation dans sa *Théorie de l'évolution économique* parue pour la première fois en 1926. Mais ce n'est qu'à partir de la fin des années 1950 que l'innovation est devenue une préoccupation à part entière des sciences de gestion. L'ouvrage de Burns et Stalker (1961), *The Management of Innovation*, peut ainsi être considéré comme fondateur du courant de la gestion de l'innovation.

Le concept d'innovation est donc présent dans les différentes sciences sociales depuis plus de 70 ans et fait l'objet de recherches en gestion depuis un demi-siècle. Plusieurs dizaines de milliers de recherches ont ainsi été publiées sur ce thème. Dans la quatrième édition de son ouvrage de référence *Diffusion of Innovations*, Rogers (1995) recense par exemple 3890 recherches portant uniquement sur le thème de la diffusion de l'innovation et se répartissant entre une dizaine de traditions de recherche, parmi lesquelles l'anthropologie, la sociologie, les sciences de l'éducation, les sciences de la communication, la géographie, les sciences de gestion ou encore l'économie.

Il ne s'agit donc pas pour nous de présenter ici une revue exhaustive de l'ensemble des recherches déjà menées sur l'innovation, ni même sur l'innovation managériale, tâche qui apparaît impossible, mais de dégager de cet ensemble les différents éléments qui nous permettront d'éclairer notre propre problématique. La question qui incarne le fil conducteur que nous avons choisi pour organiser la revue des travaux réalisés sur l'innovation est ainsi très simple : Qu'est-ce que l'innovation ?

Afin de répondre à cette question, nous commencerons par développer une définition générale du concept d'innovation (§1.1.). Nous verrons ensuite les différentes typologies et les différents types d'innovation (§1.2.). Dans un troisième temps, nous nous pencherons sur l'innovation managériale considérée comme un instrument de gestion (§1.3.).



## **1.1. DÉFINITION GÉNÉRALE DE L'INNOVATION**

Comme le notent Loilier et Tellier (1999), l'innovation est un concept à la fois polysémique et polymorphe. Les innovations peuvent être de nature, d'origines et/ou d'ampleur différentes. Dans le cadre de l'entreprise, l'innovation peut se concevoir comme un processus de création de nouveauté sur les prestations offertes et/ou dans les procédés de production. Elle peut également être appréhendée comme une modification plus ou moins profonde des ressources utilisées et développées par l'entreprise. Ainsi, l'innovation peut s'envisager comme le résultat obtenu par l'entreprise mais aussi comme le processus qui a permis cette obtention.

Nous commencerons par présenter les origines du concept d'innovation ainsi qu'un certain nombre d'éléments de définition (§1.1.1.). Nous reviendrons ensuite sur la distinction entre innovation, invention et changement (§1.1.2.). Dans un troisième temps, nous verrons en quoi s'opposent les conceptions de l'innovation comme résultat ou processus (§1.1.3.). Dans un quatrième temps, nous discuterons du caractère plus ou moins relatif de la nouveauté de l'innovation (§1.1.4.). Finalement, nous verrons les différentes caractéristiques de l'innovation (§1.1.5.).

### **1.1.1. Origines et premiers éléments de définition du concept d'innovation**

Lachman (1993, p.19-20) nous signale que le terme « innovation » vient du latin « novus », qui veut dire nouveau et qui génère trois verbes : *innovare*, *novare* et *renovare*. A ces trois verbes se rattachent, en français, trois substantifs : innovation, novation et rénovation. Le terme « innovation » serait apparu en 1297 et concerne le fait d'introduire dans une chose établie quelque chose de nouveau, d'encore inconnu. Le terme « novation » serait apparu en 1307 et désigne une convention par laquelle une obligation est éteinte et remplacée par une obligation nouvelle, c'est le fait d'apporter de la nouveauté à un acte. Enfin, le terme « rénovation » daterait du 14<sup>ème</sup> siècle et signifie la remise en l'état premier par de profondes transformations.

Pour Lachman (1993), l'innovation peut prendre deux formes : l'invention et la création. L'invention, du latin « invenire » : rencontrer puis trouver, est le fait de faire se rencontrer des choses connues qui n'ont jamais été mises ensemble d'une certaine manière. La création, du latin « creare » : engendrer et « crescere » : venir à l'existant, consiste à donner l'existence à quelque chose dont aucun élément n'existait en l'état, auparavant, de façon semblable. L'auteur souligne également que l'innovation est différente de la découverte, car découvrir c'est enlever ce qui couvre ou cache quelque chose qui existe, que cette existence soit connue ou non.

Pour nous, l'innovation n'est ni une invention, ni une création, ni une découverte. Notre point de vue est donc sensiblement différent de celui de Lachman (1993). Le sens que nous donnons au terme d'innovation est celui du substantif issu du verbe latin *innovare*, à savoir introduire dans une chose établie quelque chose d'encore inconnu pour elle. C'est d'ailleurs le sens retenu par *Le Petit Robert* qui donne la définition suivante du terme innover : « *introduire dans une chose établie quelque chose de nouveau, d'encore inconnu* ».

Si le terme « innovation » est apparu dans la langue française dès la fin du 13<sup>ème</sup> siècle, il semble que l'économiste Joseph Schumpeter (1935) soit à l'origine des premiers développements à son sujet dans le domaine des sciences sociales. Pour celui-ci, l'innovation est le seul moteur de l'évolution et de la croissance économique. Sans innovation, l'économie serait stationnaire, elle ne connaîtrait que des transformations « *que l'on peut considérer comme plus petites que toute grandeur donnée, si petite soit-elle, et dans un cadre toujours identique* ». L'innovation représente un tout autre type de transformation, c'est une transformation « *qui modifie le cadre* » (Schumpeter, 1935, p.87).

Schumpeter conçoit l'innovation comme une nouvelle combinaison des moyens de production :

*« Produire, c'est combiner les choses et les forces présentes dans notre domaine. Produire autre chose ou autrement, c'est combiner autrement ces forces et ces choses. Dans la mesure où l'on peut arriver à cette nouvelle combinaison en partant de l'ancienne avec le temps, par de petites démarches et une adaptation continue, il y a bien une modification, éventuellement une croissance, mais il n'y a ni un phénomène*

*nouveau [...] ni évolution [...]. Dans la mesure où [...] au contraire, la nouvelle combinaison ne peut apparaître et de fait n'apparaît que d'une manière discontinue, alors prennent naissance les phénomènes caractéristiques de l'évolution »* (Schumpeter, 1935, p.94).

L'innovation consiste donc en l'exécution de nouvelles combinaisons. Pour Schumpeter, ce concept englobe les cinq cas suivants :

- fabrication d'un bien nouveau, c'est-à-dire encore non familier au cercle des utilisateurs ou consommateurs, ou d'une qualité nouvelle d'un bien existant ;
- introduction d'une méthode de production nouvelle, c'est-à-dire pratiquement inconnue de la branche concernée de l'industrie ; il n'est nullement nécessaire qu'elle repose sur une découverte scientifiquement nouvelle et elle peut aussi résider dans de nouveaux procédés commerciaux pour une marchandise ;
- ouverture d'un débouché nouveau, c'est-à-dire d'un marché où, jusqu'à présent, la branche concernée de l'industrie du pays intéressé n'a pas encore introduit le bien, que ce marché ait préexisté ou non ;
- conquête d'une source nouvelle de matières premières ou de produits semis-ouvrés ; à nouveau, peu importe qu'il faille créer cette source ou qu'elle ait existé antérieurement, qu'on ne l'ait pas prise en considération ou qu'elle ait été tenue pour inaccessible ;
- réalisation d'une nouvelle organisation, comme la création d'une situation de monopole (par exemple la trustification) ou l'apparition brusque d'un monopole.

L'auteur précise également deux choses qui sont à ses yeux essentielles pour les formes visibles que revêt l'exécution de ces nouvelles combinaisons, et pour la compréhension des problèmes qui en découlent. En premier lieu, les nouvelles combinaisons peuvent être exécutées par les mêmes personnes qui dirigent le processus de production ou des échanges selon les combinaisons accoutumées, que les nouvelles ont dépassées ou supplantées. Les nouvelles combinaisons ou les firmes et centres de production qui leur donnent corps ne remplacent pas brusquement les anciennes, mais s'y juxtaposent.

En second lieu, nous ne devons jamais nous représenter les nouvelles combinaisons ou leurs réalisations comme si elles réunissaient en elles des moyens de production inutilisés. En règle générale, la nouvelle combinaison prélève sur d'anciennes combinaisons les moyens de production qu'elle emploie. L'exécution de nouvelles combinaisons signifie donc « *emploi différent de la réserve de l'économie nationale en moyens de production* » (Schumpeter, 1935, p.95-97).

Schumpeter désigne par « entrepreneurs » les agents économiques dont la fonction est d'exécuter de nouvelles combinaisons et qui en sont l'élément actif. Il appelle entrepreneurs non seulement les agents économiques « indépendants » de l'économie d'échange, mais encore tous ceux qui, de fait, remplissent la fonction constitutive du concept, même s'ils sont les employés « dépendants » d'une société. Sont aussi entrepreneurs, au sens de Schumpeter, ceux qui n'ont aucune relation durable avec une exploitation individuelle et n'entrent en action que pour donner de nouvelles formes à des exploitations.

Les innovations sont à l'origine des périodes d'essor et donc de crise. L'enchaînement de crises et de périodes d'essor est expliqué par Schumpeter exclusivement par le fait que l'exécution de nouvelles combinaisons n'est pas également répartie dans le temps. Les nouvelles combinaisons, si elles apparaissent, apparaissent par groupes et non pas une à une selon une fréquence déterminée. « *Si les entreprises nouvelles apparaissaient indépendamment les unes des autres, il n'y aurait, à notre sens, ni essor ni dépression en tant que phénomènes particuliers, discernables, frappant, périodiques. [...] Il n'y aurait pas de perturbations notables du circuit, par conséquent il n'y aurait pas non plus de perturbations de la croissance générale de l'économie* ». (Schumpeter, 1935, p.325).

Selon Schumpeter, trois circonstances renforcent l'action de l'apparition massive de nouvelles entreprises, de façon interdépendante :

- les nouvelles combinaisons ne sortent pas le plus souvent des anciennes mais se dressent à côté d'elles et leur font concurrence ;
- la demande massive des entrepreneurs, qui signifie avant tout l'apparition d'un nouveau pouvoir d'achat, déclenche une vague secondaire d'essor qui s'étend à toute l'économie ;

- les erreurs dues à l'essor, erreurs dues au caractère incertain du succès que vont rencontrer les nouvelles combinaisons, jouent un rôle notable dans l'apparition et le cours de la dépression.

A partir des années 1950, le concept d'innovation s'est étendu aux autres disciplines des sciences sociales et notamment à la gestion. Dans ce domaine, le terme est souvent utilisé pour désigner des concepts très différents d'une recherche à l'autre. Ainsi, Zaltman *et al.* (1973a) ont identifié trois usages distincts du même terme. Le premier usage est presque synonyme d'invention, c'est le processus créatif par lequel plusieurs entités ou concepts sont combinés de manière à donner une configuration nouvelle. Le second usage renvoie au processus par lequel une nouveauté existante devient partie intégrante de la culture et des comportements de l'individu ou du groupe qui l'adopte. Enfin, le troisième usage désigne la pratique, le matériau, l'outil qui a été inventé et qui est considéré comme nouveau.

Nous avons déjà dit que nous établissons dans cette thèse une différence claire entre les concepts d'innovation et d'invention. Nous revenons d'ailleurs sur cette distinction dans le paragraphe §1.1.2. ci-dessous. Quant aux second et troisième usages identifiés par Zaltman *et al.* (1973a), nous verrons au paragraphe §1.1.3. quelles sont les implications de l'un et de l'autre. Nous pouvons d'ores et déjà signaler au lecteur que notre propre utilisation du terme innovation est identique au troisième usage courant : la pratique ou l'objet qui sont considérés comme nouveaux.

### **1.1.2. Différences entre innovation, invention et changement**

Nous commencerons par établir la « hiérarchie » entre les concepts d'innovation, d'invention et de changement avant de préciser les différences qui existent entre eux.

#### ***La « hiérarchie » entre innovation, invention et changement***

Dans leur tentative de définition du concept d'innovation, de nombreux auteurs soulignent les différences qui peuvent exister entre celui-ci et celui d'invention. Un nombre plus restreint s'attache à expliciter les différences entre l'innovation et le changement. Enfin, peu d'auteurs prennent la peine d'établir une hiérarchie incorporant les trois concepts. Il nous semble

néanmoins important de clarifier les distinctions entre ces trois concepts afin de préciser au mieux ce que nous désignons par le premier, à savoir l'innovation.

Nous partageons ainsi l'avis de Ruttan qui pose clairement la hiérarchie temporelle entre innovation, invention et changement en ces termes : « *L'invention est antérieure à l'innovation qui est elle-même antérieure au changement social* » (Ruttan, 1959, p.596, traduit par nous). Mais chaque élément de cette hiérarchie n'est ni forcément nécessaire ni forcément suffisant pour l'élément suivant. Ainsi, dans l'esprit de Schumpeter (1935), l'innovation est possible sans invention (nouvelle) et l'invention n'induit pas forcément l'innovation. De même, tout changement social ne découle pas forcément de la mise en œuvre de l'innovation et toute innovation n'aboutit pas forcément à un changement.

Dans son essai de clarification de la hiérarchie entre les concepts d'innovation, d'invention et de changement social, Ruttan (1959) estime que Schumpeter n'a pas véritablement développé une théorie de l'innovation car il ne s'est pas intéressé aux processus de changement technologique et organisationnel par lesquels l'innovation est générée. Au sens de Schumpeter, l'innovation correspondrait à un changement de proportionnalité dans la fonction de production de l'organisation. Cette définition opérationnelle de l'innovation serait proche de la définition actuelle qui est donnée par certains économistes au phénomène de changement technologique. Schumpeter s'intéresserait donc uniquement à l'impact de l'innovation sur la croissance économique à travers la fonction de production.

D'après Ruttan, les fondements d'une théorie de l'innovation se trouvent plutôt dans les travaux de Usher. Usher (1954) définit l'invention comme l'émergence de choses nouvelles qui requiert un acte de perspicacité allant au-delà de l'exercice normal des compétences techniques et professionnelles. Pour Usher, l'émergence des inventions peut être expliquée selon trois approches différentes : l'approche « transcendantale », l'approche dite du « processus mécanique » et celle de la « synthèse cumulative ». L'approche transcendantale attribue l'émergence de l'invention à l'inspiration du génie qui, de temps en temps, découvre un savoir nouveau d'une vérité essentielle à travers l'exercice de son intuition. Usher rejette cette approche parce qu'elle est non historique, acontextuelle et que les inventions sont rarement accidentelles, selon lui. Usher rejette également la perspective du processus mécanique qui considère l'invention comme le résultat d'un processus contraint et l'inventeur

comme un instrument de l'histoire. Usher adopte finalement l'approche de la synthèse cumulative pour expliquer l'émergence de l'invention. Selon cette approche, les inventions majeures émergent de la synthèse cumulative d'innovations plus simples.

En conclusion, Ruttan propose d'abandonner toute tentative de définition analytique du terme « invention ». Pour lui, ce terme doit être utilisé dans un sens descriptif pour désigner un type spécifique d'innovation technologique qui peut être breveté. Ruttan propose également d'utiliser le terme « innovation » pour couvrir l'ensemble des processus par lesquels les choses nouvelles émergent dans le domaine de la science, de la technologie et des arts. Finalement, le terme « changement technologique » devrait être employé dans un sens fonctionnel pour désigner les changements de coefficients dans une fonction reliant inputs et outputs et qui résultent de l'application pratique d'une innovation technologique.

### ***Liens et différences entre innovation, invention et changement***

Moles (1999) définit l'invention comme l'acte de produire par ses propres moyens un élément, un objet ou un processus original. Inventer est l'acte de produire ou de créer en utilisant son imagination. Dans son sens juridique, l'invention correspond à la conception d'une idée et les moyens ou les appareils par lesquels un résultat est obtenu à partir de cette idée. Par extension, elle correspond à l'acte d'inventer ou de créer un produit réel. L'invention est liée à deux facteurs : d'une part au caractère d'originalité d'un acte de l'esprit, d'autre part à la possibilité de réalisation, c'est-à-dire la possibilité d'action sur le monde extérieur. L'invention peut également être considérée comme le processus par lequel les idées nouvelles ou les formes et créations originales s'insèrent dans le monde matériel pour le transformer. L'invention a un caractère social : l'idée incorporée dans une réalisation doit être acceptée en tant qu'idée nouvelle par la société.

Selon Adam et Farber (1994, p.21), l'invention correspond à la définition d'un nouveau concept par l'intuition, parfois géniale et toujours impossible à planifier, du créateur. L'innovation représente alors l'intégration des inventions disponibles dans des produits et des procédés commercialement réalisables. Leur définition de l'innovation insiste sur la notion d'exploitation de l'idée créatrice et sur le fait que l'innovation implique l'allocation de ressources humaines et matérielles pour sa réalisation.

Durieux (2000) adopte le même point de vue en précisant que le terme « invention » se rapporte à l'action d'inventer de toutes pièces quelque chose de nouveau. Pour elle, l'invention est la réalisation d'une nouvelle ressource pour l'entreprise alors que l'innovation est l'intégration de cette nouvelle ressource dans un bien mis sur le marché. Selon cette même idée que l'invention précède l'innovation, Akrich *et al.* (1988, p.4) distinguent d'un côté l'invention, c'est-à-dire les idées, projets, plans, prototypes, usines-pilotes, etc., en bref tout ce qui précède la première et incertaine rencontre avec le client et le jugement qu'il rendra, et de l'autre l'innovation, c'est-à-dire la première transaction commerciale réussie ou plus généralement la sanction positive de l'utilisateur.

Pour Becker et Whisler (1967), l'innovation est bien un processus qui suit l'invention mais il ne se confond pas avec elle. L'innovation représente la première utilisation de l'invention. Pour eux, l'invention est fondamentalement un acte créatif individuel, alors que l'innovation est une action collective qui nécessite la coopération d'un groupe d'individus. Bienaymé (1994) prolonge ce point de vue en introduisant le concept de découverte. Pour lui, l'invention fait référence à la découverte d'un principe ou d'un procédé nouveau et participe au renouvellement des connaissances, indépendamment des applications commerciales susceptibles de lui être données, alors qu'innover consiste à introduire quelque chose de neuf et encore inconnu dans un contexte établi. Tout acteur innove dès lors qu'il découvre une nouvelle manière de faire. Innover consiste donc à industrialiser l'objet d'une découverte puis à l'introduire avec succès sur le marché. Cela exclut les idées de biens ou de services nouveaux qui n'ont pas franchi le stade opérationnel ni été ratifiées par le marché. En outre, l'auteur estime que l'innovation et l'invention scientifiques entretiennent des liens d'une intensité variable. Beaucoup d'innovations technologiques découleraient plus ou moins directement et rapidement de la découverte scientifique du principe d'origine, mais d'autres ne feraient que prolonger les applications d'un principe connu.

Durand (1999) illustre le fait que l'invention ne donne pas automatiquement lieu à l'innovation en ces termes :

*« L'innovation peut être définie comme la réalisation de la nouveauté. Si inventer correspond à générer une idée nouvelle, innover relève d'une mise en œuvre concrète. Le concept d'innovation recouvre le pas qu'il faut franchir pour aller de l'idée à sa*



*réalisation. Le terme d'innovation englobe aussi bien le processus de changement que le résultat qui en découle. La nouveauté de l'innovation est relative à son contexte : ce qui peut être nouveau pour une entreprise ou pour un marché pourra sembler bien traditionnel pour d'autres. L'innovation ne se juge pas en tant que telle, intrinsèquement, mais relativement à ceux qui la vivent » (Durand, 1999, p.495-496).*

Utterback (1971) utilise des termes quelque peu différents pour souligner les mêmes différences entre les deux concepts. Selon lui, l'invention est la solution originale qui résulte de la synthèse des informations sur un besoin ou une demande et des informations sur les moyens techniques qui permettent de satisfaire ce besoin ou cette demande. Une invention doit être suivie d'actions « entrepreneuriales » afin d'avoir une signification en termes économiques. L'innovation est justement une invention qui a été introduite sur le marché dans le cas d'un produit, ou qui a été utilisée pour la première fois dans le cas d'un procédé de production. C'est une invention qui a un impact économique. Enfin, Lachman (1993) estime que l'invention représente, pour l'entreprise, la recherche de la perfection technique et des nouveaux moyens de production qui s'y rattachent alors que l'innovation désigne les efforts pour mettre en place de nouvelles méthodes de production et lancer sur le marché des produits et services nouveaux.

Les différences pouvant exister entre l'innovation et le changement ne font pas l'objet d'autant de développements dans la littérature. Selon Becker et Whisler (1967), l'innovation implique un changement, mais tout changement n'est pas une innovation. L'innovation est la première utilisation ou l'utilisation précoce d'une idée par une organisation appartenant à un groupe donné. Si on définit l'innovation comme étant seulement relative à l'organisation hors de son environnement, tout changement non vécu par l'organisation par le passé sera considéré comme étant une innovation. Or, le fait d'imiter un concurrent n'a pas la même incidence en termes de risques et de coûts que le fait d'innover en premier. Pour les deux auteurs, seule la dernière action doit être considérée comme action d'innover, la première est plus proche du simple changement organisationnel. Pour sa part, Knight (1967) estime que le processus d'innovation est un cas particulier de processus de changement. Les deux diffèrent seulement du point de vue de la nouveauté du résultat. Un processus d'innovation donnera lieu à un résultat fortement nouveau, alors que les autres processus de changement donneront lieu à un résultat d'une nouveauté plus faible.

### 1.1.3. L'innovation : résultat ou processus ?

Kimberly (1981) identifie deux grands points de désaccord dans la littérature quant à la définition de l'innovation. Le premier point concerne la conceptualisation de l'innovation comme processus ou comme produit ou programme discret. Vue comme un processus, l'innovation est le processus qui consiste à amener l'invention à être utilisée. Vue comme un produit ou un programme discret, l'innovation est une idée, une pratique ou un produit perçu comme nouveau.

Cooper (1998) souligne également la différence entre ces deux points de vue. Selon elle, ceux qui considèrent l'innovation comme un processus s'intéressent aux différentes étapes que l'adoptant potentiel doit franchir : identification d'un problème, évaluation des alternatives, prise de décision et utilisation de l'innovation. Selon cette approche, les tâches et rôles spécifiques des membres de l'organisation changent au fur et à mesure que le processus d'innovation se déroule. Le jeu entre les événements et les individus à chaque étape du processus influence les événements des étapes suivantes et leur succès. Ceux qui considèrent l'innovation comme un événement discret n'ignorent pas forcément les processus impliqués par l'innovation. Ils s'intéressent aux différences qui peuvent exister entre les organisations qui adoptent une innovation et celles qui ne l'adoptent pas. Le tableau 1.1 ci-dessous reprend quelques définitions de l'innovation considérée comme un résultat.

**Tableau 1.1 : Définitions de l'innovation considérée comme un résultat**

<b>Auteurs</b>	<b>Définition de l'innovation</b>
<b>Dewar et Dutton (1986)</b>	Idée, pratique ou artefact matériel perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus qui considère son adoption
<b>Lewis et Seibold (1993)</b>	Objet tel qu'une nouvelle technologie, idée, produit ou programme qui est introduit dans une organisation
<b>Rogers (1995)</b>	Idée, pratique ou objet qui est perçu comme nouveau par un individu ou toute autre unité d'adoption

Les définitions considérant l'innovation comme un résultat, i.e. un objet ou une pratique nouvelle, sont toujours très proches les unes des autres et ne divergent pas sensiblement de celle adoptée par Rogers (1995). Celles qui considèrent l'innovation comme un processus (cf. tableau 1.2 ci-dessous) s'accordent presque toutes pour dire que cette dernière est un acte délibéré, conscient et orienté de la part de l'individu ou de l'organisation. Cette vision quelque peu déterministe de l'innovation n'est pas celle adoptée par Akrich *et al.* (1988), qui considèrent que l'innovation est un parcours non linéaire et dont l'issue est incertaine.

**Tableau 1.2 : Définitions de l'innovation considérée comme un processus**

Auteurs	Définition de l'innovation
<b>Thompson (1965)</b>	Génération, acceptation et mise en place d'idées, de procédés, de produits ou de services nouveaux
<b>Knight (1967)</b>	Adoption d'un changement qui est nouveau pour l'organisation
<b>Rowe et Boise (1974)</b>	Utilisation réussie de procédés, de programmes ou de produits qui sont nouveaux pour l'organisation et qui sont introduits à la suite de décisions prises au sein de l'organisation
<b>Barreyre (1980)</b>	Processus dont l'aboutissement est une réalisation originale qui comporte des attributs créateurs de valeur. Introduction dans un milieu social donné d'une invention. Mise en application originale et porteuse de progrès d'une découverte, d'une invention ou simplement d'un concept
<b>Akrich <i>et al.</i> (1988)</b>	Fait d'amener une intuition, une découverte, un projet au stade commercial. Parcours qui, de décision en décision, amène au bon moment sur le bon marché un bon produit
<b>Damanpour (1996)</b>	Effort pour créer un changement voulu et concentré sur le potentiel économique ou social de l'organisation
<b>Maunoury (1999)</b>	Tout changement introduit sciemment dans l'économie par un agent quelconque et ayant pour but et résultat une utilisation plus efficiente ou plus satisfaisante des ressources

Certains auteurs adoptent un double point de vue et estiment qu'il est possible de considérer l'innovation comme étant à la fois un processus et le résultat de ce processus. Ainsi, pour Chanaron (1999), le terme « innovation » désigne à la fois un processus et le résultat auquel il aboutit. En tant qu'aboutissement, l'innovation est alors assimilée par l'auteur à une invention - donc un simple événement - qui a été intégrée dans le système économique. En tant que processus, l'innovation est confondue avec les différentes étapes qui conduisent à un

changement technique et/ou organisationnel. Dans cette thèse, nous adopterons le point de vue selon lequel l'innovation est un résultat qui peut prendre la forme d'un objet tangible ou d'une pratique. Nous parlerons de « processus de génération » de l'innovation pour parler du processus aboutissant à l'invention sous-jacente à l'innovation, de « processus de diffusion » pour désigner le fait qu'une innovation est adoptée par un nombre croissant d'individus ou d'organisation et de « processus d'adoption » pour parler du processus de mise en œuvre d'une innovation dans une organisation donnée.

#### **1.1.4. Le caractère plus ou moins relatif de la nouveauté de l'innovation**

Le deuxième point majeur de désaccord identifié par Kimberly (1981) dans la littérature sur l'innovation concerne le critère qui permet de dire que le produit ou le processus considéré est nouveau. Certains auteurs estiment que seuls les produits ou processus nouveaux par rapport à l'état de l'art mondial du domaine concerné constituent des innovations. Il s'agit d'une conception absolue du caractère nouveau de l'innovation. D'autres auteurs pensent que la nouveauté ne se conçoit que par rapport à l'entité qui adopte l'innovation. C'est une conception relativiste de la nouveauté.

Lachman (1993) estime ainsi que l'interprétation de la nouveauté peut se faire selon une perception restreinte ou relativiste. Selon la perception restreinte, un produit nouveau est un produit qui n'existait pas en l'état hier, dont l'existence est pleinement reconnue aujourd'hui et qui aura, peut-être, disparu demain en tant que nouveauté. Pierce et Delbecq (1977) estiment par exemple que l'innovation organisationnelle correspond à la première utilisation d'un nouveau produit, service, procédé ou idée et que toute utilisation ultérieure par d'autres est une imitation. Selon la perception relativiste, une innovation est toute idée, toute méthode ou tout objet matériel perçu comme nouveau pour l'entité qui l'adopte. Est innovation « *toute marchandise, prestation de service ou idée perçue comme nouvelle par quelqu'un. Une idée même ancienne, n'en constitue pas moins une innovation pour la personne qui la redécouvre pour la première fois* » (Kotler et Dubois, 1994). Cette seconde conception est partagée par beaucoup d'auteurs comme Van de Ven (1986), Tushman et Nadler (1986) ou encore Zaltman *et al.* (1973a), pour qui le référent de la nouveauté doit être l'entité qui considère l'utilisation de l'innovation en question. L'innovation n'existe que par rapport à l'entité qui la reçoit.

Cooper (1998) évoque également ce sujet lorsqu'elle parle du désaccord dans la littérature provenant de la définition des comportements considérés comme innovants. Selon elle, certains auteurs traitent l'innovation et l'invention comme des synonymes alors que d'autres vont jusqu'à définir l'innovation comme toute idée, pratique, processus ou produit qui est nouveau pour l'organisation qui l'utilise. D'après l'auteur, lorsque le terme « innovation » est synonyme de celui d'invention, il renvoie aux processus créatifs d'application d'idées existantes à la définition d'une solution unique à un problème. Une interprétation plus large du terme identifie l'innovation comme la première utilisation d'une idée par un ensemble donné d'organisations ayant le même but. La question du référent de la nouveauté peut donc se résumer ainsi : Suffit-il pour qu'il y ait innovation, qu'il y ait nouveauté pour un individu donné, une entité organisationnelle donnée, une entreprise ou l'ensemble du marché ou de la société ? Dans cette thèse, nous partagerons le point de vue de ceux qui considèrent que la nouveauté de l'innovation doit être comprise comme étant absolue et non relative à telle ou telle entité qui considère son adoption.

### **1.1.5. Les différentes caractéristiques de l'innovation**

Toutes les innovations ne sont pas équivalentes, selon que l'on utilise tel ou tel critère pour les comparer. Downs et Mohr (1976) ont proposé de classer les innovations uniquement sur la base de leurs attributs primaires, ces derniers étant définis comme des caractéristiques perçues de la même façon par toutes les organisations qui les considèrent (cf. §1.2.4.). Mais un tel critère étant lui-même subjectif, Wolfe (1994) propose, à la place, que les chercheurs se mettent d'accord sur un ensemble d'attributs permettant de caractériser et de comparer le plus grand nombre possible d'innovations entre elles. Selon Rogers (1995), cinq caractéristiques communes au plus grand nombre de recherches peuvent être dégagées : l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, la possibilité d'essai et le caractère observable. A ces cinq caractéristiques viennent s'ajouter d'autres attributs qui diffèrent d'une recherche à l'autre.

#### ***Les cinq caractéristiques principales retenues par la littérature***

Selon Rogers (1995, p.212), l'avantage relatif correspond au degré selon lequel une innovation est perçue comme étant meilleure que ce qu'elle remplace. En d'autres termes, 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 exprimé en termes de rentabilité économique, de prestige social ou d'autres types de bénéfices. D'après l'auteur, la nature même de l'innovation détermine la dimension (économique, sociale, etc.) de l'avantage qui sera importante aux yeux d'un adoptant potentiel ainsi que les caractéristiques propres à ce même adoptant. Plus l'avantage relatif d'une innovation sera perçu comme étant élevé, plus cette innovation aura de chance d'être adoptée rapidement. Dans une très large majorité de recherches sur les caractéristiques de l'innovation, on retrouve des définitions de l'avantage relatif identiques à celle donnée par Rogers (1995). Agarwal et Prasad (1997, p.562) donnent par exemple la définition suivante : « *L'avantage relatif capture la perception qu'a l'adoptant potentiel du degré d'avantage offert par l'innovation sur les autres façons de réaliser la même tâche* ».

Rogers (1995, p.224) désigne par « compatibilité » le degré perçu de compatibilité de l'innovation avec les valeurs, les expériences passées et les besoins de l'adoptant potentiel. Une idée qui est incompatible avec les valeurs et les normes d'un système social ne sera pas adoptée aussi rapidement par ses membres qu'une innovation compatible avec ces mêmes valeurs. L'adoption d'une innovation incompatible requiert souvent l'adoption préalable d'un nouveau système de valeur, ce qui peut prendre beaucoup de temps. Dans leur méta-analyse des recherches sur les caractéristiques de l'innovation, Tornatzky et Klein (1982) estiment que cette notion de compatibilité peut faire référence soit à la compatibilité de l'innovation avec les valeurs ou les normes de l'adoptant potentiel soit à la compatibilité avec les pratiques actuelles de cet adoptant. La première interprétation implique un type de compatibilité normatif ou cognitif : ce que les gens pensent ou ressentent à propos de la compatibilité de l'innovation. La seconde interprétation sous-entend une compatibilité plus pratique ou opérationnelle : la compatibilité de l'innovation avec ce que les gens ont l'habitude de faire.

La complexité, nous dit Rogers (1995, p.242), correspond à la difficulté perçue de comprendre les principes, le fonctionnement et l'utilisation de l'innovation. Pour l'auteur, n'importe quelle idée nouvelle peut être positionnée sur un continuum « simplicité-complexité ». Certaines innovations paraissent claires aux adoptants potentiels, d'autres non. D'après Rogers, plus la complexité d'une innovation sera perçue comme étant élevée, plus son adoption sera lente. Agarwal et Prasad (1997, p.562) utilisent un autre terme pour

désigner cette notion de complexité : la facilité d'utilisation. Cette dernière correspond à la perception qu'a l'adoptant de l'effort requis pour utiliser l'innovation. Les innovations perçues comme étant plus faciles à utiliser et moins complexes ont plus de chance d'être acceptées et utilisées par les adoptants potentiels.

Pour Gopalakrishnan et Damanpour (1994, p.103) la notion de complexité englobe différents concepts. En premier lieu, elle peut représenter le caractère « divisible » de l'innovation, c'est-à-dire la possibilité que l'on a de l'utiliser de façon restreinte, sur un faible périmètre ou à petite échelle. Cette notion de « divisibilité » de l'innovation est similaire à celle de possibilité d'essai de Rogers (1995). La possibilité d'essai d'une innovation représente la facilité avec laquelle l'innovation peut être utilisée à faible échelle ou sur un petit périmètre avant de devoir être adoptée complètement. Selon Rogers, une innovation qu'un individu ou une organisation peut essayer expérimentalement, sans engagement, aura tendance à être adoptée plus facilement car l'incertitude quant à ses conséquences sera levée plus rapidement. Pour Gopalakrishnan et Damanpour, plus une innovation est divisible moins elle est complexe. En second lieu, la complexité représente la sophistication ou la difficulté intellectuelle associée à la compréhension de l'innovation. Plus la sophistication est élevée et le savoir sous-jacent est nouveau, plus l'innovation sera complexe. En troisième lieu, la complexité reflète l'originalité de l'innovation, c'est-à-dire son degré de nouveauté. Plus une innovation est originale, plus elle est complexe parce qu'il y a davantage d'incertitude autour d'elle et de sa mise en œuvre.

Enfin, le caractère observable correspond à la possibilité pour les adoptants potentiels d'observer les effets de l'innovation. Selon Rogers, plus les effets d'une innovation sont facilement observables et communicables d'un individu à l'autre, plus l'innovation est susceptible de se diffuser rapidement.

### ***Autres caractéristiques de l'innovation***

Fliegel et Kivlin (1966) ont mené l'une des premières études sur l'impact des caractéristiques de l'innovation sur sa diffusion. Pour ce faire, ils ont élaboré une liste de quinze attributs caractérisant les nouvelles pratiques en matière de gestion agricole. Ces quinze attributs sont présentés dans le tableau 1.3 ci-dessous.

**Tableau 1.3 : Les quinze caractéristiques de l'innovation selon Fliegel et Kivlin (1966)**

<b>Caractéristiques de l'innovation</b>
1. Coût initial, c'est-à-dire le coût encouru pour acheter ou initier la pratique
2. Coût de continuité, ou le coût encouru pour perpétuer cette pratique
3. Délai de retour sur investissement, c'est-à-dire le délai nécessaire pour couvrir le coût initial de l'innovation
4. Résultat net engendré par l'innovation
5. Prestige social conféré par l'innovation
6. Economie de temps conférée par l'innovation
7. Economie d'inconfort, ou l'inconfort évité par l'utilisation de l'innovation
8. Régularité des résultats obtenus grâce à l'innovation
9. Possibilité d'essayer l'innovation
10. Complexité de l'innovation
11. Clarté des résultats engendrés par l'innovation
12. Compatibilité de l'innovation, ou la similitude avec les pratiques antérieures
13. Degré d'association avec le métier de l'adoptant potentiel
14. Caractère attractif de l'innovation, d'un point de vue de son fonctionnement
15. Pénétration de l'innovation, ou les changements engendrés par l'innovation

On retrouve bien dans cette liste les cinq caractéristiques universelles identifiées par Rogers (1995). Néanmoins, la notion d'avantage relatif de l'innovation est représentée non pas par un seul attribut mais plusieurs (coûts, prestige, caractère attractif). Quelques années plus tard, Zaltman et Lin (1970) ont effectué une première synthèse des recherches sur les caractéristiques de l'innovation. Ils proposent de retenir la liste de caractéristiques suivante :

- le coût de l'innovation, qui peut être financier ou social ;
- le retour sur investissement ;
- l'efficacité en termes de gain de temps et de réduction de l'inconfort ;
- le risque et l'incertitude associés à l'innovation ;
- le caractère communicable et la clarté des résultats ;
- la compatibilité ;
- la complexité ;
- l'avantage relatif perçu ;
- la visibilité de l'avantage relatif ;



- l'existence de « points terminaux », c'est-à-dire de points dans le temps à partir desquels l'adoption de l'innovation confère moins d'avantage, est moins utile voire impossible ;
- le caractère réversible, c'est-à-dire la possibilité de revenir en arrière et d'abandonner l'innovation ;
- le caractère divisible de l'innovation, qui correspond à la possibilité d'essayer l'innovation à faible échelle avant de l'adopter complètement ;
- le degré d'implication nécessaire pour que l'adoption de l'innovation soit réussie ;
- le caractère public ou privé de l'innovation ;
- l'aptitude de l'innovation à être modifiée ;
- le caractère « inducteur » de l'innovation, c'est-à-dire le fait que l'innovation facilite plus ou moins l'adoption d'autres innovations.

On retrouve encore dans cette liste les cinq caractéristiques universelles identifiées par Rogers (1995), à la différence près que la possibilité d'essai est conceptualisée différemment (caractère divisible). On peut également noter que le risque ou l'incertitude liés à l'innovation font clairement partie de la liste des attributs de l'innovation. Cette notion de risque ou d'incertitude a, depuis, fait l'objet d'un grand nombre de recherches, si bien que l'on pourrait la qualifier de « sixième caractéristique universelle » complétant les cinq premières. Frambach (1993), par exemple, propose d'inclure systématiquement l'incertitude dans les recherches sur les caractéristiques de l'innovation. Selon lui, l'incertitude intervient de différentes manières dans le processus d'adoption de l'innovation. En premier lieu, avant de l'avoir adopté, l'adoptant potentiel n'est pas certain des avantages conférés par l'innovation. En second lieu, il n'est pas certain du succès de la mise en œuvre ou de l'utilisation de l'innovation de sa part. Enfin, il ne sait pas dans quelle mesure l'innovation qu'il considère sera rendue obsolète plus ou moins rapidement par une innovation future.

Une dizaine d'années après Zaltman et Lin (1970), Tornatzky et Klein (1982) ont effectué un nouveau travail de synthèse des recherches sur les caractéristiques de l'innovation. Dans leur méta-analyse, les auteurs ont identifié dix attributs distincts. Aux cinq caractéristiques universelles de Rogers (1995) viennent s'en ajouter cinq autres : le coût de l'innovation ; le caractère communicable, qui représente le degré selon lequel les différents aspects d'une innovation peuvent être facilement décrits ; la divisibilité de l'innovation, qui est proche de la possibilité d'essai mais distincte ; la rentabilité retirée de l'utilisation de l'innovation ; et,

enfin, l'approbation sociale, qui fait référence au prestige obtenu par un individu au sein de son groupe de référence à la suite de l'adoption de l'innovation.

Enfin, l'analyse des recherches plus récentes ne révèle pas de changement majeur par rapport aux différentes listes de caractéristiques utilisées dans le passé. Agarwal et Prasad (1997) étudient, par exemple, l'impact sur son utilisation de la perception de sept caractéristiques d'une innovation appartenant aux technologies de l'information. Aux cinq caractéristiques universelles identifiées par Rogers (1995), les deux auteurs ajoutent celle d'image et divisent le caractère observable en deux sous-attributs : le caractère démontrable des résultats obtenus et la visibilité de l'innovation. L'image est une caractéristique qui est incluse dans celle d'avantage relatif défini par Rogers (1995). Moore et Benbasat (1991) ont cependant montré qu'elle pouvait se révéler être un déterminant indépendant de l'utilisation de l'innovation. Le concept d'image correspond à la croyance développée par l'adoptant potentiel selon laquelle l'utilisation de l'innovation contribue à l'amélioration de son statut social. Le caractère démontrable et la visibilité de l'innovation sont deux dimensions du même attribut de la typologie de Rogers, à savoir le caractère observable. Le caractère démontrable des résultats correspond à la tangibilité des conséquences de l'utilisation de l'innovation. La visibilité désigne le degré selon lequel les adoptants potentiels perçoivent l'innovation comme étant visible dans le contexte de son adoption.

Nous venons ainsi de développer une définition générale du concept d'innovation. Nous allons présenter dans la partie suivante les différents types d'innovation.

## **1.2. TYPOLOGIES DE L'INNOVATION**

Dans ce qui constitue l'un des premiers efforts de revue critique de la littérature organisationnelle sur l'innovation, Downs et Mohr (1976) distinguent deux grands types de typologies de l'innovation : les typologies reposant sur un agrégat de caractéristiques et celles qui reposent sur une caractéristique unique. Nous aborderons successivement les trois typologies les plus couramment développées dans la littérature. Ces trois typologies sont des dichotomies : innovation « technologique » vs. « managériale » (§1.2.1.), innovation « de produit » vs. « de procédé » (§1.2.2.) et « radicale » vs. « incrémentale » (§1.2.3.). Les deux

premières représentent des classifications selon la « nature » de l'innovation et reposent sur un agrégat de caractéristiques. La troisième est une classification selon le degré de nouveauté et repose donc sur une caractéristique unique. Nous reviendrons finalement sur la typologie des typologies de Downs et Mohr (§1.2.4.).

### **1.2.1. Innovation technologique vs. innovation managériale**

Nous commencerons par préciser le vocabulaire employé avant de développer les différentes distinctions entre innovations technologique et managériale.

#### ***Précisions de vocabulaire***

Avant de préciser ce qu'entendent les auteurs par les deux types d'innovations opposés dans cette typologie, il convient de souligner que le vocabulaire utilisé n'est pas toujours le même. Il semble même régner un certain flou quant à ce que certains cherchent à opposer même si ces changements de vocabulaire ne s'accompagnent pas toujours d'un changement de signification. Ainsi, les deux termes les plus communément opposés dans la littérature anglo-saxonne sont « innovation technologique » (*technological innovation*) et « innovation administrative » (*administrative innovation*).

Certains auteurs parlent d'innovation « technique » (*technical*) à la place de « technologique » sans jamais expliquer quelle différence ils font entre les deux termes. En fait, étant donné que la définition qu'ils donnent de l'innovation technique est la même que celle de l'innovation technologique donnée par d'autres auteurs, il semble que les deux termes soient utilisés indifféremment. Dans la suite de cette thèse, nous utiliserons uniquement le terme « innovation technologique ».

De même, certains auteurs parlent d'innovation « managériale » ou « de gestion » (*managerial innovation*) dans le même sens que celui donné à l'innovation « administrative » (ce dernier adjectif étant presque uniquement utilisé en langue anglaise). En outre, certains auteurs utilisent le terme « innovation organisationnelle » (*organizational innovation*). Ce dernier peut désigner deux choses bien différentes. Soit il s'agit d'un synonyme du concept

d'innovation administrative par opposition à l'innovation technologique. Soit il désigne l'innovation dans le cadre de l'organisation (qu'elle soit technologique ou administrative) par opposition à d'autres contextes d'étude non organisationnel (l'individu dans la société par exemple).

Enfin, certains auteurs unissent les deux adjectifs opposés pour désigner un même type d'innovation. Abrahamson (1991) désigne ainsi par « technologies administratives » l'ensemble des prescriptions qui permettent de définir les structures et la culture organisationnelles. Certaines de ces prescriptions peuvent affecter l'intégralité de l'organisation, d'autres une partie seulement. De telles innovations interviennent entre les inputs et les outputs organisationnels. L'auteur donne les exemples suivants : les unités de planification stratégique, l'enrichissement des tâches, les structures matricielles, les cercles de qualité, la décentralisation, les joint-ventures.

### ***La distinction selon le domaine affecté par l'innovation***

Si le vocabulaire employé n'est pas toujours le même, un grand nombre d'auteurs s'accordent sur le fait que ce qui distingue l'innovation technologique de l'innovation managériale, ce sont les différents domaines ou périmètres de l'organisation affectés par elles. Ainsi, pour Cooper (1998), la distinction entre innovation technologique et innovation administrative porte sur le degré de proximité entre le changement entraîné et le cœur opérationnel de l'organisation. L'innovation technologique implique l'adoption d'une idée qui influence directement les procédés basiques de production alors que l'innovation administrative implique des changements qui affectent les règles, l'allocation des ressources et d'autres facteurs associés à la structure sociale de l'organisation.

Dans la même optique, Damanpour (1987) estime que l'innovation technologique modifie l'organisation en introduisant un changement dans la technologie. Elle est le résultat de l'utilisation de nouveaux outils, techniques, ou systèmes par les membres de l'organisation. L'innovation administrative modifie, quant à elle, la structure ou les processus administratifs de l'organisation. Elle est reliée directement au domaine du management et de la gestion et seulement indirectement aux activités productives de l'organisation. Elle correspond à la mise

en œuvre d'une idée pour une politique nouvelle de recrutement du personnel, d'allocation de ressources, de structuration des tâches, de l'autorité ou encore des rémunérations.

Damanpour et Evan (1984) précisent cette idée de périmètre affecté par l'innovation en introduisant les notions de système technique et de système social. Ainsi, l'innovation technique a lieu au sein du système technique de l'organisation et elle est directement reliée à l'activité opérationnelle principale de l'organisation. Par opposition, l'innovation administrative prend place au sein du système social de l'organisation, c'est-à-dire l'ensemble des relations entre les individus qui interagissent dans l'accomplissement d'une tâche donnée, mais aussi les règles, rôles, procédures et structures qui concernent les relations entre les membres de l'organisation et entre l'organisation et son environnement. Une innovation administrative, selon Loh et Venkatraman (1992), induit ainsi des changements significatifs dans les routines utilisées par l'organisation pour gérer ses tâches d'arrangements internes et d'alignements externes (adaptation à l'environnement).

Pour Brimm (1984), l'innovation technologique est la transformation d'une idée en un procédé amélioré ou en un produit nouveau pour lequel un marché existe, alors que l'innovation en matière d'organisation est la transformation d'une idée en une forme nouvelle d'organisation ou en un système de management. Cette définition de l'innovation managériale se rapproche du cinquième type défini par Schumpeter (1935).

Enfin, Chanaron (1999) oppose l'innovation technique à l'innovation organisationnelle. L'innovation est technique lorsque la nouveauté affecte les caractéristiques physiques et matérielles des biens ou des services, des produits ou des procédés. Elle est organisationnelle lorsqu'elle affecte les modes de coordination et de motivation des éléments d'une structure sociale qui en assurent le fonctionnement.

### ***Autres différences entre innovations technologiques et managériales***

Alange et Jacobsson (1998) approfondissent encore l'analyse des différences entre innovation managériale et innovation technologique. Selon eux, les processus de développement et de diffusion de l'innovation technologique ont les caractéristiques suivantes :

- ils sont cumulatifs et dépendent de trajectoires technologiques plus ou moins déterminées ;

- ils mobilisent un savoir de nature tacite dont la transmission est notamment assurée par des réseaux formels et informels ;
- ils s'inscrivent dans des contextes plus larges de systèmes technologiques et de systèmes nationaux d'innovation ;
- ils sont difficiles à distinguer l'un de l'autre ;
- ils sont largement influencés par la demande.

De leur côté, les innovations managériales sont caractérisées par des bases de savoir d'une nature encore plus tacite qui les rend plus difficiles à protéger contre l'imitation. Ce phénomène entraîne des problèmes de propriété et réduit l'incitation à développer ce type d'innovation. De plus, pour les innovations managériales, il n'existe pas de marché de l'offre similaire à celui des innovations technologiques, même si les cabinets de conseil peuvent être considérés comme des fournisseurs de telles innovations. Ceci est dû à la nature presque exclusivement tacite du savoir mobilisé par de telles innovations. Pour les deux auteurs, les innovations managériales sont également plus difficiles à observer et à définir et il est plus difficile d'en déterminer les limites. Cela en fait des produits plus difficiles à acheter et à vendre sur un marché. Enfin, les coûts et les bénéfices des innovations managériales sont moins faciles à évaluer pour l'adoptant potentiel. Il est également difficile de les observer et de les essayer ainsi que d'anticiper leurs effets et d'en définir des critères d'évaluation *ex ante*.

La nature même des innovations managériales rend donc difficile l'existence et le fonctionnement d'un marché d'échange aussi efficient que celui des innovations technologiques. Il en découle que le processus de recherche et de développement des innovations managériales interne à chaque organisation a peut-être potentiellement plus d'importance que celui propre aux innovations technologiques. Mais, contrairement au cas de ces dernières avec les départements de R&D, il n'est pas commun de trouver des unités spécialisées dans le développement des innovations managériales au sein de la majorité des entreprises. Ceci signifie aux yeux des deux auteurs que la recherche de meilleures pratiques de gestion est peut-être moins consciente et objectivée.

Une autre différence soulignée par Alange et Jacobsson concerne l'implication des managers et des dirigeants. Pour eux, cette implication est encore plus importante et nécessaire dans la

mise en place des innovations managériales et a des conséquences d'une magnitude plus élevée que dans le cas des innovations techniques. Les innovations managériales affectent souvent plus de personnes que les innovations technologiques. Cela signifie qu'un nombre plus important d'individus doit être convaincu d'adopter l'innovation.

De plus, les innovations managériales induisent souvent davantage de changements dans la répartition et l'organisation des tâches. Tout cela a pour conséquence que les innovations managériales rencontrent potentiellement davantage de résistances et que leur mise en place représente un challenge plus difficile que celui proposé aux innovations technologiques. Pour les mêmes raisons qu'elles sont plus difficiles à définir en tant que produit standard, les innovations managériales peuvent être façonnées par les interprétations subjectives des individus qui les adoptent. Différents individus à différents stades du processus de mise en œuvre de l'innovation en auront une interprétation différente et donc une approche différente. Ce qui peut compliquer encore davantage le processus de mise en œuvre de ce type d'innovation.

Finalement, les deux auteurs insistent sur le fait qu'il existe une certaine complémentarité entre innovations managériales et innovations technologiques. Ils se réfèrent notamment à la littérature sur le changement et aux approches sociotechniques qui insistent sur le fait qu'il est parfois préférable de maintenir un équilibre entre les changements introduits dans le domaine technique et ceux introduits dans le domaine social de l'organisation.

### **1.2.2. Innovation de produit vs. innovation de procédé**

La distinction entre innovations de procédé et innovations de produit est généralement utilisée à propos des innovations technologiques pour distinguer, d'une part, les innovations au sein du processus de fabrication et qui concernent la transformation des inputs, des innovations concernant les outputs, d'autre part. C'est une distinction qui concerne le domaine technique de l'organisation (Daft, 1978).

Selon Adam et Farber (1994) l'innovation de produit désigne soit la création d'un produit nouveau, soit une nouvelle utilisation d'un produit existant (ou encore une nouvelle combinaison des composants du produit). Pour sa part, l'innovation de procédé comprend

l'utilisation de nouveaux instruments ou équipements, de systèmes de contrôle améliorés ou nouveaux et plus généralement les changements ou améliorations dans la technologie de fabrication et se situe en aval de l'innovation de produit. En outre, l'innovation de produit au niveau d'un secteur peut devenir l'innovation de procédé des firmes d'un autre secteur.

Pour Broustail et Fréry (1993), les innovations de produit intéressent toutes les caractéristiques du produit et visent en général l'amélioration des prestations offertes au client. Les auteurs distinguent trois types d'innovations de produit : les innovations concernant le concept fonctionnel du produit, celles qui modifient sa conception technologique et celles qui modifient ses caractéristiques de présentation. D'un autre côté, les innovations de procédé et de production concernent l'amélioration du processus de fabrication et visent, en général, à le simplifier et à en réduire les coûts. Les innovations de production touchent les opérations de fabrication et leur enchaînement. Les innovations de procédé concernent plus spécifiquement la nature même du processus technologique de fabrication.

Ces deux auteurs soulignent également l'interaction entre les deux types d'innovation. Pour eux, l'opposition est d'abord souvent superficielle. Certaines innovations de procédé, ou de production, en apportant une amélioration notable des performances du produit peuvent, en un sens, s'assimiler à des innovations de produit. Inversement, certaines innovations de produit peuvent être comparées à des innovations de procédé dans la mesure où elles s'accompagnent d'une simplification et occasionnent une réduction des coûts de fabrication. Ensuite, il peut exister une certaine interdépendance entre les deux, dans la mesure où l'innovation de produit nécessite fréquemment de nouveaux procédés et l'innovation de procédé des modifications inédites du produit.

Pour sa part, Cooper (1998) insiste sur la notion de changement. L'innovation de produit correspond à un changement dans les produits ou les services offerts par l'organisation alors que l'innovation de procédé représente un changement dans la façon dont l'organisation produit ces produits ou services.

Damanpour et Gopalakrishnan (2001) soulignent également l'importance de la distinction entre innovation de produit et innovation de procédé. L'innovation de produit correspond à un



nouveau produit ou service introduit afin de satisfaire les besoins d'un client ou d'un marché. L'innovation de procédé est un nouvel élément introduit dans les opérations de fabrication ou de service d'une organisation afin de fabriquer un produit ou de délivrer un service. La distinction entre innovation de produit et innovation de procédé est importante car leur adoption nécessite des compétences différentes. L'innovation de produit ou de service exige que l'organisation assimile les besoins des clients et qu'elle puisse développer et fabriquer en conséquence. Pour sa part, l'innovation de procédé nécessite de l'organisation l'application de la technologie qui améliorera l'efficacité du développement et de la commercialisation du produit.

De leur côté, Gopalakrishnan et Bierly (1999) insistent sur le fait qu'innovation de produit et innovation de procédé n'affectent pas les mêmes domaines de l'organisation. Selon eux, les innovations de produit et de procédé se distinguent par les différentes zones et activités de l'organisation qu'elles affectent. Les innovations de produit englobent les nouveaux produits et/ou services qui sont introduits au bénéfice des clients ou des consommateurs. Les innovations de procédé sont de nouveaux outils, mécanismes ou savoirs sous-jacents à la technologie de production qui médiatise la relation input/output. Elles améliorent l'efficacité de la production de produits ou de services et peuvent également ajouter de la valeur pour le client à travers l'amélioration de la qualité des produits/services. En outre, dans leur étude empirique, ces deux auteurs montrent que les innovations de procédé incorporent davantage de savoir tacite, systémique et complexe. Les innovations de procédé sont également davantage développées en interne, plus coûteuses et perçues par les membres de l'organisation comme conférant un avantage concurrentiel plus significatif.

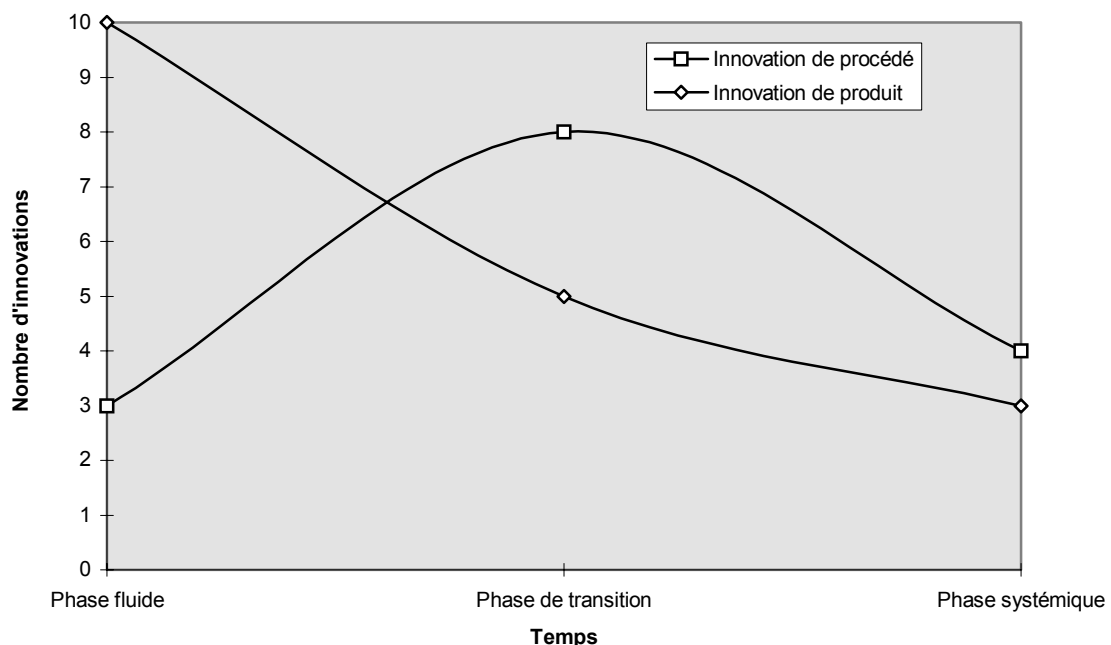
Loilier et Tellier (1999), quant à eux, estiment que c'est la nature de l'innovation qui fonde la distinction entre innovation de produit et innovation de procédé. Selon eux, l'innovation de produit consiste à offrir un produit ou un service présentant au moins une nouveauté par rapport aux offres existantes et perçu comme tel par le marché visé. L'innovation de procédé consiste en une transformation des processus industriels mis en œuvre pour concevoir, réaliser et distribuer les produits et services.

Enfin, Abernathy et Utterback (1978) établissent une certaine relation entre les innovations de produit et de procédé. Selon ces deux auteurs, la naissance d'un secteur commence par une

phase dite « fluide » au cours de laquelle les besoins des consommateurs sont peu identifiés. Les entreprises sont donc à la recherche des meilleures solutions à proposer sur le marché. Elles multiplient ainsi les innovations de produit et ne font que peu d'effort sur le plan des procédés. La phase suivante est appelée phase de « transition ». Les entreprises s'orientent progressivement vers des choix techniques identiques et une configuration de produit s'impose. Les innovations de procédé se multiplient alors afin de répondre aux exigences de fabrication en gros volumes. L'outil de production se spécialise de façon croissante et le secteur rentre dans une phase « systémique ». Les priorités sont la rentabilité et l'amortissement des investissements industriels. Le coût d'un changement de procédé devient extrêmement élevé, ce qui incite les entreprises à cesser d'innover.

La figure 1.1 ci-dessous représente l'évolution dans le temps de la relation entre le nombre d'innovations de produit et le nombre d'innovations de procédé au sein d'un même secteur.

**Figure 1.1 : Relation entre innovation de produit et de procédé**  
(d'après Abernathy et Utterback, 1978, p.42)



### **1.2.3. Innovation radicale vs. innovation incrémentale**

Les typologies opposant les innovations radicales aux innovations incrémentales sont toutes basées sur le degré d'intensité de l'innovation. Il peut s'agir de l'intensité de la nouveauté, de l'impact sur tel ou tel domaine, de l'utilité de l'innovation, etc. Dans son essai de typologie des innovations, Barreyre (1980) identifie six critères de classification selon l'intensité de l'innovation. Ces six critères sont le caractère plus ou moins « radical » de l'innovation, le degré de nouveauté des produits nouveaux, le degré d'utilité de l'innovation, le niveau d'impact économique et social, le niveau d'impact technologique et, enfin, le caractère inducteur de l'innovation. Ces critères ont fait l'objet de nombreux développements.

#### ***Le caractère radical de l'innovation***

Le premier critère cité par Barreyre (1980) est sans doute celui qui a fait l'objet du plus grand nombre de développements dans la littérature sur l'innovation. Ainsi, d'après lui, les innovations radicales ou absolues représentent des applications foncièrement nouvelles d'une technologie, de la mise au point d'une nouvelle molécule ou d'une combinaison franchement originale réunissant par exemple en un seul système plusieurs fonctions remplies auparavant par divers appareils (microprocesseurs, Nylon). Elles sont synonymes d'innovations de rupture, c'est-à-dire qui engendrent des changements marquants, voire une mutation industrielle et/ou sociale. D'un autre côté, les innovations-variations ou innovations relatives sont des améliorations d'un produit ou d'un procédé ou des transferts de technologie d'un type d'application à un autre. D'après Barreyre, ces dernières sont plus fréquentes que les innovations radicales, moins risquées et leur impact est plus modeste.

Broustail et Fréry (1993) établissent également cette opposition entre innovations radicales et innovations incrémentales. Pour eux, l'innovation radicale (de rupture) modifie profondément les références habituelles concernant les prestations du produit ou leur coût. De son côté, l'innovation incrémentale (progressive) entraîne une amélioration progressive des références (prestations ou coûts) et n'exige pas de savoir-faire nouveau. Cette opposition reste tout de même relative : l'appréciation du degré de « radicalité » de l'innovation dépend de la perspective choisie. Ainsi, une innovation incrémentale pour un domaine ou un secteur donné peut très bien avoir une valeur radicale dans un autre domaine ou secteur.

Pour Cooper (1998), le facteur décisif dans la distinction entre l'innovation radicale et l'innovation incrémentale est le degré de changement structurel et stratégique que l'organisation doit subir afin de mettre en œuvre l'innovation en question. Les changements incrémentaux améliorent et étendent l'ordre technologique établi. De leur côté, les innovations radicales représentent des avancées si significatives que des altérations révolutionnaires de l'organisation doivent avoir lieu pour que le changement soit effectivement mis en œuvre.

Dewar et Dutton (1986) établissent la même séparation mais dans le cadre restreint des seules innovations technologiques. Ainsi, pour eux, l'innovation radicale correspond à un changement fondamental qui constitue lui-même un changement technologique révolutionnaire. Elle renvoie à une démarcation claire des pratiques existantes. Par contraste, l'innovation incrémentale désigne une amélioration mineure ou un simple ajustement dans la technologie actuelle. La différence majeure exprimée par les termes « radical » et « incrémental » est le degré de nouveau savoir contenu dans l'innovation. Cette distinction est cohérente avec une définition de la technologie en termes de contenu de savoir.

Dans la même optique de distinction autour du couple rupture/continuité, Loilier et Tellier (1999) introduisent la notion de savoir-faire. Pour ces deux auteurs, l'innovation radicale consiste à utiliser des savoirs et savoir-faire nouveaux pour augmenter les performances de l'offre, l'effort d'innovation porte sur le développement et/ou l'utilisation de technologies nouvelles. L'innovation incrémentale consiste en une amélioration progressive des performances de l'offre existante et n'exige pas de savoir-faire nouveaux. Pour sa part, Sciulli (1998) précise que les innovations incrémentales sont des améliorations mineures des produits et procédés actuels. Elles mettent l'accent sur les économies d'échelle et les développements des marchés de masse. Les innovations radicales sont des changements fondamentaux dans l'organisation qui entraînent des modifications révolutionnaires des concepts des produits et des pratiques technologiques.

Enfin, Hoffman (1999) adopte un point de vue quelque peu différent. Pour lui, l'innovation incrémentale est quelque chose de nouveau pour l'organisation qui considère son adoption alors que l'innovation radicale est quelque chose de nouveau pour le monde en général. Il propose également de distinguer deux types d'innovations incrémentales : les innovations

structurelles et les innovations systémiques. Les innovations structurelles sont les innovations qui modifient la forme organisationnelle, comme les départements ou les postes nouveaux, ainsi que les relations formelles et informelles entre les éléments qui composent cette structure. Les innovations systémiques se rapportent aux processus formels qui permettent à la structure organisationnelle de fonctionner, comme les systèmes de planification et de contrôle.

### *Le degré de nouveauté des produits nouveaux*

Outre ce degré de « radicalité » qui donne lieu à l'opposition innovation radicale vs. incrémentale, le caractère plus ou moins nouveau des nouveaux produits a également donné lieu à de nombreux développements, notamment dans le domaine du marketing et de la stratégie. Barreyre (1980) précise à ce sujet que le degré d'innovation d'un produit résulte d'une combinaison de nouveautés : celles qui ont trait au concept (dont il est la matérialisation) et celles qui s'attachent à la technologie sur laquelle repose sa réalisation. Le concept comme la technologie peuvent être traditionnels, simplement améliorés, « perfectionnels » ou franchement nouveaux. Une troisième dimension peut être ajoutée : celle du débouché commercial.

Hart et Jacoby (1973) distinguent quant à eux trois dimensions de la nouveauté des produits nouveaux :

- la « novation », ou la nouveauté par rapport aux produits existants ;
- la « rareté », ou nouveauté en terme de pénétration des ventes ;
- la « récence », ou nouveauté dans l'espace temps.

Robertson (1967) différencie trois types d'innovations de produit en fonction de leur degré de novation :

- les innovations de continuité, qui concernent la modification d'un produit plutôt que l'établissement d'un nouveau produit (nouvelle ligne d'un modèle de voiture existant) ;
- les innovations de semi-continuité, qui supposent la création d'un nouveau produit, mais qui s'inscrit dans les normes du secteur (version cabriolet d'un modèle existant) ;

- les innovations de discontinuité (ou de rupture), qui remettent en cause les repères traditionnels et entraînent de nouveaux schémas de comportement (concept de monospace).

Ryan et Murray (1977) établissent également trois catégories d'innovations de produit qui sont très proches de celles de Robertson (1963). Les deux auteurs distinguent ainsi :

- l'innovation continue, qui est l'altération d'un produit existant plutôt que la création d'un produit entièrement nouveau ;

- l'innovation continue dynamique, qui implique la création d'un nouveau produit à partir de l'altération d'un produit existant ;

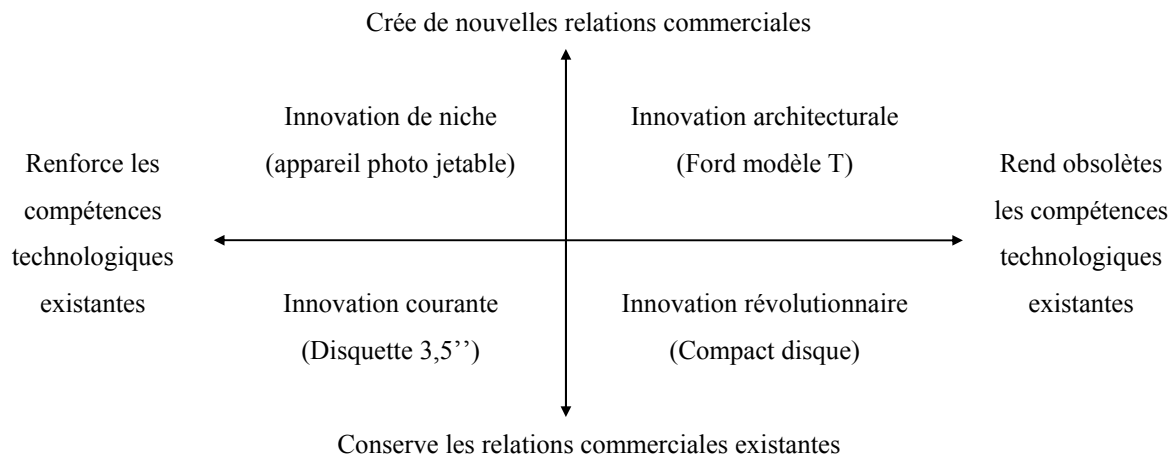
- l'innovation discontinue, qui est la création d'un nouveau produit *ex nihilo*.

Reprenant les développements ci-dessus, Béji-Bécheur et Pras (2000) proposent de désigner par « innovation » les innovations de rupture (novation) et par « nouveaux produits » les produits apparaissant sur le marché pour la première fois (récence). Pour sa part, Normann (1971) distingue, au sein de la catégorie des innovations de produit, les innovations-variations des innovations-réorientations. Les variations sont des nouveaux produits similaires aux précédents à l'exception de quelques améliorations ou modifications (innovations incrémentales). Les réorientations sont des nouveaux produits sensiblement différents et porteurs de changements profonds (innovations radicales).

### ***Le concept de « transilience »***

Parmi les autres critères identifiés par Barreyre (1980), ceux d'impact économique et technologique de l'innovation ont été repris dans une typologie célèbre élaborée par Abernathy et Clark (1985, 1988). Ces deux auteurs ont en effet élaboré une typologie des innovations technologiques fondée sur leur impact sur les compétences de l'organisation et sur la concurrence du secteur. L'idée centrale de la typologie est que l'importance de l'innovation dans le jeu concurrentiel d'un secteur dépend de sa « transilience », c'est-à-dire de sa capacité à modifier ou à redéfinir les ressources, les compétences et les savoir-faire de l'entreprise. Quatre types d'innovations sont distingués (cf. figure 1.2 ci-dessous) selon qu'elles créent ou non de nouvelles relations commerciales et qu'elles rendent obsolètes ou non les compétences technologiques existantes.

**Figure 1.2 : La carte de « transilience » (d'après Abernathy et Clark, 1985, p.48)**



L'innovation architecturale a la capacité de restructurer entièrement l'architecture du produit en termes de production, de technologies sous-jacentes et de relations avec le marché. L'innovation de niche est plus limitée, elle n'engendre presque pas de rupture technologique, mais rompt les liens existants avec le marché en exploitant par exemple un besoin nouveau. L'innovation courante ne provoque ni la création de produits nouveaux ni l'ouverture de nouveaux marchés, mais constitue généralement une progression dans les performances de produits déjà commercialisés. Enfin, l'innovation révolutionnaire est centrée sur la technologie et remet en cause les techniques et technologies utilisées sans créer de nouveaux besoins sur de nouveaux marchés.

Tushman et Anderson (1986) placent les nouvelles classes de produit et les produits ou procédés qui se substituent à d'autres (les CD audio qui ont remplacé les vinyles, le verre soufflé remplacé par le verre trempé) parmi les innovations qui détruisent les compétences. Les innovations qui améliorent ou renforcent les compétences existantes comprennent les améliorations majeures ou incrémentales des produits ou procédés.

Dans la lignée de ces mêmes travaux, Henderson et Clark (1990) proposent la typologie suivante des innovations technologiques :

- l'innovation incrémentale, qui ne modifie pas la façon dont les composants d'un produit sont reliés entre eux et renforce les concepts clés du modèle ;

- l'innovation modulaire, qui ne modifie pas la façon dont les composants sont reliés entre eux mais change les concepts clés du modèle ;
- l'innovation architecturale, qui modifie la façon dont les composants sont reliés entre eux mais ne change pas les concepts clés du modèle ;
- l'innovation radicale, qui modifie à la fois les liens entre les composants et le modèle du produit.

Selon les deux auteurs, les innovations architecturales détruisent l'utilité du savoir architectural détenu par les organisations établies dans un secteur. Cette destruction est difficile à reconnaître et à corriger car le savoir architectural est contenu dans les structures et les procédures de traitement de l'information des entreprises établies. Les innovations architecturales représentent donc un challenge important pour les entreprises établies et peuvent mettre en jeu leur survie.

#### **1.2.4. Vers une typologie des typologies ?**

Outre les trois grandes dichotomies que nous venons de présenter, de nombreuses autres typologies ont été développées dans la littérature sur l'innovation. On peut ainsi citer les typologies fondées sur la nature intrinsèque de l'innovation (Barreyre, 1980 ; Damanpour, 1987 ; Knight, 1967), sur le niveau technologique de l'innovation (Broustail et Fréry, 1993), ou encore sur le lien entre les différents types d'innovation (Chesbrough et Teece, 1996 ; Fennel, 1984). Certains auteurs ont également développé des typologies spécifiques à des secteurs d'activité (Gadrey *et al.*, 1994 ; Swanson, 1994)

Selon Downs et Mohr (1976), il ne peut exister de théorie unique de l'innovation car différents types d'innovation exigent différentes caractéristiques organisationnelles pour leur adoption et leur mise en œuvre. Les deux auteurs proposent donc de fonder les typologies d'innovations sur deux sortes d'attributs : les attributs primaires et les attributs secondaires. Une typologie qui divise les innovations en différents groupes ou catégories doit être basée sur une caractéristique de l'innovation. Elle peut par exemple être fondée sur le coût de l'innovation (élevé ou faible) ou sur sa complexité (très complexe ou très simple). De telles caractéristiques peuvent être primaires ou secondaires et cette distinction a d'importantes



implications sur la façon d'employer telle ou telle typologie et pour le développement de théories de l'innovation.

Les deux termes « primaires » et « secondaires » sont empruntés à Jeans (1966) qui explique leur usage en ces termes :

*« Galilée, Descartes, Locke et d'autres ont divisé les qualités des objets et des substances en deux classes que Locke a appelées primaire et secondaire. Les qualités secondaires sont celles qui sont perçues par les sens, et, en tant que telles, peuvent être estimées différemment par des observateurs différents ; les qualités primaires sont celles qui sont essentielles à l'objet ou à la substance et qui lui sont inhérentes, qu'elles soient perçues ou non. »* (Jeans, 1966, p.196, traduit par nous)

Ainsi, selon Downs et Mohr (1976), lorsqu'une typologie est basée sur un attribut primaire, une innovation peut être classée dans l'une ou l'autre des catégories sans faire référence à un adoptant potentiel donné. Quelles que soient leurs caractéristiques respectives, tous les adoptants potentiels classeraient l'innovation dans la même catégorie. Lorsqu'une typologie est fondée sur un attribut secondaire, la classification de l'innovation dans l'une ou l'autre des catégories dépend de l'adoptant potentiel qui la considère. Les deux auteurs n'engagent pas le débat sur l'existence ou non d'attributs primaires universels. Mais ils estiment qu'il est suffisant de trouver un attribut qui sera perçu de façon identique par tous les adoptants potentiels appartenant à l'échantillon d'une même recherche pour pouvoir en faire un attribut primaire dans le cadre de cette recherche. Ainsi, un attribut sera dit primaire dans le cadre d'une recherche donnée lorsqu'une grande majorité des adoptants potentiels étudiés classent l'innovation dans la même catégorie selon cet attribut.

Ce paragraphe était consacré à la présentation des différents types d'innovations. Nous allons maintenant approfondir l'un de ces types en particulier : l'innovation managériale.

### **1.3. L'INNOVATION MANAGÉRIALE COMME INSTRUMENT DE GESTION**

Dans la première partie de ce chapitre nous avons précisé le sens du terme « innovation » et par la même occasion le sens de la première partie de l'expression « innovation managériale ». Toute « innovation managériale » est d'abord « innovation ». Il s'agit maintenant de définir la seconde partie de l'expression, c'est-à-dire le terme « managériale ». Dans la seconde partie consacrée aux caractéristiques et aux typologies de l'innovation, nous avons vu que la littérature se concentre plutôt sur l'innovation technique ou technologique et laisse quelque peu de côté l'innovation managériale, même si la distinction entre les deux fait l'objet de quelques définitions.

Nous ferons donc appel à la littérature sur les instruments de gestion pour définir plus en profondeur la dimension ou « qualité » managériale de ce même type d'innovation. Nous considérerons ainsi qu'une innovation managériale est un instrument de gestion. Pour ce faire, nous commencerons par souligner l'opposition entre instruments et outils de gestion (§1.3.1.). Nous reprendrons ensuite le cadre théorique développé par Gilbert (1998) pour définir la structure (§1.3.2.) et les différentes fonctions des instruments de gestion (§1.3.3.). Nous aborderons enfin les aspects de la « vie sociale » de ces instruments (§1.3.4.).

#### **1.3.1. Outils vs. instruments de gestion**

Comme le remarque Gilbert (1998), la place des instruments de gestion, souvent appelés outils, n'est pas précisée en gestion. Le terme « outil » désigne des réalités extrêmement diverses. Au sens strict, un outil sert à agir sur la matière, à fabriquer une famille d'objets concrets. Son action est physique et se plie aux lois de la nature. En suivant Gilbert (1998, p.22), nous distinguerons le terme « instrument » de celui d'outil, en désignant par le premier un « *objet fabriqué servant à exécuter quelque chose, à faire une opération* », qui n'est pas nécessairement destiné à une action sur l'univers matériel mais qui peut aussi agir sur les données et sur les personnes. Le tableau 1.4 ci-dessous reprend les distinctions établies par Gilbert entre outil et instrument de gestion.

**Tableau 1.4 : Distinctions entre outil et instrument de gestion**  
(d'après Gilbert, 1998, p.23)

	<b>Outil</b>	<b>Instrument de gestion</b>
<b>Identification</b>	caractéristiques physiques (longueur, largeur, poids, ...)	caractéristiques idéologiques (concepts, savoirs, croyances, ...)
<b>Objet</b>	la matière	les données, les personnes
<b>Activation</b>	la main	l'esprit
<b>Utilisation</b>	artisan, métier	gestionnaire, fonction
<b>Principes d'action</b>	simples : fendre, couper, ...	complexes : analyser, évaluer, ...

Berry (1983) définit les outils de gestion comme des moyens conceptuels ou matériels visant à réduire la complexité et à simplifier le réel dans la conduite des entreprises. Moisdon (1997) désigne par outil de gestion « *toute formalisation de l'activité organisée [...], tout schéma de raisonnement reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation et destiné à instruire les divers actes de gestion* ». Pour notre part, nous adopterons la définition proposée par Gilbert (1998, p.23-24) qui désigne par « instrument » « *tout moyen, conceptuel ou matériel, doté de propriétés structurantes, par lequel un gestionnaire, poursuivant certains buts organisationnels, dans un contexte donné, met en œuvre une technique de gestion* ». Dans cette conception, l'instrument est un moyen (il n'a pas de fin en lui-même) qui agit sur le contexte, transforme l'information en donnée et organise les rapports sociaux. L'instrument de gestion est à la fois lié à un contexte d'utilisation et partiellement transposable. Il véhicule « *un ensemble d'expériences, de réflexions, de représentations, de théories qui lui ont donné naissance, à lui et à d'autres, et qui contribuent à constituer avec lui une technique de gestion* ». L'instrument est le produit de cette technique.

Selon Gilbert (1998, p.34), un instrument de gestion peut être caractérisé selon trois dimensions : fonctionnelle, structurale et « processuelle ». La dimension fonctionnelle est relative au rôle dévolu à l'instrument dans le fonctionnement de l'entreprise, à ce qu'il doit accomplir dans un champ délimité, un domaine de gestion. La dimension structurale porte sur certaines caractéristiques de la structure de l'instrument, certaines de ses propriétés. La dimension processuelle est en rapport avec la démarche de mise en œuvre de l'instrument, son

déroulement dans le temps et les phénomènes sociaux qui lui sont associés. L'auteur distingue ainsi trois catégories d'instruments de gestion : les modèles prescripteurs, les instruments d'analyse et les aides à la gestion opérationnelle. Les modèles prescripteurs sont « *des instruments explicatifs ou normatifs de théories explicites ou implicites. [...] ce sont des ensembles d'hypothèse plus ou moins organisés* » (Gilbert, 1998, p.39). Ils n'ont pas d'action directe sur le contexte, mais guident les gestionnaires et interviennent pour structurer les actes de gestion. Les instruments d'analyse du contexte sont dédiés à l'étude des situations de gestion. Ils ne sont pas non plus destinés à agir directement sur les situations, mais s'appliquent plus directement au traitement de l'information. Enfin, les aides à la gestion opérationnelle sont tournées vers la relation de l'utilisateur avec le contexte, ils sont destinés à préparer directement les décisions opérationnelles et sont intégrés à l'activité quotidienne.

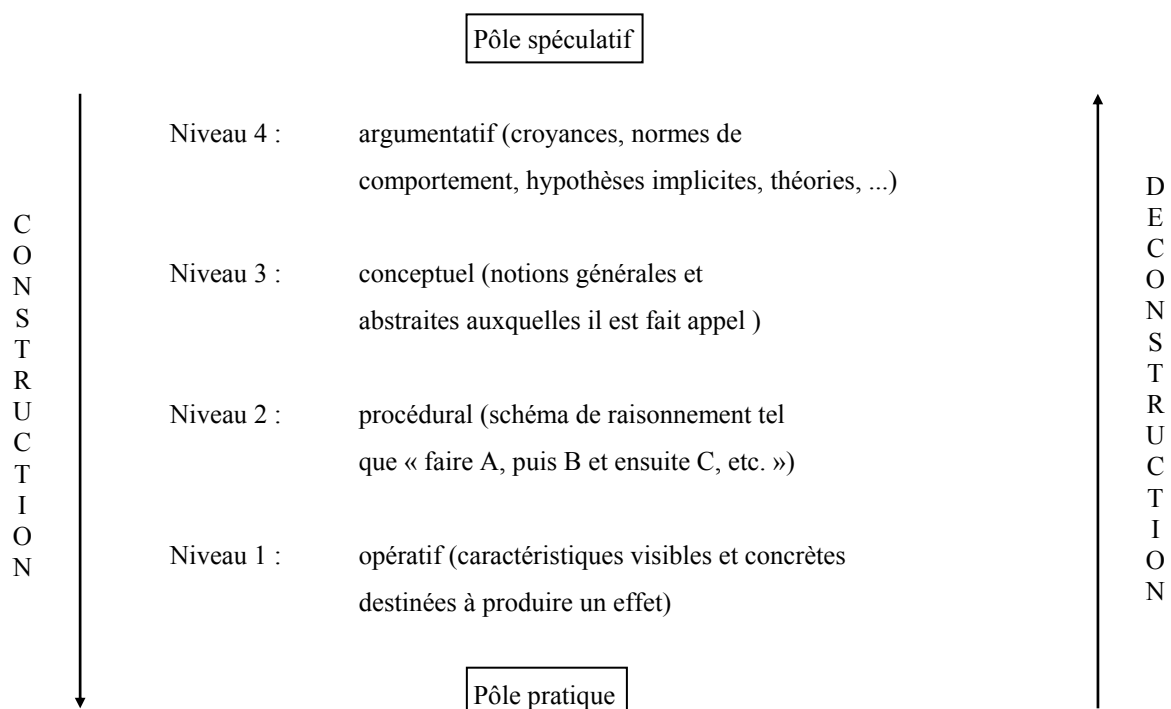
### **1.3.2. Structure des instruments de gestion**

A l'étude du concept d'instrument, Gilbert propose d'ajouter celui d'instrumentation de gestion. Le terme « instrumentation » « *désigne à la fois un contenu et un processus. En tant que contenu, c'est un ensemble d'instruments couvrant le même champ fonctionnel. [...] En tant que processus, c'est une création, formée d'une succession d'activités qui aboutissent à l'application d'un ou de plusieurs instruments à des pratiques de gestion* » (Gilbert, 1998, p.25). L'auteur rapproche cette notion d'instrumentation de gestion à celle de « technique managériale » dont parlent Hatchuel et Weil (1992). Ces deux derniers ont montré que les techniques managériales étaient constituées de trois éléments en interaction : un substrat technique, une philosophie gestionnaire et une vision simplifiée des relations organisationnelles. Le substrat technique est l'abstraction sur laquelle est établi l'instrument et qui lui permet de fonctionner. La philosophie gestionnaire correspond à l'esprit dans lequel le maniement de l'instrument est envisagé. La vision simplifiée des relations organisationnelles permet d'entrevoir les principaux acteurs et leurs rôles autour de l'instrument.

Gilbert propose d'aborder la structure d'une instrumentation selon quatre niveaux, appelés niveaux « opérant », « procédural », « conceptuel » et « argumentatif » (cf. figure 1.3 ci-dessous) et de la « déconstruire ». Une telle opération consiste à remonter le chemin parcouru pour construire l'instrument, d'aller du « pôle pratique » au « pôle spéculatif » afin de

s'interroger sur la technique de gestion qui fonde l'instrumentation. Afin de mener à bien cette démarche, Gilbert (1998, p.48) propose de poser quatre séries de questions : Quels sont les supports et les caractéristiques concrets de l'instrumentation (niveau opérant) ? Que prescrit-elle (niveau procédural) ? Quelles notions mobilise-t-elle (niveau conceptuel) ? Sur quoi reposent ces prescriptions ? Sont-elles légitimes (niveau argumentatif) ?

**Figure 1.3 : Construction et déconstruction d'un instrument de gestion  
(d'après Gilbert, 1998, p.47)**



Au niveau opérant, l'instrumentation apparaît comme l'ensemble des moyens concrets qui vont être effectivement mis en œuvre pour réaliser les actes de gestion. Au niveau procédural, il s'agit de repérer les représentations sociales qui indiquent ce qu'il faut faire, d'identifier les prescriptions que recèle l'instrument. Ces mêmes prescriptions manipulent d'autres connaissances : une instrumentation de gestion, selon Gilbert, se fonde toujours sur un ensemble de notions plus ou moins conceptualisées. Ce sont ces notions qu'il s'agit d'identifier lorsqu'on étudie le niveau conceptuel. Enfin, les niveaux précédents sont soutenus par un ensemble d'arguments, plus ou moins explicites, plus ou moins fondés.

« *S'interroger sur ce que suppose une prescription consiste à mettre à jour des postulats sous-jacents, des hypothèses implicites ou explicites qui justifient les prescriptions formulées* » (Gilbert, 1998, p.49). Ces prescriptions peuvent être de trois natures différentes : des croyances, des schémas interprétatifs ou des normes de comportement.

Par ailleurs, Berry (1983) identifie quatre points d'ancrage des outils de gestion dans l'organisation, quatre dimensions d'analyse : la matière, les institutions, les idées et les personnes. Par matière, l'auteur désigne ce qui peut être mesuré ou représenté à l'aide de l'outil, avec des moyens spécifiques et un degré de fidélité donné. Par institutions, ou normes institutionnelles, il désigne les contraintes formelles imposées par les règlements en vigueur dans l'entreprise ou dans son environnement. Berry associe la dimension « idées » à la culture, c'est-à-dire « *l'ensemble des évidences qui s'imposent sans même qu'elles soient nécessairement explicitées* » (Berry, 1983, p.50). Enfin, par « personnes », l'auteur entend leurs habitudes de pensée, leur formation, leur statut, etc. Berry explique alors qu'au facteur de rigidité dans le fonctionnement de l'organisation introduit par l'effet des outils de gestion s'ajoute l'inertie de ces mêmes outils liée aux quatre niveaux de réalité décrits ci-dessus qui en déterminent la nature.

### **1.3.3. Fonctions des instruments de gestion**

Avant de s'interroger sur les raisons pour lesquelles leur impact est sous-estimé, Berry (1983) identifie quatre rôles ou plutôt types d'effet qu'il attribue aux outils de gestion. Selon lui, ils servent à réduire la complexité, induisent des automatismes de décision et de comportement, sont les moyens d'une division de la vigilance et régissent les rapports entre les hommes.

Pour sa part, Gilbert (1998) distingue quatre fonctions explicites ou implicites des instruments de gestion. Par « fonction », l'auteur désigne l'action propre de l'instrument. Les fonctions définissent la raison d'être d'un instrument de gestion, les besoins ou les attentes qu'il est destiné à satisfaire, même si l'auteur souligne qu'il arrive parfois qu'un instrument produise d'autres effets que ceux qui en justifient l'usage, supposant alors que l'instrument répond à des finalités autres qu'explicites. Se situant dans une approche interactionniste, Gilbert considère les fonctions des instruments de gestion replacés dans des « *contextes sociaux où interagissent des sujets aux statuts, rôles et enjeux particuliers* » (Gilbert, 1998, p.59).

Gilbert propose d'aborder l'instrumentation comme un ensemble, un processus, constitué par la réunion d'un sujet, utilisateur de l'instrument, engagé dans une action de transformation d'un objet de gestion, le mettant aux prises avec d'autres sujets. Le processus d'instrumentation est ainsi constitué de quatre éléments en interaction : l'instrument, l'objet de gestion, le sujet (ego) et autrui (alter). L'instrument est ainsi « *au centre d'interactions multiples. Certaines qui préexistent à son utilisation peuvent l'éclairer, permettre de comprendre pourquoi et comment il fonctionne et pourquoi et comment il rencontre des difficultés d'application* » (Gilbert, 1998, p.60). Se portant sur l'étude des interactions médiatisées par l'instrument (ego-objet, ego-alter et ego-ego), Gilbert développe quatre grandes fonctions des instruments de gestion : l'instrumentation comme « transformateur du contexte », l'instrumentation comme « analyseur de l'organisation », l'instrumentation comme « régulateur social » et l'instrumentation comme « moniteur d'apprentissages ». Chacune de ces fonctions est appréhendée par une approche spécifique.

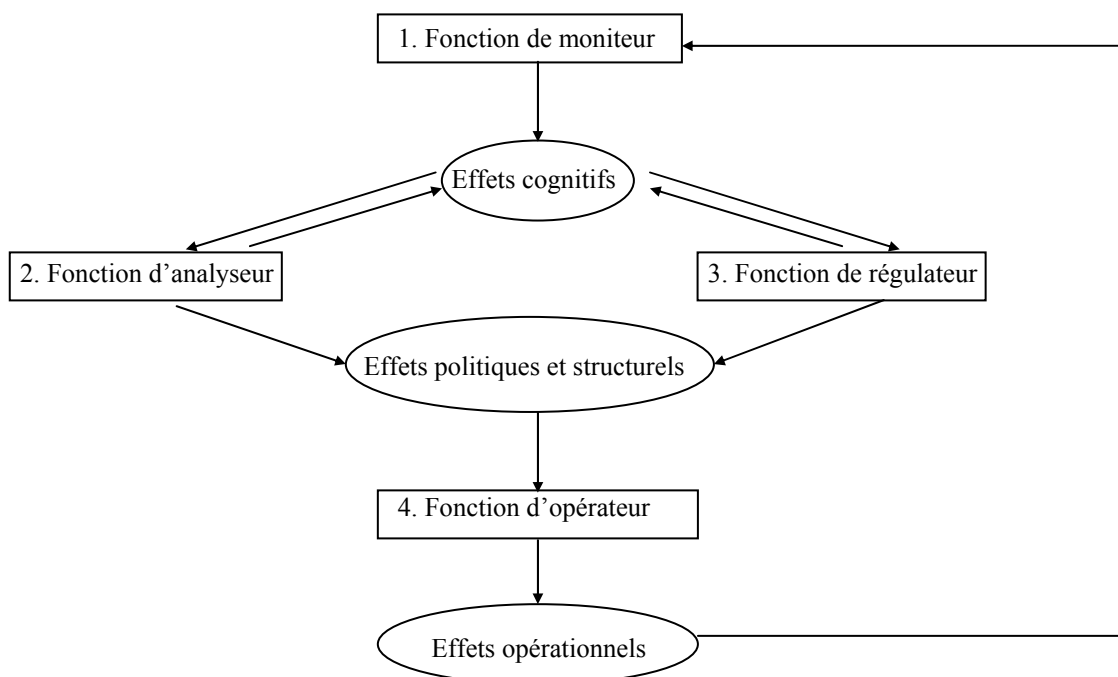
La vision de l'instrumentation comme transformateur du contexte est ainsi le propre des approches rationalistes et contingentes. Dans l'approche rationaliste, l'instrument de gestion est perçu comme un outil neutre, extérieur à l'entreprise. Le choix des finalités est considéré comme premier par rapport aux instruments : c'est en fonction du but de gestion qu'il poursuit que l'individu est censé choisir l'outil le plus approprié. Cette approche s'oppose à l'interprétation interactionniste. Selon l'approche contingente, une instrumentation doit être étudiée en même temps que l'environnement dans lequel elle s'inscrit. Le rôle et les usages de l'instrument de gestion sont considérés comme variables selon les types d'organisation.

Selon Gilbert (1998, p.65), la vision de l'instrumentation comme régulateur social est le propre de l'approche politique. Dans cette approche, « *un instrument est toujours, à travers les règles qu'il incorpore, un instrument de pouvoir au service des intérêts d'un groupe d'acteurs qui manipulent leur environnement pour s'imposer à lui* ». L'introduction d'un nouvel instrument peut ainsi modifier l'équilibre du pouvoir par les effets de transparence qu'il produit. Cette fonction s'exerce alors dans la production de règles du jeu, à travers le contrôle de l'instrumentation pour le maintien ou la conquête du pouvoir.

Enfin, Gilbert relie la fonction de moniteur d'apprentissages de l'instrumentation à l'approche cognitive, selon laquelle la compréhension des organisations passe par la référence aux structures cognitives de leurs acteurs. L'auteur utilise ainsi l'expression « approche cognitive » pour désigner « *l'étude de l'interaction entre acteurs porteurs de représentations sociales différenciées dans un contexte d'action* » (Gilbert, 1998, p.68). Plutôt que de choisir une seule des approches décrites ci-dessus, ce qui mènerait à une conception partielle des fonctions de l'instrument de gestion, Gilbert propose de les combiner en s'appuyant sur la notion de processus.

Dans cette perspective, un instrument « *exerce, explicitement ou non, simultanément et à des degrés variables, quatre fonctions plus ou moins coordonnées : il transforme le contexte, il révèle les déterminants de l'organisation, il régule les fonctionnements collectifs et enfin il autorise des phénomènes d'apprentissage* » (Gilbert, 1998, p.71). Les fonctions instrumentales ne s'exercent donc pas de façon juxtaposée, mais dans des rapports d'interdépendance. L'auteur propose une articulation de ces fonctions selon une série de cycles comportant cinq phases (cf. figure 1.4 ci-dessous).

**Figure 1.4 : Modalités de relation entre les fonctions des instruments de gestion  
(d'après Gilbert, 1998, p.73)**





La première phase correspond à la manifestation de la fonction moniteur. D'après Gilbert, l'appropriation d'un instrument entraîne des apports de connaissance indirects et réclame les comportements nécessaires à sa mise en œuvre. La deuxième phase correspond au déclenchement de la fonction d'analyseur lors de l'utilisation effective de l'instrument. Elle révèle « *les écarts entre les représentations cristallisées dans l'instrument et celles inscrites dans les fonctionnements usuels de l'organisation* ». Au cours de la phase trois, la fonction de régulateur se manifeste. En dissipant des zones d'ombres, l'instrument réduit la marge de manœuvre de certains acteurs qui réagissent contre cette remise en cause ou profitent du déséquilibre ainsi créé. Lors de la phase quatre, les interrelations aboutissent ou non à l'activation de la fonction d'opérateur qui permettra l'obtention d'effets opérationnels. Enfin, au cours d'une cinquième phase, le résultat obtenu à l'issue de la phase quatre déclenche à son tour la fonction de moniteur pour un nouveau cycle ou l'arrêt du processus.

#### **1.3.4. « Vie sociale » des instruments de gestion**

Les instruments de gestion « *appartiennent au monde du vivant et comme tels naissent, croissent et un jour disparaissent et, surtout, ils ont une vie sociale* » (Gilbert, 1998, p.75). Cette notion de vie sociale dont parle Gilbert est également reprise par Berry lorsqu'il évoque le « marché » des outils de gestion : « *Il existe ainsi une sorte de marché des instruments de gestion alimenté par des experts divers, marché international et en fréquent renouvellement* » (Berry, 1983, p.57).

Selon Gilbert, la vie sociale des instruments de gestion peut se lire à travers une trame commune comprenant des démarches analogues et des acteurs identiques. Du côté des démarches, l'auteur met en avant la logique de la mode managériale ainsi que le rapport dynamique entre « l'offre technicienne » et les « besoins gestionnaires ». La métaphore de la mode managériale a souvent été avancée pour rendre compte du renouvellement rapide de l'instrumentation de gestion. Midler (1986) propose ainsi une analyse de la morphologie de cette mode reposant sur l'analyse de sa structure comme un discours.

Mais l'évolution d'un instrument peut aussi être considérée comme « *le résultat d'un équilibre dynamique entre les forces déployées par les experts, concepteurs et promoteurs de l'instrument, et celles des autres acteurs sociaux* » (Gilbert, 1998, p.83). La vie sociale d'un

instrument de gestion peut alors se résumer en trois temps : la phase d'invention, la phase d'adoption massive de l'instrument et la phase d'incorporation de l'instrument aux pratiques sociales habituelles conduisant à rendre rigides ses usages.

La trame commune de la vie des instruments de gestion est également caractérisée par des acteurs identiques. D'après Gilbert, les instruments naissent et se renouvellent dans un va-et-vient entre différents partenaires, au sein d'un réseau social complexe qui comprend des grandes entreprises utilisatrices, des sociétés de conseil, des associations professionnelles, des organismes de formation, les pouvoirs publics, les chercheurs et les médias.

## **CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE**

Le chapitre 1 était consacré à une revue de la littérature existante sur le thème de l'innovation. Dans un premier temps, nous avons développé les différents éléments d'une définition générale de l'innovation. Nous sommes parti de l'origine et des premiers éléments du concept d'innovation afin de souligner les différences entre celui-ci et ceux d'invention et de changement. Nous avons vu également que l'innovation pouvait se comprendre comme un résultat ou un processus ayant un caractère nouveau plus ou moins relatif et possédant un certain nombre de caractéristiques ou d'attributs « universels ». L'ensemble de ces concepts s'applique ainsi à n'importe quelle innovation.

En second lieu, nous avons vu qu'il existait un certain nombre de typologies et donc de types d'innovations différents. Les trois typologies les plus courantes permettent d'établir une distinction entre innovation technologique et innovation managériale, entre innovation de produit et innovation de procédé, et entre innovation radicale et innovation incrémentale. La première typologie est celle qui retient le plus notre attention puisqu'il s'agit d'étudier, dans cette thèse, la diffusion d'une innovation managériale : la comptabilité par activités. C'est également pour cette raison que nous avons développé, dans un troisième temps, les spécificités de l'innovation managériale en nous appuyant sur la littérature relative aux instruments de gestion.

A l'issue de ce premier chapitre, il convient de résumer et de préciser notre position par rapport aux différentes interprétations du concept d'innovation que nous avons exposées. Afin de développer notre propre définition du concept d'innovation managériale, nous nous appuyerons sur les définitions de Kimberly et de Gilbert.

Kimberly propose de définir l'innovation managériale comme « *n'importe quel programme, produit ou technique qui représente une avancée significative par rapport à l'état de l'art de la gestion au moment où elle apparaît pour la première fois et qui affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité d'information qui est disponible pour la prise de décision* » (Kimberly, 1981, p.86-87). Dans cette définition, le caractère nouveau de l'innovation est considéré comme absolu et non relatif aux différents individus. L'auteur estime en effet que la perception de la nouveauté est un facteur qui influence la réceptivité des adoptants potentiels à l'innovation plutôt que le critère qui doit permettre de dire si quelque chose est une innovation.

En partant du postulat selon lequel toute innovation managériale est nécessairement un instrument de gestion, la définition que propose Gilbert du concept d'instrument, recoupée avec les définitions de l'innovation données par Schumpeter et Kimberly, nous permet de formuler notre propre définition du concept d'innovation managériale :

*Une innovation managériale est une combinaison nouvelle de moyens, matériels et/ou conceptuels, déjà existants et/ou nouveaux, par rapport à l'état de l'art de la gestion au moment où elle apparaît pour la première fois et qui permet de mettre en œuvre une technique de gestion qui peut être perçue comme plus ou moins nouvelle par l'individu ou toute autre unité d'analyse la considérant.*

En adoptant une telle définition, nous considérons qu'une innovation managériale est un résultat et non un processus. Dans la suite de cette thèse, nous parlerons de « processus d'innovation » pour désigner le phénomène aboutissant au « résultat innovation ». Ensuite, le caractère nouveau de l'innovation managériale est absolu pour ce qui concerne la combinaison de moyens matériels et/ou conceptuels incorporés dans l'innovation et relatif pour ce qui concerne la technique de gestion qui est mise en œuvre à l'aide de ces moyens.

Ainsi, pour toute innovation managériale, nous établissons une distinction entre la façon dont les concepts sous-jacents sont combinés et la façon dont ils sont mis en œuvre pour donner vie à l'outil de gestion matérialisant l'utilisation de cette innovation. Si les concepts sont plus ou moins communs à toutes les mises en œuvres, d'où le caractère absolu de la nouveauté de leur combinaison, les instruments qui en découlent peuvent être différents d'une situation à l'autre, ce qui explique que la nouveauté perçue de ces instruments soit relative.

Maintenant que nous avons défini le concept d'innovation managériale, nous pouvons présenter plus en détails celle que nous avons choisi d'étudier spécifiquement dans cette thèse, à savoir la comptabilité par activités.

## **CHAPITRE 2**

# **LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS, INNOVATION MANAGÉRIALE**

Dans le chapitre précédent nous avons effectué une revue de la littérature sur le thème de l'innovation. Nous y avons développé les différents éléments d'une définition générale de l'innovation, nous avons vu qu'il existait différents types d'innovations et nous avons présenté les spécificités de l'innovation managériale en nous appuyant sur la littérature relatives aux instruments de gestion. Finalement, nous y avons pris position par rapport aux différentes interprétations du concept d'innovation en donnant notre propre définition de l'innovation managériale.

L'objectif du présent chapitre est double. Il s'agit, d'une part, de présenter les grands principes théoriques de la comptabilité par activités, d'autre part, de montrer en quoi une telle méthode peut être considérée comme une innovation managériale. Dans cette thèse, nous utilisons souvent le terme de « méthode » pour désigner « l'instrument ABC » par souci de commodité et parce que ce terme est largement utilisé dans la littérature sur le sujet. Ces deux termes se confondent ainsi dans notre champ lexical mais ce sont bien deux concepts différents. Nous maintenons ainsi notre position selon laquelle l'ABC, ou comptabilité par activités, est un instrument de gestion.

Depuis le milieu des années 1980, la méthode ABC, ou *Activity-Based Costing* pour les anglo-saxons, a fait son apparition dans la littérature académique et professionnelle, d'abord aux Etats-Unis, ensuite en France. Depuis, le corpus mondial des ouvrages et articles théoriques et/ou pratiques portant sur la méthode n'a cessé de s'accroître pour atteindre plusieurs centaines d'unités. Il ne s'agit donc pas pour nous de présenter une revue exhaustive de l'ensemble des recherches déjà menées sur cette méthode, mais de dégager de cet ensemble les différents éléments qui nous permettront d'atteindre le double objectif que nous nous sommes fixé.

Le champ de l'analyse à laquelle nous nous livrons a donc été défini en se fondant sur un certain nombre de critères dont la majeure partie est commune à ceux employés par Alcouffe et Malleret (2002). En premier lieu, nous avons limité notre étude aux auteurs anglo-saxons (Etats-Unis et Royaume-Uni) et français. Ensuite, nous avons étudié en priorité les textes publiés entre 1987 et 1994 et qui avaient pour objectif la présentation et la définition de la méthode ABC. Puis, au vu des résultats obtenus à partir de cette première série d'écrits, nous avons examiné des textes plus récents des mêmes auteurs pour voir si les définitions qu'ils

utilisaient avaient évolué dans le temps. Troisièmement, nous nous sommes intéressé aux modèles théoriques de l'ABC proposés par les auteurs et non aux différentes orientations concernant la mise en œuvre et l'utilisation de l'ABC par l'entreprise.

Trois grandes questions incarnent le fil conducteur que nous avons choisi pour organiser la revue des travaux réalisés sur l'ABC :

- Quels sont les concepts élémentaires mobilisés par la méthode ABC ?
- Quels sont les grands principes du calcul des coûts par activités ?
- En quoi l'ABC peut-elle être considérée comme une innovation managériale ?

Dans un premier temps, nous présenterons de façon détaillée les différents concepts élémentaires mobilisés par la méthode (§2.1.). La méthode ABC appartenant au champ de la comptabilité de gestion, elle ne fait pas l'objet d'un processus de normalisation. Il n'existe donc pas de définition unique des concepts qu'elle utilise mais plusieurs définitions. Nous essaierons ainsi de faire ressortir les principaux points de convergence et de divergence des différents auteurs sur ces concepts et d'en tirer une synthèse.

Dans un second temps, nous étudierons le fonctionnement « calculatoire » de l'ABC (§2.2.). Nous verrons comment les différents concepts mobilisés sont articulés entre eux afin d'obtenir un coût de revient par activités. Une fois encore, nous soulignerons les points de divergence et de convergence entre les méthodologies proposées par les différents auteurs.

La comptabilité par activités est une méthode de calcul des coûts que l'on peut classer dans la catégorie des méthodes dites de « coût complet ». Il s'agit de calculer le coût de revient d'un produit, d'un service ou de tout autre « objet de coût ». Aussi bien en France que dans les autres pays, d'autres méthodes de coût complet ont été développées antérieurement à l'ABC. Il s'agit donc pour nous, dans la troisième partie de ce chapitre, de montrer en quoi cette méthode peut être considérée comme une innovation managériale, au sens que nous avons donné à ce terme dans le chapitre précédent (cf. §2.3.).

## 2.1. LES CONCEPTS ÉLÉMENTAIRES MOBILISÉS PAR L'ABC

Dans cette première partie de chapitre, nous étudierons les définitions respectives de ce qui nous semble être des concepts communs aux auteurs anglo-saxons et français sur l'ABC : les ressources (§2.1.1.), la tâche (§2.1.2.), l'activité (§2.1.3.) et le processus (§2.1.4.). Pour chacun de ces concepts, nous proposerons un tableau récapitulatif des définitions utilisées avant de conclure sur les divergences et convergences observées. L'ensemble de ces concepts élémentaires est ensuite articulé dans la méthodologie de calcul des coûts par activités.

### 2.1.1. Le concept de ressource

Tout en employant parfois des termes différents, les auteurs qui définissent les ressources s'accordent à dire que celles-ci sont constituées par les charges (au sens comptable) de l'entreprise et sont utilisées pour effectuer les différentes activités nécessaires au fonctionnement de l'organisation. Le tableau 2.1 ci-dessous résume les définitions adoptées par les différents auteurs ainsi que les exemples donnés pour illustrer le concept de ressources.

Selon Brimson (1991), une ressource est un facteur de production, tel que la main d'œuvre ou la technologie, utilisé pour effectuer une activité. Turney (1997, p.93-97) désigne par le terme « ressources » l'ensemble des éléments économiques qui sont utilisés dans la réalisation des activités. Les ressources sont à l'origine des coûts. Dans une entreprise industrielle, les ressources incluent la main d'œuvre directe, la matière première, le salaire des employés du service achat, l'énergie consommée pour le fonctionnement de l'usine, etc. Dans toutes les entreprises, les ressources incluent également les salaires des administratifs, les loyers, le coût de fonctionnement des systèmes d'information, etc. Cette définition de Turney (1997) est identique à celle utilisée par les versions successives du glossaire de la gestion par activités (ABM) éditées par le CAM-I (Raffish et Turney, 1991 ; Dierks et Cokins, 2001).

Les auteurs français accordent davantage de temps à la définition du concept de ressource. Pour Bescos et Mendoza (1994, p.40-41), « *les ressources constituent les moyens en hommes et matériels disponibles pour obtenir les produits vendus (ou les services offerts)* ».



**Tableau 2.1 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de « ressource » (adapté de Alcouffe et Malleret, 2002)**

<b>Auteur(s)</b>	<b>Définitions</b>	<b>Exemples</b>
<b>Mévellec (1990a)</b>	Pas de définition spécifique Synonyme de « charge »	Pas d'exemple spécifique
<b>Brimson (1991)</b>	Facteur de production	Argent, capital, terrain, technologie, personne
<b>Lebas (1991)</b>	Pas de définition spécifique Synonyme de « coût »	Pas d'exemple spécifique
<b>Lorino (1991, 1997b)</b>	Input porteur de valeur et dont la consommation est mesurable	Composants, matières premières, information, équipements
<b>Bouquin (1993a)</b>	Facteur de production	Personnel, matières, locaux, matériel
<b>Bescos et Mendoza (1994)</b>	Moyens disponibles pour obtenir les produits / services vendus	Pas d'exemple spécifique
<b>Turney (1997)</b>	Eléments économiques	Main d'œuvre, matière première, loyers, énergie
<b>Ravignon et al. (1998)</b>	Pas de définition spécifique Synonyme de « coût »	Emploi de salarié, de matériel, de locaux, de moyens financiers

Pour Bouquin (1993a, p.95), « les ressources telles que la comptabilité de gestion les voit sont des ressources économiques, des facteurs de production : personnel, matières, fournitures, locaux, matériel ». De son côté, Lorino (1991, p.67) parle d'input, et rassemble sous ce vocable « toutes les ressources consommées par l'activité, qu'il s'agisse de composants, de matières premières, d'informations (une gamme, un mode opératoire), d'utilisation d'équipements ». Une ressource « est un objet (ex. une machine, un ordinateur, un lingot de métal) ou un service (ex. le travail d'un ouvrier, une étude sous-traitée), porteur de valeur, consommé ou consommable par l'entreprise dans le cadre de l'un de ses processus. La consommation de la ressource est mesurable physiquement (heures, kilos) ou monétairement. La mesure monétaire d'une consommation de ressource est un coût » (Lorino, 1997b, p.505). Enfin, pour Ravignon et al. (1998, p.243) les ressources sont des coûts : « Toutes les activités consomment des ressources, c'est-à-dire des coûts liés à l'emploi des salariés, de matériels (achetés, loués ou financés en crédit-bail), de sous-traitants, de locaux, de moyens financiers, etc. ». De même, Lebas (1991) parle indifféremment de ressources ou de coûts et Mévellec (1990a) parle de charge.

### 2.1.2. Le concept de tâche

S'ils divergent quelque peu dans leur définition du concept, les différents auteurs étudiés s'accordent sur le fait qu'une activité est constituée d'un ensemble de tâches. D'ailleurs, la majorité des auteurs ne définissent la tâche que comme élément constitutif de l'activité, sans en donner une définition propre. Ainsi, Bescos et Mendoza (1994, p.48) ne donnent pas de définition spécifique du terme « tâche », ils se contentent de l'évoquer lorsqu'ils définissent l'activité comme étant un ensemble de tâches homogènes. Par exemple, l'activité « passation d'une commande » peut être constituée des tâches suivantes : détermination des quantités, des délais de livraison, établissement de la commande. Ravignon *et al.* (1998) s'inscrivent dans la même logique. Il en va de même pour Lebas (1991) pour qui la « tâche » est synonyme « d'action » et pour Lorino (1991) qui définit l'activité comme étant un ensemble de tâches élémentaires.

Quelques auteurs donnent néanmoins une définition spécifique du concept. Selon Bouquin (1993a), les tâches fournissent des activités, elles constituent le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités. Remplir des formulaires, classer des dossiers, téléphoner constituent autant d'exemples de tâches. De son côté, Mévellec (1995b) évoque le concept en ces termes :

*« La tâche est la maille d'analyse favorite de l'analyse scientifique du travail au sens de Taylor et de ses disciples. Fraiser, percer, passer une écriture, déplacer un outil, charger une palette sont autant de tâches repérables. [...] [Ce découpage] est généralement trop fin pour servir de base à l'architecture de calcul des coûts ».*  
(Mévellec, 1995b, p. 48).

Du côté des auteurs anglo-saxons, Berliner et Brimson (1988, p.6) utilisent la hiérarchie suivante : un ensemble de tâches constitue une activité et un ensemble d'activités constitue une fonction de l'entreprise. Les tâches représentent les éléments de travail d'une activité. Brimson (1991, p.48), pour sa part, établit une distinction entre la tâche et l'opération. Une activité est composée d'un ensemble de tâches, et une tâche est elle-même composée d'un ensemble d'opérations. Les tâches représentent ainsi des combinaisons d'éléments de travail -

d'opérations - et constituent les activités. Une tâche représente la façon dont est effectuée une activité. Différentes organisations peuvent donc effectuer une même activité de différentes façons en réalisant des tâches différentes. Enfin, le terme « tâche » apparaît dans la 3<sup>ème</sup> version du glossaire ABM du CAM-I : il s'agit de la décomposition du travail effectué au sein d'une activité en éléments plus petits (Dierks et Cokins, 2001).

Le tableau 2.2 ci-dessous récapitule les différentes positions adoptées par les auteurs.

**Tableau 2.2 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de « tâche » (adapté de Alcouffe et Malleret, 2002)**

<b>Auteur(s)</b>	<b>Définitions</b>	<b>Exemples</b>
<b>Berliner et Brimson (1988)</b>	Les tâches représentent les éléments de travail d'une activité	La tâche « faire des trous » peut faire partie de l'activité « machiner des pièces détachées »
<b>Mévellec (1990a)</b>	Pas de définition propre Concept pas vraiment utilisé	Pas d'exemple
<b>Brimson (1991)</b>	Combinaison d'éléments de travail ou d'opérations Façon d'effectuer une activité	La tâche « préparer une offre de vente » peut faire partie de l'activité « vendre un produit »
<b>Lebas (1991)</b>	Pas de définition propre Des éléments de caractérisation sont contenus dans la définition du terme « activité »	Pas d'exemple
<b>Lorino (1991)</b>	Pas de définition propre Des éléments de caractérisation sont contenus dans la définition du terme « activité »	Pas d'exemple
<b>Bouquin (1993a)</b>	Chaînon de base auquel s'attachent les flux, provoquent des coûts Ensembles cohérents : activités	Remplir des formulaires, classer des dossiers, téléphoner
<b>Bescos et Mendoza (1994)</b>	Pas de définition propre	L'activité « passation de commande » est composée des tâches « détermination des quantités, des délais de livraison, établissement de la commande »
<b>Mévellec (1995b)</b>	Maille de l'analyse scientifique du travail au sens de Taylor	Fraiser, percer, passer une écriture, déplacer un outil, charger une palette

Au total, Alcouffe et Malleret (2002) nous font remarquer que les auteurs français paraissent se conformer implicitement à la tradition du même pays qui utilise le mot « tâche » dans des analyses de travail tertiaire, par exemple dans les tableaux de répartition des tâches (Begouën Demeaux et Lemaître, 1982). Quand elle est utilisée dans la littérature française, la notion de tâche est généralement plus large que celle d'opération, comme dans la hiérarchie plus ou moins formellement établie dans la littérature anglo-saxonne (notamment par Brimson, 1991).

### **2.1.3. Le concept d'activité**

Le concept d'activité est au centre du développement de la méthode ABC, d'où son nom français de comptabilité « par activités » (et anglais de calcul de coût *activity-based*).

#### *Le concept d'activité dans la littérature anglo-saxonne*

Berliner et Brimson (1988, p.237) définissent les activités comme l'ensemble des actions requises pour atteindre les buts et les objectifs d'une fonction de l'entreprise. Les activités peuvent appartenir à une fonction de l'entreprise et être décomposées en tâches, sous-tâches et opérations. S'il existe une relation hiérarchique entre les trois éléments « fonction », « activité » et « tâche », les deux auteurs indiquent qu'ils utilisent le terme « activité » dans un sens général pour désigner l'un ou l'autre de ces éléments. Les deux auteurs donnent l'exemple de l'activité « usiner les petites pièces détachées » qui appartient à la fonction « production » et qui peut être découpée en tâches comme par exemple « percer des trous ».

Raffish et Turney (1991, p.57) désignent par ce terme le travail effectué au sein d'une organisation. Dierks et Cokins (2001, p.35) élargissent cette dernière définition au travail effectué par les individus, les équipements ou les technologies. Selon eux, les activités sont couramment décrites par une séquence verbe-adjectif-nom. Pour sa part, Turney (1997, p.315) définit l'activité comme une unité de travail effectuée au sein d'une organisation ou comme la description du travail effectué et qui consomme des ressources. Tester une machine, traiter une commande, manutentionner les produits sont autant d'exemples d'activités.

Brimson (1991) donne la même signification au concept d'activité en des termes différents : une activité est « *une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnements qui permet de produire un produit ou un service donné. Les activités décrivent ce qu'une entreprise fait : la façon dont le temps est utilisé et les résultats (outputs) obtenus* » (Brimson, 1991, p.203, traduit par Bescos et Mendoza, 1994, p.41). L'auteur donne un certain nombre d'exemples d'activités : promouvoir les ventes, développer un canal de distribution, contrôler les stocks, développer un nouveau produit, etc.

### ***Le concept d'activité dans les travaux de Mévellec***

Pour Mévellec, « *une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations. Il va donc y avoir une codétermination entre les productions repérées et les activités à isoler. Si l'on compte le nombre de trous, le perçage sera considéré comme une activité. Mais si l'on se contente de mesurer le nombre de pièces finies, percées, ébavurées, contrôlées, l'activité correspondante sera la production de pièces* ». « *Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité. Le problème se déplace de la recherche d'une définition introuvable, à l'identification des contraintes qui vont conduire à considérer tel sous-ensemble de l'organisation comme une activité* » (Mévellec, 1990a, p.115). L'auteur envisage au moins deux contraintes. En premier lieu, étant donné que l'activité est considérée comme le siège d'actions, il faut pouvoir identifier le résultat de ces actions sous la forme d'une production. En second lieu, il faut que l'activité soit récupérable au sein du système d'information. Les autres considérations qui peuvent peser sur le choix de la partition de l'entreprise en activités peuvent être par exemple le poids de l'activité ou l'objectif poursuivi.

Quelques années plus tard, dans un article entièrement dédié à la question de la définition de l'activité, l'auteur part du constat suivant : « *L'analyse des textes relevant directement de notre domaine fait apparaître deux éléments importants : la proximité conceptuelle entre le terme d'activité et celui de processus, et l'absence de qualification en soi de l'activité* ». « *La proximité entre activité et processus est telle que chez certains auteurs les deux termes sont utilisés de manière interchangeable* » (Mévellec, 1992a, p.54). L'auteur cite à ce propos la définition donnée par Brimson (1991) et le fait que Berliner et Brimson (1988) utilisent le terme d'activité pour désigner à la fois la fonction, l'activité et la tâche, même s'ils reconnaissent l'existence d'une hiérarchie entre les trois.

En conséquence, Mévellec adopte la position suivante : « *Le lecteur, et surtout le praticien, reste en définitive seul maître de la définition précise qu'il donnera au terme d'activité* ». « *Cette absence de définition externe de l'activité ne veut pas dire que l'analyste est dépourvu de guide ou d'aide dans sa recherche. Tout d'abord nous savons qu'il y a production de quelque chose : bien, service, ou information. Il y a également consommation de ressources. Enfin l'organisation réalise ses objectifs par le biais de ses activités. C'est donc en nous appuyant sur un modèle général du fonctionnement de l'entreprise ou de l'organisation que nous pourrions identifier les activités à gérer* » (Mévellec, 1992a, p.54-55).

Ce modèle général de fonctionnement de l'entreprise, l'auteur va le chercher dans les développements de Porter (1986) sur les activités de la chaîne de valeur et l'avantage concurrentiel. « *La référence à une base d'avantages concurrentiels est donc l'élément qui va nous guider dans l'identification des activités à gérer au sein de l'organisation. A ce critère de base nous pourrions ajouter, suivant en cela également M. Porter, deux autres critères : la mise en œuvre de mécanismes économiques différents et le poids relatif ou croissant dans les coûts* ». « *L'observation de ce que fait l'organisation et la référence à la recherche d'avantages concurrentiels complétés par les deux autres critères qui viennent d'être cités doit aboutir à identifier et à isoler les activités constitutives du modèle de représentation de l'organisation* » (Mévellec, 1992a, p.55).

Mais tous les problèmes ne sont pas résolus pour autant. « *L'avantage concurrentiel provient souvent autant des liaisons entre les activités que des activités elles-mêmes* ». L'auteur ajoute donc avec Turney que « *l'identification des activités est orientée par les objectifs choisis pour l'ABC* ». « *Suivant que l'on cherche un outil à caractère stratégique ou opérationnel on ne retiendra pas le même découpage en activités* » (Mévellec, 1992a, p.55). L'application de ces principes se retrouve illustrée dans l'exemple suivant que nous donne l'auteur : « *Le déchargement du camion de matières, le contrôle du bon de livraison, le rapprochement avec le bon de commande, le contrôle de qualité des réceptions et le transfert au magasin constituent cinq tâches que l'on peut regrouper sous le terme d'activité de réception. Les cinq tâches sont chaînées et contribuent conjointement à la réalisation d'un service aisément repérable qui est la mise à disposition d'un volume de matière conforme à la commande et de qualité vérifiée* » (Mévellec, 1995b, p.48).

### ***Le concept d'activité dans les travaux de Lorino***

Dans ses développements théoriques sur l'ABC, Lorino insiste surtout sur les critères d'identification et de caractérisation des activités de l'entreprise. Selon lui, les activités :

*« c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur, monter une campagne promotionnelle, préparer un budget, émettre des factures, visiter un client, traiter des commandes, préparer la feuille de route d'un camion... Une activité est un ensemble de tâches élémentaires :*

- réalisées par un individu ou un groupe,*
- faisant appel à un savoir-faire spécifique,*
- homogènes du point de vue de leurs comportements de coût et de performance,*
- permettant de fournir un output (la pièce fraisée, la qualification du fournisseur, le budget),*
- à un client interne ou externe,*
- à partir d'un panier d'inputs (travail, machines, informations...) »*

*« Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font, [...] tous ces "faire" qui font appel à des "savoir-faire" spécifiques » (Lorino, 1991, p.40).*

De cette définition, l'auteur tire les critères d'identification suivants (Lorino, 1991, p.59-60) :

- les savoir-faire mobilisés doivent constituer un tout logique, définissant une compétence globale, individuelle ou collective ;
- l'ensemble des actions constituant l'activité est suffisamment homogène pour répondre à des lois de comportement économique uniques, significatives et cohérentes ;
- les tâches diverses composant l'activité peuvent être considérées comme ayant un output global, commun et unique ;
- une activité doit être « intégrée » ou « discrète », ce qui signifie que les tâches réalisées pour transformer les inputs de l'activité en outputs doivent toutes se situer à l'intérieur des limites de l'activité ;

- une activité doit être reconnaissable et reconnue, il est essentiel que les acteurs de l'entreprise se reconnaissent dans le modèle développé et puissent comprendre la logique de découpage et de définition des activités.

Une fois les activités identifiées, il s'agit de les caractériser. La description d'une activité doit comprendre les vingt éléments présentés dans le tableau 2.3 ci-dessous. L'auteur propose également une typologie des activités par nature : activités de conception, de réalisation et de maintenance, une typologie des activités par types de déclenchement : activités autonomes ou commandées, et une typologie selon le positionnement dans l'allocation : activités primaires et secondaires.

**Tableau 2.3 : Eléments décrivant une activité (Lorino, 1991, p.65-71 ; 1997b, p.134-135)**

<b>Eléments descriptifs de l'activité</b>
1. Nom de l'activité
2. Définition sommaire de l'activité
3. Position de l'activité dans l'organisation
4. Output principal de l'activité
5. Unité de mesure du niveau de l'activité (unité d'œuvre)
6. Capacité de l'activité (output maximal)
7. Ressources utilisées par l'activité
8. Quantités de ressources consommées par l'activité sur une période de temps donnée
9. Coût global de l'activité sur une période de temps donnée
10. Fournisseurs de ressources de l'activité sur la période
11. Clients du produit de l'activité
12. Mesure de capacité de l'activité
13. Volume de réalisation de l'activité sur une période donnée
14. Coût unitaire de l'activité pour une unité d'œuvre fournie
15. Productivité de l'activité
16. Qualité de l'output de l'activité
17. Délai moyen de réalisation de l'activité
18. Temps de réponse moyen de l'activité
19. Taux de service ou de ponctualité
20. Déclencheur de l'activité



### *Le concept d'activité dans le reste de la littérature française*

Pour Lebas, « *l'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* » (Lebas, 1991, p.53). Pour l'analyse des activités, cet auteur introduit deux distinctions : les activités avec ou sans valeur ajoutée et les activités principales ou secondaires. En s'inspirant de Porter (1986), Lebas définit une activité à valeur ajoutée comme une activité dont la réalisation « *augmente l'intérêt du client pour [un] produit ou service* ». Une activité sans valeur ajoutée est une activité « *inutile ou qui résulte d'une erreur* » qu'il faut chercher à éliminer (Lebas, 1991, p.58). Les activités principales « *composent l'essentiel du métier et il n'est pas question de les éliminer du contrôle direct de l'entreprise [...]* ». « *Les activités secondaires sont celles qui sont importantes, puisqu'elles ajoutent de la valeur du point de vue du client, mais que l'on peut éventuellement envisager de sous-traiter* » (Lebas, 1991, p.59).

Selon Bouquin (1993a), « *Tout choix d'organisation porte sur deux points : un découpage de l'entreprise en entités, une allocation des tâches entre ces entités* ». « *Un produit est donc le résultat de la combinaison de tâches effectuées dans des entités* ». « *Les entités consomment des ressources pour effectuer des tâches. Celles-ci sont coordonnées, ce qui permet d'assurer les activités* ». « *Les activités concourent à la réalisation des produits* » (Bouquin, 1993a, p.67). L'auteur identifie également trois niveaux de définition des activités, estimant que la définition de degré de détail utile dans la liste des activités repose sur l'identification des finalités des tâches élémentaires. Le premier niveau de définition correspond à la fonction immédiate des tâches considérées, telle qu'elle est généralement perçue par les opérateurs de l'entité. Le deuxième niveau correspond au rôle joué par l'entité étudiée vis-à-vis des autres entités de l'organisation. A un troisième niveau, on se réfère au rôle joué par l'entité dans la stratégie de l'organisation dans son ensemble (Bouquin, 1993a, p.76-77).

Pour leur part, Bescos et Mendoza (1994) adoptent la définition de Brimson (1991) et apportent les précisions suivantes :

*« Activité : ensemble de tâches homogènes caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources (ex. : entretien des*

*outillages pour un atelier). Au sein d'une unité organisationnelle analysée (filiale, usine, service, canal de distribution, etc.), il est possible de ne retenir que les activités principales (2 à 5). Plusieurs unités peuvent avoir le même type d'activité (ex. maintenance) ou participer à un même processus (ex. : facturation, lancement d'un produit, etc.). Il existe plusieurs types d'activité. Par exemple, il est possible de distinguer entre les activités la hiérarchie suivante : les activités liées aux volumes produits, celles relatives aux séries, celles concernant les unités de support et celles nécessaires à l'ensemble de l'entreprise (ex. : flexibilité, satisfaction des clients, qualité, etc.) » (Bescos et Mendoza, 1994, p.41).*

Enfin, Ravignon *et al.* (1998, p.239) estiment qu'identifier les activités d'une entreprise, d'un service ou d'une personne « *c'est lister les quelques actions qui ont les caractéristiques suivantes : ces actions sont exprimées par un verbe, elles ont toutes une unité de mesure de leur production, même pour les services administratifs, elles regroupent l'ensemble des missions de chaque niveau concerné (l'entreprise, la personne ou le service) ».*

### ***Synthèse des différents points de vue sur le concept d'activité***

Les différentes définitions de l'activité sont reportées dans le tableau 2.4 ci-dessous. L'analyse de ce tableau permet de faire apparaître un large consensus sur deux points. Le premier est qu'une activité se caractérise par sa construction, sa composition - c'est un ensemble de tâches - et par une finalité externe, autre que sa propre réalisation. Comme on peut le constater dans le tableau 2.5 ci-dessous, cette finalité s'exprime en des termes assez différents selon les auteurs. Le second point de consensus est qu'une activité peut, ou doit être définie par un verbe : « Une activité, c'est ce que l'on fait ».

La comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d'activité fait également apparaître des points de vue atypiques. La définition de Bescos et Mendoza (1994), tout en ayant des points communs avec les autres, présente l'activité comme une combinaison de moyens (humains, technologiques, etc.). Cette définition porte donc en elle-même un risque de confusion avec la notion de ressources. Par ailleurs, Bouquin (1993a) est le seul à mettre en évidence dès ce niveau le fait que les tâches et donc les activités « *provoquent les coûts* ».

**Tableau 2.4 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d'« activité » (adapté de Alcouffe et Malleret, 2002)**

Auteur(s)	Définitions	Exemples
<b>Berliner et Brimson (1988)</b>	Ensemble des actions requises pour atteindre les buts et les objectifs d'une fonction de l'entreprise	
<b>Mévellec (1990a)</b>	« Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations ». « Va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité »	Réception des livraisons, magasinage, montage
<b>Brimson (1991) Bescos et Mendoza (1994)</b>	« Une activité est définie comme une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnements qui permet de produire un produit ou un service donné. L'activité décrit ce que l'entreprise fait : la façon dont le temps est utilisé et les résultats (outputs) obtenus »	Promouvoir les ventes, développer un canal de distribution, contrôler les stocks
<b>Lebas (1991)</b>	« L'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 »	Manutention, magasinage, lancement d'une production
<b>Lorino (1991)</b>	Les activités « c'est tout ce que l'on peut décrire par des verbes dans la vie de l'entreprise : tourner, fraiser, assembler, négocier un contrat, qualifier un fournisseur [...] ». « Les activités, c'est tout ce que les hommes de l'entreprise font, [...] tous ces "faire" qui font appel à des "savoir-faire" spécifiques »	Recouvrer, facturer, valoriser les stocks
<b>Bouquin (1993a)</b>	L'organisation est composée d'entités, qui, pour remplir leurs missions, effectuent des tâches élémentaires multiples, qui s'articulent entre elles, de sorte qu'elles forment des processus élémentaires, appelés aussi activités. L'activité est un ensemble cohérent de tâches	Approvisionner, réceptionner les livraisons, facturer

La définition proposée par Mévellec (1990a), quant à elle, tranche par son côté volontariste et par sa souplesse : « *va constituer une activité ce que l'analyste décidera de considérer comme une activité* » (Mévellec, 1990a, p.115). Cette définition est révélatrice de l'étroite relation qui doit exister, pour Mévellec, entre l'analyse des activités et les finalités stratégiques de la mise en place de l'ABC. En même temps, elle met en évidence le fait que l'activité ne dispose pas d'une définition dure, indiscutable, liée à sa nature ou à son positionnement dans

l'organisation, mais que le choix et la définition des activités sont le résultat de décisions prises dans l'entreprise. L'article de 1992 de Mévellec intitulé « Qu'est-ce qu'une activité ? » confirme cette position. L'auteur y mentionne notamment « *l'absence de qualification en soi de l'activité* » et le fait que « *le lecteur, et surtout le praticien reste en définitive le seul maître de la définition précise qu'il donnera au terme d'activité* » (Mévellec, 1992a, p.54-55).

**Tableau 2.5 : Les activités – Définitions propres et finalités**  
(adapté de Alcouffe et Malleret, 2002)

<b>Auteur(s)</b>	<b>Définitions propres</b>	<b>Finalités</b>
<b>Berliner et Brimson (1988)</b>	« Ensemble des actions requises... »	« ... pour atteindre les buts et les objectifs d'une fonction de l'entreprise »
<b>Mévellec (1990a)</b>	« Une activité permet de traduire ce que l'on fait dans les organisations »	
<b>Brimson (1991) Bescos et Mendoza (1994)</b>	« Une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnements... »	« ... qui permet de produire un produit ou un service donné »
<b>Lebas (1991)</b>	« Un ensemble d'actions ou de tâches... »	« ... qui ont pour objectif de réaliser [...] un ajout de valeur à l'objet ou de permettre cet ajout de valeur »
<b>Lorino (1991)</b>	« Un ensemble de tâches élémentaires... »	« ... permettant de fournir un output [...] à un client interne ou externe »
<b>Bouquin (1993a)</b>	« Un ensemble cohérent de tâches »	Effectuées par les entités « pour remplir leurs missions »

Alcouffe et Malleret (2002) soulignent que les différents auteurs insistent de façon inégale sur la nécessité de prendre en compte ce que l'on pourrait appeler un « effet d'optique ». En effet, comment imaginer que les notions de tâches et d'activités vont se conjuguer de la même façon si l'on analyse une entreprise de cinq milles employés ou un service d'une centaine de personnes ? Mévellec (1990a, p.115-116) évoque ainsi, par exemple, le fait que le choix de la partition de l'entreprise en activités peut être contingent du niveau d'analyse auquel on se place (département, division ou groupe).

Dans le même sens, Lorino (1991, p.58) précise que la « teneur » de l'activité dépend entre autres choses de la taille de l'entreprise : *« le même type d'activité, selon qu'il se situe dans une grande ou dans une petite organisation, aura une extension très différente et devra ou non être individualisé »*. De son côté, Bouquin (1993a, p.76-77) distingue clairement trois niveaux de définition des activités en fonction des finalités des tâches élémentaires qui les constituent. *« Le premier niveau correspond à une fonction immédiate des tâches considérées. [...] Le second niveau correspond au rôle joué par l'entité étudiée vis-à-vis des autres entités de l'organisation »*. Enfin, au troisième niveau, *« on se réfère au rôle joué par l'entité dans la stratégie de l'organisation dans son ensemble »*. Finalement, Bescos et Mendoza (1994, p.48) estiment que l'*« on considère généralement que les différentes tâches d'un service (ou d'un centre d'analyse) peuvent se regrouper autour de 2 à 5 activités principales. Pour une entreprise qui débute dans l'implantation de la méthode ABC, la mise en évidence de 25 à 100 activités différentes est suffisante. Là encore, tout dépend des objectifs recherchés et des moyens mis en œuvre »*.

On peut noter avec Alcouffe et Malleret (2002) au sujet de cet « effet d'optique » que les analystes du BBZ (voir, par exemple, Tchénio *et al.*, 1983) ont également été confrontés à la nécessité de définir des activités et des tâches et avaient pour cela bien pris soin de définir ce qu'ils appelaient l'unité d'analyse et sa taille approximative. Cette nécessité de préciser l'échelle de l'analyse des activités, comme la souplesse potentielle dans la définition des activités donnée plus haut, attire l'attention sur le caractère relatif des définitions mentionnées ci-dessus. Ce caractère relatif est d'ailleurs confirmé par le fait que les auteurs se contentent le plus souvent de positionner les différentes notions les unes par rapport aux autres (activités/tâches et, on le verra plus loin, processus/activités), plutôt que de proposer des définitions des différentes notions elles-mêmes.

#### **2.1.4. Le concept de processus**

Le concept de processus est plus large que celui d'activité. En fait, un processus constitue un regroupement d'activités. Il s'agit donc du concept qui se trouve au sommet de la hiérarchie des concepts élémentaires mobilisés par la comptabilité par activités. Une activité est un regroupement de tâches qui consomme des ressources et qui peut elle-même être regroupée avec d'autres au sein d'un processus.

Dans la première version du glossaire ABC du CAM-I, Raffish et Turney (1991) donnent la définition suivante du terme : un processus est une série d'activités qui sont liées afin de remplir un objectif donné. Par exemple, l'assemblage d'une télévision ou le paiement d'une facture sont constitués d'un certain nombre d'activités reliées entre elles. Dans la troisième version du glossaire, un processus est défini comme une série d'activités reliées afin de produire un output spécifique (Dierks et Cokins, 2001). Pour sa part, Brimson (1991) donne une définition identique des concepts de processus et d'activité. Un processus est donc considéré par l'auteur comme une combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnement qui produit un bien ou un service donné. Enfin, Turney (1997) reprend la même définition que celle employée par Raffish et Turney (1991).

Du côté des auteurs français, Lebas (1991) ne donne pas sa propre définition du concept de processus, mais préfère emprunter celle de Bucki et Pesqueux (1991). Selon ces deux auteurs, pour pouvoir être qualifié, « *un processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité (c'est-à-dire avoir une 'production'), avoir des moyens (c'est-à-dire des consommations de ressources) et avoir un 'système de conduite', c'est-à-dire une manière non unique de mettre en œuvre les moyens pour atteindre la finalité* » (Bucki et Pesqueux, 1991 ; cités par Lebas, 1991, p.53).

Pour sa part, Lorino (1991) estime que « *les activités se combinent en chaînes ou en réseaux d'activités dotées d'un objectif commun [...]. On appellera processus les ensembles d'activités ainsi finalisés par un objectif global, donc par un output matériel ou immatériel global* ». Les processus sont ainsi « *des combinaisons de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis [...], objectif global commun à toutes les activités qui le composent* » (Lorino, 1991, p.40). « *Un processus est un ensemble d'activités : reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini* » (Lorino, 1997b, p.83). Aux yeux de l'auteur, les processus ont ainsi trois caractéristiques importantes : ils sont généralement transversaux à l'organisation hiérarchique et aux grandes divisions fonctionnelles de l'entreprise, ils ont un output global unique et ont un client interne ou externe. En outre, l'auteur précise que l'on peut parfois identifier un processus à partir d'un facteur de déclenchement commun.

Afin d'établir une typologie des processus, Lorino (1997b, p.116-120) propose de distinguer :

- les processus opérationnels des processus stratégiques ;
- les processus primaires (production, logistique, ingénierie, SAV, flux financiers) des processus secondaires (conception des ressources, entretien des ressources, soutien méthodologique) ;
- les processus récurrents des processus de projets ;
- les processus amont des processus aval.

Lorino identifie par ailleurs neuf caractéristiques communes à tout processus : l'output, le type de processus, le contenu et le périmètre du processus, les axes de segmentation possibles, les caractéristiques de performance (productivité, coût, délai, etc.), le poids économique du processus, le ou les client(s) externe(s) ou destinataire(s) interne(s), les principaux fournisseurs et les activités critiques ou les dysfonctionnements.

Pour Bouquin (1993a, p.83), un processus est un ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne.

De leur côté, Bescos et Mendoza (1994) adoptent la définition suivante :

*« Processus : ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex. : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, à la fabrication d'un téléviseur, à la conception d'un nouveau produit, etc.). Les performances de ces activités liées sont souvent interdépendantes. L'analyse par processus permet de mieux maîtriser une gestion transversale de l'entreprise (ex. : la gestion des projets, la gestion des commandes, etc.) »* (Bescos et Mendoza, 1994, p.42).

Enfin, Mévellec n'utilise pas explicitement le terme de processus dans son premier ouvrage de 1990 mais seulement quelques années plus tard : *« Dans un atelier de production organisé en ligne, on rencontre de la même manière des activités et non plus des tâches chaînées permettant de passer des composants et matières à un sous-ensemble ou un produit fini. L'ensemble de ces activités est désigné par le terme "processus" »* (Mévellec, 1995b, p.48).

« Un processus est un ensemble d'activités reliées entre elles, dont la production est déclenchée par un facteur unique et dont la production finale contribue à la création de valeur par l'entreprise. Le processus est donc le lieu où l'analyse simultanée du coût (consommation de ressources) et de la valeur (mesure de performance) est possible » (Mévellec, 1995a, p.111-112).

Le tableau 2.6 ci-dessous reprend les différentes définitions des processus proposées par les auteurs anglo-saxons et français.

**Tableau 2.6 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de « processus » (adapté de Alcouffe et Malleret, 2002)**

Auteur(s)	Définition	Exemples
<b>Raffish et Turney (1991)</b>	Série d'activités qui sont liées afin de remplir un objectif donné	Assemblage d'une télévision, paiement d'une facture
<b>Brimson (1991)</b>	Combinaison de personnes, de technologies, de matières premières, de méthodes et d'environnement qui produit un bien ou un service donné	Pas d'exemple
<b>Lebas (1991)</b>	« Un processus doit posséder trois caractéristiques : avoir une finalité, avoir des moyens et avoir un "système de conduite", c'est-à-dire une manière non unique de mettre en œuvre les moyens pour atteindre la finalité »	Pas d'exemple
<b>Lorino (1991)</b>	« Combinaison de faire et de savoir-faire distincts, permettant de fournir un résultat matériel ou immatériel précis [...], objectif global commun à toutes les activités qui le composent »	Les activités déclenchées par une modification technique d'un produit constituent un processus « modification technique »
<b>Bouquin (1993a)</b>	Ensemble d'activités nécessaires à la conception d'un produit, à sa fabrication, à sa vente, à son suivi après la vente et à la gestion des travaux administratifs qu'il entraîne	Le processus « gestion de la qualité » est constitué des activités « inspection des approvisionnements, réception, ... »
<b>Bescos et Mendoza (1994)</b>	« Ensemble d'activités liées en vue d'atteindre un objectif commun (ex. : ensemble des activités nécessaires à la facturation d'un client, [...]) »	Production d'une commande
<b>Mévellec (1995a)</b>	Ensemble d'activités reliées entre elles, dont la production est déclenchée par un facteur unique et dont la production finale contribue à la création de valeur par l'entreprise	



L'examen du tableau 2.6 fait apparaître un consensus quasi-général sur deux points : le processus est un ensemble d'activités et il a une finalité externe. En revanche, plusieurs points importants restent à éclaircir. Pour certains auteurs, le processus se déroule au sein d'une même entité organisationnelle alors que, pour d'autres, il a la propriété de franchir les frontières entre services, donc d'être transversal.

Par ailleurs, les définitions de Mévellec (1990a) et de Lebas (1991) sont assez différentes des autres. Pour Mévellec (1990a), les activités rassemblées dans un processus<sup>5</sup> ne le sont pas en vertu d'une finalité commune mais à cause d'un facteur de déclenchement commun. Certes, dans la pratique, ces deux façons de construire un processus peuvent être équivalentes, mais l'énoncé a sans doute son importance. Pour Lebas (1991), un ensemble d'activités doit posséder trois propriétés pour être qualifié de processus (extraites de la définition donnée par Bucki et Pesqueux, 1991).

Le tableau 2.6 révèle donc deux conceptions implicites du processus. Pour certains auteurs, le processus existe physiquement dans l'entreprise et la représentation comptable que nous adoptons n'est que le reflet d'une réalité qui existe par ailleurs, et qui a sa propre logique technique. Pour d'autres, le processus est une construction, opérée par les analystes en se fondant sur différents critères, pour répondre à certains besoins d'information. On retrouve ainsi au niveau de la définition des processus le caractère volontariste de la démarche adoptée par Mévellec (1990a), que nous avons déjà signalé à propos de la définition de l'activité.

En revanche, la plupart des auteurs étudiés sont d'accord sur la hiérarchie qu'il faut établir entre les trois concepts que nous venons de recenser : les tâches composent les activités qui composent les processus. Il faut cependant mentionner la position originale de Bouquin (1993a) qui considère que des tâches sont enchaînées au sein de processus, appelés activités. Ceci n'empêche pas, d'ailleurs, que les activités soient elles aussi enchaînées au sein de processus plus vastes, « à un niveau plus global ». Pour Bouquin (1993a) donc, le terme de processus signifie qu'il y a une articulation entre différents éléments, quels que soient les éléments considérés.

---

<sup>5</sup> Dans l'ouvrage de 1990, Mévellec n'emploie pas explicitement le terme « processus » mais utilise, semble-t-il dans le même esprit, celui de « centre de regroupement » (Mévellec, 1990a).

Nous venons de présenter les différentes définitions données aux concepts élémentaires mobilisés par la méthode ABC. Nous allons voir maintenant de quelle manière ces concepts sont utilisés par la méthode afin d'obtenir le coût d'un produit ou d'un service par activités.

## **2.2. LE CALCUL DES COÛTS PAR ACTIVITÉS**

Afin de préciser la manière dont l'ABC utilise les concepts élémentaires que nous avons présentés dans la partie précédente de ce chapitre, nous commencerons par présenter le modèle général au sein duquel les différents concepts sont articulés (§2.2.1.). Ce modèle peut se résumer ainsi : les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités. Nous verrons ensuite comment le coût des ressources est alloué aux activités (§2.2.2.) puis les différentes manières de regrouper les activités en processus (§2.2.3.). Finalement, nous expliquerons comment le coût des activités est alloué aux produits afin d'obtenir un coût par activités (§2.2.4.) avant d'établir une synthèse de l'ensemble (§2.2.5.).

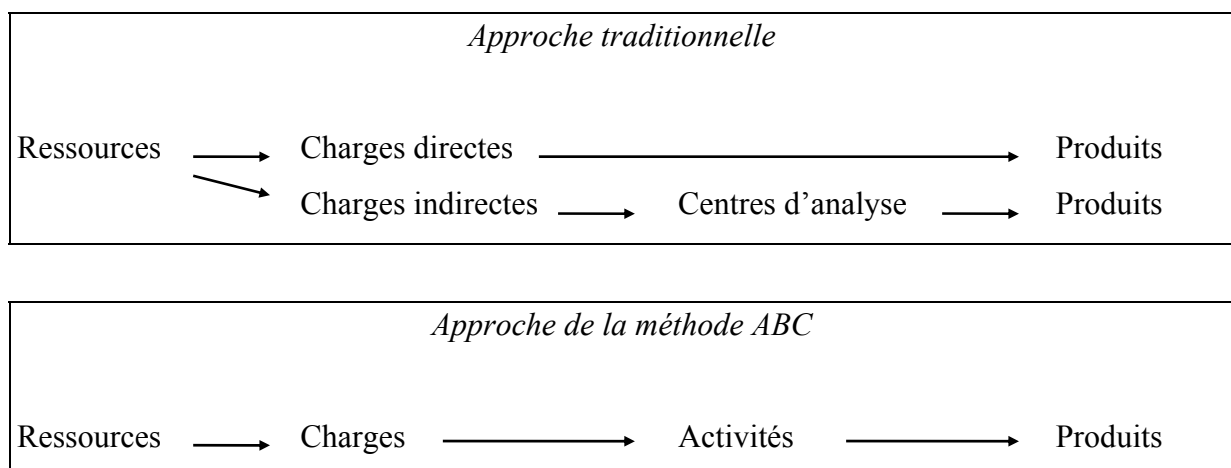
### **2.2.1. Le modèle général**

Le terme de « comptabilité par activités » (*Activity-Based Costing*) n'apparaît pas dans la première version du glossaire ABC du CAM-I et l'ouvrage de Berliner et Brimson (1988) n'explique pas comment calculer le coût d'un produit par activités. Ce n'est que dans la deuxième version du glossaire que la comptabilité par activités est définie comme étant une méthodologie qui mesure le coût et la performance des activités, des ressources et des objets de coût. Les ressources sont assignées aux activités et les activités sont ensuite assignées aux objets de coût sur la base de leur consommation (Raffish et Turney, 1991). Cette définition évolue peu dans la 3<sup>ème</sup> édition du glossaire, où l'accent est mis sur le fait que la méthode incorpore des relations causales entre les objets de coût et les activités d'une part, entre les activités et les ressources d'autre part (Dierks et Cokins, 2001).

Du côté des auteurs français, Mévellec (1990a, p.126) oppose la structure du calcul de coût traditionnel où la relation de consommation s'établit directement entre les produits et les ressources à la nouvelle structure propre à l'ABC qui « est complexifiée par l'introduction des activités ». Les activités consomment les ressources, les produits consomment les activités. Pour Lebas (1991, p.53), « tous les coûts peuvent être considérés comme directs par rapport à une activité et une seule : c'est le fait de faire quelque chose, et de le faire d'une certaine façon, qui est à l'origine de la consommation de ressource ». « La manière de faire les choses cause les activités, chaque activité cause les coûts qui la concernent et le produit consomme des activités ». Lorino (1991, p.125) ne dit pas autre chose, pour lui « le principe de base de l'allocation dans une comptabilité par activités, c'est que les activités consomment des coûts et les produits consomment des activités ».

Selon Bescos et Mendoza (1994, p.40-41), « le principe de base de la méthode ABC est de pratiquer une affectation des charges indirectes plus fine que dans les méthodes traditionnelles ». Ils illustrent ce propos par la figure 2.1 ci-dessous. D'après les auteurs, « l'ambition de l'ABC est d'obtenir une affectation plus pertinente basée sur l'étude des relations entre les produits, les activités et les ressources ». « Le postulat de base de cette méthode est donc le suivant : les produits consomment les activités et les activités consomment les ressources ».

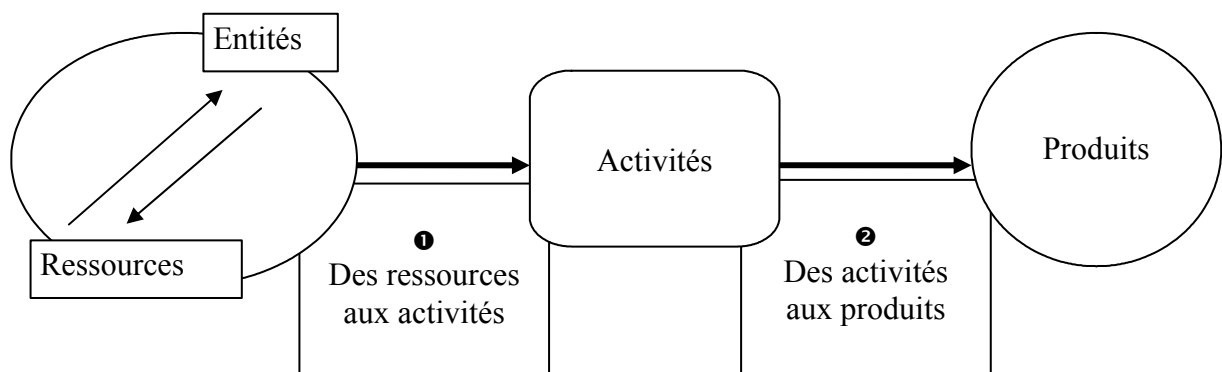
**Figure 2.1 : Comparaison approche « traditionnelle » / approche ABC dans l'affectation des charges indirectes (d'après Bescos et Mendoza, 1994, p.40)**



Tous les auteurs s'accordent donc sur l'existence d'un schéma de base qui est illustré dans la figure 2.2 ci-dessous et que l'on peut résumer de la façon suivante :

*« Les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités ».*

**Figure 2.2 : Des ressources aux activités et aux produits**



A partir de ce schéma de base, les auteurs mobilisent un certain nombre d'outils sur lesquels nous allons revenir dans les paragraphes suivants et que nous avons résumés dans le tableau 2.7 ci-dessous. La lecture de ce tableau fait apparaître un certain nombre de divergences plus ou moins importantes sur différents points, qui sont eux-mêmes d'une importance plus ou moins relative dans une optique purement « calculatoire ».

Ces points de divergence sont les suivants :

- l'entité au sein de laquelle les ressources sont regroupées avant d'être allouées aux activités ;
- la manière d'allouer le coût des ressources aux activités ;
- l'indicateur de l'activité, c'est-à-dire ce qui permet de mesurer le coût de l'activité ;
- la façon d'allouer le coût des activités aux produits ;
- l'intitulé du « produit » qui fait l'objet de la dernière allocation.

**Tableau 2.7 : Des ressources aux activités (adapté de Alcouffe et Malleret, 2002)**

<b>Auteur(s)</b>	<b>Mévellec (1990a)</b>	<b>Lebas (1991)</b>	<b>Lorino (1991, 1997b)</b>	<b>Bouquin (1993a)</b>	<b>Bescos et Mendoza (1994) Turney (1997)</b>
<b>Eléments</b>					
<b>Intitulé de « l'entité »</b>	Centre de responsabilité	Centre de responsabilité	Unité/service	Entité	Service <i>Service</i>
<b>Des ressources aux activités</b>	Relations de causalité	Attachement	Enquêtes – clé de répartition	Clé de répartition	Inducteur de ressources <i>Resource driver</i>
<b>Indicateur de l'activité ou du regroupement d'activités</b>	Inducteur de coût/facteur expliquant la consommation de ressources par les activités	Inducteur de coût par activité « agrégée » : nouvelle unité d'œuvre	Unité d'œuvre : mesure du niveau d'output de l'activité	Unité de mesure (unité d'œuvre). Modélise le coût de l'activité	Inducteur d'activité <i>Activity driver</i>
<b>Des activités aux produits</b>	Inducteurs volumiques ou autres	Inducteurs de coûts multiples	Inducteurs ou unités d'œuvre	Unités d'œuvre	Inducteur d'activité <i>Activity driver</i>
<b>Intitulé du « produit »</b>	Produits/ services	Produits/ services	Objet de marge	Produits/ autres Objets de calcul	Objet de coût <i>Cost object</i>

### 2.2.2. Des ressources aux activités

Comme l'indique la figure 2.2 ci-dessus, le calcul d'un coût par activités s'effectue en deux grandes étapes. Il s'agit dans un premier temps de calculer le coût des activités en leur affectant le coût des ressources qu'elles consomment. Ensuite, ce coût pourra être lui-même affecté aux produits en fonction de la consommation en activités de ces derniers. Nous revenons ici sur la première étape du calcul : le calcul du coût des activités. Pour ce faire, la littérature préconise en premier lieu de rassembler les ressources au sein d'entités organisationnelles avant de les affecter aux activités.

### ***Le rassemblement des ressources au sein d'entités organisationnelles***

Dans la plupart des modèles issus de la littérature, l'ensemble des ressources de l'entreprise n'est pas affecté directement aux activités, contrairement à ce que le schéma de base pourrait laisser prévoir. Ces ressources sont d'abord rassemblées dans des parties de la structure organisationnelle, dotées d'appellations diverses (cf. tableau 2.7). C'est au sein de ces sous-ensembles organisationnels que s'élabore la partition des ressources entre activités.

Mévellec (1990a) et Lebas (1991) préconisent ainsi de partir des centres de responsabilité pour déterminer la consommation en ressources de chaque activité d'un même centre. Cela suppose que l'information existe déjà dans le système de comptabilité de gestion traditionnel. Lorino (1997b) adopte le même point de vue en considérant qu'un même service conduit plusieurs activités différentes et que ses dépenses sont budgétées par grandes natures et suivies selon les natures de la comptabilité générale. Il s'agit ensuite de répartir par activités les dépenses connues par nature.

Dans le même sens, Bescos et Mendoza (1994, p.49) font remarquer que « *dans les entreprises, une répartition des charges directes et indirectes est déjà faite par nature avec la comptabilité générale. Par la comptabilité analytique, une affectation des charges indirectes entre les objets de coûts (produits, etc.) existe généralement. En ce qui concerne les charges indirectes, une répartition est souvent faite par service (ou entre les centres d'analyse) avant le calcul des unités d'œuvre traditionnelles. Il reste donc à ventiler d'une autre façon - totalement ou partiellement - ces charges indirectes entre les activités* ».

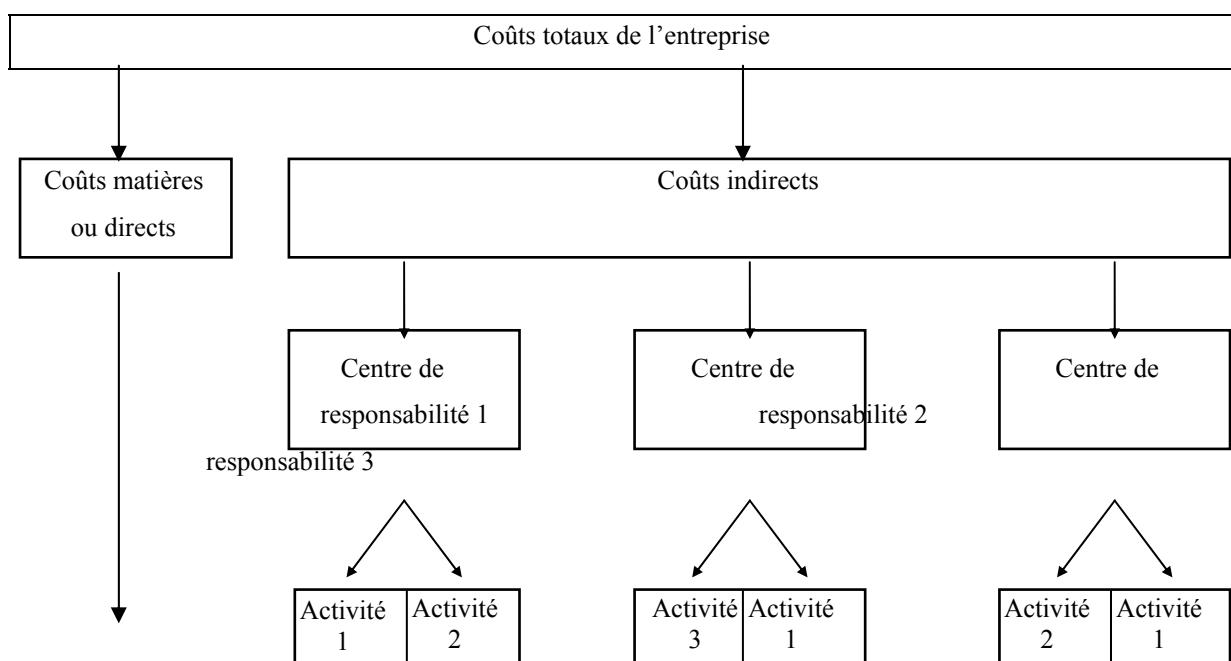
### ***L'affectation des ressources aux activités***

L'affectation des ressources aux activités se fait essentiellement grâce à des enquêtes auprès des responsables ou membres des entités concernées et par l'analyse de certains documents de gestion, comme les budgets ou les tableaux d'amortissement des équipements. Ces différents travaux débouchent sur des répartitions fondées sur des clés diverses, parfois dotées d'une appellation propre à l'ABC (cf. tableau 2.7 ci-dessus).

Selon Mévellec (1990a, p.119), « le calcul des coûts, pour qu'il puisse s'intégrer dans un système de contrôle, doit être le reflet des relations de causalité qui existent entre les consommations de ressources et la production. [...]. Dès lors que dans la nouvelle approche, on a repéré une multitude de productions au stade des activités, la modélisation des relations de causalité doit commencer à ce stade ». La consommation de ressources par les activités est rarement fixe ou strictement proportionnelle, la relation est souvent mixte ou « semi-variable ». L'auteur estime ainsi qu'à l'exception de la consommation des matières premières et composants, la consommation des ressources évolue par paliers. Pour affecter les ressources aux activités, il s'agit donc de déterminer les relations de causalité au sein de chaque activité afin d'en modéliser la consommation de ressources.

Pour Lebas (1991), les coûts liés aux ressources directement consommées sont rattachés aux produits sans ambiguïté. Les coûts liés aux ressources indirectement consommées sont identifiés pour chaque centre de responsabilité. Au sein de chaque centre, les coûts indirects sont ensuite décomposés en coûts par activités comme le montre la figure 2.3 ci-dessous. Mis à part le fait de dire que chaque activité cause les coûts qui la concernent et que ces coûts doivent donc lui être attachés, l'auteur ne donne pas de précisions sur la manière de réaliser cet attachement.

**Figure 2.3 : L'allocation des ressources aux activités**  
(adapté de Lebas, 1991, p.55)



Lorino (1997b) apporte quelques éléments de réponse à cette question de la valorisation des activités. L'auteur préconise de répartir sur les différentes activités d'un même service les dépenses connues par nature et enregistrées dans la comptabilité générale de l'entreprise. Selon lui, « *la méthode à suivre peut être plus ou moins raffinée, selon le degré de précision que l'on vise, mais elle suit toujours les mêmes principes* ». Ainsi, « *la répartition des charges de personnel par activités se fait toujours sur la base d'une répartition des temps de travail par activités, plus ou moins détaillée et plus ou moins robuste* ». « *La répartition des autres dépenses peut se faire sur la base d'analyses spécifiques (ex. identifier les activités qui consomment des frais de déplacement) ou au prorata des dépenses de personnel* » (Lorino, 1997b, p.150-151). De leur côté, Bescos et Mendoza (1994) soulignent qu'il existe plusieurs méthodes pour attribuer aux activités le coût des ressources utilisées : facturations internes, enquêtes, sondages, entretiens, etc. Les informations collectées dans cette optique permettent de rechercher les inducteurs de ressource, c'est-à-dire les facteurs expliquant le mieux possible les consommations des ressources par les activités.

Cette notion d'inducteur de ressource (*resource driver*) est d'ailleurs universellement utilisée par les auteurs anglo-saxons pour décrire l'étape de l'allocation des ressources aux activités. Turney (1997) définit ainsi les inducteurs de ressources comme étant le lien entre les ressources et les activités. Ce sont les éléments qui permettent d'assigner un coût aux activités. Pour leur part, Raffish et Turney (1991) précisent que l'inducteur de ressource représente une mesure de la quantité de ressources consommées par une activité. Un exemple d'inducteur de ressource est le pourcentage de pieds carrés occupé par une activité dans une usine. Ce facteur est utilisé pour allouer une portion des coûts liés au fonctionnement de l'usine à l'activité.

### **2.2.3. Le regroupement des activités**

Si tous les auteurs s'accordent sur le fait que la première étape de la construction d'une comptabilité par activités est le recensement des activités, effectué le plus souvent service par service, ils divergent ensuite dans la méthode préconisée pour traiter cette liste d'activités. Concrètement, des différences de point de vue s'observent à deux niveaux, qui sont distincts mais reliés.



A un premier niveau on peut se poser les questions suivantes : Quels sont les critères qui permettent de retenir une activité en tant que telle ? Faut-il réduire la liste obtenue après l'analyse menée au sein des services ? A ce sujet, Bescos et Mendoza (1994) indiquent que la liste des activités retenues à l'issue de cette première phase résulte d'un arbitrage entre la pertinence et le coût de l'information. Ils mentionnent d'ailleurs un certain nombre de critères opérationnels permettant de savoir s'il est pertinent de maintenir une activité dans la « cartographie des activités ». Mévellec (1990a) et Lorino (1991) identifient également un certain nombre de considérations qui peuvent peser sur le nombre d'activités retenues comme le poids de l'activité ou le type d'objectif poursuivi dans le cadre de la mise en œuvre de l'ABC. De son côté, Bouquin (1993a) estime qu'il faut envisager, dans la définition de la liste des activités, la nature du calcul de coût souhaité.

A un second niveau, certains auteurs envisagent de regrouper les activités retenues de différentes façons avant d'affecter leur coût aux produits. Il semble alors que la finalité de cette opération ne soit pas seulement de simplifier les calculs mais aussi d'ouvrir de nouvelles perspectives en termes de management des activités. Mévellec (1990a) suggère par exemple de regrouper les activités si elles ont le même facteur explicatif de consommation des ressources. Ce facteur explicatif est alors qualifié d'inducteur de coût (car il cause la consommation de ressources au niveau de l'activité, donc son coût). Ultérieurement, les coûts sont affectés aux produits en partant non pas des activités élémentaires mais de ces regroupements d'activités. De plus, Mévellec considère qu'il existe une autre façon de regrouper les activités lorsqu'elles appartiennent à « *une chaîne d'activités déclenchées par un facteur unique. Il est alors possible de remplacer l'ensemble de la chaîne constituant un processus, par une activité agrégée.* » (1990a, p.123). Lebas (1991) mentionne lui aussi la possibilité de regrouper certaines des activités recensées dans des centres de regroupement, celles qui sont « transfonctionnelles », c'est-à-dire qui ont la même finalité. Cette définition peut recouvrir des regroupements fondés soit sur la notion de processus physique, soit sur la similitude des activités (par exemple la logistique).

Pour Bescos et Mendoza (1994, p.54-56), dans le traitement des données, c'est-à-dire pour calculer le coût des objets de coût, les informations peuvent être regroupées selon les processus, la structure hiérarchique (par service ou par département), ou encore selon la chaîne de valeur. A notre connaissance, les autres auteurs n'abordent pas ce problème du

regroupement des activités pour le calcul des coûts et se servent du coût de l'indicateur d'activité élémentaire pour affecter les coûts des activités aux produits.

Enfin, tant Mévellec (1995a et 1995b) que Ravignon *et al.* (1998) ont apporté des précisions concernant les regroupements d'activités. Mévellec (1995a) propose deux grands principes de regroupement : soit les activités sont homogènes (les mêmes activités sont réalisées dans différents centres de responsabilité), soit elles ont le même facteur explicatif, elles obéissent à un déclencheur commun, et donc forment un « processus ». Ravignon *et al.* (1998) indiquent trois façons pour réduire le nombre d'activités :

- le regroupement en processus organisationnels : « *Il s'agit d'activités qui s'enchaînent les unes derrière les autres, car elles sont tendues vers un même objectif* » (p.250-251) ;
- le regroupement d'activités indirectes vers des activités directes : « *Ce regroupement concerne en particulier les fonctions support de l'entreprise pour lesquelles le lien avec le produit ou tout autre objet de coût n'est pas toujours évident* » (p.251). On retrouve ici le principe des sections auxiliaires se déversant sur les principales. Notons que d'autres auteurs, comme Lebas (1991), considèrent que ces activités support n'ont pas à être attachées au produit si l'on ne trouve pas de lien de causalité ;
- le regroupement en familles d'activités ou en grandes fonctions comme « *produire, concevoir, commercialiser, administrer, etc.* » (p.252).

#### **2.2.4. Des activités aux objets de coût**

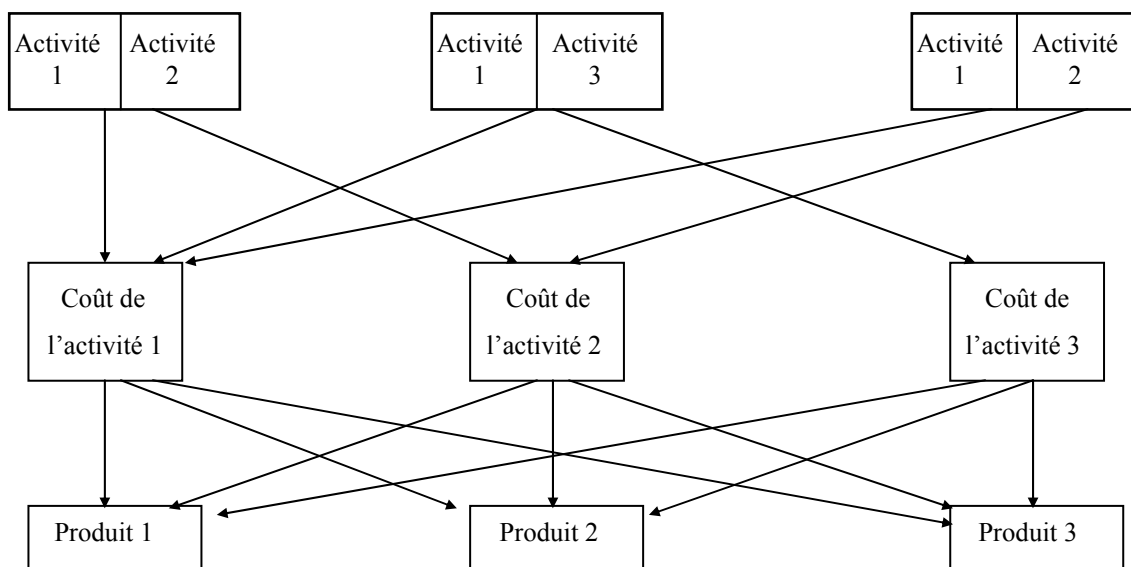
Nous avons jusqu'ici parlé le plus souvent de produit pour simplifier la présentation du fonctionnement de la méthode ABC dans ses aspects « calculatoires ». Toutefois, il faut mentionner que certains auteurs étendent la notion de produit pour des raisons évidentes (la volonté de connaître le coût d'un client, d'un canal de distribution, de la passation d'une commande, etc.). Ils parlent alors d'objet de coût, d'objet de marge (Lorino, 1997b) ou encore d'objet de calcul (Bouquin, 1993a). Cette extension ne semble pas modifier le modèle proposé, ce qui laisse penser que tout objet de coût, de marge ou de calcul pourra être considéré comme consommateur d'une combinaison d'activités.

Si la première grande étape du calcul du coût d'un produit par activités consiste à allouer le coût des ressources aux activités, la seconde revient à affecter ce coût au produit en fonction de sa consommation en activités. Pour cela, les activités sont le plus souvent dotées d'un indicateur d'output, destiné à mesurer leur production. Il est alors possible de calculer le coût unitaire de cet indicateur et d'affecter les ressources consommées par les activités aux différents produits en fonction de leurs consommations d'activités.

Le terme qui désigne la mesure de consommation d'un produit en activités est appelé dans la littérature anglo-saxonne « *activity driver* » ou « inducteur d'activité ». Cet inducteur peut être différent de l'indicateur d'output qui reste le même pour une activité donnée quel que soit le produit qui la consomme. Un inducteur d'activité est une mesure de la fréquence et de l'intensité de la demande placée sur une activité par un objet de coût (Raffish et Turney, 1991). Par exemple, le nombre de commandes clients passées (inducteur d'activité) mesure la consommation d'un client (l'objet de coût) de l'activité « rentrer une commande client dans le système d'information ». Si l'indicateur d'output choisi pour cette activité est justement le nombre de commandes client rentrées dans le système d'information, alors cet indicateur d'output se confondra avec l'inducteur d'activité. Mais ce n'est pas forcément toujours le cas. Dans l'exemple précédent, on pourrait choisir de mesurer la production de l'activité par un nombre d'heures passées à effectuer l'activité.

Dans la littérature française, des appellations diverses ont été mobilisées pour désigner le concept qui permet d'effectuer l'allocation des activités vers les produits, s'inspirant plus ou moins de la traduction des termes anglais « *activity driver* » et « *cost driver* » : inducteur de coût, inducteur d'activité, unité d'œuvre. Lebas (1991) utilise ainsi le terme « inducteur de coût » pour désigner l'élément qui permet d'attacher les coûts des activités aux produits ou services. Pour l'auteur, cette procédure d'allocation des activités aux produits suit le même principe d'attachement que celui utilisé pour allouer les ressources aux activités (cf. figure 2.4 ci-dessus). Se basant sur les travaux de Cooper et Kaplan (1991a), Lebas (1991) établit en outre une distinction entre les inducteurs de coûts selon leur « niveau » de causalité. Ces niveaux de causalité sont au nombre de quatre : le volume, la forme d'organisation, l'existence même du produit et l'existence d'une capacité de production.

**Figure 2.4 : L'allocation des activités aux produits**  
*(adapté de Lebas, 1991, p.55)*



De leur côté, Bescos et Mendoza (1994, p.52) identifient trois possibilités d'affectation des activités aux produits : l'attribution directe (pour les activités consommant en grande majorité des charges directes), l'estimation et l'imputation arbitraire. L'étape en elle-même consiste à trouver des inducteurs d'activité permettant d'affecter aux objets de coût leur consommation d'activités. Il s'agit de rechercher des liens de causalité entre les activités et les objets de coûts. Comme Lebas (1991), les deux auteurs soulignent l'intérêt de distinguer plusieurs niveaux d'imputation en fonction du type d'activité (cf. tableau 2.8 ci-dessous). Ainsi, si l'on prend l'exemple d'un produit A qui consomme quatre fois l'activité « réglage » (inducteur d'activité = nombre de réglage), celui-ci se verra affecté quatre fois le coût unitaire de l'activité. Si cette activité consomme elle-même des ressources pour un montant annuel de mille euros correspondant à cent réglages, son coût unitaire sera égal à dix euros par réglage effectué. Par la méthode ABC, on affectera donc un total de quarante euros au produit A au titre de sa consommation de l'activité « réglage ».

**Tableau 2.8 : Exemples d'inducteurs d'activité pour une usine**  
(d'après Bescos et Mendoza, 1994, p.52)

Type d'activité	Exemple d'activité	Exemple d'inducteur
1. volumique	Assemblage	Heures de main d'œuvre
2. par lot	Changement des réglages	Nombre de réglages
3. par produit	Modification des caractéristiques	Nombre de modifications
4. pour l'usine	Gestion de l'usine	Inducteur arbitraire

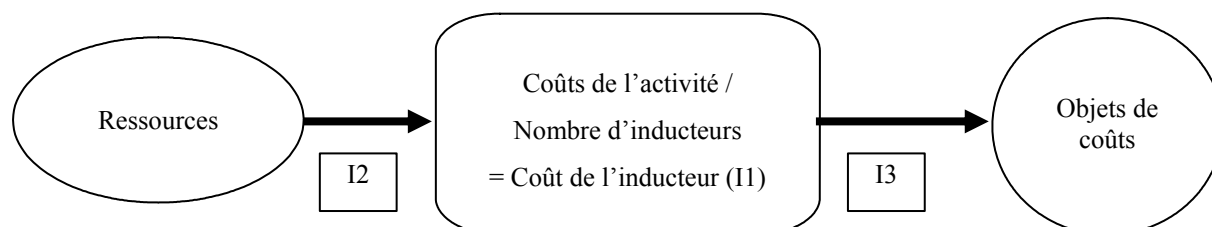
### 2.2.5. Synthèse

Une synthèse des points qui demeurent susceptibles d'être discutés peut, selon nous, s'organiser autour de deux thèmes qui ne sont pas indépendants : la notion d'inducteur et le regroupement des activités lors de l'affectation de leurs coûts vers les produits.

#### *La notion d'inducteur*

Comme le remarquent Alcouffe et Malleret (2002), les modèles ABC que nous avons analysés ici ont en réalité besoin de trois opérateurs convergeant vers l'entité appelée « activité » pour fonctionner (voir figure 2.5 ci-dessous).

**Figure 2.5 : L'activité et ses trois opérateurs**  
(d'après Alcouffe et Malleret, 2002)



Le premier opérateur correspond à un « indicateur d'activité » de l'activité<sup>6</sup> qui mesure la production de l'activité, son « output », son volume « d'activité ». Par exemple, une activité de contrôle qualité (effectuer des analyses à partir de prélèvements dans un processus de production agroalimentaire) peut avoir comme indicateur d'activité le nombre d'analyses effectuées. Dans la littérature, cet indicateur d'activité a été appelé le plus souvent « inducteur d'activité », mais aussi parfois « inducteur de coût » ou « unité d'œuvre ». Nous l'appellerons « I1 ». En divisant les charges affectées à l'activité par le nombre de I1, on obtient le coût unitaire d'un I1.

Le second opérateur nécessaire doit expliquer la façon dont l'activité consomme les ressources. Il a été appelé « facteur causal », « facteur générateur de consommation de ressources » ou encore « inducteur de ressources » dans les textes étudiés. Nous l'appellerons « I2 ». On peut supposer que I1 et I2 seront souvent identiques, ce qui veut dire que le principal facteur explicatif de consommation de ressources d'une activité est le volume d'output qu'elle fournit. Mais ceci ne peut être tenu pour certain dans tous les cas de figure, comme cela est fréquemment rappelé par les auteurs étudiés (la qualité, mais aussi les délais exigés par le client, la saisonnalité peuvent être des facteurs explicatifs de consommation des ressources). Ainsi, en reprenant l'exemple du contrôle qualité, on peut considérer que le délai d'obtention des résultats des analyses, ou des conditions particulières de température liées aux spécificités des produits à analyser peuvent être des facteurs explicatifs importants des coûts de l'activité « contrôle qualité ».

Enfin, un troisième opérateur doit décrire la consommation d'output d'activités par les produits. Ce dernier opérateur a en général été appelé « inducteur de coût » ou « unité d'œuvre » dans la littérature. Nous l'appellerons « I3 ». Si les activités ont été correctement définies, on doit pouvoir, au moins pour les activités « directes » ou « attachables » aux produits, trouver des I3 correspondant aux indicateurs d'activité préalablement définis, c'est-à-dire « retomber » sur des I1 et des I2. Gosselin et Mévellec (2003) mentionnent d'ailleurs qu'il existe des confusions à propos du terme d'inducteur d'activité, certains auteurs le considérant comme « une mesure de production » et d'autres comme une « base d'allocation ».

---

<sup>6</sup> On peut voir ici les difficultés liées au caractère polysémique du mot « activité » en français.

### *La question du regroupement des activités*

La question du regroupement des activités n'est pas simple (cf. §2.2.3.). Or elle est importante car les principes à appliquer en matière de regroupement d'activités sont les seules différences théoriques qui peuvent expliquer des écarts dans les résultats à l'issue du calcul du coût des produits. Les autres différences relevées entre les différents modèles ABC proposés par la littérature concernent les termes employés, mais non les modes de calcul. Alcouffe et Malleret (2002) proposent ainsi une synthèse des modes de regroupement proposés par la littérature définissant trois grands principes d'agrégation des activités et exploitant leur réflexion sur les opérateurs / inducteurs (cf. paragraphe ci-dessus).

Selon un premier mode, les activités sont regroupées si elles ont le même indicateur d'activité (I1), ou le même facteur explicatif de consommation des ressources (I2), ou les deux. Il y a donc création d'une « polyactivité » qui ne trouve son motif d'existence que dans un inducteur partagé. Ainsi, on pourrait regrouper une activité « passation des ordres d'approvisionnement » et « sortie des matières du magasin » relatives à un ordre de fabrication car elles ont le même facteur explicatif de la charge de travail, à savoir le nombre de composants ou de sous-ensembles différents nécessaires à la fabrication d'un produit.

A première vue, le principal intérêt de la création de cette « polyactivité » est la simplification des calculs. Le principal inconvénient de cette méthode est que l'indicateur d'activité va être utilisé pour affecter le coût de la polyactivité aux produits. Or, nous disent Alcouffe et Malleret (2002), il y a un risque que les produits ne consomment pas toutes les activités rassemblées en fonction du même indicateur (en fait qu'ils aient des I3 différents), risque causé par le fait que l'on a créé une polyactivité qui n'est pas nécessairement très homogène du point de vue de la relation activité/produits. Ainsi, deux produits finis possédant le même nombre de composants se verront affecter les mêmes coûts d'activité alors que l'un d'entre eux est peut-être fabriqué en plusieurs lots, ce qui va nécessiter plusieurs sorties de magasin. A moyen terme aussi, une des activités de la polyactivité peut changer d'indicateur (par exemple à cause de changements technologiques) ce qui remet en cause toute la structure du modèle de calcul des coûts.

Selon un second mode identifié par les deux auteurs, les activités sont regroupées si elles appartiennent au même processus physique, à un enchaînement logique de tâches ou d'activités, qui dépend de la nature du travail à exécuter. Dans ce cas de figure, le plus souvent, le processus dépassera le cadre de l'entité organisationnelle dans laquelle l'activité avait été définie. Le principal intérêt de cette méthode est qu'elle fait émerger « comptablement » le processus physique, qu'elle favorise la gestion transversale de l'organisation et qu'elle pourrait, à terme, permettre d'établir une relation entre les coûts et la valeur créée. Le principal risque est celui de ne pas trouver des opérateurs I1 et I2 communs aux regroupements d'activités ainsi créés car ce n'est pas parce que des activités s'enchaînent logiquement au sein d'un processus pour créer un produit/service qu'elles ont le même indicateur d'activité et que les produits/services consomment les activités et donc les ressources de façon similaire. Par exemple, à certaines étapes d'un processus physique, l'indicateur d'activité peut être la commande pour la gestion administrative des commandes, à d'autres la ligne de commande pour les sorties de stock, etc.

Enfin, selon un troisième mode identifié par Alcouffe et Malleret (2002), les activités sont regroupées si elles sont identiques au sein de plusieurs entités organisationnelles (par exemple, des activités de gestion de la qualité, de logistique, de gestion des ressources humaines). Les deux auteurs proposent d'appeler le regroupement ainsi créé « macro-activité » ou mieux encore « fonction » car cette option permet en effet de retrouver le coût global d'une fonction au sein d'une entreprise, ou son coût ramené au volume d'activité (par exemple, coût d'un mouvement de stock pour l'activité logistique), ce qui constitue d'ailleurs son principal intérêt. En effet, l'apport de ce dernier regroupement au calcul du coût des produits est faible et il présente le même inconvénient que le précédent, à savoir rassembler des activités que les produits/services consomment selon des logiques différentes (les I3 peuvent être différents), à supposer d'ailleurs que des activités identiques conduites dans des entités différentes aient le même indicateur d'activité (I1). Par exemple, si l'on regroupe dans une même macro-activité la gestion préventive de la qualité et toutes les opérations manuelles et automatiques de contrôle qualité d'une usine, il sera très difficile de trouver un indicateur d'activité pour l'ensemble créé et encore plus d'en affecter les coûts à des objets de coûts.



Enfin, selon les auteurs, ces trois modes d'agrégation ne sont ni contradictoires, ni exclusifs. On peut en effet espérer que des activités appartenant au même processus physique auront en grande partie les mêmes indicateurs aux trois niveaux (I1, I2 et I3). On peut également envisager, comme on le voit dans Mévellec (1995b), qu'une même entreprise fasse appel simultanément aux différents principes de regroupement. Dans l'un de ses ouvrages, Mévellec (1995a, p.112-113) s'efforce d'apporter des réponses aux risques inhérents à la création de regroupements d'activités. Il conseille en particulier d'établir des hiérarchies entre les facteurs de causalité avant de construire les processus, et de rechercher des corrélations entre facteurs de causalité.

Nous venons ainsi de présenter la « mécanique calculatoire » de la comptabilité par activités. Il nous reste maintenant à préciser en quoi il est possible de considérer l'ABC comme une innovation managériale.

### **2.3. L'ABC EN TANT QU'INNOVATION MANAGÉRIALE**

Dans les deux premières parties de ce chapitre, nous avons présenté les différents éléments conceptuels mobilisés par la méthode ABC et la façon dont ils sont combinés pour calculer un coût par activités. Nous allons voir maintenant en quoi l'ABC peut être considérée comme une innovation managériale. Le terme « innovation » fait référence à quelque chose de nouveau. Or, il a existé et il existe toujours un débat dans de nombreux pays sur le caractère nouveau de la comptabilité par activités. Ce débat a notamment été important en France et en Allemagne<sup>7</sup>. Cet état de fait est clairement mis en avant dans l'ouvrage de 1993 de Henri Bouquin, *Comptabilité de Gestion*. « L'exposé au lecteur averti » commence en ces termes :

*« La comptabilité de gestion a connu ces dernières années une spectaculaire remise en question venue des Etats-Unis. La poussée a été suffisamment forte pour conduire les Français, qui pourtant disposaient depuis longtemps d'un cadre analytique élaboré, à s'interroger. Cette remise en cause porte un nom : la méthode ABC (activity-based costing), ou comptabilité par activités » (Bouquin, 1993a, p.7).*

---

<sup>7</sup> Pour une comparaison de l'ABC avec les méthodes allemandes, voir par exemple Boons *et al.* (1992), Meyer (1999) ou encore Meyer et Briffaut (1999).

Les ouvrages de Bouquin (1993a) ou de Pesqueux (2000, 2002) symbolisent les nombreux débats qui ont fait suite à l'introduction de l'ABC en France, notamment ceux sur son caractère plus ou moins nouveau. Il cristallise une grande partie des arguments de ceux qui ne voient en l'ABC qu'une réinvention de la méthode des sections homogènes.

Après avoir situé l'apparition de l'objet « ABC » dans le temps (§2.3.1.), nous présenterons les similarités conceptuelles entre l'ABC et la méthode des sections homogènes (§2.3.2.). Nous nous efforcerons ensuite de montrer que l'ABC peut être considérée comme une innovation et cela pour deux raisons essentielles : d'une part, en tant que nouvelle combinaison d'éléments nouveaux ou anciens (§2.3.3.), d'autre part, en tant qu'elle est porteuse d'une vision « nouvelle » du fonctionnement de l'entreprise (§2.3.4.).

### **2.3.1. L'apparition de l'objet « ABC » dans le temps**

Il n'est pas toujours facile d'identifier avec précision et certitude le ou les individus qui sont à l'origine du développement d'une innovation managériale ainsi que le lieu et la date de sa « naissance ». En tant qu'objet, l'innovation est souvent le résultat d'un processus plus ou moins linéaire ou chaotique dont il est difficile de délimiter les contours dans l'espace et le temps. Le cas de l'ABC ne fait pas exception à ces difficultés même si un certain consensus semble se dégager à ce sujet dans la littérature.

En premier lieu, un grand nombre d'auteurs s'accordent à dire que la pratique a précédé la théorie. Ainsi, les premiers écrits théoriques sur la méthode ABC datent de la fin des années 1980<sup>8</sup> et s'appuient sur les expériences menées par un groupe d'acteurs individuels et collectifs à partir de 1986 réunis au sein du CAM-I. A sa création en 1972, le CAM-I<sup>9</sup>, est un consortium de recherche-développement situé à Arlington (Texas, Etats-Unis) et créé à l'initiative de grands groupes industriels américains. Il a pour charge d'organiser et de financer des études dans le domaine de la productique.

---

<sup>8</sup> Certains auteurs estiment que Staubus (1971) est le premier à avoir développé par écrit le concept de comptabilité par activités. Si les termes « Activity Costing » apparaissent bien dans le titre de l'un de ses ouvrages, la lecture de celui-ci ne laisse pas entrevoir, selon nous, le moindre rapport avec la comptabilité par activités telle qu'elle a été développée dans les années 1980.

<sup>9</sup> *Computer Automated Manufacturing International*. En 2003, cet organisme s'appelle toujours le CAM-I mais les lettres signifient *Consortium for Advanced Manufacturing International*.

En 1986, plusieurs des membres industriels du CAM-I, certaines universités telles que Harvard et Stanford et les grands groupes anglo-saxons d'audit et de conseil lancent un nouveau programme consacré à la gestion : le CMS (*Cost Management System*). L'objectif de ce programme est de construire un nouveau type de comptabilité analytique, adapté à l'environnement d'industries fortement automatisées et intégrées.

Selon Lorino (1991), le succès de ce programme est foudroyant, puisqu'en un an il rassemble à lui tout seul la moitié des sponsors et des financements du consortium. Dans la foulée, le CMS publie en 1988, en association avec l'université de Harvard, les principes de base de l'approche préconisée, sous le titre *Cost Management for Today's Manufacturing* (Berliner et Brimson, 1988). Lorino rapporte que le programme se voit alors qualifié par Peter Drucker de « *travail le plus excitant et le plus novateur en gestion aujourd'hui, avec de nouveaux concepts, de nouvelles méthodes, de nouvelles approches – ce qu'on pourrait même appeler une nouvelle philosophie économique prenant forme* » (Drucker, 1990 ; cité par Lorino, 1991, p.3). Un an avant la parution de ce livre, deux universitaires américains fortement impliqués dans les travaux du CMS publient un premier ouvrage qui ouvre la voie à la vague de remise en question de la comptabilité de gestion : *The Rise and Fall of Management Accounting* (Johnson et Kaplan, 1987).

Ces deux ouvrages datant de 1987 et 1988 constituent le point de départ écrit du développement et de la diffusion de l'ABC même si certains situent l'origine des concepts dans les années 1960. Pour Bouquin, par exemple, la contestation chez les Anglo-Saxons de la pertinence de la comptabilité de gestion au cours des années 1980 « *a provoqué un retour aux sources, fait naître un nouveau concept dès les années soixante dans la pratique, celui de comptabilité d'activités ou méthode ABC* » (Bouquin, 1993a, p.31). Bouquin rapporte que H. T. Johnson situe l'origine de l'ABC chez General Electric en 1963 et la commercialisation par Arthur Andersen vers 1981.

Maintenant que nous avons situé l'apparition de l'objet « ABC » dans le temps, nous allons montrer en quoi cet objet peut être qualifié « d'innovation managériale ». Mais avant cela, il nous faut rappeler les similarités entre l'ABC et la méthode des sections homogènes.

### **2.3.2. Les similarités conceptuelles entre l'ABC et la méthode des sections homogènes**

L'ABC est une méthode de calcul des coûts dite en coût complet. En ce sens, elle a été comparée lors de son introduction en France à la méthode des centres d'analyse ou méthode des sections homogènes. Pour certains auteurs (Bouquin, 1995b), l'ABC ne serait même qu'une réinvention, ou une redécouverte américaine de la méthode des sections homogènes, méthode développée dès le début du 20<sup>ème</sup> siècle par le lieutenant-colonel Rimailho et son groupe de travail, le CEGOS (CEGOS, 1937). L'utilisation de cette méthode est préconisée dès le premier Plan comptable français paru en 1947 puis dans son actualisation de 1957. Dans le plan de 1982, elle change de nom pour devenir la méthode « des centres d'analyse ». En ce sens, la méthode des sections homogènes façonne les pratiques des entreprises françaises en matière de comptabilité de gestion tout au long de la deuxième moitié du 20<sup>ème</sup> siècle (Lebas et Mévellec, 1999).

La logique de cette méthode est résumée en ces termes par Lebas (1994a) :

*« [...] tous les coûts doivent être transférés au compte de résultat, il faut donc trouver un vecteur porteur pour les y amener ; logiquement ce sont les produits ou les services commercialisés qui seront porteurs des coûts par attachement de ces derniers au prorata de leur utilisation de prestations reçues de centres de responsabilité (ou centres d'analyse) qui sont considérés comme des prestataires mono prestation (d'où la notion de section homogène). [...] les coûts enregistrés sont tout d'abord attachés aux centres de responsabilité(s) qui les consomment, puis ils sont, soit attachés à d'autres centres de responsabilités [...], soit attachés, en fin de compte, aux produits au fur et à mesure de leur élaboration » (Lebas, 1994a, p.45-46).*

Dans son titre III, le Plan comptable de 1982 introduit quelques changements quant à cette méthode. En premier lieu, elle est rebaptisée « méthode des centres d'analyse ». Le centre d'analyse correspond à une division de l'organigramme de l'entreprise. Ces centres d'analyse sont soit des fonctions, soit des subdivisions de celles-ci. Ils correspondent le plus souvent à des centres de responsabilité budgétaires. Cette notion de centre d'analyse est mobilisée afin

que le système de comptabilité analytique soit adapté exactement à la structure et aux activités de l'entreprise. Elle se substitue à celle de section homogène.

Lebas et Mévellec (1999) formulent les commentaires suivants quant aux changements introduits dans le Plan comptable de 1982 :

*« Cette focalisation sur la fonction ou le service au travers des centres d'analyse conforte la logique qui prévaut depuis la formalisation du système des sections homogènes : l'entreprise est la somme de parties (les centres d'analyse) et l'objectif de la gestion des coûts est de minimiser le coût unitaire des unités d'œuvre caractérisant chacune de ces parties »* (Lebas et Mévellec, 1999, p.79-81).

C'est notamment à travers l'exemple du concept d'unité d'œuvre que Bouquin reproche à l'ABC d'utiliser des concepts qui ne sont pas nouveaux puisque déjà mobilisés sous d'autres appellations par la méthode des sections homogènes. En ce sens, il estime que la méthode ABC ne constitue pas une innovation :

*« Le zèle de certains à se faire les prosélytes des idées faussement nouvelles de la méthode ABC en dit assez long sur l'état de délabrement où se trouvent parfois l'enseignement et la pratique de la comptabilité de gestion. Il reste possible de recommander la lecture de textes tels que ceux d'André Cibert et de Pierre Lauzel, auprès desquels les considérations des nouveaux gourous comptables font figure de furieux enfoncements de portes ouvertes. Il importe en effet que les universitaires ne se trompent pas de débat. L'urgence n'est pas de reprendre à l'unisson les critiques américaines, de réunir des disciples de la méthode ABC, de la présenter comme nouvelle : scientifiquement, elle ne l'est pas »* (Bouquin, 1993a, p.14-15).

Pour Bouquin, et pour d'autres auteurs, le concept d'activité est également présent dès l'origine dans la méthode des sections homogènes, puisqu'une section, pour être homogène, doit être mono-prestataire ou mono-activité. Bouquin s'étonne ainsi que les « prosélytes » de l'ABC redécouvrent le concept de section :

*« Si Robin Cooper et Robert Kaplan réinventent l'imputation rationnelle, Robin Cooper, seul semble-t-il, redécouvre la section, plus spécialement la section de calcul : "Cette procédure décompose les charges indirectes entre des cost pools homogènes, homogènes en ce sens que la variation des coûts dans chaque cost pool peut être expliquée par un seul inducteur de coût (cost driver)"<sup>10</sup> » (Bouquin, 1993a, p.13).*

Ainsi, il est possible de dire avec un certain nombre d'auteurs que l'ABC et la méthode des sections homogènes mobilisent des concepts identiques : ceux d'activité et d'unité d'œuvre. C'est d'ailleurs ce que semble penser Pesqueux (1997) lorsqu'il précise que l'ABC « *intègre deux fondements de la méthode du coût complet : - dans quel centre d'activité a-t-on consommé tel coût ? - quelle est l'unité d'œuvre qui permet de rattacher les coûts analysés dans les centres d'analyse aux produits ?* ». L'ABC est-elle pour autant identique à la méthode des sections homogènes, voire sa réinvention comme le prétendent certains ? Nous allons maintenant montrer en quoi l'ABC peut être considérée comme une nouvelle combinaison de concepts, qu'ils soient nouveaux ou déjà existants.

### **2.3.3. L'ABC en tant que nouvelle combinaison de concepts**

S'il est possible de considérer que les concepts d'activités et d'inducteurs de coût sont plus ou moins similaires, respectivement, à ceux de sections homogènes et d'unité d'œuvre, ceci ne représente pas un argument valable, selon nous, pour considérer que l'ABC n'est pas une innovation. En effet, selon la définition que nous avons adoptée en nous appuyant sur les développements de Schumpeter, une innovation représente une combinaison nouvelle de concepts nouveaux ou déjà existants. Ainsi, le fait que l'ABC mobilise des concepts déjà utilisés par d'autres méthodes de calcul de coûts ne l'empêche pas d'être qualifiée d'innovation. Ce qui importe, c'est que la façon dont ces concepts sont combinés entre eux soit nouvelle.

Dans les propos suivants, Evraert et Mévellec (1991) soulignent justement le caractère nouveau de l'utilisation du concept d'activité au sein de la méthode ABC par rapport à la méthode des sections homogènes :

---

<sup>10</sup> Johnson et Kaplan, 1987, p.238.

*« Le coût d'activité [...] est l'une des deux faces de la valeur ajoutée par l'entreprise, celle de la répartition. [...] En fait, cette notion de coût d'activité n'est pas nouvelle dans le champ de la gestion, mais, jusqu'à ce jour, elle n'a été exploitée que dans le domaine du contrôle de gestion, dans le cadre du système budgétaire ou seulement pour des objectifs partiels limités à une action particulière de diminution des coûts, comme l'analyse de la valeur. Les utilisations du concept d'activité n'ont pour l'instant pas débouché concrètement sur une liaison opérationnelle avec le coût des produits. » (Evrart et Mévellec, 1991, p.92)*

Cette nouvelle utilisation du concept d'activité s'appuie notamment sur d'autres concepts qui ont été développés bien après la méthode des sections homogènes comme ceux de chaîne de valeur (Porter, 1986) ou de transaction (Miller et Vollmann, 1985). Ainsi selon Evraert et Mévellec (1991) :

*« L'analyse stratégique et l'analyse de la firme en termes d'activités ont été explicitement reliées récemment à travers les travaux de M. Porter, qui a vu dans les nombreuses activités qu'une firme accomplit pour recevoir, fabriquer, distribuer et soutenir son produit la source de l'avantage concurrentiel. [...] L'analyse de la coordination et de la coopération des activités de l'entreprise débouche sur le concept de chaîne de valeur. [...] deux grandes catégories d'activités sont distinguées : les activités de soutien et les activités principales. Le comptable retrouve là la distinction classique entre centres d'analyse auxiliaires et centres d'analyse principaux. Mais ce que [M. Porter] souligne et qui n'est malheureusement pas pris en compte par les procédures traditionnelles de calcul de coûts, c'est que les activités de soutien sont créatrices de valeur » (Evrart et Mévellec, 1991, p.92)*

Evrart et Mévellec (1991) soulignent également le fait que l'ABC introduit l'usage d'unités d'œuvre non volumiques, ce que la méthode des sections homogènes ne fait pas. Ainsi, l'apport de l'ABC par rapport à la méthode des sections homogènes est au moins double : un nouveau mode de regroupement des charges et l'utilisation d'inducteurs de coût représentatifs des transactions requises pour satisfaire les exigences de la production de biens ou de services. Pesqueux (1997) ne dit pas autre chose lorsqu'il évoque « l'évolution » que propose l'ABC, qui, selon lui, se situe sur deux plans : « - une meilleure pertinence des coûts calculés

*du fait de la qualité de la représentation du fonctionnement de l'entreprise par le recours à des clés d'affectation autres que volumiques ; - une prise en compte des événements générateurs de coûts, donc une analyse préalable au déroulement d'une procédure de calcul » (Pesqueux, 1997, p.67).*

Ainsi, la façon dont l'ABC combine les concepts d'activité et d'inducteur de coût avec d'autres est sensiblement différente de celle employée par la méthode des sections homogènes, même si de tels concepts ne sont pas nouveaux en eux-mêmes. Nous allons voir ci-dessous que l'ABC est également porteuse d'une nouvelle vision.

#### **2.3.4. L'ABC, porteuse d'une « nouvelle » vision du fonctionnement de l'entreprise**

Outre le fait que l'ABC constitue une nouvelle manière de combiner des concepts déjà existants ou nouveaux, elle est également porteuse d'une vision du fonctionnement de l'entreprise et de sa gestion qui diffère sensiblement de la vision inhérente à la méthode des sections homogènes. Selon Bouquin, la remise en cause de la comptabilité de gestion incarnée par l'ABC se situe à deux niveaux différents et d'importances inégales. Le premier niveau est d'ordre technique et concerne les pratiques d'entreprises, notamment en ce qui concerne le choix des unités d'œuvre pour allouer les charges indirectes aux produits. Sur ce point, Bouquin estime que *« cette critique de l'unité d'œuvre n'est guère convaincante dans le cas français, où, depuis plusieurs décennies, les concepteurs de la comptabilité de gestion ont pris soin de souligner que les coûts ne peuvent s'imputer au prorata d'une variable qu'à la condition d'avoir vérifié la corrélation qu'ils entretiennent avec cette variable »* (Bouquin, 1993a, p.8).

Le second niveau est d'ordre théorique et concerne les bases conceptuelles servant de fondement à ces pratiques. Or, selon la définition de l'innovation managériale que nous avons adoptée, le caractère nouveau de l'ABC, notamment par rapport à la méthode des sections homogènes, doit être jugé du point de vue des concepts et non des pratiques. Ce second point est donc plus fondamental en ce qui nous concerne, et c'est justement à ce niveau que Bouquin identifie le caractère nouveau de la méthode ABC par rapport à la méthode des sections homogènes :



*« Là où se trouve l'innovation, si elle existe, c'est dans la vision de l'entreprise et du management qui résulte de la mise en position centrale de la notion d'activité. Une logique transversale l'emporte en effet sur une approche verticale, une logique de processus se substitue à celle d'un cloisonnement »* (Bouquin, 1993a, p.9).

Cet argument selon lequel le caractère nouveau de l'ABC se situe dans une vision horizontale et transversale de l'entreprise et de sa gestion est d'ailleurs repris par un grand nombre d'auteurs<sup>11</sup> et par l'ensemble de ceux qui ne voient pas en l'ABC qu'une simple réinvention de la méthode des sections homogènes. Ainsi, pour Lebas, la façon dont le calcul des coûts est effectué dans la méthode ABC représente une véritable inversion de logique par rapport à la méthode des sections homogènes :

*« Dans l'approche traditionnelle, il y a des coûts qu'il faut répartir entre les objets "à valoriser". Dans l'approche ABC, logique de causalité, c'est tout le contraire : le point de départ est le client et les coûts à mettre en œuvre pour le satisfaire sont le point d'arrivée. Il y a donc inversion de logique ! »* (Lebas, 1996a, p.214).

L'inversion de logique dont parle Lebas ne s'arrête pas, selon ce dernier, à la manière dont les coûts sont calculés. Pour lui, l'inversion de logique concerne également la vision du fonctionnement de l'entreprise et de sa gestion :

*« Le parallélisme apparent des deux approches ne doit pas faire oublier au lecteur qu'il y a révolution dans l'approche A Base de Causes. [...] L'approche traditionnelle repose sur une structure par centre de responsabilité hiérarchique (section de type budgétaire), l'approche A Base de Causes, elle, regarde l'entreprise comme étant un réseau de processus ou d'activités transfonctionnels ».* (Lebas, 1994a, p.46-47)

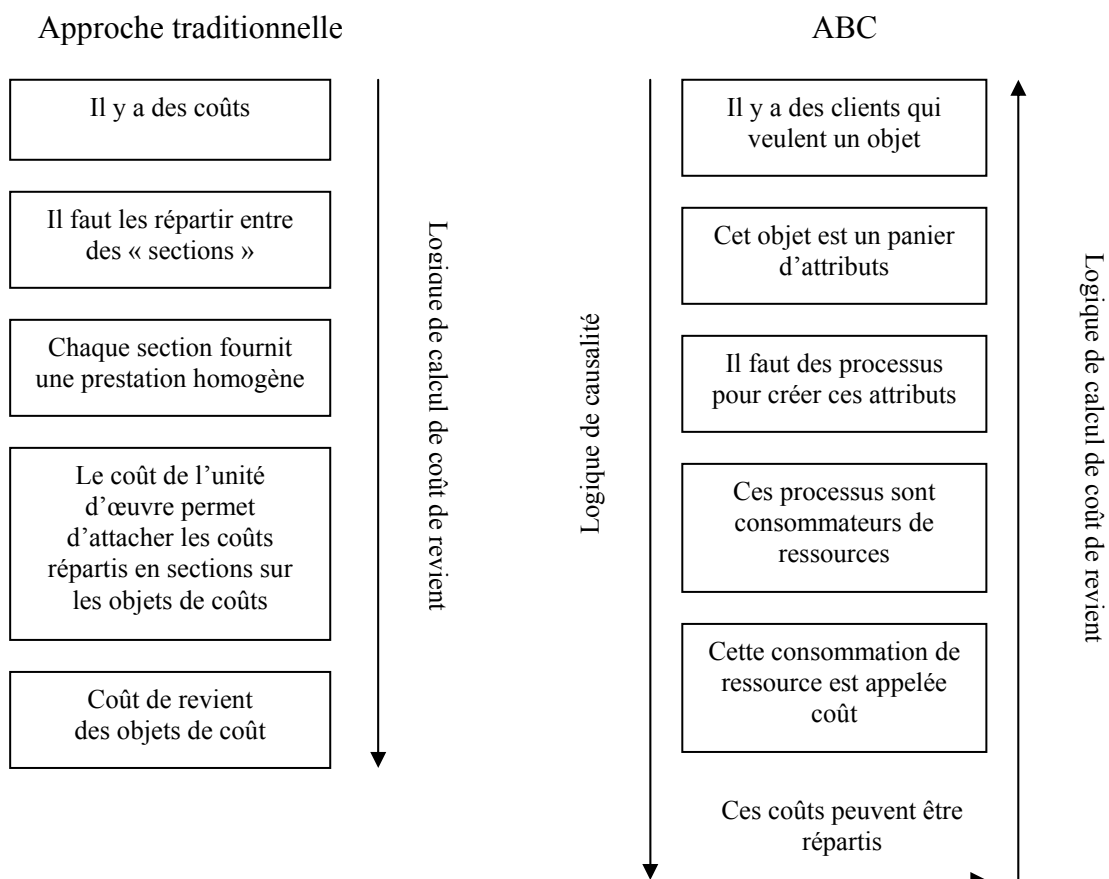
---

<sup>11</sup> Il faut néanmoins souligner la thèse divergente de Pesqueux (1997) à ce sujet. Selon lui, la méthode des sections homogènes comme l'ABC s'appuient sur un modèle de « l'entreprise-processus », par opposition aux méthodes du coût partiel qui reposent sur un modèle de « l'entreprise-profit ».

« Au lieu de se représenter l'entreprise comme une juxtaposition de centres de responsabilité [...], l'entreprise devient un réseau de processus ou d'activités. Au lieu d'avoir une lecture de l'organisation fondée sur les compétences ou les métiers (l'approche fonctionnelle), on entre dans une lecture fondée sur la coordination transfonctionnelle par des processus qui vont très vite être focalisés sur les clients et leur satisfaction. [...] il y a bien inversion totale de la logique, on part du produit pour arriver au coût au lieu de partir du coût pour arriver au produit » (Lebas, 1996a, p.215).

Pour Lebas, l'ABC est ainsi porteuse d'une nouvelle représentation de l'entreprise. On passe d'une représentation sous la forme d'une fédération de micro-entreprises mono-prestation à un réseau de processus mis en place pour réaliser les produits et les services. La figure 2.6 ci-dessous illustre les propos de Lebas.

**Figure 2.6 : Comparaison de logique entre les approches « traditionnelles » et celles A Base de Causes (d'après Lebas, 1996a, p.215)**



Mévellec (1993b) développe sensiblement le même argument en ces termes :

*« La comptabilité de gestion [...] modélise le fonctionnement interne de l'entreprise et est, de ce fait, d'abord un instrument de description des mécanismes physiques qui permettent de transformer des ressources (les coûts) en valeur pour les clients. [...] Si on ne change pas son modèle de référence, et que l'on modifie les procédures de calcul des coûts, alors on parlera effectivement d'évolution. En particulier pour un Français déjà familier avec les activités sous la forme des sections homogènes, les nouvelles procédures de calcul se résumeront à une diversification des unités d'œuvre. A l'inverse, si c'est le modèle de représentation de la création de valeur qui est remis en cause, alors on doit parler de révolution. Or c'est bien de cela qu'il s'agit. La valeur créée n'est plus proportionnelle au volume, elle naît de la présence dans le produit d'un certain nombre d'attributs dont la qualité, le délai de disponibilité, le caractère innovant, la réparabilité, la recyclabilité, etc. » (Mévellec, 1993b, p.39-40).*

Ainsi, une majorité d'auteurs s'accordent à dire que la méthode ABC ne constitue pas seulement une nouvelle combinaison de concepts mais qu'elle est également porteuse d'une « nouvelle » vision, ou représentation<sup>12</sup>, du fonctionnement de l'entreprise. Il s'agit d'une vision horizontale, transfonctionnelle, en opposition avec la logique verticale inhérente à la méthode des sections homogènes.

## **CONCLUSION DU SECOND CHAPITRE**

Le chapitre 2 était consacré à une revue de la littérature sur la comptabilité par activités (méthode ABC). Nous avons choisi d'organiser ce chapitre autour de trois grandes questions : Quels sont les concepts élémentaires mobilisés par l'ABC ? Comment ces concepts sont-ils combinés pour calculer des coûts par activités ? En quoi l'ABC peut-elle être considérée comme une innovation managériale ?

---

<sup>12</sup> Pour certains auteurs, l'ABC représente ainsi une instrumentation encore plus sophistiquée permettant de mesurer et de modéliser la performance de l'entreprise (Bessire, 1999).

Dans un premier temps, nous avons donc présenté les différents concepts élémentaires mobilisés par la comptabilité par activités. Ces concepts sont au nombre de quatre : les ressources, les tâches, les activités et les processus. Les ressources sont constituées par les charges, au sens comptable, de l'entreprise et sont utilisées pour effectuer les différentes activités nécessaires au fonctionnement de l'organisation. Les tâches fournissent des activités, elles constituent le chaînon de base auquel s'attachent les flux qui traversent l'organisation et provoquent des coûts, elles forment des ensembles cohérents : les activités (Bouquin, 1993). Une activité, quant à elle se caractérise par sa construction, sa composition - c'est un ensemble de tâches - et par une finalité externe, autre que sa propre réalisation. Cette finalité s'exprime en des termes assez différents selon les auteurs, mais ces derniers s'accordent sur un point : une activité, c'est ce que l'on fait. Enfin, il existe dans la littérature deux conceptions implicites du processus. Pour certains auteurs, le processus existe physiquement dans l'entreprise et la représentation comptable que nous adoptons n'est que le reflet d'une réalité qui existe par ailleurs, et qui a sa propre logique technique. Pour d'autres, le processus est une construction, opérée par les analystes en se fondant sur différents critères, pour répondre à certains besoins d'information.

Dans un second temps, nous avons décrit la façon dont la méthode ABC combine les concepts élémentaires afin de calculer des coûts par activités. Tous les auteurs s'accordent sur l'existence d'un schéma de base que l'on peut résumer de la façon suivante : les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités. Par rapport au consensus autour de ce schéma de base, deux points font l'objet d'interprétations différentes : la notion d'inducteur et le regroupement des activités lors de l'affectation de leurs coûts vers les produits.

Dans un troisième temps, nous avons démontré qu'il était possible de considérer l'ABC comme une innovation managériale. Nous avons vu au chapitre 1 de cette thèse que Gilbert (1998, p.23-24) désigne par « instrument » *« tout moyen, conceptuel ou matériel, doté de propriétés structurantes, par lequel un gestionnaire, poursuivant certains buts organisationnels, dans un contexte donné, met en œuvre une technique de gestion »*. Un instrument de gestion véhicule *« un ensemble d'expériences, de réflexions, de représentations, de théories qui lui ont donné naissance, à lui et à d'autres, et qui contribuent à constituer avec lui une technique de gestion »*. L'instrument est le produit de cette

technique. Nous sommes d'avis qu'en tant qu'instruments, la méthode ABC et la méthode des sections homogènes ne sont pas des produits identiques, même s'ils sont peut-être les produits d'une même technique.

A l'étude du concept d'instrument, Gilbert propose d'ajouter celui d'instrumentation de gestion. Le terme « instrumentation » « désigne à la fois un contenu et un processus. En tant que contenu, c'est un ensemble d'instruments couvrant le même champ fonctionnel. [...] En tant que processus, c'est une création, formée d'une succession d'activités qui aboutissent à l'application d'un ou de plusieurs instruments à des pratiques de gestion » (Gilbert, 1998, p.25). Cette notion d'instrumentation de gestion est à rapprocher de celle de « technique managériale » dont parlent Hatchuel et Weil (1992). Ces deux derniers ont montré que les techniques managériales étaient constituées de trois éléments en interaction : un substrat technique, une philosophie gestionnaire et une vision simplifiée des relations organisationnelles. La philosophie gestionnaire correspond à l'esprit dans lequel le maniement de l'instrument est envisagé.

Nous avons montré dans le présent chapitre, d'une part, qu'en tant que combinaison de concepts, l'ABC n'est pas identique à la méthode des sections homogènes et qu'elle fait appel à une conception de l'activité qui n'a été développée que récemment (§2.3.3.). D'autre part, nous avons montré que la philosophie gestionnaire de l'ABC, en tant qu'esprit dans lequel le maniement de cet instrument est envisagé au moins dans la littérature, était différente de celle de la méthode des sections homogènes (§2.3.4.).

La contribution de ce second chapitre à notre travail est donc double. Il nous a permis de présenter la comptabilité par activités dans ses aspects techniques ainsi que de souligner les éléments qui nous permettent de qualifier l'ABC, en tant qu'objet, d'innovation managériale. Au terme des deux premiers chapitres de cette thèse, nous avons donc précisé le concept d'innovation managériale en tant que type particulier d'innovation (chapitre 1) ainsi que la comptabilité par activités, ou « méthode ABC », en tant qu'exemple d'innovation managériale (chapitre 2). Nous allons pouvoir maintenant présenter les concepts de « diffusion » et d'« adoption » de l'innovation avant de les appliquer à notre propre recherche.

## **CHAPITRE 3**

# **LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DE L'INNOVATION**

Le premier chapitre de cette thèse était consacré à la revue de la littérature sur le thème de l'innovation. Nous y avons développé les différents éléments d'une définition générale de l'innovation, nous y avons vu qu'il existait différents types d'innovations et nous y avons présenté les spécificités de l'innovation managériale en nous appuyant sur la littérature relative aux instruments de gestion. Finalement, nous y avons développé notre propre définition de l'innovation managériale. Le second chapitre était quant à lui consacré à l'ABC en tant qu'innovation managériale. Nous y avons présenté les grands principes théoriques de la comptabilité par activités et nous y avons montré en quoi il était possible de la qualifier d'innovation managériale.

L'objet de ce troisième chapitre est triple. D'une part, il s'agit de présenter les cadres théoriques dans lesquels s'inscrivent deux problématiques de la gestion de l'innovation : sa diffusion et son adoption. D'autre part, il s'agit de montrer en quoi l'on peut concilier ces deux cadres théoriques plus ou moins distincts afin de proposer un modèle intégré de diffusion et d'adoption de l'innovation.

Dans l'introduction générale de cette thèse, nous avons vu que l'une des problématiques majeures posées par l'innovation dans le domaine des sciences sociales et de gestion est sa diffusion. Résumées de façon schématique, les recherches dans ce domaine s'interrogent sur la façon dont les innovations se diffusent dans le but de mieux comprendre ces phénomènes et, au final, de pouvoir identifier un certain nombre de facteurs sur lesquels un individu ou une organisation peut jouer afin d'influencer la diffusion de l'innovation en sa faveur.

Une seconde grande question posée par l'innovation est celle de son adoption au niveau individuel, qu'il s'agisse de l'adoption par un individu ou une organisation. Les recherches dans ce domaine s'interrogent sur les processus de décision qui amènent un individu ou une organisation à adopter une innovation et sur les conditions de cette mise en œuvre. L'objectif consiste le plus souvent à identifier les facteurs qui interviennent dans de tels processus et leur influence sur leur issue. Il s'agit de déterminer les caractéristiques des individus ou des organisations qui innoveront le plus afin d'élaborer un certain nombre de prescriptions en direction de ceux souhaitent atteindre cet état.

Etrangement, ces deux questions ne sont que très rarement traitées ensemble ou au sein d'une même recherche. Depuis les années 1950, période à laquelle l'innovation est devenue un objet de recherche en sciences de gestion, deux cadres théoriques, ou plutôt deux ensembles de cadres théoriques distincts se sont développés chacun traitant l'une des deux questions séparément.

Wolfe (1994) identifie ainsi trois courants de recherche sur l'innovation en gestion. Les recherches s'inscrivant dans le courant « diffusion de l'innovation » tentent de répondre à la question suivante : A quoi ressemble la diffusion d'une innovation au sein d'une population d'adoptants ? Celles sur « l'innovativité » organisationnelle cherchent à en identifier les déterminants. Enfin, les recherches appartenant à la « théorie processuelle » se demandent quels sont les processus suivis par les organisations afin de mettre en place une innovation. Le premier courant identifié par Wolfe (1994) traite ainsi de la question de la diffusion de l'innovation alors que les deux autres s'intéressent à son adoption, de manière statique (innovativité) ou dynamique (processus d'adoption).

Si l'on reprend l'idée de Berry (1983) selon laquelle il existe un marché de l'innovation managériale et des instruments de gestion avec une offre et une demande, on peut dire que les recherches sur l'innovation en gestion se sont intéressées soit à l'offre (diffusion) soit à la demande (adoption) mais très rarement aux deux en même temps.

L'articulation de ce chapitre est donc la suivante. Dans un premier temps, nous présenterons le cadre théorique commun aux recherches sur la diffusion de l'innovation (§3.1.). Ce type de recherches s'intéresse au rôle de l'« offre » dans la diffusion (promoteurs de l'innovations, canaux de communication utilisés) mais pas aux caractéristiques de la « demande ». Nous présenterons ensuite celui des recherches sur l'adoption de l'innovation (§3.2.). Ce type de recherches s'intéresse aux caractéristiques de la « demande » (les individus ou les organisations qui adoptent l'innovation) mais pas aux caractéristiques de l'offre. Enfin, nous chercherons à concilier ces deux cadres afin de développer un modèle intégré de diffusion et d'adoption de l'innovation (§3.3.), qui prenne en compte à la fois l'offre et la demande. C'est ce modèle que nous chercherons à appliquer empiriquement au cas de la diffusion de l'ABC en France, dans la seconde partie de cette thèse.



### **3.1. LA DIFFUSION DE L'INNOVATION**

Les recherches sur la diffusion de l'innovation représentent le premier des trois courants théoriques sur l'innovation identifiés par Wolfe (1994). Ce type d'études cherche à déterminer la courbe de diffusion de l'innovation dans le temps et à identifier les facteurs expliquant la forme de cette courbe. En nous appuyant sur le cadre théorique développé par Rogers depuis quarante ans (1962, 1971, 1983, 1995), nous verrons tout d'abord les principales caractéristiques du processus de diffusion de l'innovation (§3.1.1.). Ensuite, nous étudierons plus particulièrement le rôle que peuvent avoir différentes catégories d'acteurs et de canaux de communication dans un tel processus (§3.1.2.). Finalement, nous présenterons les recherches empiriques ayant été menées sur la diffusion de la comptabilité par activités (§3.1.3.).

#### **3.1.1. Le processus de diffusion de l'innovation**

Nous commencerons par définir le concept de diffusion avant d'en voir la mesure et la représentation. Enfin, nous présenterons les principaux éléments constitutifs du processus de diffusion dans le temps et l'espace.

##### ***Définition du concept de diffusion***

Rogers (1995) donne la définition suivante du concept de diffusion de l'innovation :

*« La diffusion est le processus par lequel une innovation est communiquée à travers certains canaux, dans le temps et parmi les membres d'un système social donné »*  
(Rogers, 1995, p.5, traduit par nous).

L'auteur considère ainsi que le processus de diffusion d'une innovation est un type spécial de communication. Selon lui, la communication est un processus dans lequel les participants créent et partagent de l'information entre eux afin d'atteindre un état de compréhension mutuelle. La communication est un processus de convergence (ou de divergence) où deux individus ou plus échangent de l'information afin de se mettre d'accord sur la signification

qu'ils donnent à certains événements. Pour Rogers (1995), la diffusion est donc un type spécifique de communication où les messages échangés portent sur une idée nouvelle. La nouveauté contenue dans l'idée faisant l'objet des échanges d'information est ce qui donne sa spécificité au processus de diffusion. Cette nouveauté implique qu'un certain degré d'incertitude caractérise le processus de diffusion. Rogers définit l'incertitude comme représentant l'occurrence possible d'un certain nombre d'alternatives avec des probabilités plus ou moins élevées. L'incertitude implique un manque de prévisibilité des événements futurs. L'information échangée au cours du processus de diffusion est justement un moyen de réduire cette incertitude. Pour Rogers, la diffusion est également un type de changement social : il la définit comme le processus par lequel des modifications ont lieu dans la structure et la fonction d'un système social. Lorsque de nouvelles idées apparaissent, se diffusent et sont adoptées ou rejetées, un changement social a lieu.

Dans cette thèse, nous nous appuyerons sur la définition de Rogers (1995) du concept de diffusion de l'innovation pour développer notre propre définition. Nous adopterons ainsi la définition suivante :

*La diffusion d'une innovation est le processus par lequel cette dernière est connue et adoptée par un nombre croissant ou décroissant dans le temps d'acteurs individuels et collectifs appartenant à un système social donné et reliés entre eux par des canaux de communication.*

Cette définition apporte deux précisions majeures par rapport à celle de Rogers. En premier lieu, nous considérons que le résultat du processus de diffusion peut être mesuré selon deux dimensions : la connaissance et l'adoption de l'innovation. Une innovation est fortement diffusée non seulement si elle est connue mais également si elle est adoptée, c'est-à-dire mise en œuvre et utilisée, par un grand nombre d'individus. Pour un même individu, la connaissance de l'innovation précède toujours dans le temps son adoption éventuelle. Mais au niveau agrégé d'une population d'individus, le taux de connaissance de l'innovation peut être largement supérieur à son taux d'adoption. Deux innovations utilisées par une même proportion d'individus peuvent avoir des taux de connaissance sensiblement différents. Dans ce cas de figure, nous considérons que les deux innovations n'ont pas le même taux de

diffusion général (connaissance et adoption). C'est en ce sens qu'il nous semble indispensable de distinguer les deux dimensions.

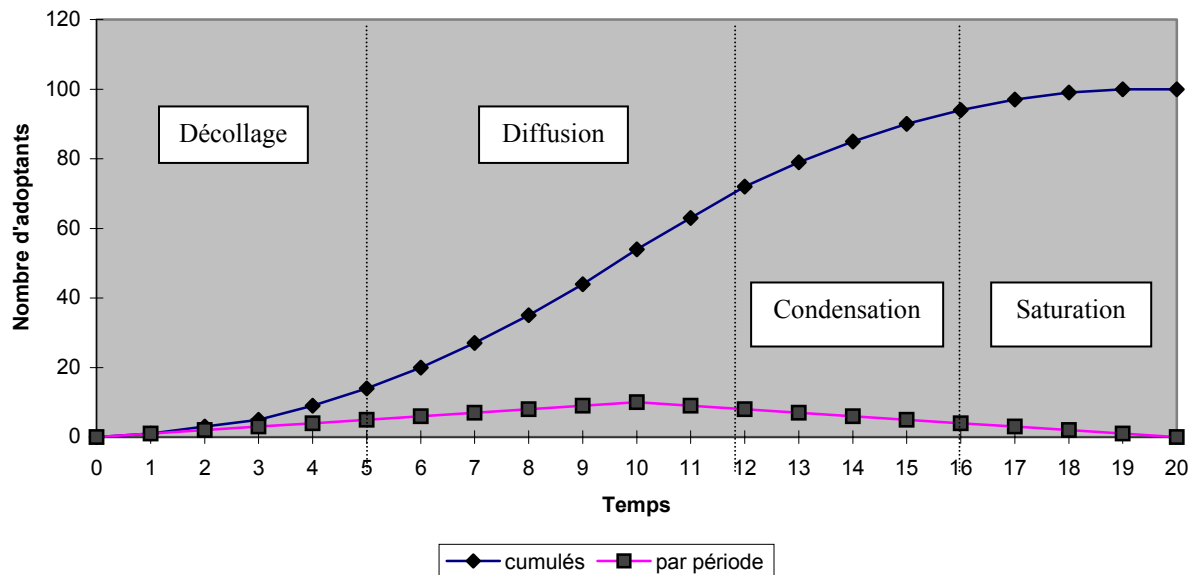
En second lieu, nous remplaçons le terme « membres » d'un système social utilisé dans la définition de Rogers (1995) par l'expression « acteurs individuels et collectifs » pour deux raisons. La première est que nous considérons que les membres du système social concernés par l'innovation jouent un ou plusieurs rôles dans le processus de diffusion. L'utilisation du terme « acteur » n'est donc pas neutre de notre part, elle est volontaire et consciente. Nous verrons au paragraphe §3.1.2. quels sont les rôles que peuvent jouer les acteurs concernés par la diffusion d'une innovation. La deuxième raison est que nous distinguons les acteurs individuels des acteurs collectifs. Mais les deux types d'acteurs sont inclus dans le processus. L'inclusion des acteurs collectifs et leur reconnaissance sont nécessaires notamment du fait que beaucoup d'innovations sont diffusées, adoptées et utilisées par des organisations. Les processus de diffusion et d'adoption d'une innovation au niveau organisationnel diffèrent sensiblement de ceux qui se situent au niveau de l'individu. En outre, les deux niveaux - individuel et collectif - peuvent intervenir pour une même innovation. Par exemple, la décision d'adopter un nouveau type d'ordinateurs peut être prise par les dirigeants d'une entreprise (niveau collectif), mais l'utilisation effective de ces nouveaux ordinateurs aura lieu au niveau de chaque employé concerné (niveau individuel).

### ***Mesure et représentation de la diffusion de l'innovation***

La dimension temporelle du processus de diffusion de l'innovation s'exprime notamment à travers les concepts de rythme d'adoption et de taux de diffusion qui permettent de mesurer la diffusion d'une innovation. Le rythme d'adoption d'une innovation représente la vitesse à laquelle elle est adoptée au sein d'un système social donné, en nombre d'individus par unité de temps. Le taux de diffusion d'une innovation représente, à un instant  $t$  donné, la proportion d'individus d'un système social donné ayant adopté cette innovation. Pour une période de temps donnée, le rythme d'adoption représente donc un indicateur numérique de la pente de la courbe de diffusion d'une innovation alors que le taux de diffusion correspond à la valeur prise par les différents points de la courbe sur l'axe des ordonnées.

La représentation graphique de la diffusion par période d'une innovation au sein d'une population donnée ressemble généralement à une courbe en cloche dont la distribution suit une loi normale. Si le nombre cumulé d'adoptants est représenté, le résultat est une courbe en S, comme le montre la figure 3.1 ci-dessous. Cette courbe décolle lentement lorsqu'il y a encore peu de nouveaux adoptants par période. C'est la phase de décollage (Hägerstrand, 1967). La pente augmente ensuite jusqu'à son maximum, ce qui correspond à la période où la moitié des adoptants potentiels a effectivement adopté l'innovation. Il s'agit de la phase de diffusion. La pente diminue ensuite de façon symétrique (phase de condensation), jusqu'au point où, à nouveau, peu d'individus décident d'adopter l'innovation (phase de saturation). La distribution dans le temps du nombre d'adoptants de l'innovation est supposée suivre une loi normale en raison de l'augmentation cumulative de l'influence des réseaux de diffusion (qui s'activent peu à peu) sur les individus qui en font partie. Cette influence résulte du taux croissant de connaissance et d'adoption (ou de rejet) de l'innovation au sein de la population.

**Figure 3.1 : La courbe de diffusion de l'innovation**  
(adapté de Rogers, 1995, p.11)



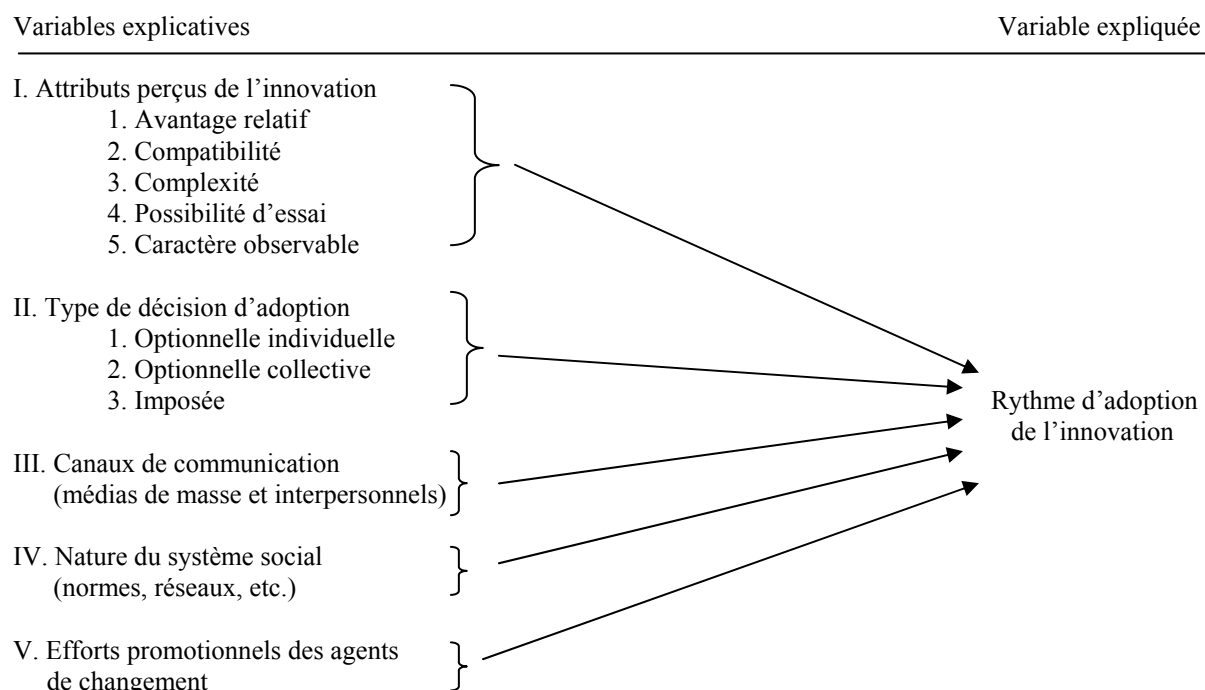
Comme l'adoption de nouvelles idées dépend en partie des échanges d'information à travers les canaux interpersonnels, plus on avance dans le temps et dans le processus de diffusion, et plus ces canaux deviennent actifs, un peu à la manière de la diffusion d'un virus infectieux (Bailey, 1957). Cette hypothèse n'est pas entièrement vérifiée dans la réalité pour plusieurs raisons, la principale étant que l'accès à l'information n'est pas toujours le même pour tous les membres du système social. En outre, la courbe en S ne décrit que le processus suivi par les innovations qui se diffusent avec succès, auprès de la plupart des membres d'un système social. Après un certain temps, une innovation peut n'avoir qu'un petit nombre d'adoptants, le nombre de ses utilisateurs peut décoller puis retomber brutalement. La courbe de diffusion d'une innovation dépend donc en partie de l'innovation et du système social considérés.

Si l'on considère que la diffusion d'une innovation est composée des deux dimensions évoquées plus haut, à savoir sa connaissance et son adoption, il est alors possible de distinguer deux types de taux de diffusion et deux types de rythme d'adoption. En ce qui concerne la dimension « connaissance », on pourra chercher à mesurer la diffusion de la connaissance de l'innovation à travers le pourcentage d'individus connaissant l'innovation à un instant  $t$  donné ou à travers le rythme de connaissance, c'est-à-dire le nombre de nouveaux individus prenant connaissance de l'innovation par période de temps. En ce qui concerne la dimension « adoption », on fera de même mais en s'intéressant au pourcentage d'individus ayant adopté l'innovation ou au nombre de nouveaux adoptants par période.

### ***Principaux éléments du processus de diffusion***

Hormis les précisions que nous avons apportées à la définition du concept de « diffusion », les principaux éléments du processus de diffusion de l'innovation sont les mêmes pour nous que pour Rogers (1995). Ces quatre éléments sont l'innovation, l'élément « temps » et le système social qui est composé d'acteurs individuels et collectifs et de canaux de communication reliant ces acteurs entre eux. D'après Rogers, trois de ces quatre éléments représentent les principaux facteurs qui permettent d'expliquer qu'une innovation se diffuse plus ou moins, voire pas du tout. Dans le modèle causal proposé par l'auteur, l'innovation, les acteurs et les canaux de communication sont les concepts qui permettent d'expliquer la diffusion d'une innovation, mesurée grâce à la prise en compte du quatrième élément : le temps. Ce modèle est représenté sur la figure 3.2 ci-dessous.

**Figure 3.2 : Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation**  
(d'après Rogers, 1995, p207)



Si la question du déterminisme de la génération de l'innovation a suscité, et suscite encore, de nombreuses controverses dans plusieurs disciplines des sciences sociales (Flichy, 1995), il en est de même quant à sa diffusion. Les économistes se demandent par exemple si c'est l'offre technique qui crée l'innovation ou si, au contraire, c'est la demande sociale. On trouve généralement autant de modèles qu'il y a de recherches sur la diffusion de l'innovation. Le modèle que propose Rogers (1995) a le mérite de représenter un effort de synthèse et d'identification des facteurs communs au plus grand nombre de recherches.

Le premier des facteurs explicatifs de la diffusion de l'innovation correspond à la perception des caractéristiques de cette dernière par les adoptants potentiels. Selon Rogers (1995), d'une recherche à l'autre, les différences observées dans le rythme d'adoption des innovations étudiées peuvent être expliquées par cinq attributs universels. Ces cinq attributs de l'innovation sont l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, la possibilité d'essai, et le caractère observable. Nous avons décrit ces cinq caractéristiques dans le premier chapitre (cf. §1.1.5.). Plus l'innovation est perçue comme conférant un avantage relatif élevé, comme étant compatible et comme pouvant être essayée et observée avant d'être utilisée, plus sa diffusion

sera rapide. Au contraire, plus elle est perçue comme étant complexe, moins elle se diffusera rapidement, toutes choses égales par ailleurs.

Le type de décision d'adoption lié à l'innovation a également un impact sur son rythme d'adoption. Rogers (1995) identifie trois types de décisions : optionnelle individuelle, optionnelle collective et imposée. Des innovations dont l'adoption est liée à une décision optionnelle individuelle se diffusent généralement plus vite que les innovations devant être adoptées par une collectivité d'individus. Plus il y a de personnes impliquées dans le processus décisionnel et plus le rythme d'adoption est potentiellement lent. Les innovations dont l'adoption est imposée sont potentiellement les plus rapides à se diffuser, à condition que l'obligation d'adopter l'innovation soit respectée par les adoptants potentiels concernés. Dans le cadre de l'entreprise, une décision de type imposée peut par exemple découler de l'ordre donné par une maison mère à ses filiales d'adopter un nouveau système de reporting.

Les canaux de communication utilisés pour diffuser l'innovation ainsi que la nature et l'intensité des efforts des agents de changement peuvent également influencer le rythme d'adoption de celle-ci en l'accélégrant ou en le freinant. Nous reviendrons en détail sur l'influence des canaux de communication et du rôle des acteurs individuels et collectifs sur la diffusion de l'innovation au paragraphe §3.1.2. ci-dessous.

La quatrième facteur de diffusion mentionné par Rogers (1995) est la nature même du système social. L'auteur définit un système social comme un ensemble d'unités reliées entre elles et engagées dans des tâches communes visant à accomplir des objectifs communs. Les membres d'un système social peuvent être des individus, des groupes informels, des organisations, ou encore des sous-systèmes. La structure du système influence la diffusion des innovations de différentes manières, par ses normes, par le rôle de ses leaders d'opinion, etc. D'après l'auteur, un système social se caractérise principalement par sa structure, ses normes, les différentes catégories d'acteurs le composant et le rôle adopté par ces derniers. Cette conception se rapproche de celle des sociologues et des anthropologues. Dans le modèle de Rogers, l'impact du système social sur la diffusion de l'innovation est donc déjà pris en compte pour partie par les facteurs III. et V., à savoir les canaux de communication et les efforts promotionnels des agents de changement.

La littérature sur l'innovation organisationnelle comporte de nombreux exemples de transposition du concept de « système social ». Ainsi, selon Brimm (1984, p.107), « *contrairement à l'innovation technologique, la diffusion d'une innovation réussie en matière d'organisation se heurte souvent à l'hostilité ambiante. La carrière d'un sponsor ayant valablement réorganisé un secteur de l'entreprise se trouve bloquée. Car [...] le sponsor est un homme qui inquiète les pouvoirs établis, en raison même de ses facultés novatrices* ». Dans le modèle de système social développé par l'auteur, on retrouve donc le sponsor de l'innovation au sein d'une organisation au centre d'un réseau de relations composé des conseils et groupes d'experts, de l'université et des groupes de recherche, des confédérations syndicales, des organismes gouvernementaux, etc.

Dans une tentative de mise au point d'un cadre théorique englobant l'ensemble des acteurs sociaux participant au processus de diffusion d'une innovation, Swan *et al.* (1998) considèrent également comme primordial le rôle des établissements de formation (écoles, universités, etc.), des agences gouvernementales, des consultants et des associations professionnelles. Plus spécifiquement, Bac-Charry (1998) étudie l'adoption des nouvelles normes comptables par les entreprises françaises et revient sur les modifications du processus de normalisation. Elle distingue ainsi trois types d'acteurs : les intervenants (personnalités, ministères, Ordre des Experts-Comptables, etc.), les organismes de normalisation (Comité professionnel de doctrine comptable, Compagnie nationale des commissaires aux comptes), et un organisme de réglementation (le Conseil national de la comptabilité).

Dans un effort de développement d'une théorie des modes de gestion, Abrahamson (1996) distingue quant à lui deux catégories d'acteurs : les faiseurs de modes et les demandeurs/utilisateurs de modes. Parmi les faiseurs de modes se trouvent les sociétés de conseil, les écoles de commerce, les gourous du management, et les médias de masse spécialisés. Berry (1983, p.57) fait également référence à la notion de mode de gestion et parle du « marché » des outils de gestion : « *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, marché [...] qui fonctionnerait plutôt sur le principe du prêt à porter que sur celui du sur mesure* ».



### **3.1.2. Acteurs, canaux de communication et diffusion de l'innovation**

Parmi les cinq catégories de variables explicatives du modèle de diffusion de Rogers (1995), les canaux de communication et les efforts promotionnels des agents de changement ont une importance particulière. En effet, toute innovation a besoin de promoteurs afin d'être connue puis éventuellement adoptée par des utilisateurs potentiels. Et cette rencontre entre l'offre et la demande ne peut avoir lieu sans moyen de communication entre ces deux types d'acteurs. Nous allons donc maintenant approfondir les différents rôles que peuvent avoir ces deux types de variables dans le processus de diffusion de l'innovation, en commençant par les acteurs.

#### *Les différentes catégories d'acteurs et leurs rôles dans la diffusion*

Dans leur grande majorité, les recherches sur la diffusion de l'innovation qui s'intéressent aux acteurs du processus de diffusion et à leur rôle ne s'embarrassent pas avec des problèmes de définition des différents termes qu'elles utilisent. Ainsi, le concept de « rôle » et ceux qui s'y rattachent de près ou de loin (« fonction », « statut », « profession », etc.) sont souvent mobilisés mais rarement définis avec précision. Nous nous contenterons donc ici de présenter la façon dont la littérature sur la diffusion de l'innovation mobilise le concept de rôle et pour quels résultats. Nous donnerons une définition précise des concepts d'« acteur » et de « rôle » lorsque nous les utiliserons pour notre propre recherche empirique, dans la seconde partie de cette thèse (cf. chapitre 5, §5.3.1. et §5.3.2.). Les recherches sur la diffusion de l'innovation qui s'intéressent au rôle des acteurs dans ce processus peuvent être scindées en deux groupes. Le premier groupe rassemble les études qui s'intéressent uniquement aux différents rôles que peuvent jouer les acteurs. Le deuxième groupe rassemble les études qui cherchent à associer différents rôles à différentes catégories d'acteurs.

En général, les études du premier groupe se situent à un niveau individuel : elles étudient la diffusion et l'adoption d'innovations utilisées par des acteurs individuels, même si la promotion de telles innovations peut être le fait d'une entreprise, donc d'un acteur collectif. C'est le cas par exemple en sociologie rurale où l'on étudie la diffusion d'un nouvel engrais au sein d'une population d'agriculteurs ou en marketing où l'on s'intéresse à l'adoption d'un nouveau produit par les consommateurs. Ce type d'études s'intéresse principalement aux rôles de leader d'opinion favorable (Myers et Robertson, 1972) et défavorable (Leonard-

Barton, 1985) ainsi qu'aux caractéristiques des individus qui exercent ces rôles (Cosmas et Sheth, 1980), et, plus accessoirement, à celui d'agent de changement. Le lien entre leadership d'opinion et degré d'innovativité est également l'un des thèmes de prédilection de ce type de recherche (Béji-Bécheur et Pras, 2000 ; Baumgarten, 1975).

Pour Rogers (1995), un agent de changement est un individu qui influence la décision de ses clients d'adopter une innovation dans le sens qui est souhaité par une agence de changement. Il cherche donc le plus souvent à faire adopter une innovation donnée mais il peut également essayer de ralentir la diffusion d'une autre. Pour arriver à ses fins, l'agent de changement doit s'acquitter de sept tâches consécutivement : développer un besoin de changement chez ses clients, établir une relation d'échange d'information avec eux, diagnostiquer un problème, susciter une intention de changement, traduire l'intention en action, stabiliser l'adoption et empêcher le rejet de l'innovation et, éventuellement, mettre un terme à sa relation avec les clients.

Pour qu'une campagne de diffusion soit réussie, Rogers estime également qu'un agent de changement doit mobiliser avec succès un certain nombre de leaders d'opinion. L'auteur définit le leadership d'opinion comme le degré selon lequel un individu a la capacité d'influencer de façon informelle les attitudes des autres ou de leur faire modifier leur comportement dans un sens désiré. Engel *et al.* (1993) précisent que les leaders d'opinion sont des individus qui exercent soit directement, par communication en face à face avec les autres, soit indirectement, en étant observés par les autres dans leurs comportements de consommation, une influence sociale notable.

Le deuxième groupe d'études rassemble celles qui cherchent à associer différents rôles à différentes catégories d'acteurs, collectifs ou individuels. Ces études portent sur la diffusion d'innovations qui sont utilisées, au final, par des organisations. C'est le cas de la plupart des recherches dans le domaine de la gestion (à l'exception des recherches en marketing), qui s'intéressent à la diffusion des innovations technologiques ou managériales. Les études appartenant à ce deuxième groupe se situent soit au niveau d'une population d'entités, soit à l'intérieur d'une même entité. Ce deuxième groupe peut être scindé en deux sous-groupes.

Le premier sous-groupe, auquel appartient notre propre recherche, établit une distinction entre les entités représentant le côté de l'offre d'innovations et celles qui se situent du côté de la demande (les utilisateurs potentiels). Il associe ainsi certaines catégories d'acteurs économiques et/ou institutionnels (institutions académiques, cabinets de conseil, associations professionnelles, etc.) à différents rôles de promotion des innovations (leader d'opinion, agent de changement, relais entre offre et demande, experts, etc.). Dans une étude sur la diffusion des techniques de gestion à la mode, Carré (1998) associe par exemple les consultants au rôle d'agent de changement, les chercheurs en sciences sociales à celui d'agent de « normalisation des idées dominantes » et les grandes entreprises à la fois à des consommateurs, expérimentateurs et leaders d'opinion. De leur côté, Robertson *et al.* (1996) soulignent le rôle des professeurs et des associations professionnelles en tant que leaders d'opinion et relais entre l'offre et la demande dans la diffusion des innovations technologiques.

Le deuxième sous-groupe réunit les études qui se situent au niveau d'une même entité et qui s'intéressent aux différents rôles que peuvent avoir les membres de cette entité dans le processus d'adoption de l'innovation. Les travaux de Tushman (Tushman, 1977 ; Tushman et Katz, 1980 ; Tushman et Scanlan, 1981) portent par exemple sur le rôle « d'importateur et d'exportateur sélectif » (*gatekeeper*) joué par certains membres d'une organisation. Ce rôle peut être exercé spécifiquement lors du processus d'adoption d'une innovation ou de façon permanente, il s'apparente alors un peu à de la « veille stratégique » en matière d'innovation. Selon Tushman et ses collaborateurs, le processus d'adoption nécessite durant toute sa durée que certaines informations soient importées à l'intérieur de l'entité innovante et que d'autres soient exportées en direction d'autres entités de l'organisation ou vers l'extérieur. Ce traitement sélectif de l'information doit être assuré avec succès pour que le processus d'adoption aboutisse.

Un second rôle très important dans le processus d'adoption organisationnelle de l'innovation est celui d'agent de changement interne. Contrairement à l'agent de changement dont parle Rogers (1995), qui est une personne externe, l'agent interne est chargé (ou prend la charge) d'assurer le bon déroulement du processus d'adoption au sein de l'entité dont il est membre. Dans la littérature, ce rôle est souvent désigné par les termes « champion » ou « sponsor » de l'innovation. Son importance dans le processus d'innovation organisationnelle a été soulignée

très tôt, notamment par Schön (1963) et a ainsi fait l'objet de nombreuses recherches à l'origine de typologies distinguant plusieurs rôles de champions.

Howell et Higgins (1990) identifient par exemple cinq façons d'exercer ce rôle de champion de l'innovation. La première façon correspond au rôle de « *gatekeeper* » dont nous venons de parler. La seconde consiste à jouer le rôle de champion du projet d'innovation (*project champion*) en « distillant des idées créatives » et en les « promouvant avec enthousiasme » à l'intérieur de l'organisation. La troisième correspond au rôle d'« ange gardien » de l'innovation (*business innovator*) qui consiste à apporter son soutien, à permettre l'accès aux ressources et à protéger l'innovation émergente des interférences éventuelles. Enfin, les « innovateurs techniques » (*technical innovators*) élaborent et développent l'innovation alors que les « champions utilisateurs » (*user champions*) mettent en œuvre l'innovation en formant et en apportant leur assistance aux utilisateurs de l'innovation.

De son côté, Shane (1995) propose de distinguer quatre types de rôles de champion de l'innovation : le « facilitateur de réseaux » (*network facilitator*), le « leader transformationnel » (*transformational leader*), le « rebelle » (*organizational maverick*) et le « tampon » (*organizational buffer*). Le facilitateur de réseaux protège les innovateurs des interférences de la hiérarchie en développant des coalitions transfonctionnelles qui soutiennent le projet d'innovation. Le leader transformationnel persuade les autres membres d'apporter leur soutien à l'innovation. Le rebelle assure aux innovateurs une certaine autonomie par rapport aux règles et procédures afin qu'ils puissent apporter des solutions créatives aux problèmes existants. Enfin, le champion qui joue le rôle de tampon met au point un système de contrôle lâche pour s'assurer que les innovateurs utilisent les ressources convenablement mais leur accorde en même temps la liberté d'agir de façon créative.

### ***Les différents canaux de communication et leur rôle dans la diffusion***

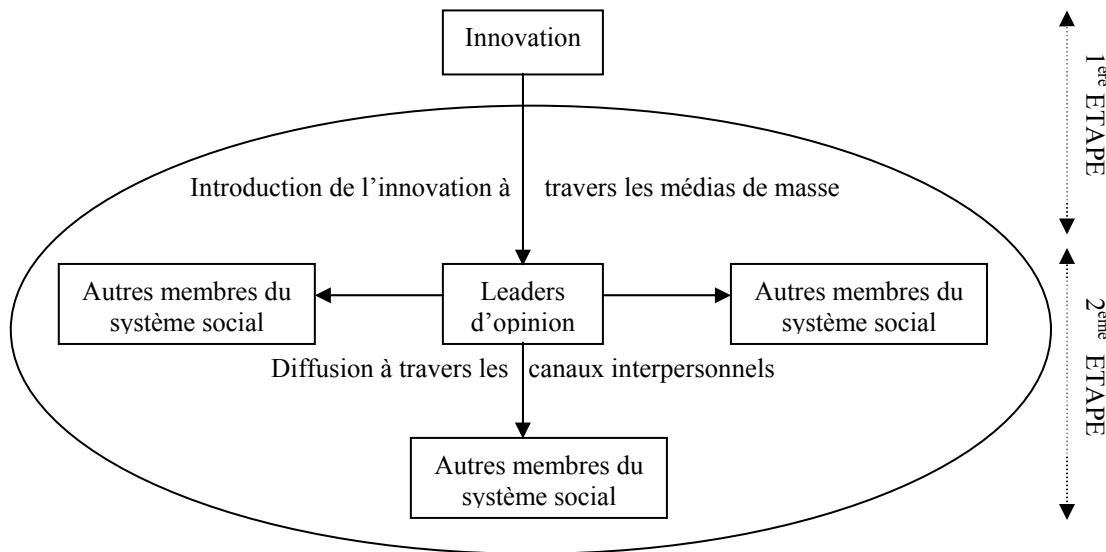
Les différents acteurs dont nous venons de parler, qu'ils soient catégorisés selon leur fonction au sein de la société ou leur rôle dans le processus de diffusion de l'innovation, sont reliés entre eux par des canaux de communication. Ces canaux de communication jouent un rôle essentiel de support à l'échange d'information entre individus et organisations dans le processus de diffusion de l'innovation.

***Flux d'information et modèles de communication.*** Afin de mieux souligner la nature et la façon dont s'exprime le leadership d'opinion à travers les réseaux de relations et de communication, Rogers (1995) présente deux modèles différents de flux de communications de masse : le modèle de « l'aiguille hypodermique » et celui du « flux en deux étapes » (*two-step flow model*). Le modèle de l'aiguille hypodermique postule que les médias de masse ont une influence immédiate et directe sur les audiences de masse. Les médias de masse étaient considérés dans les années 1940 et 1950 comme ayant une grande influence sur les comportements. Les médias omnipotents étaient considérés comme des convoyeurs de messages en direction de masses d'individus atomisées (Katz et Lazarsfeld, 1955). Mais ce modèle était fondé sur des observations d'événements historiques uniques. La sophistication des méthodes et des outils de recherche a débouché sur la mise au point d'un modèle plus raffiné : le modèle du flux en deux étapes.

Des études conduites dans les années 1950 sur l'influence des médias de masse sur les intentions de vote électoral aux Etats-Unis ont montré que ces derniers n'avaient que peu d'influence par rapport aux échanges d'opinions entre individus. En fait, dans un premier temps, les médias de masse avaient une influence importante sur les leaders d'opinion, qui à leur tour, influençaient en grande majorité les autres individus du système à travers des échanges en face à face (Lazarsfeld et Menzel, 1963). Selon Rogers (1995), ce modèle de flux d'information en deux étapes (cf. figure 3.3 ci-dessous) a depuis été testé dans des études de diffusion de l'innovation et s'est révélé être d'un important pouvoir d'illustration et d'explication.

Le modèle en deux étapes permet d'attirer l'attention sur l'interface entre les médias de masse et les réseaux interpersonnels. En outre, le modèle peut être étendu à plus de deux étapes ou réduit à une seule dans certains cas. En ce qui concerne le processus décisionnel (cf. §3.2.1.), il semble que les médias de masse jouent un rôle plus important au cours de l'étape de découverte de l'innovation alors que les canaux interpersonnels ont plus d'influence au cours de la phase de persuasion. Ce modèle de communication en deux étapes est le modèle le plus utilisé dans les recherches sur la diffusion de l'innovation. Mais les travaux récents dans le domaine de la communication ont amené certains auteurs à remettre en question ce modèle et à en proposer de nouveaux comme le modèle « interactionniste », le modèle de l'« orchestre » ou encore le modèle de l'« hypertexte » (Mucchielli et Guivarch, 1998).

**Figure 3.3 : Modèle de flux de communication en deux étapes  
(d'après Rogers, 1995)**



**Les différentes catégories de canaux de communication.** Un canal de communication est le moyen par lequel les messages vont d'un individu à l'autre. La nature de la relation d'échange entre deux individus détermine les conditions selon lesquelles une source transmettra ou ne transmettra pas d'information à propos de l'innovation à son destinataire, ainsi que les effets du transfert. Rogers (1995) distingue deux grands types de canaux de communication : les canaux des médias de masse et les canaux de communication interpersonnels. Les canaux des médias de masse sont souvent les moyens les plus rapides et les plus efficaces pour informer une large audience d'adoptants potentiels de l'existence d'une innovation, c'est-à-dire pour engendrer la connaissance de son existence. Il peut s'agir de la télévision, de la radio, des journaux ou magazines, etc. Dans le cadre des recherches sur la diffusion des innovations organisationnelles (technologiques ou managériales), le concept de médias de masse peut être défini en ces termes :

*Les médias de masse correspondent à l'ensemble des ouvrages, revues, magazines et autres périodiques spécialisés dans le domaine de l'innovation considérée (technologique ou managérial), qu'ils soient de type grand public (par ex. presse en kiosque), professionnel (par ex. revues professionnelles, d'associations) ou académique (par ex. revues académiques de recherche).*

Par presse en kiosque, nous entendons par exemple les magazines spécialisés sur les thèmes du management et de la gestion pour l'innovation managériale ou sur des thèmes plus techniques pour l'innovation technologique. Les médias de masse du type professionnel correspondent aux revues et ouvrages édités par les associations ou les syndicats professionnels, dont la diffusion est limitée à un nombre restreint de membres ou d'abonnés. Enfin, lorsqu'on parle de médias de masse du type académique, on fait référence aux ouvrages, revues et journaux publiant des articles scientifiques dans les domaines concernés. L'utilisation de l'adjectif « masse » pour qualifier ces médias peut paraître abusive si l'on compare leur audience théorique ou réelle à celles des médias très grand public tels que la télévision ou la radio, mais elle est utile pour signifier qu'ils atteignent tout de même une audience au moins potentiellement supérieure à celle des canaux interpersonnels.

Par ailleurs, le concept de canaux interpersonnels de communication peut être défini de la sorte :

*Les canaux de communication interpersonnels correspondent à l'ensemble des relations impliquant deux personnes ou plus qui communiquent (c'est-à-dire qui échangent des informations) en face à face et dans un cadre formel ou informel.*

Par canaux interpersonnels de communication de l'innovation organisationnelle, nous désignerons l'ensemble des relations impliquant au moins deux personnes échangeant de l'information sur l'innovation lors de discussions informelles, de séminaires, de colloques, de formations sur l'innovation en question, etc. Les personnes impliquées peuvent être des adoptants effectifs et des adoptants potentiels de l'innovation, des consultants, des professeurs, etc. Ainsi, selon Rogers (1995), les médias de masse doivent donc être distingués des canaux interpersonnels, qui sont plus persuasifs, surtout lorsque les individus impliqués dans le canal ont un certain nombre de caractéristiques en commun, comme, par exemple, le fait d'appartenir à la même catégorie d'acteurs pour les vecteurs de diffusion de l'innovation.

Rogers (1995) précise que les recherches sur la diffusion montrent que la plupart des individus n'évalue pas une innovation sur la base de critères scientifiques ou par rapport à ses conséquences, même si de telles évaluations objectives ne sont pas entièrement exclues, particulièrement de la part des premiers individus à adopter l'innovation. En fait, la plupart

des individus fondent leur propre jugement principalement sur l'évaluation subjective qui leur est transmise par d'autres individus qui leur ressemblent et qui ont déjà adopté l'innovation. Cette dépendance de l'expérience de proches suggère que le cœur du processus de diffusion consiste au moins en partie en un phénomène de modelage et d'imitation par les adoptants potentiels de leur « partenaires » au sein de leur réseau de relations ayant déjà adopté l'innovation. La diffusion constitue dans ce sens un véritable « processus social ».

***Importance des canaux de communication dans la diffusion.*** L'importance des différents canaux de communication dans le processus de diffusion de l'innovation peut s'analyser selon deux axes : l'étape du processus d'adoption considérée et la catégorie d'adoptants prise en compte. Ainsi, les différents canaux de communication, qu'ils soient de masse ou interpersonnels, n'ont pas la même influence tout au long du processus organisationnel d'adoption de l'innovation et sont utilisés différemment selon le degré d'innovativité des adoptants qui les utilisent<sup>13</sup>. La figure 3.4 ci-dessous présente les résultats rapportés par Rogers (1995) à ce sujet.

La distinction entre médias de masse et canaux interpersonnels de communication amène Rogers (1995, p.195-197) à formuler les quatre propositions suivantes quant à leur influence :

- les médias de masse sont plus importants que les canaux interpersonnels lors de l'étape de la prise de conscience du processus d'adoption<sup>14</sup> de l'innovation ;
- les canaux interpersonnels sont plus importants que les médias de masse lors de l'étape de la persuasion du processus d'adoption de l'innovation ;
- les médias de masse sont plus importants que les canaux interpersonnels pour les premiers adoptants que pour les derniers adoptants d'une innovation ;
- les canaux interpersonnels sont plus importants que les médias de masse pour les derniers adoptants d'une innovation.

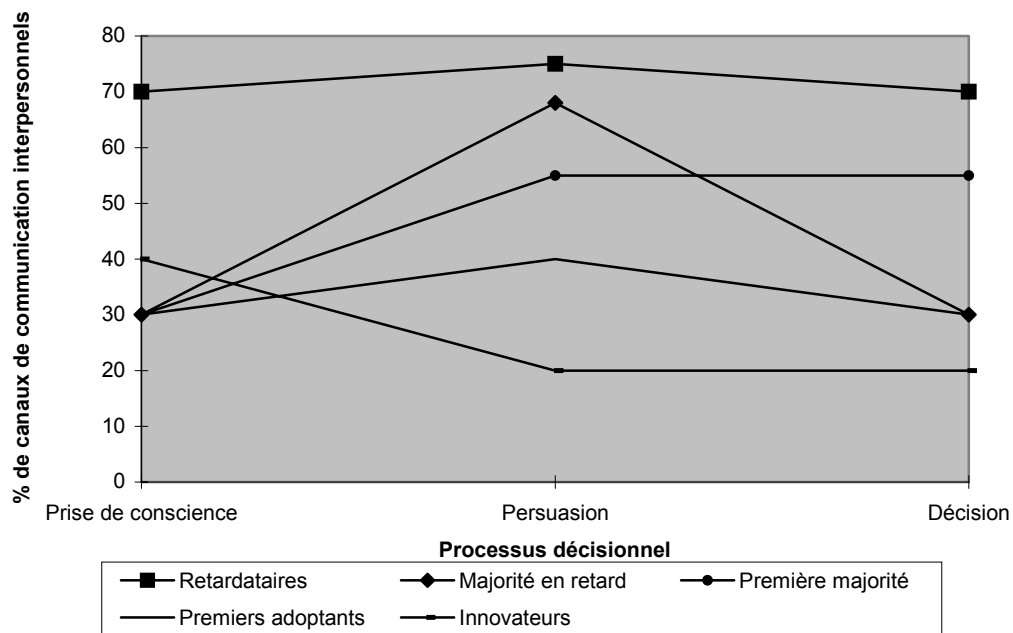
---

<sup>13</sup> Rogers (1995) propose de classer les adoptants d'une innovation en cinq catégories selon la rapidité avec laquelle ils l'adoptent par rapport aux autres. Ces cinq catégories sont, dans l'ordre d'adoption, les « innovateurs », les « premiers adoptants », la « première majorité », la « majorité en retard » et, enfin, les « retardataires ».

<sup>14</sup> Selon Rogers (1995), le processus d'adoption de l'innovation au niveau individuel comprend cinq phases, dont la « prise de conscience » et la « persuasion » sont les deux premières (cf. §3.2.1. ci-dessous).



**Figure 3.4 : Importance relative supposée des canaux interpersonnels dans la diffusion de l'innovation selon les catégories d'adoptants et par étape du processus**



Précisons que ces propositions sont fondées sur la généralisation de résultats initialement obtenus lors de recherches en sociologie rurale menées sur la diffusion de nouveaux engrais aux Etats-Unis (Beal et Rogers, 1960). Rogers (1995) estime que ces résultats initiaux ont été largement confirmés par d'autres recherches mais il n'en cite que quelques unes. A notre connaissance, ces propositions n'ont jamais été testées dans des recherches portant sur la diffusion d'innovations organisationnelles, qu'elles soient technologiques ou managériales.

### 3.1.3. Les recherches empiriques sur la diffusion de l'ABC

Dans leur revue de la littérature empirique sur la diffusion et l'adoption de l'ABC, Gosselin et Ouellet (1999) ont recensé une quinzaine de recherches qu'ils ont classées en deux catégories : « descriptives » et « académiques » (explicatives). Les enquêtes descriptives représentent des études prenant la forme de sondage sur le taux de diffusion de l'ABC dans un pays donné. Les études explicatives cherchent, quant à elles, à comprendre ce taux de diffusion. Nous présentons ici tour à tour les principaux résultats de ces deux types d'enquêtes.

### *Les études portant sur le taux de diffusion de l'ABC*

Sur la trentaine de recherches descriptives que nous avons pu identifier (cf. tableau 3.1 ci-dessous), plus de la moitié ont été menées dans des pays anglophones (Etats-Unis, Canada, Royaume-Uni, Australie) et seulement deux en France.

**Enquêtes menées aux Etats-Unis.** Aux Etats-Unis, Green et Amenkhiéan (1992) ont par exemple envoyé un questionnaire à 610 entreprises manufacturières. Parmi les 74 entreprises ayant répondu à l'enquête, 55% ont déclaré ne pas du tout utiliser l'ABC, 23% avaient adopté certains principes de la méthode, 11% l'avaient mise en œuvre « à moitié », 7% de façon extensive et 4% seulement l'utilisaient sur l'ensemble de leur périmètre de production. D'autres enquêtes ont montré des taux de diffusion augmentant dans le temps. Szendi et Elmore (1993) indiquent que 17% des entreprises ayant répondu à leur enquête utilisent l'ABC pour fixer le prix de leurs produits et 21% pour mesurer leur performance et établir leur budget. Parmi les entreprises sondées par Shim et Sudit (1995), 27% ont déclaré avoir mis en œuvre complètement ou partiellement la méthode. Shim et Stagliano (1997) avaient d'ailleurs obtenu le même taux de diffusion dans une autre étude. En 1996, la proportion d'entreprises utilisant l'ABC parmi celles interrogées par Hrisak (1996) atteignait 53%.

**Enquêtes menées au Canada.** Au Canada, Armitage et Nicholson (1993) ont réalisé une enquête auprès des 740 plus grandes entreprises du pays. Les entreprises sondées appartenaient à tous les secteurs d'activité et le taux de réponse était de 50%. Parmi les entreprises ayant répondu, 14% ont déclaré avoir mis en œuvre l'ABC, 15% considéraient son adoption et 67% ne s'étaient pas encore posé la question. Le taux d'adoption était par ailleurs sensiblement plus élevé parmi les entreprises manufacturières (23%). Plusieurs années plus tard, Gosselin a réalisé une enquête dans le cadre d'une recherche comparative internationale (Bescos *et al.*, 2001). Un questionnaire a été envoyé aux 500 plus grandes entreprises et 106 réponses ont été recueillies (soit un taux de réponse de 21,2%). Les entreprises participant à l'enquête étaient de taille importante (70% de plus de mille employés) et se répartissaient à parts égales entre l'industrie et les services. Parmi celles-ci, 24% ont déclaré avoir mis en œuvre l'ABC ou être en train de le faire, 10% en examinaient l'éventualité, 15% avaient décidé de ne pas le faire après examen et 57% n'avaient pas l'intention de l'examiner.

**Tableau 3.1 : Etudes empiriques sur le taux de diffusion de l'ABC**

Références	Pays	Date de l'étude	Population d'entreprises sondée	Taille des entreprises sondées	Nombre de répondants	Principaux résultats
Green et Amenkhienan (1992)	USA	1991	Ent. utilisant des technologies avancées de production	Tailles variées	74 (12,5%)	11% utilisent l'ABC, 55% ne l'utilisent pas du tout
Szendi et Elmore (1993)	USA	1991	Participants à des séminaires	Tailles variées	90 (43%)	8% utilisent l'ABC
Shim et Stagliano (1997)	USA	1994 ?	600 ent. manufacturières	Tailles variées	141 (24%)	27% ont commencé à utiliser l'ABC
Armitage et Nicholson (1993)	Canada	Été 92	700 plus grandes entreprises ( <i>Financial Post</i> )	Grande taille	352 (50%)	14% utilisent l'ABC, 15% envisagent de l'utiliser, 67% ne l'ont pas considéré
Bescos <i>et al.</i> (2001)	Canada	?	500 plus grandes entreprises	Grande taille	106 (21%)	23% utilisent l'ABC, 14% l'ont rejeté
Corrigan (1996)	Australie	1995	Secteurs manufacturiers	Non indiquée	213 (% ?)	12% utilisent l'ABC
Chenhall et Langfield-Smith (1998a)	Australie	?	Grandes ent. manufacturières	Grand taille	78 (56%)	56% utilisent l'ABC
Innes et Mitchell (1991)	RU	09/1990	Membres du CIMA	Non indiquée	187 (26%)	6% sont en cours de mise en œuvre, 33% considèrent l'éventualité
Nicholls (1992)	RU	01/1991	Contrôleurs ayant assisté à un séminaire sur l'ABC en 90	CA entre £15M et £100M	62 (34,5%)	10% utilisent l'ABC, 18% en cours d'adoption, 62% envisagent l'adoption
Drury et Tayles (1994)	RU	1991	866 entreprises manufacturières parmi 3290	CA supérieur à £10M	303 (35%)	4% utilisent l'ABC, 9% projettent de l'utiliser, 37% l'envisagent
Innes et Mitchell (1995a)	RU	1994	Répondants à l'étude de 91	Non indiquée	89 (48%)	16% utilisent l'ABC, 15% l'ont rejeté
Innes et Mitchell (1995b)	RU	1994	1000 + grandes ( <i>Times</i> )	Grande taille	439 (44%)	20% utilisent l'ABC, 13% l'ont rejeté
Banerjee et Kane (1996)	RU	96 ( ?)	870 contrôleurs de gestion	Tailles variées	?	22% utilisent l'ABC
Evans et Ashworth (1996)	RU	96 ( ?)	2000 membres de l'IMA	Tailles variées	?	21% en cours de mise en œuvre
Innes <i>et al.</i> (2000)	RU	1999	1000 + grandes ( <i>Times</i> )	Grande taille	177 (45%)	17,5% utilisent l'ABC, 15% l'ont rejeté

**Tableau 3.1 : Etudes empiriques sur le taux de diffusion de l'ABC (suite et fin)**

<b>Auteurs</b>	<b>Pays</b>	<b>Date de l'étude</b>	<b>Population d'entreprises sondée</b>	<b>Taille des entreprises sondées</b>	<b>Nombre de répondants</b>	<b>Principaux résultats</b>
<b>Clarke et al. (1999)</b>	Eire	1995/96	Ent. manufacturières du top 1000 ( <i>Business &amp; Finance</i> )	Grande taille	204 (40%)	12% utilisent l'ABC, 22% considèrent son utilisation, 13% l'ont rejeté
<b>Andersen et Rohde (1994)</b>	Danemark	93 ( ?)	695 + grandes entreprises manufacturières	Grande taille	118 (17%)	10% utilisent l'ABC, 40% connaissent la méthode
<b>Sorensen et Israelsen (1994)</b>	Danemark	94 ( ?)	Participants à des séminaires	Non indiquée	47 (25%)	4% utilisent l'ABC, 9% l'envisagent
<b>Ask et Ax (1992)</b>	Suède	1991	Secteur de l'ingénierie	> 50 employés	152 (67%)	2% utilisent l'ABC, 23% l'envisagent
<b>Laitinen (1995)</b>	Norvège	1993	?	?	183 (% ?)	11% utilisent l'ABC, 13% sont en cours
<b>Rautajoki (1995)</b>	Norvège	1994	Unités stratégiques du secteur de l'ingénierie	?	183 (% ?)	24% utilisent l'ABC, 10% sont en cours
<b>Malmi (1995)</b>	Norvège	1995	Unités stratégiques du secteur de l'ingénierie	?	287 (% ?)	14% utilisent l'ABC, 8% sont en cours
<b>Lukka et Granlund (1996)</b>	Norvège	1992/93	Entreprises manufacturières	> 50 employés	135 (44%)	70% n'ont pas encore considéré l'ABC
<b>Gueye (1997)</b>	France	1994	Secteurs industriels et services	Grande taille en majorité	70 (35%)	32% utilisent l'ABC, 28% l'envisagent, 18% ne connaissent pas la méthode
<b>Bescos et al. (2001)</b>	France	12/1999	Membres de la DFCG	Tailles variées	111 (5%)	23% utilisent l'ABC, 12% l'ont rejeté
<b>Bescos et al. (2001)</b>	Japon	?	Secteurs industriels et services	Grande taille en majorité	371 (28%)	7% utilisent l'ABC, 35% l'envisagent
<b>Ernst &amp; Young (1994)</b>	Belgique	?	88 entreprises	Non indiquée	?	20% utilisent l'ABC, 50% ont planifié sa mise en oeuvre
<b>Hauer (1994)</b>	Allemagne	?	Entreprises manufacturières	Non indiquée	187 (% ?)	3,2% utilisent l'ABC

**Enquêtes menées en Australie.** Un certain nombre de sondages ont également été menés en Australie. Beaucoup de ces enquêtes montrent un taux de diffusion peu élevé dans ce pays : Dean *et al.* (1991) rapportent un taux de diffusion de 8% en 1990 qui n'avait pas beaucoup augmenté (12%) plusieurs années plus tard (Corrigan, 1996). Dans la dernière étude citée, 49% des entreprises n'avaient pas encore considéré l'adoption éventuelle de l'ABC, 29% étaient en train de le faire et seulement 4% avaient rejeté la méthode après examen. Dans une étude plus récente, Chenhall et Langfield-Smith (1998a) ont trouvé des taux de diffusion bien plus élevés que précédemment, ce qui les a amené à mettre en doute la validité de leurs résultats. Ainsi, parmi les 78 entreprises ayant répondu, 56% déclaraient utiliser l'ABC.

**Enquêtes menées au Royaume-Uni.** C'est au Royaume-Uni qu'il semble que le plus grand nombre d'études descriptives sur la diffusion de l'ABC ait été mené. Ces nombreuses recherches ont même donné lieu à des débats et à des polémiques au sein de revues académiques (Innes et Mitchell, 1995b ; Dugdale et Jones, 1997 ; Innes et Mitchell, 1997b). En 1990, 6% seulement des entreprises semblaient avoir commencé à mettre en œuvre la méthode et 52% n'avaient pas encore considéré cette éventualité si l'on en croit les résultats de l'étude d'Innes et Mitchell (1991). Un an plus tard, l'enquête de Nicholls (1992) montrait des taux d'adoption (10%) et de considération (62%) en augmentation. Seul un petit nombre d'entreprises (5%) avait déjà examiné la méthode et décidé de ne pas la mettre en œuvre. Par ailleurs, une recherche menée à la même époque par Drury et Tayles (1994) montrait les mêmes proportions.

En 1995, deux études menées par Innes et Mitchell (1995a, 1995b) confirmaient les résultats obtenus l'année précédente. Les taux d'adoption de la méthode ABC obtenus étaient respectivement de 16% et 20%. Le nombre d'entreprises n'ayant pas encore considéré la méthode était en baisse (17% pour la première étude, 40% pour la seconde) et celui des entreprises l'ayant rejetée après examen augmentait logiquement (respectivement 15% et 13%). Dans la seconde étude, la proportion d'entreprises ayant adopté l'ABC ou étant en cours d'adoption était sensiblement plus élevé dans le secteur des services financiers (banques, assurances, etc.), puisqu'il s'élevait à 54% (Innes et Mitchell, 1997a). Les enquêtes de Banerjee et Kane (1996) et de Evans et Ashworth (1996) semblent confirmer ces résultats.

L'enquête la plus récente réalisée au Royaume-Uni est encore l'œuvre des professeurs Innes et Mitchell (Innes *et al.*, 2000) et consiste en une réplique de celle menée en 1995 (Innes et Mitchell, 1995b). Par rapport à 1995, le taux d'adoption n'a pas augmenté, passant de 20% à 17,5%. Seulement 20% des entreprises ayant répondu étaient en train de considérer l'adoption éventuelle de la méthode, 15% l'avaient rejetée après examen et 47% ne s'étaient pas encore posé la question de son adoption. Enfin, Clarke *et al.* (1999) ont mené une enquête sur la diffusion de l'ABC spécifiquement auprès de grandes entreprises situées en République d'Irlande (Eire). Les résultats de cette étude montrent un certain retard dans la diffusion de l'ABC dans ce pays par rapport aux autres pays anglophones puisque 12% des entreprises ayant répondu à l'enquête ont déclaré utiliser la méthode et 55% n'avaient pas encore considéré son utilisation.

**Enquêtes menées dans les pays Scandinaves.** Israelsen *et al.* (1996) présentent les résultats de deux études menées en 1994 au Danemark, dont une partie était consacrée à la diffusion de l'ABC dans ce pays. Un sondage des 695 plus grandes entreprises manufacturières fait ainsi apparaître que 10% des répondants utilisent l'ABC et que 40% connaissent la méthode mais ne l'utilisent pas (Andersen et Rohde, 1994). L'autre étude a été menée auprès de 190 participants à des séminaires sur les méthodes « modernes » de calcul des coûts. Parmi les répondants, seulement deux avaient planifié de mettre en œuvre l'ABC et quatre étaient en train de considérer cette éventualité (Sørensen et Israelsen, 1994). En Suède, une enquête datant de 1992 sur les pratiques de calcul et d'analyse des coûts d'un échantillon représentatif des entreprises manufacturières de plus de 50 employés a montré que 6,7% des répondants déclaraient être en phase de projet pilote ABC et 33% planifiaient de lancer un tel projet (Ask et Ax, 1992 ; Ask *et al.*, 1996). En Finlande, Virtanen *et al.* (1996) rapportent les résultats de quatre enquêtes successives sur les pratiques en matières de calcul des coûts. La proportion d'entreprises ayant mis en œuvre la méthode ABC était de 0% en 1992 (Lukka et Granlund, 1996), 11% en 1993 (Laitinen, 1995), 24% en 1994 (Rautajoki, 1995) et de 14% en 1995 (Malmi, 1995). En outre, l'étude de Lukka et Granlund montre qu'en 1992 un grand nombre d'entreprises (70%) n'avaient pas encore considéré l'éventualité de mettre en œuvre l'ABC.

**Enquêtes menées en France.** Très peu d'études ont été menées (ou publiées), à notre connaissance, sur la diffusion de l'ABC en France. Dans le cadre d'une thèse de doctorat, Gueye (1997), repris dans Gueye et Bescos (1997), a sondé 200 entreprises appartenant aux

secteurs industriels et des services (hors banques et assurances) et de tailles diverses (les entreprises de petite taille étaient cependant peu représentées). Cette étude menée en 1994 fait apparaître un taux de diffusion de 32% et un taux de connaissance de la méthode ABC de 82% parmi les répondants (70 réponses, soit un taux de retour de 35%). En outre, 28% des répondants ont indiqué être en train de considérer l'adoption éventuelle de cette méthode. Une étude plus récente menée par Bescos et Cauvin (2000, reprise dans Bescos *et al.*, 2001) à la fin de l'année 1999 auprès de 2342 membres de la DFCG montre qu'environ 27% des entreprises ayant répondu à l'enquête avaient mis en œuvre l'ABC, étaient en train de le faire ou en avaient l'intention. D'un autre côté, 12% des répondants avaient rejeté la méthode après examen et 12% déclaraient ne pas vouloir l'examiner. Enfin, 30% des répondants n'avaient pas encore considéré l'adoption de la méthode, sans savoir s'ils le feraient dans le futur.

**Enquêtes menées dans les autres pays.** En Belgique, un sondage mené par un cabinet de conseil auprès de 88 entreprises, dont les résultats sont rapportés par Bruggeman *et al.* (1996), fait apparaître un taux d'adoption de l'ABC d'environ 20%. En outre, environ 50% des répondants planifiaient de mettre en œuvre la méthode dans le futur alors que les 31% restants n'avaient pas encore considéré l'éventualité d'une telle mise en œuvre. En Allemagne, les résultats d'une étude menée par Hauer (1994) et rapportés par Scherrer (1996) indiquent un taux d'adoption de la méthode ABC d'environ 3% parmi 187 entreprises manufacturières. Enfin, un volet de l'enquête internationale menée par Bescos *et al.* (2001) est également consacré au Japon. Dans ce pays, le taux de diffusion de l'ABC obtenus lors de l'étude n'était que de 7%. La majorité (54%) des 371 répondants à l'enquête n'avait pas encore considéré l'adoption éventuelle de l'ABC, un tiers était en train de le faire (34,5%) et un petit nombre l'avait rejetée après examen (4,6%).

**Synthèse.** L'objectif principal des études descriptives sur la diffusion de l'ABC est de déterminer dans quelle mesure la méthode est utilisée au sein d'une population d'entreprises. Le tableau 3.2 ci-dessous représente une tentative de synthèse et de comparaison des données collectées dans ce but. La comparaison est cependant difficile à mener étant donné que les catégories utilisées pour définir le statut de l'ABC sont différentes d'une étude à l'autre et que les échantillons sondés ne sont pas constitués de la même façon. 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 Etats-Unis 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, Royaume-Uni, France) alors que celle des entreprises ayant rejeté la méthode après examen semble augmenter (Royaume-Uni). Enfin, le pourcentage d'entreprises n'ayant pas considéré l'adoption 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 (Royaume-Uni, Canada).

**Tableau 3.2 : Comparaison des taux de diffusion de l'ABC dans différents pays**

Pays	Statut de l'ABC			
	Adoption, adoption en cours ou planifiée	Adoption considérée	Adoption rejetée	Adoption non considérée
<b>Etats-Unis</b>	varie de 45% à 67% selon les études	pas d'information	pas d'information	pas d'information
<b>Canada</b>	14% en 1992 23% en 1997	15% en 1992 9,4% en 1997	14% en 1997	67% en 1992 54% en 1997
<b>Australie</b>	8% en 1990 56% en 1997	29% en 1995	4% en 1995	45% en 1996
<b>RU</b>	6% en 1990 18% en 1999	40% en 1990 20% en 1999	5% en 1990 15% en 1999	44% en 1990 47% en 1999
<b>France</b>	32% en 1994 23% en 1999	28% en 1994 23% en 1999	12% en 1999	42% en 1999
<b>Scandinavie</b>	varie de 0% à 35% selon les pays	pas d'information	pas d'information	60% au Danemark 70% en Finlande
<b>Autres pays</b>	varie de 3% à 20% selon les pays	35% au Japon	4,6% au Japon	54% au Japon 31% en Belgique

### ***Les recherches explicatives de la diffusion de l'ABC***

Les recherches de Bjørnenak (1997) et de Malmi (1999) cherchent à répondre aux questions « Pourquoi ? » et « Comment ? » la comptabilité par activités se diffuse dans leurs pays respectifs, la Norvège et la Finlande. A notre connaissance, il n'existe pas d'autres recherches de ce type<sup>15</sup> dont les résultats ont été publiés.

<sup>15</sup> Jones et Dugdale (2002) ont étudié la formation et la diffusion de l'ABC aux Etats-Unis et au Royaume-Uni mais à travers un cadre théorique fondé sur la sociologie des sciences.



**L'étude de Bjørnenak.** L'étude de Bjørnenak (1997) de la diffusion de la méthode ABC en Norvège constitue à notre connaissance l'une des premières tentatives d'application globale du cadre théorique de la diffusion des innovations (Rogers, 1995) à une innovation en comptabilité de gestion au niveau sociétal. L'objectif de cette enquête est double : développer un cadre théorique pour expliquer la diffusion des innovations en comptabilité de gestion et décrire et commenter le marché et les infrastructures au sein desquels la méthode se diffuse (le côté de « l'offre »). Pour ce faire, l'auteur s'appuie sur un certain nombre de concepts théoriques empruntés aux théories de l'innovation et de sa diffusion. L'ABC est considérée comme innovation en tant qu'introduction réussie d'idées perçues comme nouvelles dans un système social donné. La diffusion de l'ABC est analysée comme étant le processus de dissémination de cette innovation. Bjørnenak reprend également les quatre phases du processus de diffusion telles qu'elles ont été définies par Hägerstrand (1967) : étape de « décollage », étape de « diffusion », étape de « condensation » et étape de « saturation ».

Afin de déterminer la courbe de diffusion de l'ABC ainsi que de délimiter les différentes phases du processus, l'auteur a envoyé un questionnaire à 132 entreprises manufacturières réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 200 millions de couronnes norvégiennes (environ 25M€). Parmi les 75 répondants, 53 déclarent connaître l'ABC et 30 l'ont adoptée ou sont en train de le faire. Parmi les entreprises connaissant l'ABC mais ne l'ayant pas adoptée, douze n'ont pas encore considéré une telle adoption alors que les onze autres ont rejeté la méthode après examen. Du point de vue de l'offre, les réponses reçues indiquent que la totalité des entreprises ayant adopté l'ABC ont fait appel à un consultant. L'auteur fait remarquer que deux d'entre elles sont souvent utilisées par les promoteurs de l'ABC (consultants, éditeurs de logiciels) comme exemples de réussite de la mise en place de la méthode.

**L'étude de Malmi.** Quelques années après les travaux de Bjørnenak, Malmi (1999) a mené une enquête dans le même esprit sur la diffusion de l'ABC en Finlande afin d'essayer de comprendre comment et pourquoi les innovations en comptabilité de gestion se diffusent parmi les entreprises d'un même pays. D'un point de vue théorique, l'auteur fait appel au concept de courbe de diffusion en S généralement constaté dans l'étude des innovations (Rogers, 1995) ainsi qu'au modèle développé par Abrahamson (1991) pour expliquer la diffusion des innovations administratives. Ce modèle est constitué de quatre perspectives expliquant la diffusion des innovations selon deux dimensions : le rôle de l'imitation entre

organisations et l'influence d'organisations en dehors du groupe d'adoptants potentiels considéré. Les quatre perspectives sont : le « choix efficient », la « sélection forcée », l'« effet de mode » et l'« effet d'engouement ». Le protocole méthodologique employé dans cette étude exploratoire fait appel à plusieurs méthodes de collecte des données : entretiens avec des experts (promoteurs) de la diffusion de l'ABC en Finlande, questionnaire envoyé aux entreprises pour mesurer le taux de diffusion et analyse du contenu des journaux et magazines finlandais susceptibles de parler de l'ABC. A partir des résultats obtenus, Malmi (1999) décompose le processus de diffusion de l'ABC dans son pays en trois phases : la phase initiale (1986-90), la phase de décollage (1991-92) et les phases suivantes (à partir de 1993). Pour chacune des phases, il analyse les motivations avancées par les entreprises pour avoir adopté l'ABC ainsi que le rôle des promoteurs de l'innovation.

L'absence de consultants sur l'ABC, de logiciels spécialisés et de séminaires de formation couplée au faible nombre d'adoptants pouvant être copiés au cours de la phase initiale de diffusion de la méthode conduit l'auteur à rejeter les perspectives d'effet de mode ou d'engouement et à privilégier la perspective du choix efficient pour expliquer l'adoption de l'ABC lors de cette période. En revanche, les éléments empiriques recueillis par l'auteur concernant les phases de décollage et suivantes du processus de diffusion semblent indiquer que les perspectives de l'effet de mode et d'engouement ont un certain pouvoir d'explication de l'adoption de l'ABC par les entreprises finlandaises. Du point de vue des motivations exprimées, un certain nombre d'organisations (26%) avancent des arguments en partie rationnels et en partie relevant de l'effet de mode (« nous voulions essayer un nouvel outil » par exemple). Le rôle identifié comme important des consultants, la promotion de l'ABC par certaines associations sectorielles et professeurs de gestion, ainsi que le nombre élevé d'articles sur le sujet sont autant d'arguments venant appuyer, selon l'auteur, l'importance des perspectives d'effets de mode et d'engouement dans la diffusion de l'ABC après 1990.

Nous venons ainsi de présenter le concept de diffusion de l'innovation et les différents éléments du cadre théorique proposé par Rogers (1995). Nous avons également présenté les études empiriques sur la diffusion de l'ABC. Nous allons maintenant faire de même avec le concept d'adoption de l'innovation.

## **3.2. L'ADOPTION DE L'INNOVATION**

Pour qu'une innovation se diffuse, il faut qu'elle soit adoptée. Les recherches sur l'adoption des innovations constituent les deux autres courants de recherche sur l'innovation identifiés par Wolfe (1994). Le premier de ces deux courants s'intéresse au processus d'adoption en lui-même. Ce type d'études cherche à identifier les différentes étapes du processus ainsi que les difficultés rencontrées lors de ces étapes et les solutions pour remédier à ces difficultés. Le second courant de recherche sur l'adoption de l'innovation s'intéresse à l'innovativité des individus ou des organisations et à ses déterminants. Ce type d'étude cherche à identifier les facteurs qui font qu'un individu ou une organisation adopte davantage d'innovations que les autres ou plus rapidement. Nous commencerons par voir les principaux éléments du processus d'adoption de l'innovation aux niveaux individuel et organisationnel (§3.2.1.). Nous nous intéresserons ensuite au concept d'innovativité et à ses déterminants (§3.2.2.). Enfin, nous présenterons les recherches sur les déterminants de l'adoption de l'ABC (§3.2.3.)

### **3.2.1. Le processus d'adoption de l'innovation**

Nous commencerons par définir le concept d'« adoption » de l'innovation avant de présenter les processus d'adoption aux niveaux individuel et organisationnel.

#### ***Définition du concept d'adoption***

Selon Rogers (1995), le processus décisionnel relatif à l'adoption d'une innovation est le processus par lequel un individu, ou toute autre unité d'analyse, passe d'une première connaissance de l'innovation, à la formation d'une attitude envers cette innovation, puis de la décision d'adopter ou de rejeter, à la mise en place de la nouvelle idée et, enfin, à la confirmation de cette décision. La perception du caractère nouveau de l'innovation et celle de l'incertitude qui lui est associée représentent les caractéristiques spécifiques du processus décisionnel propre à l'innovation. Le caractère nouveau des idées contenues dans l'innovation donne à sa diffusion et à son adoption un caractère spécifique, en ce sens qu'elle est porteuse d'un certain degré d'incertitude.

La définition donnée par Rogers (1995) fait référence à un seul type implicite d'adoption de l'innovation. L'auteur pense en effet à l'adoption d'une innovation par un adoptant potentiel en vue de son utilisation. Mais nous avons vu que plusieurs types d'acteurs peuvent intervenir dans le processus de diffusion de l'innovation. Les adoptants potentiels d'une innovation ne représentent pas l'unique type d'acteur susceptible d'adopter une innovation. En fait, il est possible de distinguer plusieurs types d'adoption en fonction des différents acteurs et de leur rôle dans la diffusion. Ainsi, les promoteurs de l'innovation doivent également « l'adopter » avant d'en faire la promotion. Mais cette adoption sera différente de celle des organisations ou individus qui sont concernés par l'utilisation de l'innovation à des fins qui constituent la raison même du développement de l'innovation en question.

Souvent, les promoteurs d'une innovation ne l'utilisent pas eux-mêmes en tant que pratique individuelle ou organisationnelle. Par exemple, un cabinet de conseil qui fait la « promotion » d'une nouvelle structure d'entreprise en la proposant à ses clients ne va pas forcément la mettre en œuvre pour lui-même. En revanche, il doit « l'adopter » en tant qu'innovation à promouvoir avant de la proposer effectivement à ses clients. Cette adoption nécessite que les consultants membres du cabinet se forment aux principes théoriques et pratiques de cette nouvelle structure afin de la maîtriser en tant que « produit à vendre ». De même, un professeur de gestion ne va pas « adopter » une innovation managériale comme le ferait une organisation ou un cabinet de conseil. Si l'on prend l'exemple d'une nouvelle méthode de calcul des coûts, le professeur va s'intéresser à l'application pratique de la méthode, à ses fondements théoriques, etc. S'il l'adopte, il pourra décider de l'enseigner à ses élèves avec conviction, il pourra mener des recherches au sein d'entreprises et éventuellement aider ces dernières à mettre en œuvre la méthode, il écrira des articles sur le sujet, etc.

Dans la suite de cette thèse, nous parlerons d'« adoption » sans autre précision lorsque nous souhaiterons faire référence à l'adoption d'une innovation par une organisation en vue de son utilisation effective en tant que pratique, utilisation pour laquelle l'innovation a été conçue. Nous préciserons dans les autres cas : adoption par un cabinet de conseil ou un professeur, etc. Selon le type d'acteur considéré, le terme adoption prendra ainsi une signification différente, signification donnée par le rôle de l'acteur dans le processus de diffusion.

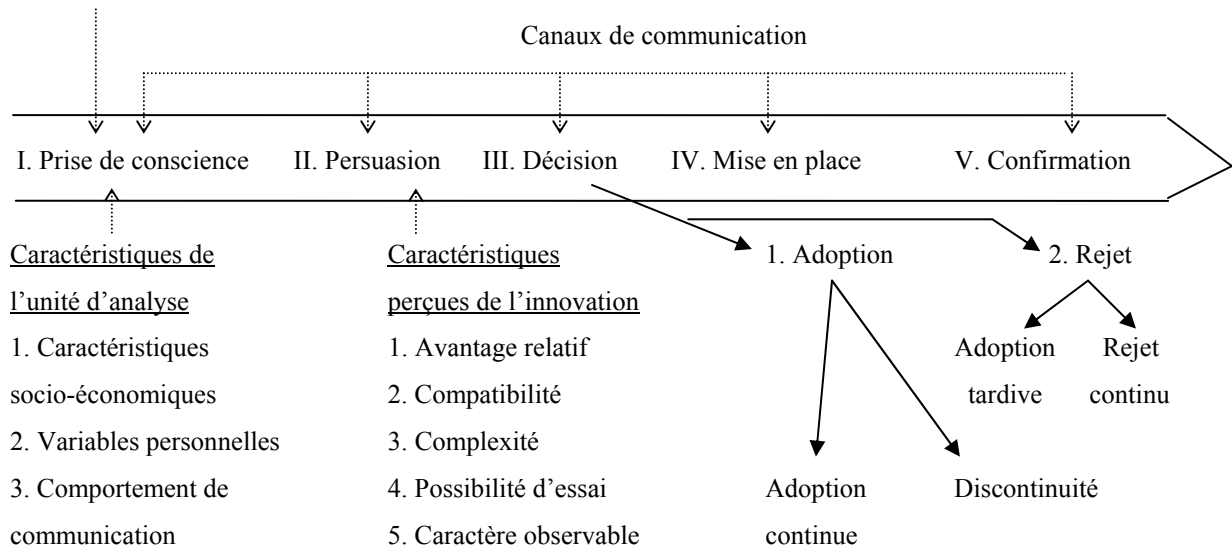
## *Le processus décisionnel au niveau individuel*

Au sein du paradigme de la diffusion tel qu'il est défini par Rogers (1995), la décision d'un individu - ou de toute autre unité d'analyse considérée comme agissant tel un acteur unique - d'adopter définitivement une innovation n'aboutit qu'à la fin d'un processus plus ou moins long comportant généralement cinq étapes, comme le montre la figure 3.5 ci-dessous.

**Figure 3.5 : Processus décisionnel individuel d'adoption de l'innovation  
(d'après Rogers, 1995, p.163)**

Conditions préalables :

- |                                |                             |
|--------------------------------|-----------------------------|
| 1. Pratiques antérieures       | 3. Innovativité             |
| 2. Besoins/problèmes ressentis | 4. Normes du système social |



La « prise de conscience » survient lorsqu'un individu apprend l'existence de l'innovation et comprend quelque peu son fonctionnement. Au cours de cette étape, un individu cherche principalement à collecter des informations relatives aux processus sous-jacents au fonctionnement de l'innovation, qui vont réduire l'incertitude attachée à ces derniers et en rapport avec les problèmes qui sont les siens. Au cours de cette étape, l'individu veut savoir en quoi consiste l'innovation, pourquoi et comment elle marche.

La « persuasion » survient lorsque l'individu adopte une attitude favorable ou défavorable envers l'innovation. La « décision » survient lorsque l'individu s'engage dans des activités qui aboutissent au choix d'adopter ou de rejeter l'innovation. Au cours de ces deux étapes, l'individu cherche des informations lui permettant d'évaluer l'innovation afin de réduire l'incertitude liée aux conséquences directes et indirectes de son adoption. L'individu cherche à connaître les avantages et les inconvénients de l'innovation par rapport à ses propres problèmes. Les canaux interpersonnels sont particulièrement susceptibles de faire circuler une information permettant cette évaluation.

La « mise en place » survient lorsque l'individu utilise l'innovation (la « réinvention » survient généralement au cours de cette étape). Enfin, la « confirmation » survient lorsque l'individu renforce sa décision d'utiliser l'innovation. Lors de cette étape, si des messages contradictoires sont reçus, l'individu peut modifier sa décision et rejeter l'innovation. Lorsqu'un individu adopte une innovation, confirme sa décision puis décide de la rejeter quelque temps après, on parle de « discontinuité ». Ceci peut arriver en cas de mécontentement ou d'apparition d'une meilleure idée. Le phénomène inverse peut également se produire.

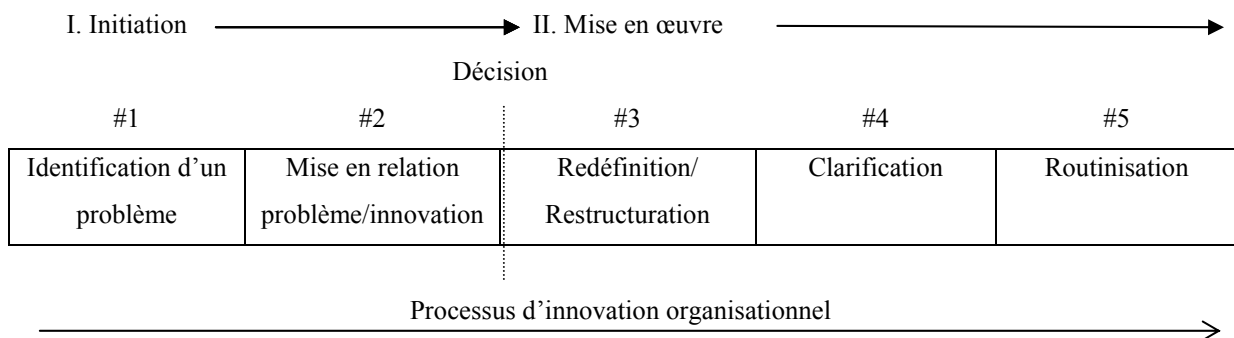
### ***Le processus décisionnel au niveau organisationnel***

Contrairement aux recherches utilisant un modèle de processus décisionnel individuel et qui s'intéressent à la propension d'un individu à innover, les recherches adoptant un modèle organisationnel prennent comme variable dépendante la mise en œuvre d'une innovation spécifique dans une organisation donnée.

Au sein de ce processus, Rogers (1995) identifie deux grandes phases constituées de cinq étapes. La première phase, dite d'« initiation » du processus d'adoption, est constituée des étapes d'« identification d'un problème » (étape n°1) et de « mise en relation de ce problème avec l'innovation » (étape n°2). La phase d'initiation se résume ainsi à la collecte d'informations aboutissant à un premier niveau de connaissance de l'innovation et à la planification de son adoption. Elle se termine par la décision d'adopter l'innovation (ou de la rejeter, et, dans ce cas, le processus s'arrête là). La deuxième phase, dite de « mise en œuvre » de l'innovation, est composée des étapes de « redéfinition de l'innovation » en fonction des

caractéristiques propres à l'organisation et de « restructuration » de cette dernière (étape n°3), de « clarification des relations » entre l'innovation et les différentes variables organisationnelles (étape n°4), et, enfin, d'« ancrage » de l'innovation dans les routines de l'organisation (étape n°5). La phase de mise en œuvre se résume ainsi aux actions, événements et décisions relatifs à la mise en application de l'innovation et à son utilisation au sein de l'organisation. Le processus décisionnel organisationnel complet est représenté sur la figure 3.6 ci-dessous.

**Figure 3.6 : Le processus d'innovation dans une organisation  
(d'après Rogers, 1995, p.392)**



**L'identification d'un problème.** Selon le modèle de Rogers (1995), au cours de cette première phase, l'organisation identifie un problème dans son fonctionnement et décide de lui chercher une solution. La décision de chercher une solution peut être déclenchée pour plusieurs raisons : perception d'un écart de performance entre la performance actuelle et la performance attendue, opportunisme, etc. Si l'on se réfère au modèle proposé par Abrahamson (1991) pour interpréter l'adoption et la diffusion des innovations managériales (cf. l'étude de Malmi, §3.1.3. ci-dessus), le phénomène déclencheur de ce processus décisionnel sera différent selon la perspective dans laquelle on se place (effets de mode ou d'engouement, choix efficient, adoption forcée). Si l'on considère que l'élément déclencheur est l'écart de performance, on se place alors dans la perspective du choix efficient. Si l'on considère qu'il s'agit plutôt d'un effet d'engouement, c'est que l'élément déclencheur est davantage lié à l'opportunisme de certains membres de l'organisation.

***La mise en relation problème/innovation.*** Au cours de cette phase, les membres de l'organisation décident que telle innovation répond au problème identifié à l'étape précédente et planifient son adoption. Une fois encore, la spécificité d'une telle étape dépend de la perspective que l'on adopte pour interpréter les faits. Si l'on considère que le processus décisionnel étudié ressemble, par exemple, à celui du modèle de la poubelle (Cohen *et al.*, 1972), alors la mise en relation entre le problème identifié et l'innovation supposée y répondre sera considérée comme le produit de la rencontre fortuite, lors de circonstances particulières, du problème en suspens, d'une solution toute prête (l'innovation) et de décideurs plus ou moins concernés. Une telle interprétation considère l'innovation adoptée comme une réponse en quête de problèmes, qui recherche une ou des questions pour pouvoir être mise en œuvre. Ainsi, March (1981) considère que la mise en œuvre des innovations managériales semble davantage commandée par des solutions toutes prêtes que par des problèmes réels.

***La redéfinition/restructuration.*** Au cours de cette troisième étape, l'innovation et/ou la structure de l'entreprise sont modifiées afin d'atteindre une meilleure adéquation entre les deux. L'ampleur d'une telle opération dépend à la fois du type et des caractéristiques de l'innovation et des caractéristiques de l'organisation et vise notamment à réduire l'incertitude relative au processus de mise en œuvre. Dans ses recherches sur l'innovation technologique, Gerwin (1988) identifie trois types d'incertitude : l'incertitude technique, qui correspond au degré de difficulté pour l'organisation de déterminer la durée de vie, la fiabilité, et les autres caractéristiques techniques de l'innovation ; l'incertitude financière, qui est liée au retour sur investissement et aux profits potentiels liés à la mise en œuvre de l'innovation ; l'incertitude sociale, qui désigne les conflits potentiels que la mise en œuvre de l'innovation peut entraîner. La mise en adéquation entre l'innovation et l'organisation peut ainsi différer selon l'importance prise par ces trois types d'incertitude.

***La clarification des relations.*** La clarification survient lorsque l'innovation se propage au sein de l'organisation et est adoptée par un nombre d'individus de plus en plus grand. Durant cette phase, les adoptants réduisent l'incertitude en donnant du sens à l'innovation. La clarification suit un processus d'apprentissage. Les différents effets de l'innovation sont mis à jour. Selon le type d'innovation adoptée, le processus de clarification sera différent. Les innovations radicales, qui représentent une véritable révolution, sont porteuses d'une plus



grande incertitude, et demandent parfois un processus de mise en œuvre moins formalisé pour être adoptées avec succès, comme le modèle politique décrit par Mintzberg *et al.* (1976). Par contre, les innovations incrémentales, qui ne sont que des améliorations d'innovations antérieures, posent moins de problèmes car elles s'inscrivent dans une certaine continuité.

***L'ancrage dans les routines.*** La « routinisation » survient lorsque l'innovation a été intégrée à la vie quotidienne de l'organisation, qu'elle est rentrée dans les « mœurs » organisationnelles. Les membres de l'organisation ne considèrent plus l'innovation comme une idée nouvelle, le processus de mise en œuvre s'achève. Il y a peu de chance pour que l'innovation soit abandonnée après cette phase, sauf en cas de remplacement par une nouvelle idée.

### **3.2.2. L'innovativité organisationnelle et ses déterminants**

Les recherches sur l'innovativité représentent le troisième courant de recherche identifié par Wolfe (1994). Ce type d'études s'intéresse aux caractéristiques des individus ou des organisations qui font que ces derniers adoptent davantage d'innovations que les autres ou plus rapidement. De telles recherches s'inscrivent largement dans une perspective contingente<sup>16</sup> et la majorité d'entre elles considèrent que ce sont les caractéristiques de l'individu ou de l'organisation qui induisent l'innovation, et non l'inverse ou la co-émergence des deux. Dans un premier temps, nous définirons les concepts d'innovativité individuelle et organisationnelle. Dans un second temps, nous verrons quels sont les déterminants de l'innovativité organisationnelle identifiés dans la littérature, en distinguant ceux qui sont associés à l'innovation technologique de ceux associés à l'innovation managériale.

#### ***Le concept d'innovativité***

***L'innovativité individuelle.*** Le concept d'innovativité est apparu initialement en marketing dans les recherches sur le comportement du consommateur. Il s'agit d'étudier l'adoption d'un nouveau produit par un individu. Les comportements d'achat plus ou moins innovateurs reflètent ainsi la propension de l'individu à rechercher ou accepter la nouveauté et l'impact de cette tendance sur la décision d'achat. Dans ce cadre, l'innovativité peut se rapporter soit à la

---

<sup>16</sup> Pour une revue récente de la littérature sur la théorie de la contingence, voir Oriot-Avellana (2003).

tendance à acheter, soit à l'achat lui-même, la première prédisposant l'individu au second. Midgley et Dowling (1978) distinguent ainsi l'innovativité « innée » de l'innovativité « concrétisée », c'est-à-dire l'acte d'achat.

En rapport avec la propension à acheter, l'étude de l'innovativité anticipe le comportement, avec tout ce que cela comporte d'incertitude. En rapport avec l'acte d'achat, l'étude de l'innovativité permet *a posteriori* de classer les acheteurs en groupes d'adoptants selon la rapidité avec laquelle ils ont effectué cet acte. Le concept d'innovativité reflète donc « *le degré d'indépendance que manifeste l'individu par rapport à l'expérience préalable d'autrui, communiquée par le bouche-à-oreille. Plus l'acheteur est tardif et plus l'instant d'une décision d'achat est déphasée par rapport à la connaissance de l'existence du produit nouveau* » (Cestre, 1996, p.71). En outre, l'innovativité d'un individu peut être mesurée par rapport au premier achat d'un nouveau produit ou par rapport à l'achat répété de ce dernier.

***L'innovativité organisationnelle.*** Après avoir été développé initialement dans le cadre de l'acteur individuel unique, le concept d'innovativité a été transposé à celui de l'organisation. La question porte alors sur l'existence éventuelle de caractéristiques distinctives entre organisations innovantes et organisations qui n'innovent pas. Les recherches qui tentent de répondre à cette question s'inscrivent dans le troisième courant de recherche sur l'innovation organisationnelle identifié par Wolfe (1994).

Subramanian (1996) identifie cinq postulats propres à ce courant de recherche :

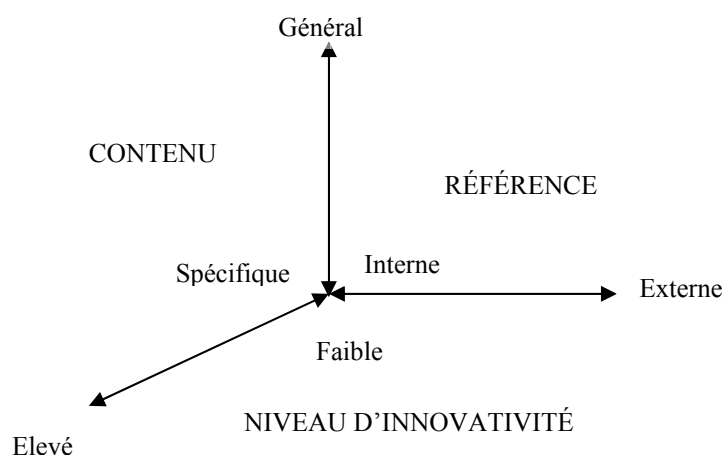
- l'adoption d'innovations représente une réponse de l'organisation aux changements de son environnement externe ;
- l'adoption d'innovations par une organisation est la conséquence des initiatives volontaires de ses membres ;
- l'adoption d'innovations est désirable, elle permet à l'organisation d'améliorer ses performances ;
- les organisations innovantes ont des caractéristiques identifiables qui les différencient des organisations qui n'innovent pas ;
- les organisations innovantes sont celles qui adoptent des innovations.

La grande majorité des recherches sur l'innovativité organisationnelle utilise l'une des deux définitions suivantes du concept d'innovativité. Selon une première définition, l'innovativité organisationnelle représente la rapidité avec laquelle une organisation adopte une innovation donnée par rapport aux autres organisations du même secteur. Les organisations qui adoptent l'innovation avant la majorité sont considérées comme ayant un niveau d'innovativité élevé. Il s'agit d'une définition relative du concept d'innovativité. La seconde définition est absolue : les organisations qui adoptent une innovation sont considérées comme innovantes, quel que soit le délai écoulé entre l'apparition de l'innovation sur le marché et la date d'adoption. Le niveau d'innovativité d'une organisation dépendra alors du nombre d'innovations adoptées sur une période de temps donnée. Ces deux définitions sont unidimensionnelles.

Subramanian (1996) adopte quant à lui une définition multidimensionnelle en intégrant les deux définitions précédentes. Selon lui, l'innovativité d'une organisation représente sa propension à adopter un nombre élevé d'innovations, plus rapidement que les autres organisations de son secteur et sur une période de temps donnée.

De leur côté, Bigoness et Perreault (1981) proposent de mesurer l'innovativité organisationnelle selon trois dimensions ou « domaines » distincts comme le montre la figure 3.7 ci-dessous.

**Figure 3.7 : Les trois dimensions du concept d'innovativité  
(d'après Bigoness et Perreault, 1981)**



Le premier domaine est celui du niveau d'innovativité et dépend de la façon dont l'innovativité est mesurée. Il peut être exprimé en nombre d'innovations adoptées, être égal à 0 ou 1 si l'étude porte sur l'adoption d'une seule innovation ou encore correspondre à l'étape du processus d'adoption. Le second domaine est celui du contenu, c'est-à-dire du type d'innovation adoptée. Il peut aller du plus général (tous les types d'innovations) au plus spécifique (une innovation donnée). Enfin, la troisième dimension correspond au domaine de référence, c'est-à-dire le référentiel par rapport auquel l'innovativité d'une organisation est comparée. La référence peut être interne, on étudie alors l'évolution de l'innovativité de l'organisation dans le temps, ou externe, on compare alors l'innovativité de l'organisation par rapport à celle d'autres organisations du même secteur.

### *Les déterminants liés aux individus membres de l'organisation*

Les déterminants de l'innovativité organisationnelle liés aux individus les plus étudiés dans la littérature empirique sont au nombre de cinq. Il s'agit du degré de professionnalisme, de l'ancienneté dans l'organisation, de l'âge, de l'attitude envers le changement et du degré de cosmopolitisme. Le tableau 3.3 ci-dessous présente les principales recherches associant chacune de ces variables à l'innovativité organisationnelle, le type d'innovation étudié (technologique ou managériale) ainsi que le sens de l'association entre les deux concepts (association positive, négative ou non significative).

*Le professionnalisme* des individus représente les niveaux de savoir et de connaissance professionnels des membres de l'organisation. Ce concept est généralement opérationnalisé par le niveau d'étude atteint et le niveau d'expérience professionnelle exprimé par le nombre d'années de travail. Un haut niveau de professionnalisme des membres de l'organisation est supposé accroître l'innovativité de cette dernière. L'association entre les deux variables est significativement positive dans sept des dix recherches recensées dans le tableau 3.3 ci-dessous lorsque l'innovativité est exprimée en termes d'innovations technologiques mais seulement dans deux cas sur six lorsqu'il s'agit d'innovations managériales.

*L'ancienneté* des membres de l'organisation n'est pas significativement associée au niveau d'innovativité de cette dernière dans la majorité des recherches, qu'il s'agisse d'innovations managériales ou technologiques. Comme le soulignent Kimberly et Evanisko (1981),

l'ancienneté des membres de l'organisation peut en fait avoir une influence positive ou négative sur le degré d'innovativité de cette dernière. L'ancienneté fournit une certaine légitimité aux individus et leur donne une connaissance des rouages de l'organisation, ce qui peut leur permettre de faire accepter plus facilement la décision d'adopter de nouveaux produits ou procédés, de nouvelles procédures, etc. D'un autre côté, on peut également faire l'hypothèse qu'avec le temps, les individus s'habituent à un certain *statu quo* et l'inertie de l'organisation augmente. La relation entre l'ancienneté des membres de l'organisation et le degré d'innovativité pourrait également être curvilinéaire.

**Tableau 3.3 : Relation entre innovativité organisationnelle et caractéristiques des membres de l'organisation**

Variables explicatives	Types d'innovation	Relation avec l'innovativité <sup>17</sup>	Exemples d'études empiriques
<b>Professionnalisme</b>	Technologique	+	Bantel et Jackson (1989), Daft (1978), Damanpour (1987), Evan et Black (1967), Kim (1980), Kimberly et Evanisko (1981)
		Non Significative	Zmud (1984), Kim (1980), Meyer et Goes (1988)
	Managériale	+	Daft (1978), Kimberly et Evanisko (1981)
		NS	Bantel et Jackson (1989), Zmud (1984), Damanpour (1987), Evan et Black (1967)
<b>Ancienneté dans l'organisation</b>	Technologique	+	Kimberly et Evanisko (1981)
		NS	Bantel et Jackson (1989), Aiken <i>et al.</i> (1980), Meyer et Goes (1988)
	Managériale	+	Aiken <i>et al.</i> (1980)
		NS	Bantel et Jackson (1989), Kimberly et Evanisko (1981)
<b>Age</b>	Tech. et Man.	NS	Bantel et Jackson (1989)
<b>Attitude positive envers le changement</b>	Technologique	+	Zmud (1984), Meyer et Goes (1988)
		NS	Dewar et Dutton (1986), Evan et Black (1967)
	Managériale	+	Evan et Black (1967), Hage et Dewar (1973)
		NS	Zmud (1984)
<b>Cosmopolitisme</b>	Technologique	NS	Kimberly et Evanisko (1981)
	Managériale	+	

<sup>17</sup> Opérationnalisation du concept d'innovativité : nombre d'innovations proposées (Aiken *et al.*, 1980 ; Evan et Black, 1967), adoptées (Bantel et Jackson, 1989 ; Daft, 1978 ; Dewar et Dutton, 1986 ; Hage et Dewar, 1973 ; Kimberly et Evanisko, 1981), mises en place (Damanpour, 1987 ; Kim, 1980), utilisées (Meyer et Goes, 1988 ; Zmud, 1984).

**L'âge.** En ce qui concerne l'association entre l'âge des membres de l'organisation et le degré d'innovativité de celle-ci, la seule étude recensée dans le tableau 3.3 est celle de Bantel et Jackson (1989). Ces deux auteurs étudient l'impact d'un certain nombre de variables « démographiques » propres aux membres des équipes dirigeantes de banques sur l'innovativité de ces dernières. Leur hypothèse est que les managers plus jeunes ont davantage de ressources cognitives et ont moins d'aversion pour le risque, ce qui doit se traduire par un niveau d'innovativité supérieur. Mais les résultats empiriques ne font pas apparaître de relation significative entre les deux variables.

**Une attitude positive envers le changement** de la part des membres de l'organisation est supposée favoriser l'innovativité de cette dernière. Si trop d'individus se montrent conservateurs, on peut supposer qu'il y a peu de chance pour que des innovations soient introduites dans l'organisation. En outre, la présence d'un ou de plusieurs « sponsors » ou « champions » de l'innovation (Schön, 1963) accroît sensiblement les chances qu'un projet aboutisse. Les résultats obtenus dans les recherches recensées dans le tableau 3.3 ci-dessous sont cependant relativement « mitigés ». Ainsi, dans deux recherches sur quatre, l'innovativité technologique n'est pas significativement associée aux attitudes des individus envers le changement, ce qui est étonnant pour une relation qui semble quelque peu tautologique.

Enfin, **le cosmopolitisme** est un concept développé par Gouldner (1957, 1958) pour qualifier le comportement des membres d'une organisation ayant un fort attachement aux compétences de leur profession et orienté vers des groupes de référence extérieurs à l'organisation. Le concept de cosmopolitisme est donc proche de celui de professionnalisme. Les individus faisant preuve d'un haut degré de cosmopolitisme sont donc supposés être davantage en contact avec l'innovation que les autres. Une organisation dont les membres présentent un tel type de comportement est donc amenée à développer un niveau d'innovativité élevé. La recherche de Kimberly et Evanisko (1981) confirme cette hypothèse dans le cas des innovations managériales mais pas dans celui des innovations technologiques.

### ***Les déterminants liés à la structure de l'organisation***

Les variables structurelles représentent la catégorie la plus étudiée des déterminants de l'innovativité organisationnelle. L'association entre six variables distinctes et le degré d'innovativité technologique et managériale a été testée dans la littérature. Ces six variables structurelles sont : la spécialisation, les différenciations fonctionnelle et hiérarchique, la centralisation, la formalisation et l'intégration (cf. tableau 3.4 ci-dessous).

***Le degré de spécialisation*** correspond au nombre de types de postes différents existant dans une organisation. Plus ce nombre est élevé, plus une organisation est considérée comme spécialisée et plus son degré d'innovativité est supposé être élevé. Dans la grande majorité des recherches (six études sur sept), le degré de spécialisation est positivement associé au degré d'innovativité technologique. En revanche, les résultats sont contradictoires en ce qui concerne l'innovativité managériale. L'étude de Hage et Dewar (1973) fait apparaître une association positive mais d'autres chercheurs ont trouvé une association négative et d'autres encore aucune association.

***La différenciation fonctionnelle***, également appelée différenciation horizontale, reflète la façon dont la structure d'une organisation est divisée en différentes unités fonctionnelles. Plus le nombre d'unités fonctionnelles est élevé, plus la structure de l'organisation est dite différenciée et plus le degré d'innovativité est censé être élevé. Toutes les recherches empiriques font apparaître une association positive entre le degré de différenciation fonctionnelle et le degré d'innovativité technologique. En ce qui concerne l'innovativité managériale, une association positive est également obtenue dans la moitié des recherches alors qu'aucune association n'est trouvée dans l'autre moitié.

***La différenciation hiérarchique***, ou verticale, correspond au nombre d'échelons hiérarchiques entre la direction générale et le premier niveau d'encadrement. Plus la structure de l'organisation compte d'échelons, plus elle est différenciée et plus le degré d'innovativité est supposé faible. Or, cette hypothèse est infirmée dans les deux recherches empiriques ayant testé cette association. Aiken *et al.* (1980) ont obtenu une association positive avec les deux types d'innovativité (technologique et managériale) alors que Hull et Hage (1982) n'ont pas trouvé d'association entre innovativité managériale et différenciation hiérarchique.

**Tableau 3.4 : Relation entre innovativité et caractéristiques structurelles**

Variables explicatives	Types d'innovation	Relation avec l'innovativité <sup>18</sup>	Exemples d'études empiriques
<b>Spécialisation</b>	Technologique	+	Subramanian et Nilakanta (1996), Kimberly et Evanisko (1981), Moch et Morse (1977), Damanpour (1987), Germain (1996, II <sup>19</sup> et IR), Dewar et Dutton (1986, II et IR)
		Non Significative	Aiken <i>et al.</i> (1980)
	Managériale	+	Hage et Dewar (1973)
		-	Subramanian et Nilakanta (1996), Baldrige et Burnham (1975)
		NS	Kimberly et Evanisko (1981), Aiken <i>et al.</i> (1980), Damanpour (1987)
<b>Différenciation fonctionnelle</b>	Technologique	+	Kimberly et Evanisko (1981), Moch et Morse (1977), Meyer et Goes (1988), Aiken <i>et al.</i> (1980), Damanpour (1987)
	Managériale	+	Baldrige et Burnham (1975), Aiken <i>et al.</i> (1980)
		NS	Kimberly et Evanisko (1981), Damanpour (1987)
<b>Différenciation hiérarchique</b>	Techno.	+	Aiken <i>et al.</i> (1980)
	Managériale	+	
		NS	Hull et Hage (1982)
<b>Centralisation</b>	Technologique	+	Kim (1980)
		-	Subramanian et Nilakanta (1996), Kimberly et Evanisko (1981), Hull et Hage (1982), Germain (1996, II)
		NS	Moch et Morse (1977), Zmud (1982), Dewar et Dutton (1986, II et IR), Germain (1996, IR)
	Managériale	+	Subramanian et Nilakanta (1996), Evan et Black (1967), Zmud (1982)
		NS	Kimberly et Evanisko (1981), Hage et Dewar (1973)
<b>Formalisation</b>	Technologique	+	Kim (1980), Zmud (1982)
		-	Subramanian et Nilakanta (1996)
	Managériale	+	Subramanian et Nilakanta (1996), Evan et Black (1967)
		NS	Hage et Dewar (1973), Zmud (1982)
<b>Intégration</b>	Technologique	+	Kim (1980)
		-	Germain (1996, IR)
		NS	Germain (1996, II)

<sup>18</sup> Opérationnalisation du concept d'innovativité : nombre d'innovations proposées (Aiken *et al.*, 1980 ; Evan et Black, 1967), adoptées (Baldrige et Burnham, 1975 ; Dewar et Dutton, 1986 ; Germain, 1996 ; Hage et Dewar, 1973 ; Kimberly et Evanisko, 1981 ; Moch et Morse, 1977 ; Subramanian et Nilakanta, 1996), mises en place (Damanpour, 1987 ; Hull et Hage, 1982 ; Kim, 1980), utilisées (Meyer et Goes, 1988), proposée, adoptées ou mises en place (Zmud, 1982).

<sup>19</sup> II = innovations incrémentales ; IR = innovations radicales.



**La centralisation** correspond à la localisation de l'autorité et de la prise de décision ainsi que le degré de dispersion ou de concentration de l'autonomie décisionnelle. Lorsque la prise de décision est concentrée aux niveaux les plus élevés de la hiérarchie, la structure est dite centralisée. Plus une organisation est centralisée et moins elle est censée être innovante. Les résultats empiriques sont cependant contradictoires. En ce qui concerne l'innovativité technologique, la relation est bien négative dans quatre recherches sur neuf, mais elle est positive dans l'étude de Kim (1980) et non significative dans les quatre autres. En ce qui concerne l'innovativité managériale, la relation semble inversée : dans trois recherches sur cinq, un fort degré de centralisation est associé à un degré d'innovativité managériale élevé, alors qu'aucune relation n'est trouvée dans les deux autres.

**La formalisation** représente l'intensité selon laquelle les règles et les procédures sont suivies dans la conduite des activités de l'organisation. Plus la gestion de l'organisation s'appuie sur le respect de ces règles et procédures et plus la structure est dite formalisée. Le degré de formalisation est supposé être négativement associé à l'innovativité. Comme pour la centralisation, les résultats des recherches empiriques sont contradictoires. Formalisation et innovativité sont positivement associées dans deux recherches sur trois (négativement dans la troisième) lorsqu'il s'agit d'innovations technologiques, et dans deux recherches sur quatre (aucune association dans les deux autres) lorsqu'il s'agit d'innovations managériales.

Finalement, **l'intégration** correspond aux mécanismes de coordination mis en place dans l'organisation. Plus ces mécanismes sont nombreux et utilisés intensément, plus la structure de l'organisation est considérée comme intégrée et plus le degré d'innovativité est supposé être élevé. Seule l'association entre intégration et innovativité technologique a été testée empiriquement. Les deux études menées sur ce sujet font apparaître des résultats contradictoires. Dans l'étude de Kim (1980), intégration et innovativité technologique sont positivement associées alors que dans celle de Germain (1996), l'association est négative pour les innovations radicales et non significative pour les innovations incrémentales.

### ***Les déterminants liés à la stratégie de l'organisation***

Un petit nombre de recherches s'est intéressé aux relations qui pouvaient exister entre différentes variables liées à la stratégie de l'organisation et le degré d'innovativité de cette dernière. En raison de ce petit nombre, les variables utilisées d'une recherche à l'autre sont très différentes ce qui rend difficile toute tentative de formalisation et de généralisation des résultats. En outre, aucune de ces recherches ne porte sur l'innovativité managériale. Les innovations étudiées sont de nature technologique ou sont des innovations de produit proposées par les organisations à leurs clients. Le tableau 3.5 ci-dessous présente les principaux résultats mis en avant dans les recherches que nous avons pu recenser.

Selon ces recherches, l'innovativité technologique est positivement associée à une stratégie de pénétration de nouveaux marchés et/ou de lancement de nouveaux produits ou services (Meyer et Goes, 1988), à la fixation d'objectifs stratégiques à long terme vs. à court terme (Kitchell, 1995) et à une stratégie d'intégration amont (Boeker et Huo, 1998). Elle n'est pas significativement associée à une stratégie d'intégration aval (Boeker et Huo, 1988). En outre, deux autres variables stratégiques sont diversement associées aux différents types d'innovations technologiques. Une stratégie de diversification est positivement associée à l'adoption d'innovations incrémentales de produit et de procédé mais n'est pas associée à l'adoption d'innovations radicales de procédé (Ettlie *et al.*, 1984). Une politique technologique agressive est positivement associée à l'adoption d'innovations de procédé mais pas toujours à l'adoption d'innovations de produit (Ettlie, 1983 ; Ettlie *et al.*, 1984).

Lorsqu'elle est mesurée en termes d'innovation de produit, l'innovativité est positivement associée à une stratégie de diversification (Miller et Friesen, 1982) et de recherche et développement (Capon *et al.*, 1992). En revanche, elle est négativement associée à une stratégie de réduction des coûts (Rosner, 1968), à la fixation d'objectifs stratégiques à long terme vs. à court terme (Miller et Friesen, 1982), à une stratégie de croissance externe, de pénétration de nouveaux marchés avec des produits existants et de lancement de nouveaux produits sur des marchés où l'organisation est déjà présente (Capon *et al.*, 1992). Lorsqu'elle est mesurée en termes d'innovation de produit, l'innovativité est positivement associée à une stratégie de diversification (Miller et Friesen, 1982) et de recherche et développement (Capon *et al.*, 1992). En revanche, elle est négativement associée à une stratégie de réduction des

coûts (Rosner, 1968), à la fixation d'objectifs stratégiques à long terme vs. à court terme (Miller et Friesen, 1982), à une stratégie de croissance externe, de pénétration de nouveaux marchés avec des produits existants et de lancement de nouveaux produits sur des marchés où l'organisation est déjà présente (Capon *et al.*, 1992).

**Tableau 3.5 : Relation entre innovativité et stratégie de l'organisation**

Variables explicatives	Types d'innovation	Relation avec l'innovativité <sup>20</sup>	Exemples d'études empiriques
Agressivité de la politique technologique	Technologique	+	Ettlie (1983, IPcR <sup>21</sup> et IPcI), Ettlie <i>et al.</i> (1984, IPd, IPcR et IPcI)
		Non Significative	Ettlie (1983, IPdR et IPdI)
Stratégie de réduction des coûts	Produit	-	Rosner (1968)
Horizon de temps des objectifs stratégiques	Technologique	+	Kitchell (1995)
	Produit	-	Miller et Friesen (1982)
Stratégie de R&D	Produit	+	Capon <i>et al.</i> (1992)
Stratégie de croissance externe	Produit	-	Capon <i>et al.</i> (1992)
Pénétration de nouveaux marchés et /ou lancement de nouveaux services	Technologique	+	Meyer et Goes (1988)
Pénétration de nouveaux marchés avec des produits existants	Produit	-	Capon <i>et al.</i> (1992)
Lancement de nouveaux produits sur des marchés déjà connus	Produit	-	Capon <i>et al.</i> (1992)
Stratégie d'intégration en amont	Technologique	+	Boeker et Huo (1998)
Stratégie d'intégration en aval	Technologique	NS	Boeker et Huo (1998)
Stratégie de diversification	Technologique	+	Ettlie <i>et al.</i> (1984, IPdI et IPcI), Boeker et Huo (1998)
		NS	Ettlie <i>et al.</i> (1984, IPcR)
	Produit	+	Miller et Friesen (1982)

<sup>20</sup> Opérationnalisation du concept d'innovativité : nombre d'innovations adoptées (Boeker et Huo, 1998 ; Ettlie, 1983 ; Ettlie *et al.*, 1984 ; Miller et Friesen, 1982), utilisées (Kitchell, 1995 ; Meyer et Goes, 1988 ; Rosner, 1968), chiffre d'affaires réalisé grâce à de nouveaux produits ou de nouvelles technologies (Capon *et al.*, 1992).

<sup>21</sup> IPcR = innovations de procédé radicales ; IPcI = innovations de procédé incrémentales ; IPd = innovations de produit ; IPdR = innovations de produit radicales ; IPdI = innovations de produit incrémentales.

### *Les déterminants liés à l'environnement de l'organisation*

Les recherches empiriques sur l'innovativité organisationnelle ont testé l'influence de cinq variables environnementales : l'hétérogénéité, la stabilité, la prévisibilité, la pression concurrentielle et la pression mimétique (cf. tableau 3.6 ci-dessous).

**L'hétérogénéité** du secteur concerne les variables démographiques des différentes organisations le constituant. Un environnement est hétérogène lorsqu'il est composé d'organisations de tailles différentes, d'âges différents, etc. Un environnement fortement hétérogène est supposé influencer positivement l'innovativité des organisations qui évoluent dans celui-ci. Miller et Friesen (1982) ont effectivement obtenu une association positive entre le degré d'hétérogénéité de l'environnement et l'innovativité organisationnelle en ce qui concerne les innovations de produit. De leur côté, Baldrige et Burnham (1975) ont trouvé le même type d'association avec l'innovativité managériale.

**Tableau 3.6 : Relation entre innovativité et environnement de l'organisation**

<b>Variables explicatives</b>	<b>Types d'innovation</b>	<b>Relation avec l'innovativité<sup>22</sup></b>	<b>Exemples d'études empiriques</b>
<b>Hétérogénéité</b>	Produit	+	Miller et Friesen (1982)
	Managériale	+	Baldrige et Burnham (1975)
<b>Stabilité</b>	Produit	Non Significative	Miller et Friesen (1982)
	Managériale	NS	Baldrige et Burnham (1975)
<b>Prévisibilité</b>	Technologique	-	Germain (1996, innovations radicales)
		NS	Germain (1996, innovations incrémentales)
<b>Pression mimétique</b>	Managériale	+	Berry et Berry (1990), Burns et Wholey (1993), Greve (1996)
<b>Pression concurrentielle</b>	Produit	+	Capon <i>et al.</i> (1992), Miller et Friesen (1982)
	Technologique	+	Kimberly et Evanisko (1981), Kitchell (1995)
	Managériale	+	Kimberly et Evanisko (1981)

<sup>22</sup> Opérationnalisation du concept d'innovativité : nombre d'innovations adoptées (Baldrige et Burnham, 1975 ; Berry et Berry, 1990 ; Burns et Wholey, 1993 ; Germain, 1996 ; Kimberly et Evanisko, 1981 ; Miller et Friesen, 1982), utilisées (Kitchell, 1995 ; Greve, 1996) ; chiffre d'affaires réalisé grâce à de nouveaux produits ou de nouvelles technologies (Capon *et al.*, 1992).

**La stabilité** de l'environnement correspond au rythme et au nombre de changements plus ou moins importants venant le modifier. Les organisations appartenant à un environnement stable sont supposées avoir un degré d'innovativité inférieur à celles évoluant dans un environnement instable. Néanmoins, ni Miller et Friesen (1982), ni Baldrige et Burnham (1975) n'ont trouvé d'association significative entre la stabilité de l'environnement et le degré d'innovativité organisationnelle, qu'il s'agisse d'innovations de produit ou d'innovations technologiques.

**La prévisibilité** de l'environnement correspond au caractère plus ou moins prévisible des changements venant le modifier. Un environnement imprévisible est supposé influencer positivement le degré d'innovativité des organisations évoluant dans celui-ci. Dans son étude sur l'adoption des innovations logistiques, Germain (1996) a obtenu une association négative entre le degré de prévisibilité de l'environnement et l'innovativité technologique en ce qui concerne les innovations radicales et aucune association significative en ce qui concerne les innovations incrémentales.

**La pression mimétique** correspond à la pression subie par l'organisation de la part de son environnement qui l'incite à imiter le comportement innovant d'autres organisations. Plus la pression mimétique est forte dans l'environnement d'une organisation et plus son degré d'innovativité est supposé être élevé. Une telle association est effectivement obtenue par Berry et Berry (1990), Burns et Wholey (1993) et Greve (1996) dans leurs recherches empiriques respectives sur l'innovativité managériale.

Enfin, **la pression concurrentielle** représente le degré de concurrence propre à l'environnement de l'organisation. Plus la pression concurrentielle est forte et plus le degré d'innovativité d'une organisation est supposé être élevé. Les différentes recherches empiriques font toutes apparaître une association positive entre le degré de pression concurrentielle de l'environnement et l'innovativité organisationnelle, qu'il s'agisse d'innovations de produit (Capon *et al.*, 1992 ; Miller et Friesen, 1982), technologiques (Kimberly et Evanisko, 1981 ; Kitchell, 1995) ou managériales (Kimberly et Evanisko, 1981).

### ***Les déterminants liés aux autres caractéristiques de l'organisation***

Outre les variables structurelles, stratégiques et environnementales, un certain nombre d'autres variables organisationnelles sont associées à l'innovativité. Ces variables sont au nombre de huit : la taille, le turnover, le « slack », la communication interne et externe, les intensités technique et managériale et l'âge de l'organisation (cf. tableau 3.7 ci-dessous).

**La taille** représente la variable dont l'association avec l'innovativité organisationnelle a été le plus étudiée. Dans toutes les recherches empiriques recensées dans le tableau 3.7, l'association entre la taille de l'organisation et son degré d'innovativité technologique est positive sauf dans l'étude de Germain (1996) en ce qui concerne les innovations incrémentales. En revanche, des résultats différents ont été trouvés dans le cas de l'innovativité managériale. Dans trois recherches sur six, l'association entre taille et innovativité est positive. Dans deux autres cas, il n'y a pas d'association significative. Enfin, les résultats de l'étude de Zmud (1982) font apparaître une association négative.

**Le turnover.** D'après Ettlé (1980), le fait que des individus passent d'une organisation à l'autre peut avoir une influence positive sur le degré d'innovativité de ces organisations. En arrivant dans une organisation, un individu peut apporter des idées qui sont nouvelles pour celle-ci et l'inciter à adopter un certain nombre d'innovations dont il a fait l'expérience dans une organisation précédente. Dans ses recherches empiriques, Ettlé (1985) obtient une association curvilinéaire en forme de cloche entre le turnover d'une organisation et son degré d'innovativité technologique. Le turnover aurait ainsi une influence positive sur l'innovativité jusqu'à un certain niveau à partir duquel son effet deviendrait négatif.

**Le « slack »** organisationnel désigne la proportion de ressources qui n'est pas affectée *a priori* à telle ou telle activité et qui est donc disponible. Plus une organisation dispose d'un surplus important de ressources non encore utilisées, plus elle sera à même d'adopter un nombre important d'innovations. Cette hypothèse est confirmée en ce qui concerne les innovations technologiques dans les deux recherches menées sur le sujet et recensées dans le tableau 3.7. En revanche, aucune association n'a été trouvée en ce qui concerne l'innovativité managériale, que ce soit dans l'étude de Burns et Wholey (1993) ou dans celle de Damanpour (1987).

**Tableau 3.7 : Relation entre innovativité et autres variables organisationnelles**

<b>Variables explicatives</b>	<b>Types d'innovation</b>	<b>Relation avec l'innovativité<sup>23</sup></b>	<b>Exemples d'études empiriques</b>
<b>Taille</b>	Technologique	+	Subramanian et Nilakanta (1996), Kimberly et Evanisko (1981), Moch et Morse (1977), Kitchell (1995), Kim (1980), Meyer et Goes (1988), Evan et Black (1967), Zmud (1982), Damanpour (1987), Germain (1996, inno. radicales), Dewar et Dutton (1986), Ettlie <i>et al.</i> (1984)
		Non Significative	Germain (1996, innovations incrémentales)
	Managériale	+	Subramanian et Nilakanta (1996), Baldrige et Burnham (1977), Kimberly et Evanisko (1981)
		-	Zmud (1982)
		NS	Aiken <i>et al.</i> (1980), Damanpour (1987)
<b>Turnover</b>	Technologique	Curvilinéaire	Ettlie (1985)
<b>Slack</b>	Technologique	+	Subramanian et Nilakanta (1996), Damanpour (1987)
	Managériale	NS	Burns et Wholey (1993), Damanpour (1987)
<b>Communi- cation interne</b>	Technologique	+	Aiken <i>et al.</i> (1980)
		NS	Kitchell (1995)
	Managériale	+	Aiken <i>et al.</i> (1980)
<b>Communi- cation externe</b>	Technologique	+	Aiken <i>et al.</i> (1980), Kitchell (1995)
		NS	Kimberly et Evanisko (1981), Dewar et Dutton (1986)
	Managériale	+	Aiken <i>et al.</i> (1980)
		NS	Kimberly et Evanisko (1981)
<b>Intensité technique</b>	Technologique	+	Ettlie <i>et al.</i> (1984), Dewar et Dutton (1986)
<b>Intensité managériale</b>	Managériale	+	Baldrige et Burnham (1975), Damanpour (1987)
	Technologique	+	Damanpour (1987)
<b>Age</b>	Technologique	+	Kimberly et Evanisko (1981)
		-	Kim (1980)
	Managériale	NS	Kimberly et Evanisko (1981)

<sup>23</sup> Opérationnalisation du concept d'innovativité : nombre d'innovations proposées (Aiken *et al.*, 1980 ; Evan et Black, 1967), adoptées (Baldrige et Burnham, 1975 ; Burns et Wholey, 1993 ; Dewar et Dutton, 1986 ; Ettlie, 1985 ; Ettlie *et al.*, 1984 ; Germain, 1996 ; Kimberly et Evanisko, 1981 ; Moch et Morse, 1977 ; Subramanian et Nilakanta, 1996), mises en place (Damanpour, 1987 ; Kim, 1980), utilisées (Kitchell, 1995 ; Meyer et Goes, 1988) ; proposées, adoptées ou mises en place (Zmud, 1982).

**La communication interne et externe.** La communication interne correspond à la fréquence et à l'intensité de la communication entre les membres d'une même organisation. La communication externe correspond à la fréquence et à l'intensité de la communication entre l'organisation et son environnement. Les degrés de communication interne et externe sont supposés être positivement associés avec l'innovativité organisationnelle. Cette hypothèse est confirmée par les résultats obtenus par Aiken *et al.* (1980). Pour sa part, si Kitchell (1995) a trouvé une association positive entre communication externe et innovativité technologique, elle n'a trouvé aucune association entre ce même type d'innovativité et la communication interne. En outre, Kimberly et Evanisko (1981) et Dewar et Dutton (1986) n'ont trouvé aucune association significative entre la communication externe et l'innovativité technologique et/ou managériale.

**Les intensités technique et managériale** représentent le nombre de spécialistes techniques et le nombre de managers employés par l'organisation rapportés au nombre total d'employés. Plus l'intensité technique est élevée et plus le degré d'innovativité technologique de l'organisation est supposé être élevé. Il en va de même entre l'intensité managériale et l'innovativité managériale. Ces hypothèses sont confirmées dans toutes les recherches empiriques menées sur le sujet. En outre, Damanpour (1987) a trouvé une association positive entre le degré d'intensité managériale et l'innovativité technologique.

**L'âge.** En ce qui concerne l'âge de l'organisation, Kim (1980) obtient une association négative dans le cas des innovations technologiques. L'hypothèse de cet auteur est que les jeunes organisations ont davantage tendance à innover que les autres. De leur côté, Kimberly et Evanisko (1981) obtiennent une association positive en ce qui concerne les innovations technologiques et aucune association significative dans le cas des innovations managériales.

### **3.2.3. Les déterminants de l'adoption de l'ABC**

Nous venons de voir ci-dessus les différentes catégories de déterminants de l'innovativité organisationnelle qui ont été testées dans la littérature empirique. Ces déterminants ont ou sont supposés avoir une influence sur la propension des organisations à adopter ou à mettre en œuvre un nombre d'innovations technologiques et/ou managériales élevé. Un petit nombre de



recherches a également été mené sur les déterminants de l'adoption de la comptabilité par activités en particulier. Nous présentons ici les principaux résultats de ces recherches.

### *L'étude de Gosselin*

L'étude de Gosselin (1997, 2000) porte sur l'influence de la stratégie et de la structure organisationnelles sur l'adoption et la mise en place de l'ABC. La gestion des activités est considérée par l'auteur comme étant une innovation managériale pouvant être divisée en trois niveaux hiérarchiques : le premier niveau correspond à l'analyse des activités, le second à l'analyse des coûts des activités et le troisième à l'ABC. L'auteur distingue également quatre phases dans le processus d'innovation : l'adoption, la préparation, la mise en place et l'ancrage dans les routines. L'objectif de la recherche de Gosselin est d'identifier l'impact de la stratégie et de la structure organisationnelles lors de ces différentes phases.

L'auteur estime que la stratégie de l'entreprise joue un rôle clé dans le processus d'innovation. La nécessité d'innover est dictée par le type de stratégie que l'organisation poursuit. Se fondant sur la typologie de Miles et Snow (1978), Gosselin émet l'hypothèse selon laquelle une stratégie de type prospectif est positivement associée avec l'adoption des trois niveaux de la gestion des activités (H1). Miles et Snow identifient quatre types de stratégie possibles pour l'entreprise en fonction du rythme auquel elle modifie ses produits et change de marchés. Ces quatre types sont les suivants : prospectif, défensif, analyste et réactif. Les entreprises poursuivant une stratégie de type prospectif sont celles qui changent le plus souvent de marché et modifient leurs produits en conséquence. Ces entreprises expérimentent sans cesse de nouvelles innovations.

Pour Gosselin, la structure d'une organisation influence également sa capacité à adopter et mettre en place une innovation. En se fondant sur la typologie de Burns et Stalker (1961), l'auteur émet l'hypothèse selon laquelle une structure de type mécaniste est positivement associée à l'adoption (H2) et à la mise en place de l'ABC (H3). Burns et Stalker distinguent en effet les organisations caractérisées par une structure mécaniste de celles caractérisées par une structure organique. Un certain nombre d'auteurs ont montré que les innovations managériales sont plus facilement adoptées et mises en places dans les organisations dotées d'une structure mécaniste.

Afin de tester empiriquement ses hypothèses, Gosselin a procédé à une recherche par questionnaire auprès de 415 « business units » canadiennes appartenant à différents secteurs industriels. L'auteur a recueilli 161 réponses utilisables, soit un taux de réponse de 39%. Sur ces 161 réponses, 39 émanaient d'entreprises n'ayant adopté aucun des trois niveaux de la gestion par activités, 77 d'entreprises ayant adopté l'ABC et 49 l'ayant mise en place. Les tests statistiques effectués sur la base des données recueillies confirment plus ou moins les trois hypothèses formulées par l'auteur. Les entreprises poursuivant une stratégie de type prospectif tendent à adopter plus fréquemment l'un des trois niveaux de la gestion par activités que les entreprises poursuivant un autre type de stratégie. Des trois dimensions structurelles testées, seule la différenciation verticale est significativement et positivement corrélée avec l'adoption de l'ABC. Enfin, la centralisation et la formalisation sont significativement et positivement corrélées avec la mise en place de l'ABC. La différenciation verticale joue ainsi un rôle lors de l'adoption de la méthode alors que ce sont la centralisation et la formalisation qui ont une influence lors de la mise en place.

#### ***L'étude de De La Villarmois et Tondeur***

L'étude de De La Villarmois et Tondeur (1996a, 1996b) porte sur l'influence de l'environnement, de l'activité, de la technologie, de la structure et du système de contrôle organisationnels sur l'adoption de la comptabilité par activités. Leur approche n'est pas fondée sur le test d'hypothèses formulées *a priori* mais sur l'exploration des données recueillies à l'aide d'un questionnaire envoyé à 1070 entreprises (77 réponses utilisables dont 19 provenant d'entreprises ayant adopté l'ABC). Les deux auteurs utilisent l'analyse en composantes principales afin d'identifier des axes pour chaque concept et afin d'élaborer des typologies. Sur la base de ces typologies, les auteurs cherchent ensuite à identifier différents comportements stratégiques en réalisant une analyse factorielle des correspondances multiples sur les résultats des cinq typologies caractérisant l'environnement, l'activité, la technologie, la structure et le système de contrôle des répondants au questionnaire. Seul l'environnement s'est révélé non significatif dans l'identification de ces différents comportements stratégiques. Le tableau 3.8 ci-dessous synthétise les résultats obtenus par les deux auteurs.

**Tableau 3.8 : Caractérisation des comportements stratégiques identifiés  
par De La Villarmois et Tondeur (1996b, p.61)**

<b>Dimensions</b>	<b>Stratégie 1</b>	<b>Stratégie 2</b>	<b>Stratégie 3</b>
<b>Activité</b>	Faible importance accordée à la surveillance de l'environnement et de la croissance externe	Importance de la surveillance de l'environnement et de la croissance externe. Grande importance des éléments intangibles comme avantage concurrentiel	Importance de la surveillance de l'environnement et de la croissance externe
<b>Technologie</b>	Faiblesse des investissements	Production de petites séries ou sur mesure	
<b>Structure</b>	Peu de flux d'information hiérarchiques et faible importance accordée à la planification. Forte centralisation	Utilisation occasionnelle des groupes de projet et décentralisation moyenne	Forte décentralisation et utilisation de groupes de projet
<b>Système de contrôle</b>	Remise en question des outils classiques de contrôle de gestion		Forte implication du contrôle de gestion dans l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Grande importance accordée aux outils classiques de contrôle de gestion

Les entreprises adoptant un comportement stratégique de type 1 n'adoptent pas l'ABC. Les entreprises ayant un comportement stratégique de type 2 ou 3 adoptent l'ABC dans une proportion d'un tiers. La différence est statistiquement significative. Les deux auteurs avancent l'explication suivante de la relation ainsi identifiée entre comportement stratégique et adoption de l'ABC : « *l'importance accordée par ces entreprises à la surveillance de l'environnement conduirait à l'identification des facteurs clés de succès et des activités associées. Celles-ci permettraient de piloter les coûts. Toutefois, les motivations de la mise en place ne sont pas les mêmes pour ces deux groupes. Le groupe 2 se caractérise par l'importance accordée aux attributs du produit et à leur différenciation (petites séries). [...] Le groupe 3 se distingue essentiellement par son couplage avec l'environnement et sa structure fortement décentralisée. Ce type de structuration facilite l'implantation d'un système de calcul des coûts à base d'activités* » (De La Villarmois et Tondeur, 1996b, p.62).

### ***L'étude de Chenhall et Langfield-Smith***

L'étude de Chenhall et Langfield-Smith (1998a, 1998b) analyse l'influence de l'utilisation combinée de techniques de gestion et de pratiques de comptabilité de gestion, dont l'ABC, sur la performance de l'entreprise selon les priorités stratégiques de cette dernière. Les auteurs se fondent sur la typologie de Porter (1982) pour émettre l'hypothèse selon laquelle les entreprises les plus performantes qui mettent l'accent sur une stratégie de domination par les coûts retirent davantage de bénéfices de l'utilisation de l'ABC. Selon eux, les mesures formelles de la performance les plus appropriées pour les entreprises mettant l'accent sur une stratégie de domination par les coûts sont celles qui se concentrent sur le contrôle des coûts. Pour les deux auteurs, l'ABC est une technique de comptabilité de gestion qui permet justement un tel contrôle.

Afin de tester empiriquement une telle hypothèse, Chenhall et Langfield-Smith ont effectué une étude par questionnaire auprès de 140 entreprises manufacturières australiennes parmi les plus importantes en termes d'effectif. Ils ont recueilli 78 réponses, soit un taux de retour de 56%. L'analyse des données recueillies montre que le groupe le plus performant des entreprises poursuivant une stratégie de domination par les coûts est aussi celui qui retire le plus de bénéfices de l'adoption de l'ABC. Ces résultats confirment l'hypothèse de départ. Néanmoins, les entreprises les plus performantes qui poursuivent l'autre type de stratégie (différenciation) retirent encore plus de bénéfices de l'ABC. Il semble donc d'après ces résultats que les entreprises poursuivant les deux types de stratégie adoptent l'ABC et en retirent des bénéfices.

### ***L'étude de Dahlgren, Holmström et Nehler***

L'étude de Dahlgren *et al.* (2001) analyse l'influence de vingt-sept variables réunies en neuf facteurs sur l'adoption de l'ABC. Les trois auteurs ont effectué une enquête par questionnaire auprès de 400 entreprises manufacturières suédoises. Ils ont recueilli 141 réponses utilisables, soit un taux de retour de 30%. Trente réponses émanaient d'entreprises ayant adopté ou décidé d'adopter l'ABC. Sur l'ensemble des variables testées, seules onze sont significativement associées à l'adoption de l'ABC. Il s'agit du nombre d'employés, du chiffre d'affaires, du nombre de clients, du nombre de centres de coûts, du caractère non satisfaisant

du système de calcul des coûts, des valeurs stratégique et décisionnelle de l'information sur les coûts, de la baisse des coûts de main d'œuvre directe, de l'augmentation du degré d'automatisation et de l'importance de l'analyse des écarts. Afin d'approfondir leur analyse, les auteurs ont également mené une analyse factorielle. Le tableau 3.9 ci-dessous présente les neuf facteurs obtenus ainsi que les variables les composant. Sur les neuf facteurs, seulement trois sont significativement associés à l'adoption de l'ABC : le facteur « taille », le facteur « importance stratégique du calcul des coûts » et le facteur « contrôle budgétaire ».

**Tableau 3.9 : Analyse factorielle des déterminants de l'adoption de l'ABC**  
(d'après Dahlgren et al., 2001)

<b>Facteurs</b>	<b>Variables</b>
<b>Taille</b>	Nombre d'employés, de clients et centres de coûts, chiffre d'affaires
<b>Qualité du système de calcul des coûts</b>	Profitabilité par produit et par client, système de calcul des coûts satisfaisant
<b>Importance stratégique du calcul des coûts</b>	Valeurs stratégique et décisionnelle de l'information sur les coûts
<b>Automatisation</b>	Degré et augmentation du degré d'automatisation
<b>Diversification des produits</b>	Degré de standardisation, différenciation en complexité, en volume et en taille
<b>Variables liées à la perte de pertinence</b>	Nombre d'employés salariés, Pourcentages de coûts indirects et de main d'œuvre directe, liberté de fixation des prix, degré de standardisation
<b>Concurrence</b>	Baisse des coûts de MOD, degré de concurrence, liberté de fixation des prix
<b>Différenciation</b>	Différenciation en complexité, homogénéité des clients
<b>Contrôle budgétaire</b>	Fréquence d'analyse des coûts, importance de l'analyse des écarts

### ***L'étude de Bjørnenak***

L'étude de Bjørnenak (1997) sur la diffusion de la méthode ABC en Norvège examine également le lien entre les caractéristiques organisationnelles et l'adoption de l'ABC. De ce point de vue, seule la structure des coûts, mesurée par le pourcentage de coûts indirects dans le total des coûts, présente une différence faiblement significative entre adoptants de la méthode (proportion de coûts indirects plus élevée) et non adoptants. Le système de calcul et

d'analyse des coûts utilisé, la diversité des produits et le niveau de concurrence ne diffèrent pas significativement entre adoptants et non adoptants. Bjørnenak émet également l'hypothèse selon laquelle la taille des entreprises serait un bon indicateur de la taille de leur champ informationnel, c'est-à-dire de l'infrastructure des contacts et des canaux de communication reliant l'organisation à son environnement. La taille des organisations connaissant l'ABC est d'ailleurs significativement plus élevée que celle des organisations qui ne connaissent pas la méthode. En revanche, il n'existe pas de différence significative pour cette variable entre adoptants de l'ABC et non adoptants connaissant la méthode.

### ***L'étude de Malmi***

Dans l'étude de Malmi (1999) sur la diffusion de l'ABC en Finlande, 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 adoptants de l'ABC par rapport aux non adoptants. En comparant les adoptants des différentes phases du processus de diffusion, l'auteur trouve que les premiers adoptants sont de taille inférieure à celle des adoptants plus tardifs, ces derniers réalisant une plus grande partie de leur chiffre d'affaires à l'exportation que les premiers.

### ***L'étude de Krumwiede***

Krumwiede (1998a, 1998b) a cherché à tester l'influence de différents facteurs contextuels et organisationnels au cours des différentes étapes du processus de mise en place de la méthode ABC. Les deux hypothèses testées sont les suivantes : le franchissement des différentes étapes du processus est associé à différents facteurs (H1a), le degré d'importance de chaque facteur varie selon les étapes (H1b). Le processus de mise en place de l'ABC retenu par l'auteur comporte dix étapes : l'adoption de l'ABC n'a pas encore été considérée (étape n°1), l'adoption est en train d'être considérée (n°2), l'adoption a été rejetée après examen (n°3), l'adoption a été approuvée (n°4), une étude pilote est en train d'être menée (n°5), l'ABC est en train d'être acceptée (n°6), la mise en place a été abandonnée en cours de processus (n°7), l'ABC est acceptée (n°8), le système ABC est ancré dans les routines organisationnelles (n°9) et le système ABC est intégré au système d'information (n°10). L'analyse des données recueillies par questionnaire montre que trois variables contextuelles sont associées à

l'adoption de l'ABC (étape n°4) : la taille de l'organisation, l'organisation en processus de production continu (vs. en ateliers) et le potentiel de distorsion des coûts entraîné par la diversité des produits ou des clients et le poids des coûts indirects. Les deux dernières variables mentionnées jouent d'ailleurs un rôle important dans le passage de l'étape n°2 (considération de la méthode) à l'étape n°4 (adoption).

### ***Synthèse des recherches sur les déterminants de l'adoption de l'ABC***

Le tableau 3.10 ci-dessous présente les neuf variables (ou facteurs, ou types de variables) pour lesquelles au moins une étude sur les sept que nous venons de présenter a trouvé une association significative avec l'adoption de l'ABC. Il s'agit de la taille de l'entreprise, de sa structure (de type mécaniste), de sa stratégie (de type prospectif selon la typologie de Miles et Snow ou de type domination par les coûts selon la typologie de Porter), de l'organisation de sa production (en processus continu), du degré de concurrence de son environnement, de l'importance stratégique du calcul des coûts et du contrôle de gestion et du potentiel de distorsion de ses coûts (distorsion qui peut être induite par une stratégie de différenciation, par la diversité des produits et des clients, par le pourcentage de coûts indirects, etc.).

La stratégie de domination par les coûts et l'organisation de la production en processus continu sont les deux variables qui n'ont été testées que dans une seule étude. La relation de ces deux variables avec l'adoption de l'ABC ne prête pour l'instant pas à débat, puisqu'il n'existe pas d'autres résultats. Deux variables ont été testées dans deux recherches différentes avec le même résultat. Il s'agit de la stratégie de type prospectif et l'importance du contrôle de gestion qui sont positivement associées à l'adoption de l'ABC dans les deux études. Les cinq autres variables ont également été testées dans au moins deux recherches différentes mais les résultats relatifs à leur association avec l'adoption de l'ABC sont contradictoires. L'association de l'ABC avec la taille, l'importance stratégique du calcul des coûts, le potentiel de distorsion des coûts et le degré de concurrence a été identifiée soit comme étant positive soit comme étant non significative. D'autre part, Gosselin (1997) a obtenu une association positive entre la structure de type mécaniste et l'adoption de l'ABC alors que De La Villarmois et Tondeur (1996b) ont trouvé une association négative. La recherche sur les déterminants organisationnels de l'adoption de l'ABC n'est donc que dans sa phase initiale de développement comme en témoigne le petit nombre d'études déjà menées (sept). Une

première synthèse des résultats des différentes études que nous venons de présenter souligne, d'une part, le caractère incertain, non défini, voire contradictoire des relations qui peuvent exister entre les variables supposées exercer une influence sur l'adoption de l'ABC et l'adoption effective de cette méthode, d'autre part (Gosselin et Pinet, 2002).

**Tableau 3.10 : Synthèse des principaux résultats empiriques  
relatifs aux déterminants de l'adoption de l'ABC**

<b>Variables</b>	<b>Relation avec l'adoption de l'ABC</b>	<b>Auteurs</b>
<b>Taille</b>	+	Dahlgren <i>et al.</i> (2001), Krumwiede (1998a)
	Non Significative	Bjørnenak (1997)
<b>Stratégie de type prospectif</b>	+	Gosselin (1997), De La Villarmois et Tondeur (1996b)
<b>Stratégie de domination par les coûts</b>	+	Chenhall et Langfield-Smith (1998b)
<b>Structure de type mécaniste</b>	+	Gosselin (1997)
	-	De La Villarmois et Tondeur (1996b)
<b>Importance stratégique du calcul des coûts</b>	+	Dahlgren <i>et al.</i> (2001)
	NS	Krumwiede (1998a)
<b>Importance du contrôle de gestion</b>	+	Dahlgren <i>et al.</i> (2001), De La Villarmois et Tondeur (1996b)
<b>Potentiel de distorsion des coûts (stratégie de différenciation, % coûts indirects, diversité produits/clients)</b>	+	Krumwiede (1998a), Malmi (1999), Chenhall et Langfield-Smith (1998b), Bjørnenak (1997)
	NS	Dahlgren <i>et al.</i> (2001), Bjørnenak (1997)
<b>Organisation de la production en processus continu</b>	+	Krumwiede (1998a)
<b>Degré de concurrence</b>	+	Malmi (1999)
	NS	Dahlgren <i>et al.</i> (2001), Bjørnenak (1997)

Nous venons ainsi de présenter la perspective de l'adoption de l'innovation ainsi que les différentes recherches empiriques sur l'adoption de l'ABC. Nous allons voir maintenant en quoi il est possible d'articuler les perspectives d'adoption et de diffusion de l'innovation au sein d'un même modèle.



### **3.3. L'ARTICULATION ENTRE LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DE L'INNOVATION**

Les deux premières parties de ce chapitre étaient consacrées à la diffusion et à l'adoption de l'innovation en tant que phénomènes pris séparément. Une telle séparation est artificielle car les processus de diffusion et d'adoption de l'innovation sont liés et difficilement séparables l'un de l'autre : le second est compris dans le premier en ce sens qu'une innovation qui se diffuse est une innovation qui est adoptée. Il ne peut donc y avoir de diffusion à un niveau collectif sans adoption au niveau individuel. D'autre part, la diffusion est un processus qui ne se limite pas à la somme des adoptions individuelles puisqu'il peut nécessiter l'intervention d'autres acteurs que les adoptants potentiels, comme les agents de changement, et qu'il est plus ou moins influencé par les caractéristiques du système social dans lequel il se déroule.

En dépit de cette interdépendance évidente entre les phénomènes de diffusion et d'adoption, une très grande majorité d'études empiriques adopte exclusivement l'un ou l'autre point de vue. Cette dernière partie est donc consacrée à l'étude de l'articulation entre la diffusion et l'adoption de l'innovation en vue du développement d'un cadre théorique intégrant les deux perspectives. L'identification préalable des limites de chacune des deux perspectives prises séparément (§3.3.1.) nous permettra de montrer en quoi leur utilisation simultanée permet d'enrichir la compréhension de l'une et de l'autre (§3.3.2.). Finalement, nous développerons notre propre modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation (§3.3.3.).

#### **3.3.1. Les limites des recherches sur la diffusion et l'adoption de l'innovation**

L'acte d'innover est tributaire de facteurs modérateurs exogènes (conditions socio-économiques, accessibilité de l'innovation, etc.) et endogènes (ressources nécessaires pour acquérir et mettre en œuvre l'innovation, compatibilité de celle-ci avec la structure de l'organisation, etc.). Les recherches sur la diffusion de l'innovation ignorent largement les facteurs endogènes à chaque adoptant potentiel pris séparément, alors que les recherches sur

l'adoption de l'innovation ignorent largement les facteurs exogènes. Ce sont là, parmi d'autres, les principales limites de ces deux types de recherches pris séparément.

### *Les limites des recherches sur la diffusion de l'innovation*

Rogers (1995) identifie un biais majeur caractérisant une grande majorité de recherches sur la diffusion des innovations. Ce biais consiste à toujours considérer que l'innovation est une bonne chose et qu'elle doit se diffuser, c'est ce que Rogers appelle le biais « pro-innovation » (*pro-innovation bias*). Le biais pro-innovation correspond au postulat implicite selon lequel une innovation doit être diffusée et adoptée par tous les membres d'un système social, qu'elle doit se diffuser le plus rapidement possible et qu'elle ne doit jamais être réinventée ni rejetée. Un tel postulat pousse les chercheurs à ignorer les raisons pour lesquelles une innovation n'est pas connue ou adoptée, rejetée ou abandonnée après un certain temps d'utilisation. Le nombre de recherches portant sur ces thèmes est effectivement très faible. Ce biais pousse les chercheurs à toujours se poser la question « Pourquoi une innovation se diffuse-t-elle ? » mais jamais « Pourquoi ne se diffuse-t-elle pas ? ».

Rogers (1995) identifie deux raisons pour lesquelles un tel biais caractérise de si nombreuses recherches sur la diffusion de l'innovation. La première est que la plupart de ces recherches sont financées par des organisations jouant le rôle d'agent de changement et qui ont ainsi un intérêt direct à ce que l'innovation se diffuse. La deuxième raison est que les innovations qui se diffusent avec succès laissent en général davantage de « traces » que celles qui ne se diffusent pas. Leur diffusion est ainsi plus facile à étudier rétrospectivement.

Pour Rogers (1995), il existe un certain nombre de moyens permettant d'éliminer ou de minimiser le biais pro-innovation d'une recherche sur la diffusion. En premier lieu, il est possible d'étudier la diffusion d'une innovation en cours de processus et non pas lorsque celui-ci est totalement achevé. Ainsi, certaines innovations peuvent être étudiées alors que leur futur succès n'est pas forcément établi. Ceci amène les chercheurs à s'intéresser à des innovations qui ne se diffuseront pas au-delà d'un seuil relativement faible. En second lieu, plusieurs innovations peuvent être étudiées en même temps et dans un même contexte afin de comparer celles qui se diffusent peu avec celles qui se diffusent davantage et de déterminer les raisons de cette différence.

En troisième lieu, il faut accepter et reconnaître le fait que le rejet, l'abandon et la réinvention d'une innovation sont choses courantes dans un processus de diffusion et peuvent correspondre à un comportement rationnel du point de vue de l'adoptant. Les chercheurs doivent également étudier le contexte plus large dans lequel une innovation se diffuse, comme par exemple la relation de cette innovation avec d'autres ou l'influence de l'environnement politique et social. Enfin, la compréhension des raisons pour lesquelles une innovation est adoptée doit être approfondie. Rogers (1995) remarque que beaucoup de recherches sur la diffusion ne se posent pas suffisamment la question « Pourquoi telle innovation est-elle adoptée (ou rejetée) ? ». Des raisons d'au moins deux natures peuvent expliquer l'adoption d'une innovation : la première est économique, la seconde s'exprime en termes de prestige. Beaucoup de recherches partent du postulat que seuls des motifs de rationalité économique et/ou technique dictent l'adoption des innovations.

Il nous semble que le biais pro-innovation des recherches sur la diffusion soit également dû en partie à la façon dont le modèle théorique sous-jacent est formulé. En effet, ce modèle, qui est celui de Rogers (1995), et que nous avons présenté plus haut dans ce chapitre (cf. figure 3.2), ne tient pas vraiment compte des caractéristiques des adoptants potentiels (seule la façon dont ces derniers perçoivent les attributs de l'innovation est prise en compte). Soit un tel modèle postule implicitement que l'innovation étudiée convient à tous les adoptants, soit il ne précise pas la population réellement concernée par l'adoption de l'innovation en question. En outre, les adoptants potentiels sont considérés comme des cibles à atteindre, ils n'ont que peu d'emprise sur le processus de diffusion. Leur rôle se limite à adopter ou non l'innovation et cette adoption sera fonction de l'influence de facteurs exogènes.

De fait, les recherches sur la diffusion des innovations considèrent le plus souvent les adoptants comme des « boîtes noires » qui réagissent ou non aux stimuli de leur environnement. Un autre postulat implicite est alors le suivant : si les variables liées à l'offre d'innovation (c'est-à-dire la grande majorité des variables incluses dans les modèles de diffusion) prennent la bonne valeur, qu'il convient de déterminer, alors l'innovation se diffusera. Une telle vision des choses revient à considérer que la diffusion (et donc l'adoption) des innovations est en grande partie dirigée par l'offre et non par la demande. Mais ce n'est pas parce qu'un gros effort de promotion de l'innovation sera effectué à travers différents canaux de communication que l'innovation sera forcément davantage adoptée :

encore faut-il que les adoptants potentiels utilisent ces canaux. Or, les recherches sur la diffusion ne mesurent bien souvent que l'effort fourni par les agents de changement.

### ***Les limites des recherches sur l'adoption de l'innovation***

Rogers (1995) identifie un second biais, qui caractérise les recherches sur l'adoption des innovations. Ce biais consiste à faire porter la responsabilité de l'adoption ou de la non adoption de l'innovation (et donc, au final, de sa diffusion) uniquement sur les individus. Il s'agit du biais du « blâme » de l'individu (*individual blame bias*), c'est-à-dire de la seule prise en compte de la responsabilité des individus et de l'ignorance des effets du système sur le comportement individuel. Selon Rogers, ce type de biais pousse à considérer que « si une chaussure est trop petite pour vous, c'est que votre pied est trop grand ».

Un point de vue alternatif serait de rendre responsable le système et non l'individu, c'est-à-dire d'étudier la responsabilité du fabricant de chaussures ou du vendeur. Mais la grande majorité des recherches sur l'adoption des innovations est caractérisée par un tel biais. Certains facteurs propres à un problème social donné peuvent être de nature individuelle et toute solution à ce problème peut induire la modification de ces facteurs individuels. Mais, dans beaucoup de cas, selon Rogers, les raisons d'un tel problème sont ancrées dans un contexte plus large auquel l'individu appartient. Une solution qui s'en tient au niveau individuel n'aura que peu d'effet sur un problème se situant au niveau systémique ou collectif.

Les variables utilisées dans les recherches sur l'adoption des innovations sont ainsi le plus souvent des variables individuelles (qu'il s'agisse d'un individu ou d'une organisation) qui doivent prédire le succès ou l'échec d'un individu au sein d'un système donné mais pas le succès ou l'échec de ce système à diffuser l'innovation. Des exemples de telles variables sont le niveau d'étude ou de revenu d'un individu, son degré de cosmopolitisme ou la façon dont il utilise des canaux de communication, ou encore des variables structurelles dans le cas d'organisations. Les recherches sur l'innovativité cherchent ainsi à mesurer le degré d'association de ces variables avec le nombre d'innovations adoptées ou le temps mis pour adopter une innovation en particulier.

Mais toutes ces variables portent sur l'individu, non sur le système. Par exemple, la politique de communication des agents de changement n'est pas étudiée, la quantité d'information mise à la disposition des adoptants potentiels non plus. Or, ces variables peuvent également expliquer la diffusion plus ou moins réussie d'une innovation ainsi que son caractère étalé dans le temps. Finalement, une telle façon de voir les choses consiste à considérer que l'adoption de l'innovation, et donc sa diffusion, est essentiellement dirigée par la demande (les caractéristiques des adoptants) et non par l'offre, ce qui est le point de vue opposé à celui pris par les recherches sur la diffusion.

La première raison pour laquelle ce biais existe vient du fait que les recherches sur l'adoption sont souvent sponsorisées par des agents de changement, raison qui est également à l'origine du biais pro-innovation. L'agent de changement n'est donc pas remis en question par l'étude qu'il sponsorise. Une seconde raison qui peut expliquer un tel biais est qu'il est souvent plus facile d'agir sur des facteurs individuels que systémiques. Il est plus facile de modifier ou d'influencer le comportement de certains individus qu'un système dans sa globalité. L'attention des chercheurs se porte alors uniquement sur le niveau individuel, niveau sur lequel ils peuvent agir. De même, il est plus facile d'accéder à l'individu en tant qu'objet de recherche qu'au système. Rogers (1995, p.121) identifie quatre moyens de minimiser le biais du blâme de l'individu. En premier lieu, il convient de ne pas toujours prendre uniquement l'individu comme unité d'analyse. En second lieu, non seulement le problème mais aussi ses causes doivent être étudiés. Troisièmement, toutes les parties prenantes du problème, y compris les adoptants potentiels, doivent être impliquées dans la définition du problème étudié. Enfin, les variables liées à la communication et à la structure sociale doivent également être étudiées. Les adoptants potentiels ne doivent pas être l'unique catégorie d'acteurs analysée. Les acteurs à la source de l'innovation doivent être pris en compte.

Une seconde grande limite des recherches sur l'adoption des innovations, et plus particulièrement de celles portant sur l'innovativité organisationnelle, est la grande instabilité, voire l'incohérence des résultats empiriques obtenus d'une étude à l'autre. Certains facteurs identifiés comme étant très importants et positivement associés à l'innovation dans une recherche ne le sont que peu dans une autre, voire pas du tout, ou, au contraire, négativement associés à l'innovation. Ceci rend les résultats non cumulatifs d'une étude à l'autre et

empêche de développer une théorie générale de l'innovativité organisationnelle. Downs et Mohr (1976) identifient quatre sources d'instabilité dans les recherches sur l'innovation :

- le fait que toutes les innovations ne sont pas identiques ;
- l'interaction entre les attributs secondaires de l'innovation et de l'organisation ;
- les inférences écologiques inhérentes aux recherches sur l'adoption de plusieurs innovations ;
- les différences d'opérationnalisation du concept d'innovation.

Selon les deux auteurs, la première et principale cause d'instabilité dans les résultats des recherches sur l'innovativité provient du fait que toutes les innovations n'ont pas les mêmes caractéristiques. Peut-être est-il impossible de développer une théorie générale de l'innovativité, c'est-à-dire de trouver les variables organisationnelles qui font qu'une organisation adopte ou développe toutes sortes d'innovations. Il existe en effet différents types d'innovations (cf. §1.2.) et l'adoption et/ou le développement de ces différents types sont soit contingents de caractéristiques organisationnelles différentes soit contingents des mêmes caractéristiques mais de façons différentes. Comme nous l'avons vu ci-dessus (§3.2.2.), les variables associées à l'innovativité technologique ne sont pas toujours les mêmes que celles associées à l'innovativité managériale ou ne sont pas toujours associées à ces deux types d'innovativité de la même façon. Outre le fait que les innovations étudiées ne sont pas toutes du même type, l'instabilité des résultats peut également venir du fait que les recherches ne portent pas toutes sur la même étape du processus d'adoption de l'innovation.

Enfin, une troisième limite des recherches sur l'innovativité organisationnelle vient du fait que ce type d'étude ignore bien souvent les motivations qui poussent une organisation, et donc les individus qui la composent, à adopter ou développer des innovations. Ces recherches ont ainsi tendance à adopter un point de vue « holiste »<sup>24</sup>. Mais ce n'est pas parce qu'une organisation est de grande taille, c'est-à-dire qu'elle réalise un chiffre d'affaires important ou qu'elle emploie tant de personnes, que les individus qui la composent décident d'adopter telle ou telle innovation ou se laissent convaincre de le faire. Ce n'est pas la taille qui « décide » d'adopter une innovation, ce sont les individus.

---

<sup>24</sup> Nous revenons sur ce point dans la conclusion générale de la thèse (cf. §7.2.2.).

La plupart des variables étudiées dans les recherches sur l'innovativité organisationnelle doivent donc être considérées comme des variables de contingence, c'est-à-dire des facteurs modérateurs de l'innovativité qui viennent influencer plus ou moins directement les décisions des individus.

La question de la motivation des organisations à adopter des innovations reste ainsi souvent sans réponse en raison du biais pro-innovation qui caractérise non seulement les recherches sur la diffusion mais aussi celles sur l'innovativité organisationnelle. Comme le soulignent Downs et Mohr (1976), l'acte d'innover est toujours chargé de valeur positive. L'innovativité, comme l'efficacité, est une caractéristique que l'on a tendance à vouloir donner à tout organisme social. Le terme « innovation » est toujours associé à celui d'« amélioration ». Si bien que l'on ne s'interroge pas sur les raisons qui poussent à adopter telle ou telle innovation. Le postulat reste invariablement le même : l'innovation est bonne pour l'organisation. Or, certains auteurs ont développé l'idée selon laquelle certaines innovations qui peuvent être inefficaces d'un point de vue technique sont tout de même adoptées par mimétisme et effet de mode (Abrahamson, 1991, 1996).

### **3.3.2. La complémentarité des modèles de diffusion et d'adoption**

Prises séparément, les recherches sur la diffusion et l'adoption des innovations comportent un certain nombre de limites. L'intégration des modèles de diffusion et d'adoption au sein d'une même recherche permet de remédier à certaines de ces limites. Le tableau 3.11 ci-dessous résume les principales caractéristiques des recherches sur la diffusion de l'innovation et sur l'innovativité organisationnelle. Comme le soulignent notamment Drazin et Schoonhoven (1996), en poursuivant ces deux courants de recherche séparément, la communauté académique n'a pas véritablement développé ni testé de modèles qui intègrent les activités d'innovation au niveau microscopique (organisationnel) avec les processus macroscopiques qui ont lieu au niveau sociétal. Les recherches sur l'innovativité organisationnelle traitent souvent toutes les innovations comme si elles étaient équivalentes et ignorent largement l'influence des autres organisations sur le processus d'innovation d'une organisation en particulier. De leur côté, les recherches sur la diffusion négligent la structure sociale au niveau microscopique qui produit ou gouverne l'adoption de l'innovation par l'organisation.

**Tableau 3.11 : Comparaison des recherches sur la diffusion et sur l'innovativité organisationnelle (adapté de Wolfe, 1994)**

	<b>Recherches sur la diffusion</b>	<b>Recherches sur l'innovativité</b>
<b>Question de recherche</b>	Quelle est la tendance de diffusion de l'innovation au sein d'une population d'adoptants potentiels ?	Qu'est-ce qui détermine l'innovativité organisationnelle ?
<b>Étape du processus étudiée</b>	Adoption	Adoption ou mise en œuvre
<b>Unité d'analyse</b>	L'innovation	L'organisation
<b>Variables explicatives</b>	Caractéristiques de l'innovation et de ses promoteurs	Caractéristiques de l'organisation, de l'innovation et de l'environnement
<b>Variable expliquée</b>	Taux de diffusion, rythme de diffusion	Nombre d'innovations adoptées, rapidité d'adoption

Mais ces deux approches peuvent et doivent coexister. Le challenge est de créer des ponts théoriques et méthodologiques entre les deux niveaux d'analyse. Car les modèles de diffusion et d'adoption de l'innovation sont complémentaires en ce sens que la diffusion d'une innovation passe nécessairement par son adoption. Donc, pour comprendre pourquoi une innovation se diffuse dans une population d'adoptants potentiels, il est nécessaire - mais pas suffisant - de comprendre pourquoi une innovation est adoptée par tel ou tel adoptant potentiel en particulier. Mais il faut également prendre en compte le rôle du contexte et de l'offre d'innovation : pour qu'une innovation se diffuse, il faut qu'il y ait des agents de changement qui la proposent et des adoptants potentiels qui l'adoptent. Ainsi, il faut à la fois s'intéresser aux facteurs et mécanismes soulignés dans les modèles de diffusion et à ceux soulignés par les modèles d'adoption. Il est alors possible de tenir compte à la fois des facteurs liés à l'offre et à la demande d'innovation et non plus à un seul de ces deux aspects.

Comme nous l'avons vu ci-dessus, les limites des recherches sur la diffusion de l'innovation découlent du biais pro-innovation identifié par Rogers (1995). Le biais pro-innovation correspond au postulat implicite selon lequel une innovation doit être diffusée et adoptée par tous les membres d'un système social, qu'elle doit se diffuser le plus rapidement possible et qu'elle ne doit jamais être réinventée ou rejetée. L'étude de l'adoption d'une innovation donnée permet en revanche d'identifier les déterminants éventuels de son adoption ainsi que



les motivations qui y sont associées, voire les raisons pour lesquelles telle ou telle organisation n'adopte pas cette innovation, la réinvente ou l'abandonne. Il est ainsi possible de comprendre l'effet modérateur des caractéristiques de l'organisation sur le processus d'adoption de l'innovation. Ces caractéristiques modératrices peuvent alors permettre de définir une population d'adoptants potentiels plus précise et donc de ne plus partir du postulat selon lequel l'innovation étudiée doit être adoptée de tous.

De leur côté, les recherches sur l'adoption de l'innovation souffrent du biais du « blâme » de l'individu, c'est-à-dire de la seule prise en compte de la responsabilité des individus et de l'ignorance des effets systémiques ou contextuels sur le comportement individuel. En adoptant la perspective plus large, plus macroscopique, des modèles de diffusion, il est possible d'inclure dans une recherche sur l'adoption d'une innovation donnée par une population d'organisations des facteurs liés à l'environnement au sein duquel ces organisations évoluent et de ne plus tenir compte uniquement des facteurs individuels. Un certain nombre d'études dans le domaine du marketing ont déjà suggéré d'aller dans ce sens (Frambach, 1993 ; Robertson et Gatignon, 1986 ; Tzokas et Saren, 1992) ou ont testé empiriquement des modèles d'adoption incluant des variables liées à la demande et à l'offre (Frambach *et al.*, 1998 ; Gatignon et Robertson, 1989).

Mais les variables liées à l'offre ont, pour l'instant, toujours été mesurées au niveau de chaque adoptant potentiel et non de façon indépendante et systématique. Frambach *et al.* (1998) ont par exemple testé l'influence de la politique marketing des fournisseurs d'une innovation sur son adoption en mesurant la perception de celle-ci par les différents adoptants. Une telle façon de faire ne donne toutefois qu'une vision incomplète, éclatée, de l'influence de cette variable. Il nous semble plus intéressant de mesurer à la fois l'effort produit par les fournisseurs et la façon dont cet effort est perçu et influence la décision d'adoption de chaque organisation. Seule la prise en compte de ces deux dimensions permet de bien comprendre l'influence des variables contextuelles sur l'adoption et la diffusion d'une innovation.

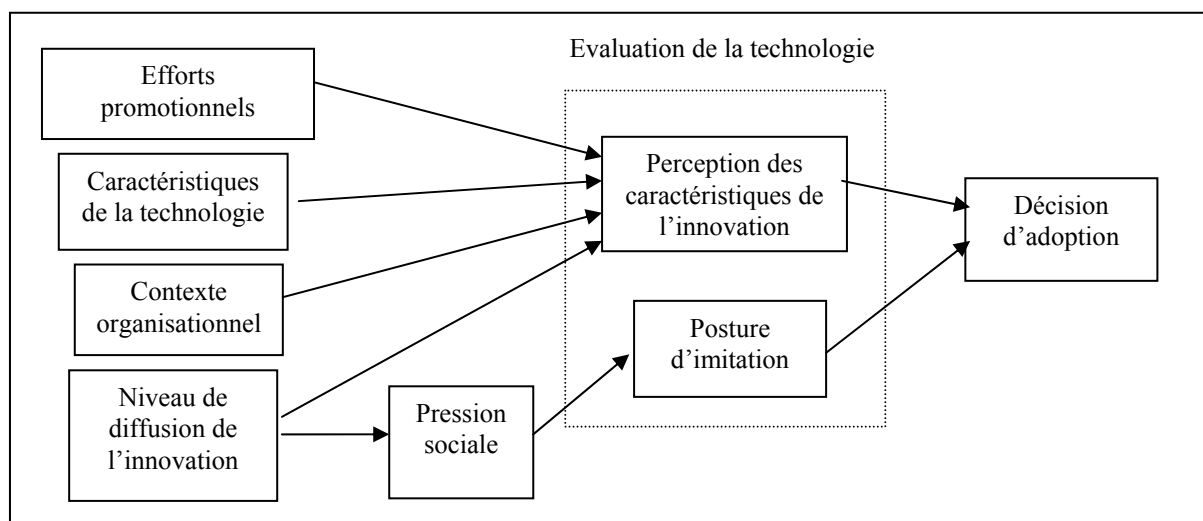
En effet, si l'on prend l'exemple d'une campagne de promotion publicitaire, pour que celle-ci ait une influence sur l'adoption et la diffusion de l'innovation qu'elle promeut, il faut à la fois qu'il y ait des efforts publicitaires réalisés et que les adoptants potentiels soient atteints par ces efforts. Il convient donc de mesurer et de comparer les deux phénomènes : effort d'un

côté, réception de ces efforts de l'autre. La prise en compte d'un seul de ces deux phénomènes ne permet pas de conclure sur l'efficacité de la campagne de promotion. Il en va de même pour toute variable contextuelle d'une recherche sur la diffusion et l'adoption d'une innovation. Ainsi, la prise en compte des facteurs mis en avant dans les recherches sur l'adoption de l'innovation permet de remédier aux limites propres aux recherches sur la diffusion et vice-versa. Il convient maintenant de développer un modèle intégrant ces deux perspectives.

### 3.3.3. Vers un modèle intégrant les perspectives d'adoption et de diffusion

Nous avons vu ci-dessus en quoi les modèles d'adoption et de diffusion de l'innovation pouvaient se compléter et permettre à l'un et à l'autre de remédier à leurs limites respectives. Un nombre extrêmement limité de recherches empiriques ont déjà appliqué simultanément ces deux modèles à l'étude d'une même innovation. Bjørnenak (1997) et Malmi (1999) sont par exemple les seuls, à notre connaissance, à avoir étudié simultanément l'adoption et la diffusion de l'ABC dans leurs pays respectifs. Un nombre encore plus limité de recherches théoriques ont essayé de développer un modèle intégrant les deux perspectives : nous n'avons trouvé que celui de O'Callaghan (1998). La figure 3.8 ci-dessous présente ce modèle.

**Figure 3.8 : Modèle de diffusion et d'adoption de l'innovation technologique**  
(d'après O'Callaghan, 1998)

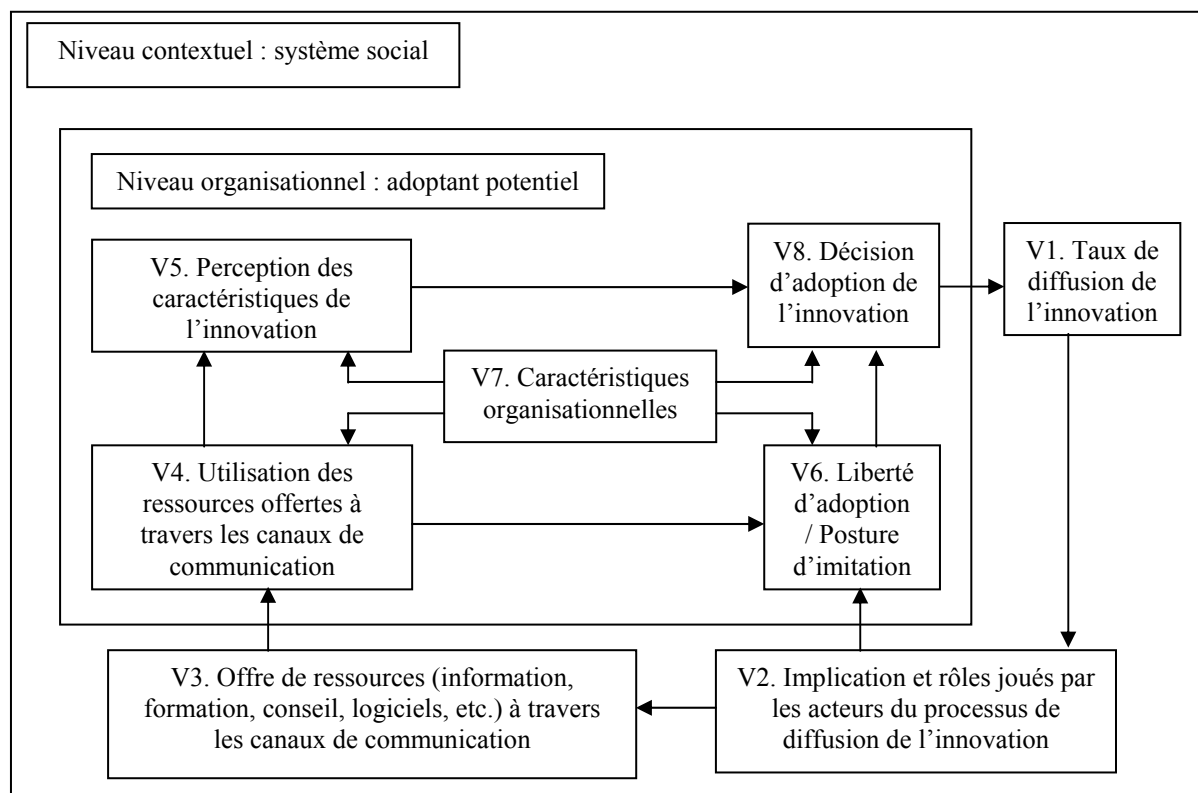


Dans le modèle de O'Callaghan (1998), la décision d'adopter une innovation technologique dépend à la fois de la perception des caractéristiques de l'innovation par les membres de l'organisation et de la posture d'imitation choisie. Ces deux variables constituent le « cadre d'évaluation » de la technologie en question. La posture d'imitation peut prendre deux valeurs : soit l'organisation décide d'être leader, soit elle décide de suivre les autres organisations. La valeur prise dépend de la pression sociale subie ou perçue par l'organisation qui dépend elle-même du niveau de diffusion de l'innovation au sein de la population de référence au moment où la décision d'adoption est envisagée. Plus le niveau de diffusion sera élevé, plus la pression sociale sera forte et plus l'organisation aura tendance à suivre les autres organisations. Si le niveau de diffusion est faible, il y aura peu de pression à adopter, voire une pression à ne pas adopter. L'organisation aura alors le choix entre imiter les autres organisations, c'est-à-dire ne pas encore adopter l'innovation, ou être leader et donc être parmi les premières à adopter l'innovation en question.

La perception des caractéristiques de l'innovation (seuls l'avantage relatif, la compatibilité et la complexité sont retenus dans le modèle de O'Callaghan) est influencée par quatre séries de facteurs endogènes et exogènes. Les facteurs endogènes correspondent aux caractéristiques du contexte organisationnel : stratégie, structure de l'organisation, compétences de ses membres, etc. Les facteurs exogènes, c'est-à-dire propres au contexte de diffusion, sont de trois sortes : efforts promotionnels des fournisseurs de l'innovation ou des agents de changement, niveau de diffusion de l'innovation au sein de la population de référence et caractéristiques intrinsèques (primaires au sens de Downs et Mohr, cf. §1.2.4.) de l'innovation.

Le modèle de O'Callaghan (1998) établit ainsi le lien entre les niveaux individuel (adoptants potentiels pris séparément) et contextuel et intègre la diffusion de l'innovation à ce second niveau comme facteur explicatif de l'adoption par un individu donné. Il s'agit donc bien d'un modèle intégrant les deux perspectives d'adoption et de diffusion de l'innovation. Il reste néanmoins un modèle à dominante « adoption » en ce sens que la seule variable expliquée est l'adoption de l'innovation technologique. En nous inspirant de ce modèle et du modèle de diffusion de Rogers (1995), nous avons développé notre propre modèle intégrant les perspectives de diffusion et d'adoption de l'innovation (cf. figure 3.9 ci-dessous). Ce modèle est destiné, *a priori*, à expliquer l'adoption et la diffusion de tous les types d'innovation.

**Figure 3.9 : Modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation**



Notre modèle se situe à un double niveau d'analyse : organisationnel et contextuel. Au niveau organisationnel, il permet d'expliquer la décision d'adopter ou non une innovation. Au niveau contextuel, il permet d'expliquer le taux de diffusion d'une innovation au sein d'une population donnée. Le modèle permet également d'établir le lien entre ces deux niveaux. La décision d'adopter une innovation (V8) dépend de trois variables : le caractère libre ou non de cette décision (V6a) et la posture d'imitation (V6b), la perception de l'innovation par les membres de l'organisation (V5) ainsi que les caractéristiques organisationnelles (V7). Comme dans le modèle de O'Callaghan (1998), la posture d'imitation est contingente du taux de diffusion de l'innovation, mais à condition que l'adoptant potentiel soit en possession de l'information nécessaire pour évaluer ce taux de diffusion. L'influence du taux de diffusion (V1) sur la posture d'imitation est donc indirecte : elle passe par l'offre (V3) et l'utilisation (V4) de ressources sur l'innovation (information, formation, conseil, logiciels) à travers les différents canaux de communication. La posture d'imitation dépend également des caractéristiques de l'organisation, et notamment de sa stratégie en la matière.

Le caractère libre ou non de la décision d'adoption peut dépendre des caractéristiques de l'organisation, par exemple si l'organisation est la filiale d'un groupe qui lui impose l'adoption, et des autres acteurs du processus de diffusion (V2), par exemple l'Etat, qui peut imposer l'adoption de certaines innovations. La perception des caractéristiques de l'innovation dépend quant à elle de deux facteurs : l'utilisation des canaux de communication et les caractéristiques de l'organisation. En fonction du type de canal de communication utilisé et de l'information transmise par ce canal, l'avantage relatif, la compatibilité et la complexité de l'innovation ne seront pas forcément perçus de la même manière.

De même, les caractéristiques de l'organisation peuvent avoir un effet modérateur sur la façon dont ses membres perçoivent les caractéristiques de l'innovation. Par exemple, l'avantage relatif conféré par une innovation permettant de réduire fortement les coûts de production peut être perçu comme très élevé par les membres d'une organisation poursuivant une stratégie de domination par les coûts et comme étant très faible par ceux qui font partie d'une organisation dont les produits bénéficient d'une marge très élevée, comme dans le secteur du luxe.

Le taux de diffusion de l'innovation peut également avoir une influence indirecte sur la perception des caractéristiques de l'innovation mais à condition que l'information sur ce taux de diffusion circule. A ce moment-là, plus l'innovation est diffusée au sein de la population et plus elle peut être perçue par ceux qui ne l'ont pas encore adoptée comme conférant un avantage relatif élevé et comme étant peu complexe.

L'utilisation des canaux de communication dépend à son tour des caractéristiques organisationnelles et de l'offre d'information de la part du système social. La taille de l'organisation apparaît par exemple comme une variable de contingence probable de l'utilisation des canaux de communication : les grandes organisations ont davantage accès aux canaux de communication que les plus petites en raison de leurs moyens économiques supérieurs et de leur grand nombre d'employés pouvant être amenés à s'informer sur telle ou telle innovation. Mais si aucune information sur l'innovation n'est disponible, l'utilisation des canaux de communication ne permettra pas à l'organisation de s'informer à son sujet. Cette offre d'information au sujet de l'innovation dépend du bon vouloir des acteurs du processus de diffusion autres que les adoptants potentiels.

Finalement, le taux de diffusion de l'innovation à un moment donné peut influencer les acteurs du processus et les inciter à jouer tel ou tel rôle avec telle ou telle intensité. Par exemple, si une innovation atteint un certain niveau de diffusion, cela peut encourager certaines catégories d'acteurs du système social qui étaient inactifs jusque-là à adopter le rôle d'agent de changement.

## **CONCLUSION DU TROISIÈME CHAPITRE**

Dans ce chapitre, nous avons présenté les deux principaux courants de recherche sur l'innovation organisationnelle, tels qu'ils ont été identifiés par Wolfe (1994), à savoir la diffusion et l'adoption de l'innovation. Ces deux courants traitent de problématiques *a priori* différentes de la gestion de l'innovation et font appel à des modèles distincts mais, selon nous, complémentaires.

La première partie du chapitre était consacrée à la présentation des principaux concepts mobilisés par la perspective de la diffusion de l'innovation. Les études qui s'inscrivent dans cette perspective cherchent à répondre à la question suivante : Qu'est-ce qui explique la diffusion d'une innovation dans le temps ?

En premier lieu, nous avons présenté le processus de diffusion de l'innovation. Nous avons notamment défini le concept de « diffusion » comme étant le processus par lequel une innovation est connue et adoptée par un nombre croissant ou décroissant dans le temps d'acteurs individuels et collectifs appartenant à un système social donné et reliés entre eux par des canaux de communication. Nous avons également précisé comment ce concept pouvait être mesuré par le taux d'adoption et le rythme de diffusion de l'innovation. Finalement, nous avons commenté les cinq facteurs de diffusion du modèle de Rogers (1995) : attributs de l'innovation, type de décision d'adoption, canaux de communication, nature du système social et efforts promotionnels des agents de changement.

En second lieu, nous avons approfondi l'étude de deux des cinq facteurs de diffusion du modèle de Rogers (1995), à savoir les canaux de communication et le rôle des acteurs. Nous avons vu qu'outre le rôle d'agent de changement, les différentes catégories d'acteurs économiques et institutionnels (professeurs, consultants, organismes de formation, etc.) pouvaient également jouer, entre autres, les rôles de leader d'opinion en externe et de champion ou sponsor en interne. Quant aux canaux de communication reliant ces différents acteurs, nous avons vu qu'ils pouvaient être de deux types : médias de masse ou canaux interpersonnels. Ces différents types de canaux sont amenés à revêtir une importance variable selon l'étape du processus de diffusion, la nature de l'innovation, les types d'acteurs, etc.

Enfin, nous avons vu comment le modèle de la diffusion était appliqué à l'étude de l'ABC dans les recherches empiriques existantes. Deux grands types de recherches peuvent ainsi être distingués : les recherches descriptives, qui tentent d'évaluer le taux de diffusion de l'ABC, et les recherches explicatives qui cherchent à comprendre pourquoi l'ABC se diffuse.

La seconde partie du chapitre était consacrée à la présentation des principaux concepts mobilisés par la perspective de l'adoption de l'innovation. Les études qui s'inscrivent dans cette perspective cherchent à répondre à la question suivante : Qu'est-ce qui explique que certaines organisations adoptent plus d'innovations que d'autres, ou plus rapidement ? Dans un premier temps, nous avons présenté le processus d'adoption de l'innovation aux niveaux individuel et organisationnel.

Dans un second temps, nous avons étudié le concept d'innovativité. L'innovativité organisationnelle peut se définir comme la rapidité avec laquelle une organisation adopte une innovation donnée par rapport aux autres organisations du même secteur ou par le nombre d'innovations adoptées sur une période donnée. Nous avons par ailleurs présenté les principaux déterminants de l'innovativité organisationnelle étudiés dans la littérature empirique. Ces déterminants appartiennent à différents domaines : caractéristiques des individus membres de l'organisation, structure, stratégie, environnement et autres caractéristiques de l'organisation.

Finalement, nous avons vu quels étaient les déterminants supposés de l'adoption de l'ABC et ceux qui étaient significativement associés à son adoption dans les études empiriques sur le sujet. Ces derniers sont au nombre de sept : il s'agit de la taille de l'entreprise, de sa structure (de type mécaniste), de sa stratégie (de type prospectif et domination par les coûts), de l'organisation de sa production (en processus continu), du degré de concurrence de son environnement, de l'importance stratégique du calcul des coûts et du contrôle de gestion et du potentiel de distorsion de ses coûts. Seules deux de ces variables ont été testées dans plus d'une recherche avec le même résultat : la stratégie de type prospectif et l'importance du contrôle de gestion, qui sont positivement associées à l'adoption de l'ABC.

La troisième et dernière partie du chapitre était consacrée à l'articulation des perspectives de diffusion et d'adoption de l'innovation en vue du développement d'un cadre théorique et d'un modèle intégrés. Dans un premier temps, nous avons identifié les principales limites de chacune des deux perspectives prises séparément. Dans un second temps, nous avons montré en quoi l'utilisation simultanée des perspectives d'adoption et de diffusion de l'innovation permettait d'enrichir la compréhension du chercheur. Finalement, nous avons développé notre propre modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation. Ce modèle doit permettre d'expliquer l'adoption et la diffusion de tous les types d'innovation, *a priori*, et se situe à un niveau d'analyse à la fois organisationnel et contextuel. Au niveau organisationnel, il permet d'expliquer la décision d'adopter ou non une innovation. Au niveau contextuel, il permet d'expliquer le taux de diffusion d'une innovation au sein d'une population donnée. Le modèle permet également d'établir le lien entre ces deux niveaux. Le modèle comprend donc deux variables expliquées, le taux de diffusion (V1) et la décision d'adopter l'innovation (V8), et six variables explicatives : l'implication et les rôles joués par les acteurs du processus de diffusion (V2), l'offre de ressources (information, conseil, etc.) à travers les canaux de communication (V3), l'utilisation de ces ressources (V4), la perception des caractéristiques de l'innovation (V5), la liberté d'adoption et la posture d'imitation (V6a et V6b), et, enfin, les caractéristiques organisationnelles (V7).



## CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

La première partie de cette thèse était consacrée à une revue de la littérature sur les différents éléments de notre problématique ainsi qu'à l'élaboration d'un modèle théorique intégrant ces différents éléments.

Le **chapitre 1** était consacré à une revue de la littérature existante sur le thème de l'innovation. Dans un premier temps, nous avons développé les différents éléments d'une définition générale de l'innovation. Nous sommes parti de l'origine et des premiers éléments du concept d'innovation afin de souligner les différences entre celui-ci et ceux d'invention et de changement. En second lieu, nous avons vu qu'il existait un certain nombre de types d'innovations différents. La distinction entre innovation technologique et innovation managériale a retenu notre attention puisqu'il s'agit d'étudier, dans cette thèse, la diffusion et l'adoption d'une innovation managériale : la comptabilité par activités. C'est également pour cette raison que nous avons développé, dans un troisième temps, les spécificités de l'innovation managériale en nous appuyant sur la littérature relative aux instruments de gestion. Finalement, à l'issue de ce premier chapitre, nous avons proposé notre propre définition de l'innovation managériale en ces termes :

*Une innovation managériale est une combinaison nouvelle de moyens, matériels et/ou conceptuels, déjà existants et/ou nouveaux, par rapport à l'état de l'art de la gestion au moment où elle apparaît pour la première fois et qui permet de mettre en œuvre une technique de gestion qui peut être perçue comme plus ou moins nouvelle par l'individu ou toute autre unité d'analyse la considérant.*

Le **chapitre 2** était consacré à une revue de la littérature sur la comptabilité par activités ou « méthode ABC ». Nous avons choisi d'organiser ce chapitre autour de trois grandes questions : Quels sont les concepts élémentaires mobilisés par l'ABC ? Comment ces concepts sont-ils combinés pour calculer des coûts par activités ? En quoi l'ABC peut-elle être considérée comme une innovation managériale ? Dans un premier temps, nous avons donc présenté les différents concepts élémentaires mobilisés par la comptabilité par activités. Ces concepts sont au nombre de quatre : les ressources, les tâches, les activités et les

processus. Dans un second temps, nous avons décrit la façon dont la méthode ABC combine ces quatre concepts élémentaires afin de calculer des coûts par activités. Tous les auteurs s'accordent sur l'existence d'un schéma de base que l'on peut résumer de la façon suivante : les activités consomment des ressources et les produits consomment des activités. Par rapport au consensus autour de ce schéma de base, deux points font l'objet d'interprétations différentes : la notion d'inducteur et le regroupement des activités lors de l'affectation de leurs coûts vers les produits. Nous avons proposé notre propre interprétation de ces deux questions. Dans un troisième temps, nous avons démontré qu'il était possible de considérer l'ABC – notamment par rapport à la méthode dites des « sections homogènes » - comme une innovation managériale pour au moins deux raisons. La première est que l'ABC, en tant que combinaison de concepts, n'est pas identique à la méthode des sections homogènes et fait appel à une conception de l'activité qui n'a été développée que récemment. La seconde raison est que la philosophie gestionnaire de l'ABC, en tant qu'esprit dans lequel le maniement de cet instrument est envisagé au moins dans la littérature, est différente de celle de la méthode des sections homogènes.

Dans le **chapitre 3**, nous avons présenté les deux principaux courants de recherche sur l'innovation organisationnelle : la diffusion et l'adoption de l'innovation. Les études qui s'inscrivent dans la perspective de la diffusion cherchent à répondre à la question « Qu'est-ce qui explique la diffusion d'une innovation dans le temps ? ». Les études qui s'inscrivent dans la perspective de l'adoption cherchent à répondre à la question « Qu'est-ce qui explique que certaines organisations adoptent plus d'innovations que d'autres, ou plus rapidement ? ». Ces deux courants traitent donc de problématiques *a priori* différentes de la gestion de l'innovation et font appel à des modèles distincts mais, selon nous, complémentaires. C'est cette complémentarité que nous avons cherché à souligner dans la troisième et dernière partie du chapitre 3. Dans un premier temps, nous avons identifié les principales limites de chacune des deux perspectives prises séparément. Dans un second temps, nous avons montré en quoi l'utilisation simultanée des perspectives d'adoption et de diffusion de l'innovation permettait d'enrichir la compréhension des deux. Finalement, nous avons développé notre propre modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation. C'est ce modèle que nous avons cherché à appliquer au cas de l'ABC en France. Nous allons maintenant voir comment dans la seconde partie de la thèse.

## **DEUXIÈME PARTIE**

### **ÉTUDE DU PROBLÈME**

La seconde partie de cette thèse est le cœur de notre travail empirique. Elle traite l'application à l'ABC du modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation développé au chapitre 3. Elle est composée de trois chapitres (chapitres 4 à 6).

Le **quatrième chapitre** a pour objectif, d'une part, de présenter et de justifier la stratégie de recherche empirique suivie par rapport à notre problématique, d'autre part, de présenter les deux volets de notre recherche et les différentes méthodes qu'ils emploient afin de donner un statut aux éléments de terrain présentés dans les chapitres 5 et 6 suivants. Notre recherche empirique est en effet constituée de deux volets relativement - mais pas entièrement - indépendants. Ces deux volets traitent chacun d'un certain nombre de variables ou de groupes de variables qui constituent notre modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation et que nous avons cherché à appliquer à la diffusion et à l'adoption de l'ABC en France.

Le **cinquième chapitre** est consacré à une première explication de l'évolution du taux de diffusion de l'ABC. Nous avons vu au chapitre 3 que le concept de diffusion est en fait constitué de deux dimensions : la connaissance de l'innovation et son adoption en tant que pratique organisationnelle. Dans ce chapitre, nous ignorerons le niveau organisationnel de notre modèle d'adoption-diffusion pour nous concentrer sur le niveau contextuel. Nous chercherons donc à expliquer l'évolution des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC par l'offre de ressources de la part d'acteurs jouant différents rôles dans le processus de diffusion.

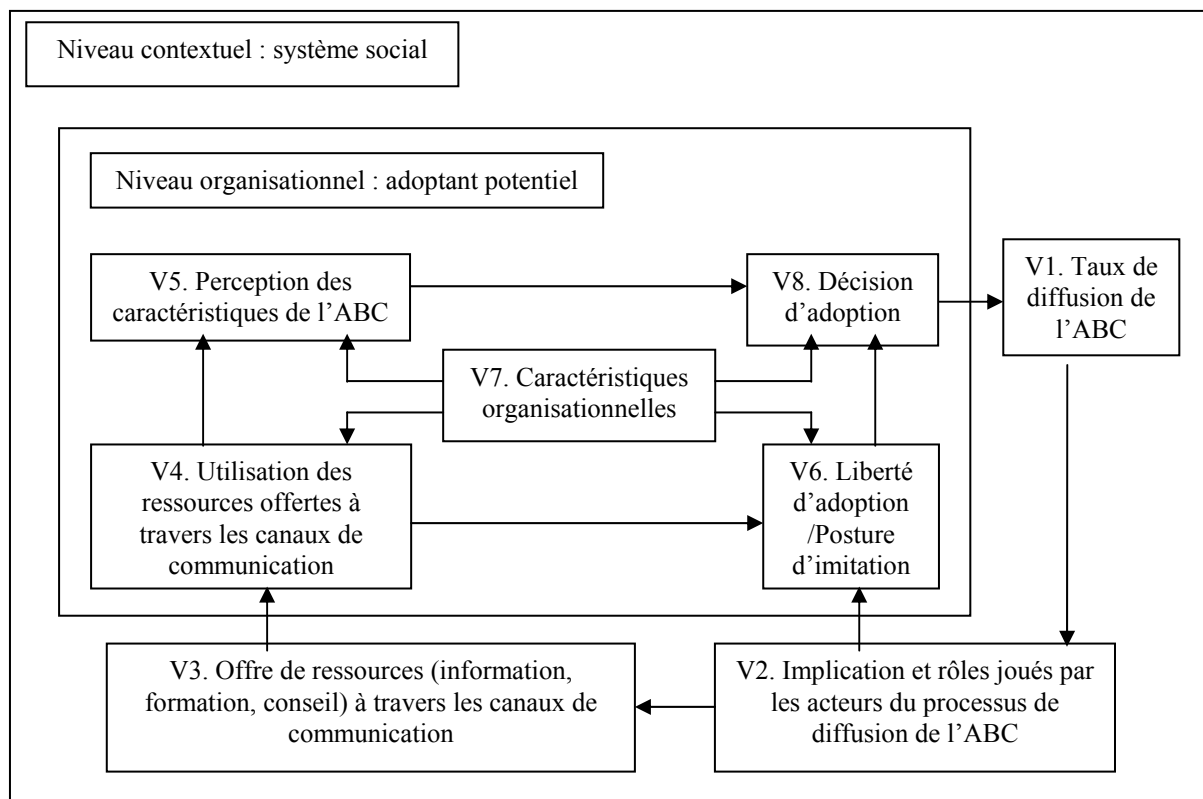
Le **sixième chapitre** est consacré, d'une part, à l'étude du niveau organisationnel de notre modèle, d'autre part, à l'interaction entre ce niveau et le niveau contextuel. Pour ce faire, nous commencerons par étudier la relation entre l'adoption de l'ABC et la perception de ses caractéristiques, la liberté d'adoption et la posture d'imitation ainsi que les caractéristiques organisationnelles. Nous étudierons ensuite les relations entre les caractéristiques organisationnelles, la perception des caractéristiques de l'ABC et l'utilisation des canaux de communication. Dans une troisième partie, nous présenterons l'analyse multivariée des différentes variables de niveau organisationnel et nous tenterons de déterminer les liens de causalité entre ces variables. Finalement, la quatrième partie de ce chapitre sera l'occasion pour nous d'étudier les relations entre les variables des niveaux organisationnel et contextuel et de proposer une seconde explication à l'évolution du taux de diffusion de l'ABC.

**CHAPITRE 4**

**MÉTHODES D'ENQUÊTE**

Dans l'introduction à la deuxième partie de la thèse, nous avons évoqué le fait que notre recherche empirique était en fait constituée de deux volets relativement (mais pas entièrement) indépendants. Ces deux volets traitent chacun d'un certain nombre de variables ou de groupes de variables qui constituent le modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation développé au chapitre 3 et que nous avons cherché à appliquer à la diffusion et à l'adoption de la comptabilité par activités en France (cf. figure 4.1 ci-dessous).

**Figure 4.1 : Modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC**



Le but de ce chapitre est ainsi double. Il s'agit, d'une part, de présenter et de justifier la stratégie de recherche empirique suivie par rapport à notre problématique, et, d'autre part, de présenter les deux volets de notre recherche et les différentes méthodes qu'ils emploient afin de donner un statut aux éléments de terrain présentés dans les chapitres suivants.

Nous commencerons par aborder le thème de la conception de cette recherche. Dans cette première partie de chapitre, nous tenterons de répondre successivement aux trois questions suivantes : Quel est le positionnement épistémologique de notre recherche ? Quelle est la nature de notre objet de recherche ? Sur quelles démarches, approches et types de recherche se fondent les deux volets de notre travail empirique et pourquoi ? (§4.1). En ce qui concerne le positionnement épistémologique, les deux volets de notre recherche s'appuient sur la même conception de la réalité des phénomènes de management étudiés, conception positiviste aménagée. La nature de l'objet de recherche est également la même. En revanche, ces deux volets font appel à des démarches, des approches et des types de recherche différents.

Nous présenterons ensuite les différentes méthodes de recueil des données que nous avons utilisées lors des deux volets de notre recherche empirique. Ces méthodes de recueil sont au nombre de trois : entretiens, questionnaires et études de documents. Nous consacrons à chacune de ces trois méthodes une partie entière de ce chapitre. Nous commencerons par les entretiens (§4.2.) avant de présenter les questionnaires (§4.3.) et les documents (§4.4.). Enfin, dans une cinquième partie, nous traiterons des questions de qualité de la recherche, à savoir la fidélité et les différents types de validité (de construction, interne et externe) (§4.5).

## **4.1. CONCEPTION DE LA RECHERCHE**

Selon Thiétart *et al.* (1999, p.12), la phase de conception d'une recherche est l'occasion de s'interroger sur sa nature et sa finalité. Les choix explicites ou implicites effectués ne sont pas neutres vis-à-vis du type de recherche ou de la manière de la conduire. La première grande question à laquelle le chercheur doit répondre concerne sa conception de la réalité des phénomènes qu'il souhaite étudier. La seconde question est celle de l'objet de recherche, c'est-à-dire ce que le chercheur souhaite entreprendre. Une fois l'objet de recherche défini, le chercheur doit faire un choix quant à la finalité poursuivie : construire un nouveau cadre théorique à partir des observations ou tester une théorie empiriquement. L'objet de cette première partie est de préciser les choix de conception que nous avons effectués au cours de cette recherche. Nous commencerons par expliciter notre positionnement épistémologique (§4.1.1.). Nous reviendrons ensuite sur l'objet de cette recherche (§4.1.2.), avant d'en préciser les différentes caractéristiques (§4.1.3.)

### 4.1.1. Positionnement épistémologique

Le chercheur qui souhaite asseoir la légitimité de ses énoncés doit interroger sa démarche de recherche à travers trois grandes questions (Girod-Séville et Perret, 1999) :

- Quelle est la nature de la connaissance produite ?
- Comment la connaissance scientifique est-elle engendrée ?
- Quels sont la valeur et le statut de cette connaissance ?

Dans cette recherche, nous nous situons dans un paradigme « structuro-fonctionnaliste » (Bessire, 2002) et le positionnement épistémologique que nous adoptons est celui d'un positivisme aménagé, identique à celui adopté par Miles et Huberman (1991) et tel qu'ils le décrivent en ces termes :

*« Nous pensons que les phénomènes sociaux existent non seulement dans les esprits mais aussi dans le monde réel et qu'on peut découvrir entre eux quelques relations légitimes raisonnablement stables. Il est indubitable que ces phénomènes existent objectivement dans le monde en partie parce que les individus s'en font une représentation commune et reconnue de tous ; ces perceptions sont donc cruciales lorsqu'il s'agit de comprendre pourquoi les comportements sociaux prennent telle ou telle forme. Cependant, le fait que les individus ne partagent pas les conceptualisations des chercheurs ne veut pas dire que de telles conceptualisations sont fausses ou artificielles (chacun d'entre nous, par exemple, est environné de processus et mécanismes régis par des lois physiques dont il n'est, le plus souvent, que vaguement conscient). Notre conviction qu'il existe des régularités sociales amène un corollaire : notre tâche consiste à les formuler aussi précisément que possible, en restant attentifs à leur portée et à leur généralité, ainsi qu'aux contingences locales et historiques qui président à leur apparition. » (Huberman et Miles, 1994, p.31, cités et traduits par Girod-Séville et Perret, 1999, p.32).*

Ainsi, nous pensons que la réalité existe en soi, qu'elle possède une essence propre. Il y a une indépendance entre l'objet (la réalité) et le sujet qui l'observe (le chercheur). Donc, l'observation de cet objet extérieur par un sujet ne doit pas en modifier la nature. Nous



pensons ainsi que nous avons pu observer notre objet de recherche sans modifier la nature de ce dernier. Nous donnons ainsi à la connaissance le même statut qui est le sien dans le paradigme positiviste.

En revanche, en ce qui concerne notre conception de la « réalité » et notre vision du monde, nous nous situons à « mi-chemin » entre les paradigmes positiviste et interprétativiste. Selon nous, la réalité a ses propres lois, mais celles-ci ne sont pas totalement immuables et invariables. Car le monde social est également fait d'interprétations. Il existe donc dans cette réalité un certain ordre qui s'impose à tous. Mais les individus créent également en partie leur environnement par leur pensée et leurs actions, guidés par leurs finalités. L'homme est donc à la fois soumis à cet ordre et peut agir dessus, il est le produit d'un environnement qui le conditionne, mais en partie seulement. Le monde est fait de nécessités et d'intentionnalités. La liberté n'est que partiellement assujettie à des lois plus ou moins invariables, ce qui correspond à une vision à la fois déterministe et intentionnelle du monde social. Dès lors, nous pensons que la connaissance produite peut être objective mais pas totalement acontextuelle dans la mesure où elle correspond à la mise à jour de lois, d'une réalité partiellement immuable, extérieure à l'individu mais pas complètement indépendante du contexte d'interactions des acteurs.

Concernant le chemin de la connaissance et ses critères de validité, nous nous situons de nouveau pleinement au sein du paradigme positiviste. Il convient ainsi de chercher à découvrir la réalité extérieure et les mécanismes qui la conditionnent. Le chemin de la connaissance passe par l'appréhension des lois qui régissent la réalité. Les lois existent même si elles ne peuvent pas toutes être découvertes. Nous sommes à la recherche d'explications, notre problématique prend la forme du questionnement suivant : Pour quelles causes ? Il s'agit de trouver une concomitance constante entre les phénomènes, de reconstituer la chaîne causes-effets. Mais la causalité n'est pas forcément linéaire, elle peut être multiple et/ou circulaire. Nous n'établissons donc pas d'opposition entre la compréhension et l'explication. Pour nous, la compréhension est nécessairement incluse dans l'explication. L'explication implique la compréhension, mais il ne s'agit pas d'une compréhension émanant du sens donné par les acteurs à leurs pratiques. Les critères de validité de la connaissance sont donc sa vérifiabilité, sa confirmabilité et son caractère réfutable.

### 4.1.2. Objet de la recherche

L'objet de recherche est une question qui traduit le projet de connaissance du chercheur en reliant, articulant ou interrogeant des objets théoriques, méthodologiques et/ou empiriques. Ainsi, formulé de façon synthétique, l'objet de cette recherche consiste en la question suivante : « En quoi consiste le processus de diffusion et d'adoption d'une innovation managériale et quels sont les facteurs explicatifs de son déroulement ? ». Ainsi défini, notre objet de recherche articule entre eux plusieurs objets qui constituent le modèle de diffusion et d'adoption de l'innovation que nous avons présenté au chapitre 3. Pris séparément, ces différents objets (taux de diffusion de l'innovation, rôles joués par les acteurs du processus de diffusion, etc.) ne constituent pas un objet de recherche. Ces objets ne portent pas en eux-mêmes une interrogation au travers de laquelle il est possible de découvrir la réalité. Par contre, l'interrogation de l'articulation de ces objets permet la découverte de la réalité, et constitue ainsi un objet de recherche (Allard-Poesi et Maréchal, 1999).

Le questionnement d'objets théoriques, empiriques, méthodologiques ou les liens entre ceux-ci doit permettre au chercheur de découvrir ou de créer d'autres objets théoriques et/ou empiriques. La question que formule le chercheur exprime donc aussi indirectement le type de contribution que la recherche va offrir : théorique, méthodologique ou empirique. Ces nouveaux objets créés ou découverts permettront *in fine* l'explication, la prédiction, la compréhension ou le changement de la réalité, satisfaisant ainsi les objectifs ultimes de la science. Selon le positionnement épistémologique adopté par le chercheur, la nature de la connaissance qu'il vise, et donc son objet de recherche, seront différents. Pour un chercheur positiviste, positionnement que nous adoptons nous-même, l'objet de la recherche consiste principalement à interroger des faits afin d'en découvrir la structure sous-jacente. La réalité a une essence propre et l'on dispose d'un critère de vérité : sera vrai un système qui décrit effectivement la réalité. Cette réalité est régie par des lois universelles : des causes réelles existent. Pour connaître la réalité on tentera de découvrir les raisons simples par lesquelles les faits observés sont reliés aux causes qui les expliquent.

Dans cette perspective, nous avons élaboré notre objet de recherche à partir de l'identification d'insuffisances et d'incohérences dans les théories rendant compte de la réalité. En effet, nous avons montré au chapitre 3 que les modèles de diffusion et d'adoption des innovations

n'étaient pas reliés entre eux alors qu'ils ont pour objectif d'expliquer au moins en partie des phénomènes identiques. Les résultats de notre recherche visent ainsi à résoudre ou combler ces insuffisances ou incohérences afin d'améliorer la connaissance sur la structure sous-jacente de la réalité (Allard-Poesi et Maréchal, 1999, p.41).

### **4.1.3. Caractéristiques de la recherche**

Notre recherche est constituée de deux volets distincts portant sur des aspects différents d'un même objet : le processus de diffusion et d'adoption d'une innovation managériale et ses facteurs explicatifs. Ces deux volets ont des caractéristiques différentes, que ce soit en termes de démarche utilisée (exploration ou test), d'approche (qualitative ou quantitative) ou de type de recherche (sur le contenu ou sur le processus). Ce sont ces différences que nous explicitons et justifions ci-dessous.

#### *Une recherche constituée de deux volets*

Nous avons décidé d'étudier les différents groupes de variables de notre modèle d'adoption-diffusion de l'ABC ainsi que les relations qui pouvaient exister entre eux dans deux volets de recherche différents. Ces deux volets ne sont que partiellement indépendants car reliés entre eux par les relations qui sont supposées exister entre les variables qu'ils étudient.

Dans un premier volet, utilisant l'entretien comme méthode principale de recueil des données<sup>25</sup>, nous avons décidé d'étudier principalement les variables ou groupes de variables V1, V2 et V3, c'est-à-dire celles qui se situent au niveau contextuel. Mais au cours des entretiens, nous n'avons pas empêché les interviewés d'évoquer les variables du niveau organisationnel. Si bien qu'une partie des données recueillies lors de ce premier volet n'a été analysée qu'avec celles recueillies lors du second volet. En outre, comme le montre le modèle, nous avons besoin de connaître la ou les valeurs prises par les variables ou groupes de variables V2 et V3 afin de pouvoir inclure ces valeurs dans notre analyse des relations entre les variables de niveau organisationnel. Nous avons donc mené l'analyse des données recueillies lors du premier volet avant celle des données recueillies lors du second volet.

---

<sup>25</sup> Comme nous le verrons plus loin, lors du premier volet de recherche, nous avons également analysé des documents écrits (cf. §4.4.).

Dans un second volet, utilisant quant à lui le questionnaire comme méthode de recueil, nous avons décidé d'étudier principalement les variables ou groupes de variables V4, V5, V6, V7 et V8, c'est-à-dire celles qui se situent au niveau organisationnel. Mais les questionnaires nous ont également permis de recueillir des données sur V1, c'est-à-dire le taux de diffusion de l'ABC. Nous avons donc utilisé ces données lors de l'analyse de celles recueillies lors du premier volet de recherche. Hormis cela, les données issues du second volet de recherche ont été analysées après les données recueillies lors du premier volet.

Un tel choix de séparer l'étude des variables d'un même modèle en deux volets de recherche plus ou moins distincts s'explique par la nécessité de faire appel à des démarches, des approches et des types de recherches différents.

### *Démarches de recherche*

Il existe deux grands processus de construction des connaissances : l'exploration et le test. L'exploration est la démarche par laquelle le chercheur a pour objectif la proposition de résultats théoriques novateurs. Le test est la démarche par laquelle le chercheur met un objet théorique à l'épreuve de la réalité (Charreire et Durieux, 1999). Dans notre recherche, nous avons utilisé ces deux démarches, l'une lors du premier volet, l'autre lors du second.

Dans le premier volet de notre recherche, nous avons utilisé l'exploration hybride (allers-retours entre observations et connaissances théoriques) afin de comprendre et d'expliquer l'influence de « l'offre » (variables V2 et V3) sur la diffusion de l'ABC (V1). Devant l'insuffisance des théories existantes à expliquer de façon détaillée le rôle de l'offre dans la diffusion des innovations managériales, cette démarche d'exploration répond à notre intention initiale de proposer des résultats théoriques novateurs, c'est-à-dire de créer de nouvelles articulations théoriques entre les concepts mobilisés derrière les variables en question.

Dans le second volet de notre recherche, nous avons utilisé le test afin de mettre à l'épreuve de la réalité un certain nombre d'objets théoriques relatifs à l'adoption organisationnelle de l'ABC. Notre objectif est ainsi d'évaluer la pertinence d'un certain nombre d'hypothèses, comme, par exemple, l'effet direct de la perception des caractéristiques de l'ABC (V5) sur l'adoption de cette dernière (V8) ou l'effet modérateur de variables organisationnelles (V7).

L'une des raisons pour lesquelles nous avons choisi la voie du test pour le second volet est que nous disposions de suffisamment de littérature théorique et/ou empirique sur l'adoption de l'ABC pour pouvoir formuler un ensemble d'hypothèses *a priori*, ce qui n'était pas le cas pour le premier volet. En outre, l'analyse des données qualitatives issues du premier volet et portant sur les variables de niveau organisationnel nous a permis d'affiner nos hypothèses.

### ***Approches de recherche***

Selon Baumard et Ibert (1999, p.81), « *l'un des choix essentiels que le chercheur doit opérer est celui d'une approche et de données adéquates avec sa question de recherche. Il s'agit bien entendu d'une question à double entrée. D'une part, il y a la finalité poursuivie : explorer, construire, tester, améliorer ce qui est connu, découvrir ce qui ne l'est pas. D'autre part, il y a l'existant ; ce qui est disponible et accessible, ce qui est faisable – et qui a déjà été fait – et ce qui ne l'est pas. Cette seconde entrée possède deux volets : celui de la donnée et celui de l'approche, qui peut être qualitative ou quantitative. C'est donc une triple adéquation que le chercheur poursuit entre finalité, approche et donnée* ». Le choix entre approches qualitative et quantitative est dicté par des critères d'efficience par rapport à l'orientation de la recherche : explorer ou tester. C'est ainsi que nous avons privilégié une approche qualitative pour notre premier volet de recherche puisqu'il s'agit d'y explorer le rôle de « l'offre » (rôles et efforts fournis par les acteurs du processus de diffusion, offre de ressources) dans la diffusion de l'ABC. En revanche, pour notre second volet de recherche, nous avons utilisé une approche quantitative afin de tester, par exemple, l'influence modératrice de certaines variables organisationnelles sur la décision d'adopter l'ABC. Pour ce faire, nous avons utilisé des données primaires dans les deux volets. Finalement, nous avons associé le qualitatif et le quantitatif par le biais de la triangulation notamment sur la question du taux de diffusion de l'ABC et de son évolution dans le temps.

### ***Types de recherche***

Grenier et Josserand (1999, p.104) identifient deux possibilités pour étudier un même objet : par son contenu ou par son processus. Selon ces deux auteurs, « *les recherches sur le contenu cherchent à mettre en évidence la composition de l'objet étudié, tandis que les recherches sur le processus visent à mettre en évidence le comportement de l'objet dans le temps* ». En outre,

ils estiment qu'il existe un enrichissement mutuel entre ces deux approches et que c'est le regard du chercheur sur la réalité et l'état de la littérature qui peuvent orienter vers une recherche sur le contenu, sur le processus ou encore vers une approche mixte.

En ce qui nous concerne, nous avons utilisé ces deux types de recherche. Dans le premier volet, afin d'étudier l'interaction entre les variables de niveau contextuel, nous avons eu recours à une recherche sur le processus. Nous avons ainsi étudié l'évolution, la transformation ou le changement des trois variables ou groupes de variables que sont le taux de diffusion de l'ABC (V1), les rôles et les efforts fournis par les acteurs du processus de diffusion (V2) ainsi que l'offre de ressources (V3). Tout en faisant cela, nous avons bien évidemment étudié le contenu de ces variables (notamment de l'offre de ressources) ce qui nous a permis de les inclure en partie dans l'analyse des données issues du second volet de recherche. Ceci nous a permis, par exemple, de comparer l'utilisation des canaux de communication faite par les adoptants potentiels avec l'offre d'information disponible à la même période et donc de pouvoir pondérer éventuellement l'influence de cette utilisation.

Dans le second volet, afin d'étudier l'interaction entre les variables de niveau organisationnel, nous avons eu recours à une recherche sur le contenu. Il s'agit bien, dans ce cas, de mettre en évidence la coexistence d'un certain nombre d'éléments (adoption de l'ABC et valeurs prises par les variables organisationnelles retenues par exemple) et non pas la manière dont l'objet se développe dans le temps (par exemple l'évolution du projet de mise en place de l'ABC au sein d'une organisation). Le tableau 4.1 ci-dessous récapitule les principales caractéristiques de conception des deux volets de la recherche que nous avons menée dans cette thèse.

**Tableau 4.1 : Récapitulatif des caractéristiques des deux volets de recherche**

<b>Caractéristiques de la recherche</b>	<b>Premier volet « diffusion » (variables du niveau contextuel)</b>	<b>Second volet « adoption » (variables du niveau organisationnel)</b>
<b>Démarche</b>	Exploration	Test
<b>Approche</b>	Qualitative (et quantitative)	Quantitative
<b>Type de données et instruments de recueil</b>	Primaires Entretiens, documents écrits	Primaires Questionnaires
<b>Type de recherche</b>	Processus (et contenu)	Contenu

Nous allons maintenant présenter en détail la façon dont nous avons mené le premier volet de cette recherche, à savoir l'enquête par entretiens.

## **4.2. LES ENTRETIENS**

Le premier volet de notre recherche porte sur l'étude des variables de niveau contextuel du modèle de diffusion et d'adoption de l'ABC. Il s'appuie principalement sur l'entretien comme instrument de recueil des données et utilise l'analyse de discours comme méthode d'analyse de ces dernières. Nous verrons ainsi dans un premier temps la façon dont nous avons procédé au recueil des données (§4.2.1.) et, dans un second temps, la méthodologie utilisée pour les analyser (§4.2.2.).

### **4.2.1. Recueil des données par entretiens**

Afin de recueillir les données nécessaires à l'étude de notre objet de recherche, nous avons effectué une série de vingt-quatre entretiens dont nous précisons la nature ci-dessous, avant d'explicitier les critères de choix des personnes interrogées. Ces entretiens ont été réalisés entre décembre 2000 et août 2001.

#### *Nature des entretiens réalisés*

Grawitz (2001, p.646-649) propose une classification des entretiens permettant de mieux décrire la nature de ceux que nous avons menés. Elle distingue ainsi :

1. l'entretien clinique (psychanalyse, psychothérapie) ;
2. l'entretien en profondeur (étude de motivation) ;
3. l'entretien à réponses libres ;
4. l'entretien centré ou « focused interview » ;
5. l'entretien à questions ouvertes ;
6. l'entretien à questions fermées.

Les entretiens que nous avons menés se rapprochent des types 3 et 4, que Grawitz (2001) ne distingue d'ailleurs pas très bien :

*« Dans les grandes lignes, ces entretiens [de types 3 et 4] se caractérisent par des questions nombreuses, non formulées d'avance, dont les thèmes seulement sont précisés, ce qui donne à l'enquêteur un guide souple, mais lui laisse une grande liberté [...]. La liberté de l'enquêteur et de l'enquêté n'est pas totale, mais limitée par le cadre de la recherche. L'enquêté peut répondre à sa guise, mais non parler de n'importe quoi. L'enquêteur le ramène au sujet. Il doit se rendre compte du niveau de profondeur auquel se situent les réponses de l'enquêté et les orienter dans le sens de l'objectif de l'entretien. » (Grawitz, 2001, p.647)*

C'est le caractère ciblé mais peu formalisé de nos questions qui nous fait classer nos entretiens dans les catégories 3 et 4. On trouvera en annexe 1.1 le guide utilisé pour l'ensemble des entretiens que nous avons menés et en annexe 1.4 des extraits des retranscriptions de quelques entretiens à titre indicatif.

Grawitz (2001) propose ensuite deux dichotomies permettant de préciser la nature du travail réalisé : entretiens directifs vs. non directifs et entretiens directs vs. indirects.

***Entretiens directifs vs. non directifs.*** L'entretien non directif a été mis au point initialement par Carl Rogers dans le cadre de la psychothérapie et suppose une technique relativement stricte :

*« A partir du moment où l'enquêté commence à parler, l'enquêteur, sans l'interrompre ou le questionner, demeure dans une attitude de compréhension ou empathie. Il peut, si cela est nécessaire (au cas où l'enquêté s'arrête de parler par exemple), réexprimer en d'autres termes la pensée du sujet, mais en respectant son cadre. Il est difficile d'arriver à réexprimer ce que vient de dire l'enquêté, sans répéter et sans ajouter, simplement pour qu'il reconnaisse sa propre pensée [...]. Rogers a très rapidement écarté de l'entretien non directif tout essai d'interprétation des sentiments du sujet par l'enquêteur. Ces pratiques empêchent le sujet de relâcher ses défenses, d'exprimer ses problèmes [...]. L'attitude non directive est fondamentalement une*



*attitude démocratique de respect de la personne, de fraternité active et de confiance en l'homme. » (Grawitz, 2001, p.652)*

Etant donné que nous possédions toujours un guide d'entretien, nous ne pouvons pas dire que nous avons réalisé des entretiens non directifs. En revanche, l'approche prônée par Carl Rogers a inspiré notre attitude générale dans la situation d'enquête : effort d'empathie, suspension du jugement, tentatives de reformulation compréhensive sur les sujets que nous souhaitons voir approfondis par nos interlocuteurs, rétention de toute interprétation et de toute suspicion, effort pour instaurer un climat de chaleur et de sympathie tel que les enquêtés devaient avoir le sentiment de pouvoir tout dire.

**Entretiens directs vs. indirects.** Cette dichotomie est différente de celle opposant les entretiens directifs aux entretiens non directifs :

*« Direct, signifie que questions et réponses ne veulent rien dire d'autre que ce qu'elles paraissent dire, l'enquêteur ne cherche pas au-delà. La signification qu'il donne correspond à ce qu'explicite la réponse de l'enquêté ; le sens de la question est supposé le même pour l'enquêteur et l'enquêté. La méthode indirecte implique, au contraire, que le sens réel de la question ou de la réponse, peut être différent de son sens apparent. Cette signification, supposée réelle, est obtenue à partir des renseignements fournis par l'enquêté, sans qu'il se doute de l'interprétation à laquelle ceux-ci doivent conduire. » (Grawitz, 2001, p.653)*

Les entretiens que nous avons menés sont à dominante directe selon cette définition, mais certaines questions posées étaient de nature indirecte. Ce choix pour des entretiens en partie directs et en partie indirects se justifie par le fait que nous avons abordé notre terrain avec à l'esprit un cadre théorique défini de façon générale, mais où les liens de cause à effet et les relations entre les variables ne sont pas figés ni précisés de façon approfondie.

Comme le souligne Chiapello (1994, p.235-236) dans sa thèse, les différents types d'entretien ne sont pas mutuellement exclusifs et n'ont pas de valeurs scientifiques différentes : chaque type est simplement associé à certains objectifs de recherche et permet de produire des résultats que d'autres types ne permettent pas. Il est ainsi souvent recommandé d'utiliser de

façon successive les diverses formes d'entretiens en s'adaptant aux différentes phases de recherche. On peut suivre par exemple le schéma prôné ci-dessous :

*« 1. Phase d'exploration. Dans le cas de domaines mal connus : entretien non directif. L'analyse permet d'énoncer des hypothèses provisoires et de retenir les facteurs paraissant importants. On passe alors à 2. l'élaboration d'un guide d'entretien permettant de vérifier et préciser les hypothèses et de constituer un questionnaire, enfin 3, phase de l'étude quantitative par questionnaire, représentatif de la population sur échantillon. » (Grawitz, 2001, p.656)*

Dans notre propre recherche, nous avons estimé que nous nous situons plutôt au niveau de la deuxième phase. L'analyse de la littérature empirique existante sur la diffusion des innovations nous a permis d'énoncer quelques hypothèses provisoires et de retenir les facteurs paraissant importants. Nous avons ainsi pu élaborer un guide d'entretien *a priori* permettant de vérifier ou de préciser les hypothèses. En revanche, étant donné la nature de la question traitée (rôle des acteurs dans le processus de diffusion de l'innovation), la conception d'un questionnaire devant être administré à un échantillon représentatif de la population visée nous paraît hors sujet (cf. ci-dessous).

### ***Population et échantillon des personnes interviewées***

Selon Blanchet et Gotman (2001, p.51), définir la population revient à *« sélectionner les catégories de personnes que l'on veut interroger, et à quel titre ; déterminer les acteurs dont on estime qu'ils sont en position de produire des réponses aux questions que l'on se pose. Souvent, la définition de la population est incluse dans la définition même de l'objet. [...] Mais, outre qu'il est souvent nécessaire de fixer les limites de la population à interroger en fonction de la définition de l'objet, sa composition peut elle aussi varier en fonction de ce même objet. La définition de la ou des populations à interroger suppose, en tout état de cause, que soit défini, chaque fois, son statut d'informateur »*. Dans notre recherche, la population qui nous intéresse est celle des acteurs individuels ou collectifs qui ont directement participé au processus de diffusion de l'ABC en France. Cette population peut être divisée en sept sous-populations en se fondant sur les différentes catégories d'acteurs que nous avons identifiées.

Ces sept sous-populations sont les suivantes :

- consultants, cabinets de conseil ;
- professeurs, institutions académiques (universités, écoles de commerce) ;
- sociétés d'édition de logiciels ABC ;
- organismes de formation et d'organisation d'événements ;
- organismes des professions réglementées ;
- associations professionnelles ou académiques et leurs membres ;
- personnes ayant participé à l'adoption de l'ABC au sein de leur organisation (« adoptants »).

L'échantillon des personnes que nous avons interviewées a été constitué par choix raisonné. Le critère théorique que nous avons retenu pour constituer notre échantillon est donc l'appartenance d'un élément à l'une des sept sous-populations identifiées plus haut. Nous avons également utilisé indirectement la technique « de la boule de neige ». Une telle technique consiste « à trouver un premier répondant qui vérifie les critères de sélection définis par le chercheur. On demande à ce premier interlocuteur d'en désigner d'autres, qui seront, eux aussi, susceptibles de présenter les caractéristiques requises, et ainsi de suite. On procède alors pas à pas à la constitution de la base de sondage ou directement de l'échantillon. » (Royer et Zarlowski, 1999, p.196). Nous avons utilisé cette technique de façon indirecte : nous avons relevé dans les discours des premières personnes interviewées les noms d'autres individus qui avaient eu, selon elles, un rôle important dans la diffusion de l'ABC. Nous avons ainsi cherché à interroger ces personnes jusqu'à ce qu'aucun nouveau nom n'apparaisse dans les discours recueillis.

En ce qui concerne la taille d'un échantillon pour un traitement qualitatif, il s'agit de déterminer le niveau minimum qui permet d'obtenir une confiance satisfaisante des résultats. Royer et Zarlowski (1999) recensent deux principes qui permettent d'augmenter la validité interne d'une étude de cas : le principe de réplication et celui de saturation. Ces deux auteurs estiment que l'on peut transposer ces deux principes à des échantillons de répondants. Un cas peut ainsi être sélectionné soit parce que l'on suppose trouver des résultats similaires (cas de réplication littérale) soit parce que, selon la théorie, il devrait conduire à des résultats différents (cas de réplication théorique). Le nombre de cas de réplication littérale dépend de l'ampleur des différences constatées et du degré de certitude souhaitée. Le nombre de cas de

réplication théorique dépend, quant à lui, des conditions supposées exercer une influence sur le phénomène. En ce qui nous concerne, nous ne pensons pas que le principe de réplication soit applicable à notre premier volet de recherche en raison de la nature exploratoire de celui-ci et donc de notre incapacité à dire si nous attendons des résultats similaires ou différents d'une personne interviewée à une autre.

Le second principe évoqué par Royer et Zarlowski (1999) est celui de la saturation. Selon Glaser et Strauss (1967), la taille adéquate d'un échantillon est celle qui permet d'atteindre la saturation théorique. Cette saturation est atteinte lorsqu'on ne trouve plus d'information supplémentaire capable d'enrichir la théorie. Il est donc impossible de déterminer *a priori* la taille de l'échantillon. Comme le soulignent Royer et Zarlowski (1999, p.216), « *ce principe est difficile à mettre en œuvre de manière parfaitement rigoureuse car on ne peut jamais avoir la certitude qu'il n'existe plus d'information supplémentaire capable d'enrichir la théorie. Il revient donc au chercheur d'estimer s'il est parvenu au stade de saturation. Généralement la collecte de données s'arrête lorsque les dernières unités d'observations analysées n'ont pas apporté d'éléments nouveaux* ». Comme nous l'évoquions ci-dessus en parlant de la technique « de la boule de neige », nous avons essayé d'appliquer le principe de saturation au niveau des personnes à interroger plutôt qu'au niveau des informations supplémentaires capables d'enrichir la théorie.

Par ailleurs, selon Blanchet et Gotman (2001, p.54), la détermination de la taille de l'échantillon d'une enquête par entretiens dépend en premier lieu du thème de l'enquête (faiblement ou fortement multidimensionnel), du type d'enquête (exploratoire, principale ou complémentaire), du type d'analyse (recensement de thème ou analyse de contenu plus exhaustive) et enfin des moyens dont on dispose (en temps et en argent).

Nous avons donc constitué notre échantillon en essayant de tenir compte des principes que nous venons d'évoquer lorsqu'ils semblaient pouvoir s'appliquer à notre recherche. En outre, devant le faible nombre d'individus composant chaque sous-population (à l'exception de la catégorie des adoptants), nous avons décidé d'interroger le maximum d'individus de chacune de ces populations. Par exemple, au moment de l'enquête, il n'y avait que deux éditeurs de logiciels ABC présents sur le marché français. Nous avons donc décidé d'interroger un représentant de chacune de ces deux sociétés. Pour la sous-population des adoptants, nous

avons interrogé un certain nombre de répondants à notre enquête par questionnaires ainsi que d'autres que nous avons identifiés grâce à des articles publiés dans des revues professionnelles. Cette dernière méthode nous a également permis d'identifier des consultants susceptibles d'être interviewés. Dans le même esprit, nous avons identifié les professeurs en fonction des ouvrages ou articles qu'ils avaient publiés sur l'ABC. Finalement, nous avons vérifié dans les discours recueillis que nous n'avons pas oublié des acteurs identifiés comme ayant joué un rôle important dans la diffusion de la méthode.

Le tableau 4.2 ci-dessous présente le nombre de personnes que nous avons interviewées par sous-population de la population de départ. Le total est supérieur à vingt-quatre car une même personne peut appartenir, ou avoir appartenu, à plusieurs sous-populations, en même temps ou de façon séquentielle. Nous avons donc indiqué entre parenthèses le nombre de personnes interviewées appartenant à chaque sous-population au moment de l'enquête. C'est cette dernière appartenance que nous avons retenue lorsque nous présentons des extraits des discours recueillis ou dans nos tableaux de présentation de résultats. Dans le cas où une personne appartenait à plusieurs catégories à ce moment-là, nous l'avons rattachée à la catégorie qui représentait son activité principale.

**Tableau 4.2 : Nombre de personnes interviewées par sous-population**

<b>Sous-populations</b>	<b>Nombre de personnes interviewées</b>
<b>Consultants, cabinets de conseil</b>	11 (7)
<b>Professeurs, institutions académiques</b>	6 (6)
<b>Sociétés d'édition de logiciels ABC</b>	2 (2)
<b>Organismes de formation et d'organisation d'événements</b>	1 (1)
<b>Organismes des professions réglementées</b>	0 (0)
<b>Associations professionnelles et académiques et leurs membres</b>	13 (0)
<b>Adoptants</b>	13 (8)
<b>Total</b>	<b>46 (24)</b>

## 4.2.2. Analyse des données recueillies par entretiens

Afin d'analyser les données recueillies par entretiens, nous nous sommes principalement appuyé sur la méthodologie proposée par Miles et Huberman dans leur ouvrage *Qualitative Data Analysis* (1991). Cette méthodologie repose sur la codification des retranscriptions d'entretiens, la présentation des données sous la forme de matrices et sur l'utilisation de différentes tactiques d'analyse de ces données ainsi codées et présentées. La démarche de traduction utilisée pour lier les données aux concepts est ici celle de l'abstraction.

### *Démarche de traduction : l'abstraction*

La démarche de traduction pose la question du lien entre concepts et données. Lorsqu'un travail de recherche a pour point de départ le monde empirique, la problématique de la démarche de traduction consiste à réaliser une abstraction. Le chercheur dispose d'un ensemble de données qu'il tente de mettre en ordre au sein d'un cadre plus large afin de trouver une conceptualisation sous-jacente ou plus simplement de les relier aux différents concepts du cadre qu'il a adopté, ce qui est notre cas. Désignée sous le nom d'abstraction, cette démarche de traduction conduit le chercheur à effectuer des regroupements progressifs parmi les éléments empiriques dont il dispose. Ce travail consiste à faire émerger, à partir des observations, des éléments plus conceptuels.

Le principe de l'abstraction consiste à coder les données, formuler des indices, établir des catégories, découvrir leurs propriétés et enfin, tendre vers une définition conceptuelle. La démarche de traduction consiste ainsi à choisir les procédés de catégorisation des données :

*« Contrairement à la démarche de traduction fondée sur la construction d'une mesure et dans laquelle le chercheur soit s'appuie sur l'existant soit procède à l'amélioration de mesures disponibles, le processus d'abstraction suit un cheminement inverse. En effet, ayant à sa disposition un ensemble de données [...], le chercheur s'interroge sur la manière d'établir des correspondances plus ou moins formalisées avec des concepts » (Angot et Milano, 1999, p.175-176).*

## *Codage des données*

Pour Miles et Huberman (1991), le processus de codification des données qualitatives représente un premier effort d'analyse. Les codes sont des étiquettes qui permettent d'assigner une signification à un morceau de données collectées sur le terrain. Dans notre recherche, ce ne sont pas les mots eux-mêmes mais la signification de ces morceaux qui importe. Les codes sont utilisés pour retrouver et organiser les morceaux de données collectées en catégories. Le système de code est nécessaire afin de pouvoir rapidement trouver et regrouper les segments de données empiriques relatifs à une même question de recherche, un même thème ou une même variable. Le regroupement et la présentation de ces données en catégories permettent ensuite de les analyser plus facilement et de tirer des conclusions. Miles et Huberman (1991, p.94-121) identifient deux types de codes : les codes de premier niveau, qui sont d'ordre descriptif, et les codes de second niveau, qui sont d'ordre explicatif. Les codes descriptifs n'induisent que peu d'interprétation. Ils servent en fait à attribuer une classe de phénomène à un segment de texte. Les codes de second niveau sont davantage explicatifs, ils font appel à l'inférence. Ces codes permettent de relier différentes variables entre elles.

La liste des codes utilisés dans notre recherche pour analyser les retranscriptions d'entretiens est présentée en annexe 1.2. Les définitions de ces codes sont données en annexe 1.3. Trente-huit codes différents ont été utilisés. Ils sont regroupés en six classes : perception des caractéristiques de l'ABC, diffusion de l'ABC, adoption de l'ABC, acteurs, canaux de communication et relations émergentes. Les cinq premières classes correspondent à des codes de premier niveau alors que la sixième, « relations émergentes », regroupe des codes de second niveau. Les cinq classes de premier niveau sont ainsi constituées de codes correspondant aux différentes variables ou groupes de variables de notre modèle théorique de diffusion et d'adoption de l'innovation et permettent de décrire l'état de ces variables ainsi que leur évolution dans le temps. La sixième classe de codes permet d'expliquer les liens qui existent entre ces variables.

La liste de codes a été obtenue de la façon suivante. Nous sommes parti d'une liste d'une trentaine de codes créée *a priori*, sur la base de notre modèle théorique de diffusion et d'adoption de l'innovation. Nous avons ensuite appliqué cette liste initiale à une dizaine de

retranscriptions d'entretiens réalisés avec différentes catégories d'acteurs. Ce premier test nous a permis d'affiner la liste initiale. A l'issue de ce processus itératif, nous avons obtenu une liste développée proche de la liste finale présentée en annexe 1.2. Nous avons ensuite appliqué cette liste au reste des retranscriptions et, après quelques modifications supplémentaires, nous avons obtenu la liste définitive de trente-huit codes regroupés en six classes. A noter que nous avons retenu le paragraphe comme unité d'analyse pour coder les segments de texte. Ce niveau de détail nous a paru être le meilleur afin de garder chaque phrase dans son contexte immédiat. Chaque paragraphe a ainsi pu recevoir plusieurs codes de premier et second niveaux et un faible nombre d'entre eux n'a reçu aucun code, ce qui est cohérent par rapport à la nature des entretiens que nous avons menés (semi-directifs centrés).

Le travail ainsi effectué ne constitue pas à proprement parler une analyse de contenu dans la mesure où nous n'avons pas cherché à quantifier des unités de sens précises. Son intérêt réside plutôt dans son caractère exhaustif et systématique portant sur l'intégralité des retranscriptions. L'intérêt des catégories créées pour chaque code est de permettre la confrontation permanente sur chacun des thèmes des différents points de vue. Elles permettent également de réduire les risques d'omission d'éléments contradictoires avec les conclusions défendues et nous donnent les moyens *a priori* de considérer les points de vue contraires. L'un des risques les plus classiques des études qualitatives est, en effet, de ne retenir comme éléments empiriques que ceux qui servent à la thèse défendue. Nous avons donc essayé de nous prémunir contre ce défaut.

### ***Matrices de présentation des données***

Afin de présenter les segments de texte que nous avons recueillis et codés, nous avons décidé d'élaborer et d'utiliser un certain nombre de matrices en nous fondant sur la méthodologie proposée par Miles et Huberman (1991). Ces derniers estiment que « *le seul texte narratif est une forme de présentation peu puissante et extrêmement difficile à manier. Il est contraignant pour les analystes parce que dispersé, étalé sur de nombreuses pages et difficile à consulter ; il est séquentiel plutôt que simultané et rend délicate la visualisation parallèle de deux ou trois variables ; il n'est habituellement que vaguement structuré et peut devenir monotone et indigeste* ». (Miles et Huberman, 1991, p.144).



A la place du texte narratif, ou en complément, les deux auteurs proposent d'utiliser des représentations spatiales - matrices et diagrammes - qui présentent de façon systématique des informations à l'utilisateur. Selon eux, « *une analyse solide requiert et est régie par des présentations aussi simultanées que possible, centrées et organisées aussi systématiquement que l'exigent les questions étudiées* » (Miles et Huberman, 1991, p.144). La probabilité de tirer de ces représentations spatiales des conclusions valables et de les vérifier est bien plus forte qu'avec un texte narratif.

Miles et Huberman (1991) proposent toute une série de matrices et diagrammes afin de présenter les données relatives à un ou plusieurs cas. Dans notre propre recherche, le « cas » fait référence à l'individu interviewé. Nous n'avons donc utilisé que des matrices de présentation et d'analyse « multi-cas ». Nous avons essentiellement utilisé des matrices descriptives ordonnées par catégories d'acteurs interviewés. Ce type de matrice correspond à la matrice descriptive ordonnée par sites dans la typologie de Miles et Huberman (1991, p.285-301). Nous avons également utilisé des matrices ordonnées temporellement, des matrices « causes/effets » ainsi que des matrices ordonnées selon la valeur prise par la variable étudiée. L'ensemble des matrices élaborées pour l'analyse de nos données n'a pas été reproduit dans l'annexe 1 pour la simple raison qu'il représente plusieurs centaines de pages. Nous avons néanmoins mis en annexe quatre-vingt-un tableaux et matrices essentiels à la compréhension de notre interprétation des données (cf. annexes 1.6 et 1.7).

### ***Tactiques d'analyse des données***

Miles et Huberman (1991, p.383-445) proposent un certain nombre de « tactiques » permettant de générer du sens à partir de données qualitatives et de vérifier les résultats obtenus. Nous avons utilisé ces différentes tactiques tout au long de notre analyse afin d'élaborer et de vérifier nos conclusions. Parmi les douze tactiques d'interprétation proposées par les deux auteurs, nous en avons particulièrement utilisé six. Ces tactiques sont les suivantes : « compter », « repérer les patterns et les thèmes », « rechercher la plausibilité », « repérer les relations entre les variables », « trouver les variables intervenantes » et « construire une chaîne logique d'indices et de preuves ». Ces six tactiques vont du descriptif à l'explicatif et du concret à un aspect plus conceptuel et plus abstrait. Le comptage est une façon de voir « ce qui se passe », selon les termes des deux auteurs. Repérer les « patterns » et

les thèmes et rechercher la plausibilité sont des tactiques qui aident l'analyste à voir les relations entre les données. Repérer les relations entre variables et trouver les variables intervenantes sont, quant à elles, des tactiques pour appréhender les phénomènes et leurs relations sur un plan plus abstrait. Finalement, construire une chaîne logique d'indices et de preuves permet de parvenir à une interprétation globale cohérente des données.

Nous avons également utilisé les tactiques de vérification suivantes : « contrôler la représentativité », « trianguler », « pondérer les données », « établir des contrastes et/ou des comparaisons », « vérifier la signification des cas atypiques », « écarter les relations fallacieuses » et « rechercher les preuves contraires ». Contrôler la représentativité, trianguler et pondérer les données permet d'évaluer la qualité des données. Etablir des contrastes et des comparaisons et vérifier la signification des cas atypiques sont deux tactiques qui testent une conclusion relative à une tendance observée en établissant à quoi elle ne ressemble pas. Ecarter les relations fallacieuses et rechercher les preuves contraires permet de tester réellement les explications en les soumettant à la réalité.

Nous venons ainsi de décrire les principales caractéristiques méthodologiques de notre enquête par entretiens et de justifier les choix que nous avons faits. Nous allons maintenant présenter le second volet de notre recherche, à savoir l'enquête par questionnaires.

### **4.3. LES QUESTIONNAIRES**

L'enquête par questionnaires constitue le second volet de notre recherche. Elle répond à deux objectifs. Le premier consiste à mesurer le taux de diffusion de l'ABC en France à la date de réalisation de l'enquête ainsi que son évolution dans le temps. Le second objectif correspond au test du niveau organisationnel de notre modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC, aux relations qui peuvent exister entre les variables qui le constituent. Le terme « questionnaires » est au pluriel parce que nous en avons utilisé deux, l'un à la suite de l'autre. Le premier questionnaire a été envoyé par fax, nous l'appellerons « questionnaire diffusion », le second a été envoyé par courrier, nous l'avons baptisé « questionnaire adoption ». Nous commencerons pas décrire la procédure de recueil des données suivie (§4.3.1.) avant de présenter les méthodes utilisées pour analyser ces données (§4.3.2.).

### **4.3.1. Recueil des données par questionnaires**

Nous présenterons en premier lieu la démarche de traduction utilisée, à savoir la mesure. Nous présenterons ensuite la population de départ et les échantillons que nous avons sondés. Finalement, nous décrirons la méthode suivie pour collecter les données.

#### ***Démarche de traduction : la mesure***

Dans le paragraphe §4.2.2 ci-dessus, nous avons décrit la démarche de traduction utilisée lors de l'enquête par entretiens, à savoir l'abstraction. Dans cette situation, nous sommes allé du monde empirique vers le monde théorique. Mais les travaux de recherche peuvent également avoir pour point de départ le monde théorique. Dans ce dernier cas, la problématique de la démarche de traduction ne consiste plus à réaliser une abstraction mais à effectuer une mesure. C'est pour mesurer un certain nombre de variables ainsi que les relations qui peuvent exister entre elles que nous avons élaboré puis utilisé deux questionnaires.

Le premier questionnaire, le questionnaire « diffusion », nous a permis de mesurer le taux de diffusion de l'ABC en France ainsi que son évolution dans le temps. Un exemplaire de ce questionnaire est présenté en annexe 2.1. Ce questionnaire est composé de sept questions. Les questions Q1 et Q2 nous ont permis de mesurer le taux d'adoption de l'ABC parmi les répondants au questionnaire. Les questions Q3 à Q5 nous ont permis de mesurer le degré d'utilisation de l'ABC au sein des entreprises qui ont déclaré avoir adopté cette méthode. Enfin, les questions Q6 et Q7 nous ont permis d'approfondir notre connaissance de la diffusion de l'ABC auprès des entreprises qui ne l'utilisent pas. Les questions Q1 et Q6 nous ont également permis de définir l'échantillon des entreprises auxquelles le second questionnaire devait être envoyé. Seules celles ayant déclaré avoir adopté l'ABC ou la connaître sans l'utiliser ont été incluses dans l'échantillon de départ du second questionnaire.

Le second questionnaire, le questionnaire « adoption », nous a permis de tester les relations entre les variables du niveau organisationnel du modèle d'adoption-diffusion. Nous devons mesurer principalement trois groupes de variables : l'utilisation de ressources à travers les canaux de communication (V4), la perception des caractéristiques de cette méthode (V5) ainsi que les différentes caractéristiques organisationnelles (V7). La variable V8 avait déjà été

mesurée lors du questionnaire « diffusion » et nous avons estimé que la variable V6 (liberté d'adoption/posture d'imitation) était difficilement mesurable par questionnaire, de sorte que nous avons posé peu de questions relatives à cette dernière.

Le questionnaire adoption est constitué de trois parties distinctes. Tous les questionnaires envoyés ont en commun la seconde et la troisième parties, qui portent respectivement sur les caractéristiques organisationnelles (V7) et sur les caractéristiques de la personne remplissant le questionnaire. La première partie porte sur le contexte d'adoption ou de non adoption de l'ABC (V4, V5 et V6). Elle est donc différente selon que l'entreprise a adopté l'ABC ou ne l'a pas adoptée. Un exemplaire du questionnaire adoption envoyé aux adoptants de l'ABC est présenté en annexe 2.2. Un exemplaire de celui envoyé aux non adoptants est présenté en annexe 2.3. Le tableau 4.3 ci-dessous présente la liste des questions constituant les deux types de questionnaires adoption, les variables que ces questions sont censées mesurer ainsi que les références bibliographiques des recherches dont nous nous sommes inspiré pour formuler les questions ou construire les échelles de mesure.

### ***Populations et échantillons***

Afin de constituer l'échantillon d'entreprises auxquelles nous devons envoyer le questionnaire diffusion, nous avons dû, dans un premier temps, définir la population de référence. La manière de définir cette population est étroitement liée à la méthode de sélection des éléments de l'échantillon que nous avons décidé d'utiliser. Cette méthode est celle des quotas. C'est une méthode non aléatoire qui permet d'obtenir un échantillon ayant une certaine représentativité de la population étudiée. La population est segmentée en fonction de critères *a priori*, de telle sorte que chaque élément de la population appartienne à un segment et un seul. A chaque segment de la population correspond un quota, qui indique le nombre de réponses à obtenir. Ainsi, pour définir la population de référence de notre recherche, nous avons choisi de partir de la population totale des entreprises recensées dans la base de données Kompass 1999. Cette population est constituée de 70400 entreprises (cf. tableau A2.1 en annexe 2.4). De cette population, nous avons dû retirer les éléments dont le chiffre d'affaires et l'effectif n'étaient pas renseignés. En effet, ces deux critères, avec le type de secteur d'activité, sont les critères que nous avons retenus pour définir les quotas de notre échantillon.

**Tableau 4.3 : Questions, variables et références bibliographiques des échelles de mesure utilisées dans le questionnaire adoption**

Question(s)	Variable(s)	Références bibliographiques
QA1 <sup>26</sup>	Liberté d'adoption/posture d'imitation (V6)	Gueye (1997), Malmi (1999)
QA3, QNA2	Perception des caractéristiques de l'ABC (V5)	Anderson et Young (1999), Frambach <i>et al.</i> (1998), Tornatzky et Klein (1982)
QA5, QA6, QNA3, QNA4	Utilisation des canaux de communication (V4)	Hussein (1981), Pirlot (1976), Rogers (1995)
QA7, QNA6	Positionnement stratégique (V7c et V7d)	Chenhall et Langfield-Smith (1998a, 1998b), De Meyer <i>et al.</i> (1989),
QA8, QNA7	Type de stratégie (V7b)	Miles et Snow (1978), Gosselin (1997), Snow et Hambrick (1980), Snow et Hrebiniak (1980)
QA9, QA11, QNA8, QNA10	Communication avec l'environnement (V7h)	Aiken <i>et al.</i> (1980), Damanpour (1991), Hage et Aiken (1967)
QA10, QNA9	Environnement perçu (V7e, V7f et V7g)	Damanpour et Gopalakrishnan (1998), Dess et Beard (1984), Gordon et Narayanan (1984), Miller et Friesen (1982)
QA12, QNA11	Structure des coûts (V7i)	Bjørnenak (1997)
QA13, QA14, QNA12, QNA13	Taille de l'organisation (V7a)	Bjørnenak (1997), Damanpour (1992)

La population retenue tombe alors à 50700 éléments. Ensuite, nous avons décidé de retirer de cette population les très petites entreprises (effectif inférieur à vingt personnes et chiffre d'affaires inférieur à vingt millions de francs<sup>27</sup> pour l'année 1998) car il nous semblait très improbable, au vu des recherches empiriques antérieures, que des entreprises de cette taille adoptent l'ABC. La population retenue à l'issue de cette étape s'élève à 18500 entreprises. La répartition de cette population selon les critères de représentativité retenus est présentée dans les tableaux A2.2 et A2.3. Nous avons ensuite constitué un premier échantillon de cinq cents entreprises représentatif de cette population de 18500 entreprises selon les critères du secteur principal d'activité (industrie, distribution, services), du chiffre d'affaires et de l'effectif (cf. tableaux A2.6 et A2.7).

<sup>26</sup> QAX = question n°X du questionnaire adoption envoyé aux adoptants ; QNAX = question n°X du questionnaire adoption envoyé aux non adoptants.

<sup>27</sup> Les données utilisées datant de 1998, l'unité monétaire était encore le franc.

Cependant, étant donné la forte proportion de petites entreprises dans ce premier échantillon, nous avons pensé que les réponses émanant d'entreprises ayant adopté l'ABC seraient trop peu nombreuses pour que nous puissions ensuite mener une étude statistique sur les réponses au questionnaire adoption. Nous avons donc constitué un second échantillon de cinq cents entreprises représentatif de la population des « grandes » entreprises, c'est-à-dire les entreprises de cinq cents salariés et plus et réalisant un chiffre d'affaires supérieur ou égal à cinq cents millions de francs. La répartition de cette population selon les critères de représentativité retenus est présentée dans les tableaux A2.4 et A2.5. La répartition des entreprises constituant le second échantillon est présentée dans les tableaux A2.8 et A2.9. Enfin, les tableaux A2.10 et A2.11 présentent la composition des deux échantillons réunis.

### *Collecte des données par questionnaires*

La collecte des données par questionnaires a été effectuée de décembre 2000 à mai 2001. Nous avons tout d'abord envoyé par fax le questionnaire diffusion aux entreprises du premier échantillon puis à celles du second échantillon. Pour chaque entreprise, nous avons envoyé le questionnaire de façon nominative, en utilisant les renseignements contenus dans la base de données Kompass, dans l'ordre de priorité suivant : fonction finance (directeur financier, DAF), fonction contrôle de gestion (directeur du contrôle de gestion, contrôleur de gestion), fonction comptable (surtout pour les petites entreprises). Après relance téléphonique, nous avons obtenu 152 réponses d'entreprises du premier échantillon et 121 réponses d'entreprises du second échantillon, soit un total de 273 réponses (taux de réponse global de 27,3%).

Sur la base de ces 273 réponses, nous avons constitué l'échantillon des entreprises auxquelles nous devons envoyer le questionnaire adoption. Cet échantillon est constitué de tous les répondants au questionnaire diffusion sauf ceux qui ont déclaré ne pas connaître l'ABC, soit 187 entreprises (cf. tableaux A2.32 à A2.36 en annexe 2.6). Nous avons envoyé par courrier les deux versions du questionnaire adoption, l'une aux répondants ayant déclaré utiliser l'ABC, l'autre aux répondants ayant déclaré ne pas utiliser l'ABC. Nous avons pu réaliser cet envoi sélectif car, bien que le questionnaire diffusion ait été anonyme, tous les répondants ont pu être identifiés sur la base du numéro de fax émetteur ou du cachet de la poste situés sur les réponses. Après relance téléphonique, nous avons recueilli 70 réponses au questionnaire adoption, soit un taux de retour de 37,4%.

### **4.3.2. Analyse des données recueillies par questionnaires**

De façon assez classique, nous avons procédé à trois types d'analyse des données recueillies par questionnaires : univariée, bivariée et multivariée. Les résultats de ces analyses utiles à notre démonstration sont présentés tout au long du chapitre 6 (processus d'adoption de l'ABC et interaction offre-demande) et de façon plus ponctuelle dans le chapitre 5 (évolution de la diffusion de l'ABC en France et rôle de l'offre dans cette diffusion). L'analyse univariée a consisté à analyser les variables une par une en effectuant des tris à plat et en calculant des fréquences, des moyennes et des écart-types. Cette première analyse se fonde sur les données issues des réponses aux questionnaires diffusion (cf. annexe 2.5, tableaux A2.12 à A2.31) et adoption (cf. annexe 2.7, tableaux A2.37 à A2.110).

L'analyse bivariée a consisté à analyser les variables deux par deux afin d'identifier et de préciser les éventuelles relations qui peuvent exister entre elles. Cette seconde analyse a été menée sur les données issues des réponses au questionnaire adoption uniquement. Nous avons principalement calculé des coefficients de corrélation entre les variables, en utilisant le Rhô de Spearman (Fox, 1999). Le tableau A2.111 en annexe 2.7 présente tous les coefficients de corrélation significatifs pour l'ensemble des variables retenues. Différentes parties de ce tableau sont utilisées et commentées tout au long du chapitre 6.

Enfin, afin de réaliser une analyse multivariée des variables de notre étude, nous n'avons pas eu d'autre choix que d'avoir recours à l'analyse tabulaire (Fox, 1999, p.291-315). En effet, le nombre de réponses obtenues, bien que correspondant à un taux de retour relativement élevé, ne nous a pas permis d'utiliser des méthodes plus poussées (modèles log-linéaires ou structurels). Par ailleurs, la nature de notre modèle théorique (apparition séquentielle des différentes variables dans le temps) rend l'utilisation de la régression peu utile à la démonstration (les modèles de régression placent toutes les variables explicatives au même niveau). Nous pensons néanmoins que les résultats obtenus par le recours à l'analyse tabulaire multivariée présentent un intérêt non négligeable en vue de les tester ultérieurement à l'aide de méthodes plus avancées sur un échantillon de réponses plus conséquent.

Nous venons de décrire la méthodologie suivie pour effectuer notre enquête par questionnaires. Nous allons voir maintenant la troisième source de données utilisée.

## 4.4. LES DOCUMENTS ÉCRITS

Outre les entretiens et les questionnaires, nous avons utilisé une troisième source de données sous la forme de documents écrits. Ces documents écrits correspondent à un ensemble de revues et d'ouvrages de gestion plus ou moins spécialisés dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion. Nous commencerons par décrire la façon dont nous avons recueilli ces données (§4.4.1.) avant de présenter la façon dont nous les avons analysées (§4.4.2.).

### 4.4.1. Recueil des données documentaires

Afin de mesurer l'importance des différents canaux de communication dans le processus de diffusion de l'ABC en France ainsi que l'implication des différentes catégories d'acteurs dans ce même processus, nous avons cherché à recueillir différents types de documents parlant de l'ABC ou témoignant d'événements ayant parlé de l'ABC. Ces documents sont de quatre types : articles de revues, chapitres d'ouvrages, communications à des congrès et publicités ou annonces pour des conférences ou des séminaires sur l'ABC. Par ailleurs, nous nous sommes limité à l'étude de documents français.

#### *Articles de revues sur l'ABC*

Nous avons recherché les articles parlant de l'ABC parus dans trois types de revues : académiques, professionnelles et presse « en kiosque ». Le tableau A1.5 en annexe 1.6 présente la liste des revues académiques analysées, le tableau A1.11 les revues professionnelles et le tableau A1.20 la presse en kiosque. Dans chacun de ces trois tableaux, la période étudiée est précisée ainsi que la ou les sources utilisées pour effectuer l'analyse. De façon globale, nous avons étudié le contenu des différentes revues sur une période allant de 1990 à 2000. Pour certaines revues, nous sommes remonté jusqu'à l'année 1987, date de parution du premier article sur l'ABC. Les sources utilisées sont le plus souvent la version papier de la revue, mais nous avons également eu recours à des bases de données Internet pour des quotidiens tels que *Les Echos*. Nous avons ainsi étudié le contenu de vingt-quatre revues ou périodiques : cinq revues académiques, sept revues professionnelles et douze périodiques en kiosque. Nous avons obtenu un corpus de cent quatre articles.



Nous avons choisi d'étudier ces revues pour les raisons suivantes. Dans un premier temps, nous avons étudié les revues portant sur la comptabilité et le contrôle de gestion (*Comptabilité-Contrôle-Audit, Echanges, Revue Fiduciaire Comptable, Revue Française de Comptabilité*). Dans un second temps, nous avons ajouté à notre étude la presse en kiosque sur la gestion, le management ou l'économie. Les revues sélectionnées sont celles dont nous avons pu étudier le contenu de façon systématique, soit de façon manuelle, soit en utilisant une base de donnée électronique. Finalement, nous avons également étudié toutes les revues dans lesquelles nous avons trouvé un article portant sur l'ABC à partir d'une recherche thématique sur les moteurs de recherche des bibliothèques de l'école des Hautes Etudes Commerciales (HEC) et l'école de management de Lyon (EM Lyon).

### *Autres documents sur l'ABC*

Nous avons également recherché dans les ouvrages de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion les passages parlant de l'ABC. Pour ce faire, nous nous sommes limité aux ouvrages français parus entre début 1990 et fin 2000 et se trouvant dans les bibliothèques d'HEC et de l'EM Lyon. Nous avons ainsi étudié quatre-vingts ouvrages (cf. tableau A1.29). Outre les revues et les ouvrages, nous avons étudié l'ensemble des communications effectuées lors des congrès annuels de l'Association Française de Comptabilité (rebaptisée depuis 2003 « Association Francophone de Comptabilité ») de 1985 à 2000 inclus. Pour ce faire, nous avons utilisé les versions papiers ou électroniques (congrès 2000) des actes des congrès. Nous avons ainsi recueilli vingt-huit communications parlant de l'ABC (cf. tableau A1.33). Finalement, nous avons étudié les annonces passées dans la revue *Echanges* pour des conférences sur l'ABC et pour des séminaires de formation dans la *Revue Fiduciaire Comptable* sur une période allant de début 1990 à fin 2000 (cf. tableaux A1.36 et A1.37).

#### **4.4.2. Analyse des données documentaires**

Nous n'avons pas procédé à une étude de contenu à proprement parler des différents documents recueillis. Nous avons néanmoins effectué un certain nombre d'analyses. Premièrement, nous avons lu les articles, extraits d'ouvrages et communications afin de vérifier si ils parlaient bien de façon importante de l'ABC. Nous avons considéré qu'un document parlait de l'ABC de « façon importante » dès lors que plusieurs paragraphes étaient

consacrés à l'ABC. Deuxièmement, nous avons cherché à déterminer si le contenu des documents était « favorable » à l'ABC ou « critique » à son sujet. Nous avons considéré qu'un document était critique vis-à-vis de l'ABC à partir du moment où la proportion de texte critiquant la méthode était supérieure à 50% du texte total consacré à l'ABC. Troisièmement, nous avons cherché à déterminer dans quelles catégories d'acteurs se situaient les auteurs de ces documents : professeurs, consultants ou adoptants. Pour ce faire, nous nous sommes situés à la date à laquelle le document avait été publié.

Pour les ouvrages, nous avons comptabilisé le nombre de pages consacrées à l'ABC par rapport au nombre total de pages. Pour les articles, nous avons cherché à qualifier l'orientation générale du texte : théorique et/ou pratique. Un article a été qualifié de « théorique » s'il présentait les principes théoriques de l'ABC. Un article a été qualifié de « pratique » s'il abordait les aspects pratiques de mise en place de l'ABC ou s'il présentait un cas réel d'adoption de l'ABC au sein d'une organisation. Nous avons également analysé les citations effectuées en notant le type de canal dans lequel avait été publiée chaque citation ainsi que les catégories d'appartenance des auteurs des éléments cités.

La troisième partie de ce chapitre était ainsi consacrée à l'explicitation de la méthodologie suivie pour analyser les documents écrits utilisés lors du premier volet de recherche. Dans la partie suivante, nous traitons des critères de qualité des enquêtes.

#### **4.5. CRITÈRES DE QUALITÉ DES ENQUÊTES**

Un travail de recherche empirique se doit de maximiser la fidélité (ou fiabilité<sup>28</sup>) et la validité des méthodes utilisées. La fidélité réside dans la concordance d'observations faites avec les mêmes instruments par des observateurs différents sur les mêmes sujets ou par le même observateur à des moments différents. La question de la fidélité se pose à la fois au niveau de chaque instrument de mesure utilisé et au niveau de la recherche dans sa globalité. Par ailleurs, quatre types de validité peuvent être distingués : la validité du construit de la recherche, ou mesure effective des éléments à mesurer ; la validité des instruments de mesure,

---

<sup>28</sup> Yin (1989) emploie le mot « *reliability* » pour exprimer ce que Grawitz (2001) appelle « fidélité ». Nous le traduirons donc toujours par « fidélité » bien qu'on puisse aussi bien parler de « fiabilité » comme le font Drucker-Godard *et al.* (1999), par exemple.

degré selon lequel ces derniers mesurent ce qu'ils sont supposés mesurer ; la validité interne de la recherche, ou validité des inférences causales, et, enfin, la validité externe de la recherche, ou possibilité de généralisation.

Nous allons voir ci-dessous en quoi notre recherche s'efforce de respecter ces différents critères de qualité. Nous commencerons par la validité du construit de la recherche (§4.5.1.), avant de passer à la validité et à la fiabilité des instruments de recherche (§4.5.2.), à la validité interne (§4.5.3.) et à la validité externe (§4.5.4.). Finalement, nous essaierons d'évaluer la fidélité de cette recherche (§4.5.5.).

#### **4.5.1. Validité du construit de la recherche**

Zaltman *et al.* (1973b) définissent la validité de construit comme étant le degré plus ou moins élevé selon lequel une opérationnalisation permet de mesurer le concept qu'elle est censée représenter. De leur côté, Drucker-Godard *et al.* (1999) posent la question de la validité du construit en ces termes :

*« Lorsqu'on se pose la question de la validité du construit, une des principales difficultés dans les recherches en management réside dans le processus d'opérationnalisation. Le concept est réduit à une série de variables d'opérationnalisation ou de mesure [...] qui sont autant d'indicateurs observables ou mesurables d'un concept souvent non observable directement. C'est ce concept opérationnalisé que l'on désigne par le terme de "construit" de la recherche. [...] Lorsque l'on se pose la question la validité du construit, il convient donc de s'assurer que le concept opérationnalisé reflète bien le concept théorique. » (Drucker-Godard *et al.*, 1999, p.260)*

Dans le cadre d'une recherche quantitative, tester la validité du construit consiste le plus souvent à déterminer si les items utilisés pour mesurer le phénomène étudié en sont une bonne représentation. Pour cela, on doit s'assurer d'une part que les items supposés mesurer un même phénomène sont fortement corrélés entre eux (validité convergente) et d'autre part que des items supposés mesurer des phénomènes différents sont faiblement corrélés entre eux (validité discriminante). Nous avons pu effectuer ces vérifications pour les items censés

mesurer quatre caractéristiques organisationnelles : la taille, le positionnement en faveur d'une stratégie de domination par les coûts ou de différenciation, les trois dimensions de l'environnement perçu et la communication avec l'environnement. Les tableaux A2.112 à A2.115 en annexe 2.7 présentent les coefficients de corrélations des différents items mesurant ces variables. Dans tous les cas, les items censés mesurer la même dimension sont corrélés entre eux de façon significative mais plutôt modérément (entre 0,3 et 0,89) et ne sont pas significativement corrélés avec des items censés mesurer d'autres dimensions. La validité convergente est donc moyennement élevée alors que la validité discriminante est forte.

Dans le cadre d'une recherche qualitative, il s'agit, selon Drucker-Godard *et al.* (1999, p.263), « *d'établir que les variables utilisées pour opérationnaliser les concepts étudiés sont les bonnes et d'évaluer dans quelle mesure la méthodologie de recherche (à la fois le design de la recherche et les outils de recueil et d'analyse des données) permet de répondre aux questions initialement posées qui constituent l'objet de la recherche* ». Pour ce faire, il est indispensable de s'assurer que l'unité d'analyse et le type de mesure choisis permettent bien d'obtenir les informations nécessaires : Que faut-il observer, comment et pourquoi ? Il faut donc convenablement poser la question ou définir l'objet de recherche qui va par la suite guider l'observation sur le terrain. Puis, il convient de préciser les concepts centraux qui sont le plus souvent les dimensions à mesurer, en s'appuyant sur les théories antérieures. Enfin, à partir de l'objet de la recherche et de la littérature, il faut établir un cadre conceptuel qui permet d'identifier les différents éléments de la problématique, qui fournit les bases nécessaires à la construction de la méthodologie et qui permet de déterminer les caractéristiques du terrain d'observation et des unités d'analyse.

Nous avons cherché à suivre une telle démarche autant que faire se peut. Ainsi, l'objet de notre recherche est successivement présenté en introduction générale de cette thèse, dans l'introduction à la seconde partie et au paragraphe §4.1.2. de ce chapitre. Les concepts centraux à notre objet de recherche ont été présentés dans les chapitres 1, 2 et 3. Enfin, le cadre conceptuel que nous utilisons correspond au modèle intégré d'adoption-diffusion de l'innovation tel que nous l'avons présenté à la fin du chapitre 3 et appliqué à l'ABC.

## 4.5.2. Fiabilité et validité des instruments de mesure

La question de la fiabilité et de la validité d'un instrument de mesure consiste à vérifier que les données collectées grâce à celui-ci rendent compte avec précision de la réalité étudiée. En effet, de nombreuses sources d'erreur sont susceptibles d'apparaître et peuvent rendre plus difficile toute mesure de l'objet observé. Il est donc indispensable de s'assurer que les indicateurs empiriques ou les données du terrain assimilés à des mesures du phénomène étudié permettent de donner la meilleure représentation possible de cet objet. D'après Drucker-Godard *et al.* (1999, p.266), pour être fiable, un instrument de mesure « *doit permettre à des observateurs différents de faire des mesures concordantes d'un même sujet avec le même instrument, ou de permettre à un observateur d'établir des mesures similaires d'un même sujet à des moments différents, toujours avec le même instrument. Pour être valide, l'instrument doit d'une part mesurer ce que l'on lui demande de mesurer et d'autre part donner des mesures exactes de l'objet étudié* ».

### *Fiabilité et validité des questionnaires*

Selon Drucker-Godard *et al.* (1999), pour juger de la fiabilité et de la validité de l'instrument de mesure quantitatif, il est possible de se référer au « modèle de la vraie valeur », qui consiste à décomposer le résultat d'une mesure en différents éléments : la vraie valeur (théoriquement, la mesure parfaite) et les termes d'erreur (erreur aléatoire et erreur systématique). On a ainsi l'égalité suivante : mesure obtenue = vraie valeur + erreur aléatoire + erreur systématique. Il y a erreur aléatoire lorsque le phénomène mesuré par un même instrument est sujet à des aléas tels que les circonstances ou l'humeur des répondants. Le processus de mesure induit également de lui-même une part de l'erreur aléatoire. D'une manière générale, l'erreur aléatoire est liée à la fiabilité de l'instrument de mesure. Il y a erreur systématique lorsque l'instrument de mesure produit un écart systématique avec le phénomène mesuré. D'une manière générale, l'erreur systématique est liée à la validité de l'instrument de mesure.

Carmines et Zeller (1990) identifient quatre méthodes qui permettent d'estimer la fiabilité d'un instrument de mesure quantitatif : la méthode du « test-retest », la méthode des « formes alternatives », la méthode des « deux moitiés » (*split half*) et la méthode de la « cohérence

interne ». Dans notre recherche, nous avons utilisé la méthode de la cohérence interne. Cette méthode utilise un coefficient de fiabilité, le plus connu étant l'alpha de Cronbach, comme estimation de la cohérence interne d'une échelle de mesure. La valeur de ce coefficient varie de 0 à 1. Plus elle est proche de 1, plus la cohérence interne de l'échelle, c'est-à-dire sa fiabilité, est forte. Pour le questionnaire adoption, nous avons ainsi calculé la valeur de l'alpha de Cronbach des différentes échelles à items multiples utilisées. L'alpha de Cronbach est égal à 0.93 pour la taille de l'organisation, 0.60 et 0.65 pour les positionnements stratégiques, 0.71, 0.58 et 0.73 pour les trois dimensions de l'environnement perçu, et, enfin, 0.57 pour la communication avec l'environnement. Ces valeurs nous semblent acceptables par rapport à celles obtenues dans les recherches dont nous nous sommes inspiré.

Selon Drucker-Godard *et al.* (1999, p.271), alors que la fiabilité d'un instrument de recherche quantitatif repose sur des données empiriques, la notion de validité est d'essence beaucoup plus théorique et soulève la question suivante : Valide dans quel but ? La validité d'une mesure est liée au degré d'erreur systématique qu'elle contient. Dans ce cadre, améliorer la validité consiste à réduire le niveau de ce type d'erreur. Pour ce faire, les trois auteurs proposent en premier lieu de valider l'utilisation d'un outil en s'appuyant sur l'existence d'un consensus au sein de la communauté de recherche quant à cette utilisation. C'est que nous avons fait au paragraphe §4.3.1. lorsque nous avons indiqué les recherches antérieures ayant utilisé chacune des échelles constituant nos questionnaires. Ensuite, il convient également de s'assurer que l'outil utilisé permet de mesurer les différentes dimensions du phénomène étudié. Dans le cas des instruments quantitatifs, la notion de validité de l'instrument est donc très proche de la notion de validité de construit. La question est ainsi la suivante : Les indicateurs que l'on utilise à travers l'échelle de mesure sont-ils une bonne représentation du phénomène ? Nous avons déjà tenté de répondre à cette question ci-dessus (cf. §4.5.1.).

### ***Fiabilité et validité des entretiens***

Le problème de la fiabilité des instruments de recherche qualitatifs se pose en d'autres termes que pour les instruments quantitatifs. Comme le soulignent Miles et Huberman (1991, p.81), « *En recherche qualitative, la validité et la fiabilité de l'instrument reposent largement sur les compétences du chercheur... C'est une personne - plus ou moins faillible - qui observe, interroge et enregistre, tout en modifiant les outils d'observation, d'entretien et*

*d'enregistrement d'une visite de terrain à une autre* ». Ainsi, la fiabilité s'estime, d'une part, à partir de la comparaison des résultats des différents enquêteurs lorsqu'il y en a plusieurs, et, d'autre part, à partir du travail de codage des données brutes fournies à travers les entretiens, les documents ou l'observation. Dans notre recherche, un seul enquêteur a produit des résultats : nous-même. La fiabilité de notre recherche ne peut donc être estimée qu'à partir du travail de codage des données effectué. Nous mettons à la disposition du lecteur en annexe 1.5 un certain nombre de paragraphes codés. Le lecteur peut ainsi utiliser l'annexe 1.3 (définitions des codes utilisés) afin de coder lui-même les extraits de retranscription d'interview (annexe 1.4) et comparer le résultat avec celui présenté en annexe 1.5.

En ce qui concerne la validité des entretiens, Grawitz (2001) estime que « *La notion de validité est, en ce qui concerne l'interview, particulièrement complexe. Elle implique l'absence d'erreur, mais aussi l'adéquation à la réalité, dont elle doit traduire la richesse. [...] La technique de l'interview repose sur un postulat : la parole a été donnée à l'homme pour exprimer la vérité. [...] L'interview n'est donc valide que si l'on suppose et constate qu'en général les enquêtés expriment la vérité, mais quelle vérité ? L'interview implique un deuxième postulat : pour savoir ce que les gens pensent ou ce qu'ils savent, il n'y a qu'à le leur demander. [...] S'il s'agit d'entretiens dans une enquête d'exploration, l'important n'est pas de savoir si l'on mesure bien ce que l'on est censé mesurer, mais seulement de reconnaître ce que l'on découvre* » (Grawitz, 2001, p.703-706). La notion de validité de construction est donc difficile à appréhender pour les entretiens, surtout lorsqu'ils sont en partie centrés sur l'expression d'un vécu personnalisé, ce qui est notre cas. Néanmoins, quelques conseils sont suggérés pour améliorer la validité de construction des interviews.

Le premier conseil est de poser des questions telles que tout le monde possède *a priori* une réponse. Le guide d'entretien que nous avons utilisé (cf. annexe 1.1) satisfait, à notre avis, à cette condition. Le second conseil consiste à essayer de réduire au maximum les sources de biais pendant l'entretien, et notamment l'influence du questionneur sur le questionné, ce que nous avons essayé de faire en adoptant une attitude compréhensive. Le troisième conseil est de multiplier les sources d'information sur les mêmes éléments de façon à pouvoir croiser les résultats obtenus et évaluer leur convergence. Dans notre recherche, la première source de croisement provient du fait que nous avons utilisé le même guide pour l'ensemble des entretiens réalisés en essayant de poser l'intégralité des questions prévues dans ce guide.

Ainsi, nous avons pu obtenir un grand nombre de réponses de personnes différentes pour chaque question et l'utilisation systématique de catégories et de codes (cf. §4.2.2.) avait pour but de favoriser la confrontation constante des éléments de terrain. La seconde source de croisement est la confrontation des interviews aux informations issues des questionnaires et des études de documents.

### **4.5.3. Validité interne de la recherche**

La validité interne consiste à s'assurer de la pertinence et de la cohérence interne des résultats générés. Elle permet de s'assurer que les inférences causales que l'on fera seront correctes, que l'on aura pu rejeter des explications rivales et que les éléments de preuve seront convergents. Campbell et Stanley (1966) identifient huit types de biais différents (cf. Drucker-Godard *et al.*, 1999, p.273-274). Notre recherche est susceptible d'avoir été victime de quatre de ces biais : l'effet d'histoire, d'instrumentation, de sélection et de contamination.

Afin de déceler un quelconque effet d'histoire, Campbell et Stanley (1966) suggèrent de se demander si des événements extérieurs à l'étude et survenus pendant la période d'étude n'ont pas faussé les résultats. En d'autres termes, il convient de se demander si des variables qui n'ont pas été prises en compte dans l'explication des faits observés ont pu avoir un effet sur ces derniers. Il est bien sûr impossible de répondre par l'affirmative de façon certaine à ce genre de question. Néanmoins, nous nous sommes posé la question à de nombreuses reprises et nous avons recherché dans les propos recueillis lors des entretiens si certains facteurs avaient été évoqués sans que nous en tenions compte dans nos propres explications. Nous avons donc toujours tenu compte des différents éléments ainsi identifiés dans nos analyses afin de réduire au maximum les effets d'histoire.

D'après Campbell et Stanley (1966), un effet d'instrumentation intervient lorsque les questions utilisées pour recueillir les données sont mal formulées. Il nous semble que ce type d'effet soit directement lié à la question de la validité de construction, que nous avons déjà traitée ci-dessus. Afin d'éviter tout effet de sélection, l'échantillon étudié doit être représentatif de la population pertinente pour l'étude. Nous nous sommes efforcé de respecter ce critère et nous avons déjà expliqué ci-dessus la façon dont nous avons constitué les



échantillons étudiés, que ce soit pour l'enquête par entretiens (cf. §4.2.1.) ou pour l'enquête par questionnaires (cf. §4.3.1.).

Enfin, un effet de contamination a lieu lorsqu'un individu interrogé apprend par d'autres individus l'objet de l'étude, ce qui fausse les résultats. Il nous semble peu probable qu'un tel phénomène ait pu avoir lieu lors de l'enquête par questionnaires. En revanche, nous avons pu observer un tel effet lors d'un entretien avec une personne nous ayant dit spontanément qu'une autre personne lui avait déjà parlé de notre étude. Néanmoins, il ne nous semble pas que les réponses que nous a faites cette personne auraient été très différentes dans le cas inverse, même si elles ont sans doute été moins spontanées.

Par ailleurs, selon Yin (1989), il est possible d'améliorer la validité interne d'une recherche qualitative en confrontant constamment les résultats empiriques aux théories existantes dans un aller-retour permanent entre le terrain et la construction théorique. Il faut également s'efforcer de ne pas étudier les éléments uniquement du point de vue de la théorie défendue mais de les confronter à des théories concurrentes. Toutes nos analyses ont été fondées sur un aller-retour constant entre les éléments empiriques et la théorie. De plus, le caractère largement exploratoire de notre premier volet de recherche rendaient difficile le travail de confrontation à des théories concurrentes.

#### **4.5.4. Validité externe de la recherche**

La validité externe définit le domaine de généralisation possible de l'étude réalisée ainsi que les possibilités et les conditions de réappropriation des résultats obtenus. Il existe donc une double préoccupation de généralisation puis de transférabilité des résultats d'une recherche afin d'en maximiser la validité externe.

##### ***Validité externe de l'enquête par questionnaires***

D'après Drucker-Godard *et al.* (1999, p.281-282), pour s'assurer de la validité externe d'une recherche quantitative, « *le chercheur doit tout d'abord déterminer dans quelle mesure les résultats issus d'un échantillon peuvent être inférés au niveau de la population tout entière ou dans quelle mesure ces résultats peuvent être comparés à des normes ou standards habituellement admis sur cette population* ». Dans notre recherche, nous avons par exemple

cherché à mesurer l'effet de la perception de l'avantage relatif de l'ABC sur le fait que son adoption soit envisagée et nous avons obtenu une association entre ces deux variables. Dans cette situation, nous devons nous demander si la relation obtenue est due au hasard de l'échantillonnage ou si elle est également présente dans la population. Nous avons ainsi toujours utilisé des tests statistiques pour décider si les relations obtenues étaient statistiquement significatives ou non, c'est-à-dire généralisables à la population.

Nous avons également cherché à généraliser les résultats obtenus pour le taux de diffusion de l'ABC au sein de notre échantillon à la population. Ainsi, le taux d'adoption de 9,2% tiré de l'échantillon n°1 peut être généralisé au niveau de la population avec un intervalle de confiance de  $\pm 5,7\%$  pour un seuil de confiance de 90%. Il y a ainsi 90% de chances que le résultat sur la population étudiée à travers l'échantillon n°1 soit compris dans l'intervalle [3,5% ; 14,9%]. En ce qui concerne l'échantillon n°2, il y a 95% de chances que le résultat sur la population étudiée soit compris dans l'intervalle [22,5% ; 28,5%]. Enfin, la question de la transférabilité des résultats d'une recherche quantitative vers d'autres terrains repose essentiellement sur les deux éléments suivants que nous avons déjà développés par ailleurs : la question de la validité de l'instrument de mesure et celle de l'inférence de résultats d'une population vers une autre population.

### ***Validité externe de l'enquête par entretiens***

Drucker-Godard *et al.* (1999) identifient deux aspects de la démarche de recherche qualitative qui doivent être plus particulièrement examinés comme ayant une incidence directe sur la validité externe de la recherche : la manière de choisir le terrain d'étude et la manière d'analyser les données collectées.

Concernant la manière de choisir le terrain d'étude, il existe différentes techniques visant à généraliser des résultats tirés d'études de cas. Eisenhardt (1989) et Guba et Lincoln (1985), par exemple, recommandent de recourir à plusieurs études de cas pour faire varier les caractéristiques contextuelles d'une recherche qualitative et limiter autant que possible les spécificités dues au choix d'un cas particulier. Dans le cas de notre propre recherche, on peut considérer chacune des personnes interviewées comme un cas à part. En interviewant des individus appartenant à différentes catégories d'acteurs nous avons fait varier dans une

certaine mesure les caractéristiques contextuelles de notre recherche et nous avons maîtrisé les spécificités dues au choix d'un cas particulier.

La validité externe d'une recherche qualitative dépend également de la manière de réduire et d'analyser les données collectées. Dans notre recherche, nous avons très largement suivi les différentes techniques proposées par Miles et Huberman (1991) pour passer d'une causalité « locale » (une personne interviewée) à une causalité « inter-sites » (groupes ou ensemble des personnes interviewées) et atteindre un niveau plus élevé de validité externe. Ces techniques reposent essentiellement sur l'utilisation de matrices d'analyse de données, telles que celles que nous avons décrites plus haut dans ce chapitre (cf. §4.2.2.).

Enfin, dans le cas d'une étude de cas unique, Eisenhardt (1989) estime que le chercheur peut s'assurer de la validité externe des résultats auxquels il est parvenu en les comparant à la littérature. C'est que nous avons tenté de faire dans la conclusion générale de cette thèse en comparant par exemple les résultats de notre premier volet de recherche à ceux obtenus par Bjørnenak (1997) et Malmi (1999) dans leurs études de la diffusion de l'ABC respectivement en Norvège et en Finlande.

#### **4.5.5. Fidélité de la recherche**

Une recherche empirique est fidèle si des personnes différentes utilisant les mêmes instruments aboutissent aux mêmes résultats. Dans la mesure où un seul enquêteur, un seul observateur et un seul analyste, c'est-à-dire nous-même, a réalisé toutes les étapes de la recherche, il est difficile de beaucoup développer la question de la fidélité des méthodes employées. Yin (1989) suggère qu'à défaut de multiplier les points de vue, on se mette en condition de pouvoir le faire :

*« Un pré-requis pour permettre à un autre enquêteur de répéter une étude de cas est la nécessité de documenter la procédure suivie. Sans une telle documentation, même vous-même, vous ne pourriez pas répéter votre propre travail (ce qui est une autre façon d'aborder la question de la fidélité). [...] La façon générale d'approcher le problème de la fidélité est donc de rendre le plus opérationnel possible le maximum d'étapes et de conduire la recherche comme si quelqu'un était toujours en train de regarder par-dessus votre épaule. » (Yin, 1989, p.45, cité et traduit par Chiapello, 1994, p.255).*

Drucker-Godard et al. (1999, p.276) présentent la question de la fidélité de la même façon. Selon eux, elle concerne « toutes les phases opératoires d'une recherche quantitative ou qualitative : la collecte des données, le codage et toute autre opération de préparation et d'analyse des données, voire la présentation des résultats lorsque le vocabulaire ou les tableaux de présentation sont spécifiques aux chercheurs. C'est pour cette raison qu'il est important que le chercheur décrive très précisément le design de la recherche qu'il mène afin de tendre vers un degré élevé de fiabilité ». L'objet de ce chapitre consacré aux méthodes (ainsi que les annexes 1 et 2) est justement de rendre possible l'audit de nos résultats. Nous suivons en cela la recommandation de Drucker-Godard et al. de porter une grande attention à la transmission d'informations d'ordre méthodologique au lecteur. Par ailleurs, il nous semble que nous citons suffisamment d'éléments empiriques derrière chacune de nos interprétations pour que le lecteur soit à même d'en juger la qualité.

## **CONCLUSION DU QUATRIÈME CHAPITRE**

Le chapitre 4 était consacré à la présentation des méthodes d'enquête utilisées dans cette thèse. Notre recherche empirique est constituée de deux volets, en partie interdépendants, qui traitent chacun de l'un des deux niveaux de notre modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation appliqué à l'ABC. Le but de ce chapitre était double. Il s'agissait, d'une part, de présenter et de justifier la stratégie de recherche empirique suivie par rapport à notre problématique, et, d'autre part, de présenter les deux volets de notre recherche et les différentes méthodes qu'ils emploient afin de donner un statut aux éléments de terrain présentés dans les chapitres cinq et six suivants.

Dans un premier temps, nous avons présenté les différents paramètres de conception de cette recherche. Nous avons ainsi répondu aux trois questions suivantes : Quel est le positionnement épistémologique de notre recherche ? Quelle est la nature de notre objet de recherche ? Sur quelles démarches, approches et types de recherche se fondent les deux volets de notre travail empirique et pourquoi ? En ce qui concerne le positionnement épistémologique, les deux volets de notre recherche s'appuient sur la même conception de la réalité des phénomènes de management étudiés, à savoir une conception positiviste aménagée. La nature de l'objet de recherche est également la même, il s'agit du processus de

diffusion de l'ABC en tant qu'innovation managériale, en France et sur la période 1985-2000. En revanche, ces deux volets font appel à des démarches, des approches et des types de recherche différents. Au sein du premier volet, nous adoptons une démarche d'exploration avec une approche à dominante qualitative reposant sur l'étude de données issues d'entretiens et de documents écrits et dans une vision processuelle. Au sein du second volet, la démarche adoptée est celle du test, l'approche est quantitative, les données sont également primaires mais proviennent de questionnaires et l'analyse porte sur le contenu.

Dans un second temps, nous avons détaillé la façon dont nous avons mené l'enquête par entretiens. Nous avons effectué vingt-quatre entretiens à réponses libres et centrés, plutôt directifs et comprenant une majorité de questions directes. L'échantillon des personnes que nous avons interviewées a été constitué par choix raisonné et se veut représentatif des différentes catégories d'acteurs identifiées comme ayant joué un rôle actif dans la diffusion de l'ABC en France. Nous avons ainsi interviewé six professeurs, deux représentants de société d'édition de logiciels ABC, un responsable d'un organisme de formation professionnelle, sept consultants et huit managers d'organisations ayant adopté l'ABC. Afin d'analyser les données recueillies, nous avons suivi la méthodologie proposée par Miles et Huberman dans leur ouvrage *Qualitative Data Analysis* (1991). Cette méthodologie repose sur la codification des retranscriptions d'entretiens, la présentation des données sous la forme de matrices et sur l'utilisation de différentes tactiques d'analyse de ces données ainsi codées et présentées.

Dans un troisième temps, nous avons présenté les deux questionnaires que nous avons utilisés. Le premier, appelé questionnaire « diffusion », avait pour but de nous permettre de mesurer le taux de diffusion de l'ABC en France ainsi que d'identifier les cibles de notre second questionnaire. Ce dernier, appelé questionnaire « adoption », nous a permis de tester le niveau organisationnel de notre modèle d'adoption-diffusion de l'ABC. Il est divisé en différentes parties, dont l'une varie en fonction de la nature de l'organisation destinataire : adoptant de l'ABC ou non adoptant mais connaissant l'ABC. Le questionnaire diffusion a été envoyé à deux échantillons de cinq cents entreprises chacun. Le premier échantillon était représentatif de la population totale des entreprises d'au moins vingt salariés et réalisant un chiffre d'affaires d'au moins vingt millions de francs contenue dans la base de données Kompass 1999. Le second échantillon était représentatif uniquement de la population des entreprises d'au moins cinq cents salariés et réalisant un chiffre d'affaires supérieur ou égal à

cinq cents millions de francs. Un taux de réponse global de 27,3% a été obtenu. Le questionnaire adoption a été envoyé à 187 des 273 répondants au questionnaire diffusion, 70 réponses ont été recueillies, soit un taux de réponse de 37,4%. Les données ont été analysées de façons univariée, bivariée et multivariée. Néanmoins, en raison du nombre trop peu élevé (dans l'absolu) de réponses au questionnaire adoption, nous avons été obligé de nous limiter à une analyse multivariée tabulaire.

Dans un quatrième temps, nous avons présenté l'étude documentaire que nous avons réalisée, en complément des entretiens au sein du premier volet de recherche, afin de mesurer l'importance des différents canaux de communication ainsi que l'implication des différentes catégories d'acteurs. Nous avons ainsi étudié le contenu de vingt-quatre revues ou périodiques sur une période d'environ dix ans : cinq revues académiques, sept revues professionnelles et douze périodiques en kiosque. Nous avons obtenu un corpus de cent quatre articles parlant de l'ABC. Nous avons également étudié la façon dont quatre-vingts ouvrages de comptabilité et de contrôle de gestion traitaient de l'ABC. Nous avons aussi recueilli les communications parlant de l'ABC lors des congrès de l'AFC de 1985 à 2000. Enfin, nous avons étudié les annonces passées dans la revue *Echanges* pour des conférences sur l'ABC et pour des séminaires de formation dans la *Revue Fiduciaire Comptable*. Nous n'avons pas procédé à l'étude du contenu à proprement parler de ces différents documents mais nous avons effectué un certain nombre d'analyses : position par rapport à l'ABC, nature théorique ou pratique des articles, catégories d'appartenance des auteurs, nombre de pages d'ouvrages consacrées à l'ABC, et, enfin, analyse des citations effectuées.

Finalement, dans un cinquième temps, nous avons traité des questions de qualité de la recherche, à savoir la fidélité et les différents types de validité (de construction, interne et externe). Afin de vérifier la validité du construit de recherche, nous avons analysé la validité convergente et divergente des items censés mesurer quatre des caractéristiques organisationnelles de notre modèle. Les coefficients de corrélation montrent que la validité convergente est moyennement élevée alors que la validité discriminante est forte. Pour les entretiens, nous avons essayé de nous assurer que l'unité d'analyse et le type de mesure choisis permettaient bien d'obtenir les informations nécessaires. Afin d'estimer la fiabilité du questionnaire adoption, nous avons utilisé la méthode de la cohérence interne et le coefficient de fiabilité alpha de Cronbach. Nous avons obtenu des valeurs qui nous semblent acceptables

par rapport aux recherches dont nous nous sommes inspiré. Pour les entretiens, nous avons essayé de suivre les trois conseils suivants : poser des questions telles que tout le monde possède *a priori* une réponse, réduire au maximum les sources de biais et multiplier les sources d'information sur les mêmes éléments de façon à pouvoir croiser les résultats.

La validité interne de notre recherche est susceptible d'avoir été victime de quatre biais : effet d'histoire, d'instrumentation, de sélection et de contamination. Afin de déceler un quelconque effet d'histoire, nous nous sommes demandé si des événements extérieurs survenus pendant la période d'étude n'avaient pas faussé les résultats et nous en avons tenu compte dans notre analyse. Un effet d'instrumentation intervient lorsque les questions utilisées sont mal formulées : ce type d'effet est directement lié à la question de la validité de construction, que nous avons traitée par ailleurs. Afin d'éviter tout effet de sélection, l'échantillon étudié doit être représentatif de la population pertinente pour l'étude. Nous nous sommes efforcé de respecter ce critère. Enfin, un effet de contamination a lieu lorsqu'un individu interrogé apprend par d'autres l'objet de l'étude. Cela s'est produit pour l'une des personnes interviewées, mais il ne nous semble pas que les réponses qu'elle nous a faites en ont été influencées pour autant. Par ailleurs, en suivant Yin (1989), nos analyses ont été fondées sur des allers et retours entre les éléments empiriques et la théorie lorsque cela était possible.

Enfin, une recherche empirique est fidèle si des personnes différentes utilisant les mêmes instruments aboutissent aux mêmes résultats. L'objet de ce chapitre consacré aux méthodes, ainsi que les annexes, est justement de rendre possible l'audit de nos résultats. Nous suivons en cela la recommandation de Drucker-Godard *et al.* (1999) de porter une grande attention à la transmission d'informations d'ordre méthodologique au lecteur de cette thèse. Par ailleurs, il nous semble que nous citons suffisamment d'éléments empiriques derrière chacune de nos interprétations pour que le lecteur soit à même d'en juger la qualité.

Maintenant que nous avons présenté les méthodes de recherche utilisées dans cette thèse, nous allons pouvoir en présenter les résultats. Les chapitres cinq et six qui suivent sont respectivement consacrés à la diffusion et à l'adoption de l'ABC.

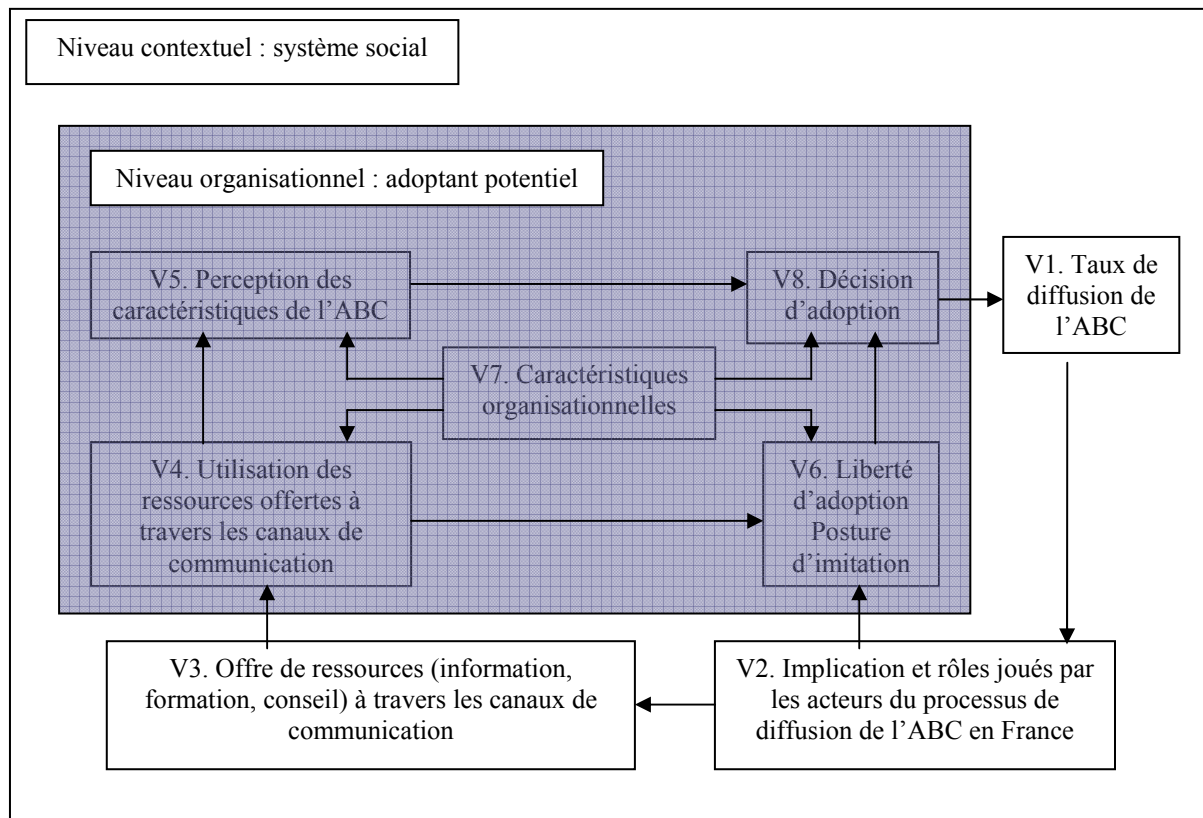
## **CHAPITRE 5**

# **DIFFUSION DE L'ABC ET RÔLE DE L'OFFRE DANS LE PROCESSUS**



Dans notre modèle intégré de diffusion et d'adoption de l'ABC, nous cherchons à expliquer deux variables dépendantes : la première est intitulée « taux de diffusion de l'ABC » (V1) et la seconde « décision d'adoption » de l'ABC (V8). L'intégralité de ce chapitre est consacrée à une première explication de l'évolution du taux de diffusion de l'ABC. Au chapitre 3, nous avons vu que le concept de diffusion est en fait constitué de deux dimensions : la connaissance de l'innovation managériale et son adoption en tant que pratique organisationnelle. La variable V1 est donc constituée de deux sous-variables : le taux de connaissance de l'ABC et son taux d'adoption. Comme le montre la figure 5.1 ci-dessous, nous ignorerons dans ce chapitre le niveau organisationnel de notre modèle d'adoption-diffusion pour nous concentrer sur le niveau contextuel. Nous chercherons donc à expliquer l'évolution des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC par l'offre de ressources (V3) de la part d'acteurs jouant différents rôles dans le processus de diffusion (V2).

**Figure 5.1 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le chapitre 5**



Les trois premières parties de ce chapitre sont consacrées à la description des trois variables qui nous intéressent ici : le taux de diffusion de l'ABC (§5.1.), l'offre de ressources à travers les canaux de communication (§5.2.) et l'implication et les rôles joués par les acteurs du processus de diffusion (§5.3.). Dans une quatrième partie, nous établirons le lien entre ces variables en développant une première tentative d'explication de la diffusion de l'ABC par l'importance de « l'offre » (§5.4.).

## **5.1. LE TAUX DE DIFFUSION DE L'ABC ET SON ÉVOLUTION**

La variable V1 correspond à un groupe de variables et non à une variable unique puisque nous avons vu au chapitre 3 que le concept de diffusion d'une innovation regroupe en fait plusieurs sous-concepts. En premier lieu, on peut distinguer la diffusion de la connaissance d'une innovation de la diffusion de sa pratique ou de son utilisation. En second lieu, la diffusion de la connaissance ou de l'utilisation d'une innovation peut différer d'un groupe d'acteurs à un autre. Finalement, on peut s'intéresser au taux de diffusion d'une innovation à un instant  $t$  donné ou à son évolution dans le temps (courbe de diffusion). Nous allons exposer ci-dessous les résultats de notre recherche empirique quant à ce groupe de variables (V1). Nous commencerons par présenter l'état de diffusion de la connaissance et de l'adoption en tant que pratique organisationnelle de l'ABC en France au moment où nous avons effectué notre recherche (§5.1.1.). Nous nous intéresserons dans un second temps à l'évolution dans le temps de la diffusion de l'ABC en tant que pratique (§5.1.2.). Le groupe d'acteurs auprès de qui nous étudions la diffusion de l'ABC est celui des adoptants potentiels (organisations).

### **5.1.1. État actuel de la diffusion de l'ABC en France**

Dans cette thèse, nous avons adopté une définition du terme « diffusion » qui inclut deux dimensions distinctes : la connaissance des principes de l'innovation et son adoption, la première précédant l'autre dans le temps (cf. chapitre 3, §3.1.1.). Nous allons donc présenter et analyser dans ce paragraphe les résultats empiriques que nous avons obtenus au sujet de ces deux dimensions, en commençant par l'état actuel de connaissance de l'ABC. Nous passerons ensuite à l'état actuel de sa diffusion en tant que pratique organisationnelle.

## *Diffusion de la connaissance de l'ABC*

Avant de pouvoir être adoptée, une innovation doit être connue. L'ABC n'échappe pas à cette règle. Qu'en est-il de l'état actuel de la connaissance de l'ABC en France ? Les points de vue des différents acteurs se rejoignent-ils ou sont-ils divergents ? Le questionnaire diffusion et les différents entretiens que nous avons effectués nous permettent d'apporter un certain nombre d'éléments de réponse à ces questions, aussi bien en termes quantitatifs que qualitatifs. Ces réponses concernent avant tout la connaissance de l'ABC par les entreprises susceptibles de l'adopter (adoptants potentiels) ou l'ayant adopté, et non les autres catégories d'acteurs (professeurs, consultants, etc.).

*Le questionnaire diffusion* nous a permis de recueillir une première série de données relatives à l'étendue de la connaissance et de l'adoption de l'ABC au sein de deux échantillons (cf. chapitre 4, §4.3.1.). Le tableau 5.1 ci-dessous présente les données relatives au taux de connaissance de l'ABC selon l'échantillon. Au moment de l'étude (2001), le taux de connaissance de la méthode était très largement supérieur parmi les répondants du second échantillon (90,1% vs. 51,3% pour le premier échantillon). La relation entre la taille de l'entreprise et la connaissance de l'ABC est d'ailleurs statistiquement significative, ce qui signifie que les grandes entreprises connaissent davantage l'ABC que les petites (test du Chi-deux significatif,  $\chi^2 = 52$  ;  $p < 0,01$  ;  $V = 0,44$ ). Ainsi, les taux de connaissance de l'ABC semblent très différents selon la population de référence : ensemble des entreprises (à l'exception des très petites) présentes en France ou seulement des moyennes et grandes entreprises.

**Tableau 5.1 : Taux de connaissance de l'ABC des répondants  
au questionnaire diffusion selon l'échantillon**

Statut de l'ABC	Echantillon n°1		Echantillon n°2	
	Nbre	%	Nbre	%
Non connue	74	48,7%	12	9,9%
Connue	78	51,3%	109	90,1%
<i>Total</i>	<i>152</i>	<i>100%</i>	<i>121</i>	<i>100%</i>

*L'analyse des entretiens* effectués auprès des différents acteurs du processus de diffusion de l'ABC s'appuie sur le traitement des segments de texte contenus dans la catégorie DIF-ID (diffusion des idées). Deux matrices résument le contenu de cette catégorie : une première matrice descriptive ordonnée par catégories d'acteurs (cf. tableau A1.1 en annexe 1.6), une seconde matrice causes/effets regroupée par catégories d'acteurs (cf. tableau A1.2). L'analyse de ces deux matrices montre que les différents acteurs ne partagent pas le même avis sur l'état actuel de la diffusion de la connaissance de l'ABC. Les cinq professeurs qui se sont exprimés sur le sujet s'accordent à dire que l'ABC aurait atteint un niveau de connaissance relativement élevé en France à la fin des années 1990, comme en témoignent les extraits suivants :

*« Maintenant l'ABC est rentrée dans les mœurs au niveau des idées. » « Je dirais que la majeure partie des gens en ont entendu parler [...]. »* (un professeur, §E3.32 et 35)

*« Mon sentiment est que la diffusion du concept ABC est relativement aboutie maintenant [...] »* (un autre professeur, §E5.5)

De leur côté, éditeurs de logiciels, consultants et adoptants estiment que la connaissance de l'ABC n'est pas tant diffusée que cela, mais qu'elle commence à l'être ou va le devenir. Par exemple, le fait que la demande d'information au sujet de la méthode soit encore importante traduirait un taux de connaissance n'ayant pas atteint son maximum.

Ces différents points de vue sur l'état de diffusion de la connaissance de l'ABC étant exprimés, il convient de souligner le décalage entre une telle connaissance et l'adoption de la méthode en tant que pratique organisationnelle. Les données issues du questionnaire diffusion montrent qu'il existe un écart important parmi les répondants entre le taux de connaissance de l'ABC et le taux d'adoption (cf. ci-dessous). Ce constat est renforcé par un certain nombre de témoignages. Cet écart entre diffusion de la connaissance et diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle est notamment souligné par différents professeurs, dont un ayant lui-même réalisé une enquête sur la diffusion de la méthode :

*« Disons qu'en France, il n'y a pas vraiment eu d'enquête sur la mise en œuvre de l'ABC [...]. Je pense qu'il y a eu une très lente maturation et ce qui m'a étonné, c'est*

*que dans notre enquête, très majoritairement (à 98%), les gens sont favorables en tant que professionnels à l'ABC/ABM. C'est nouveau en France, mais d'un autre côté, on sent très bien qu'il y a des freins car seulement 20% des entreprises de notre échantillon ont mis en place l'ABC/M. » (un professeur, §E1.13)*

Un autre professeur répondant à une question sur l'effet de mode éventuel autour de la diffusion de l'ABC souligne également le phénomène de décalage entre connaissance et adoption de la méthode :

*« [...] l'ABC ne s'est pas diffusée justement. C'est ça l'erreur. Il y a eu un effet de mode dans l'intérêt. De toute façon aucune innovation ne se diffuse sans effet de mode. Il y en a forcément un. L'effet d'imitation peut être un élément extrêmement fort mais en l'occurrence, là, il y a un effet de mode dans l'intérêt mais il n'y a pas eu d'effet de mode dans la diffusion, puisqu'il n'y a pas eu de diffusion. » (un professeur, §E6.24)*

Ce décalage entre diffusion de la connaissance et diffusion en tant que pratique organisationnelle est également évoqué par un consultant en ces termes :

*« Je pense que la méthode ABC commence à s'implanter en France mais qu'elle n'est pas encore si connue que cela. Les gens connaissent la méthode par bruit médiatique, par des lectures un peu vagues. Elle n'est pas connue au sens "mise en place dans une entreprise". » (un consultant, §E10.19)*

**En résumé**, les différents acteurs interrogés estiment que le taux de connaissance actuel de l'ABC est relativement élevé (avis des professeurs) mais qu'il n'a pas atteint son maximum comme en témoigne la demande d'informations importante de la part des entreprises (avis des consultants). Ce taux de connaissance serait néanmoins relativement plus élevé que le taux d'adoption de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Ces points de vue semblent confirmés par les données quantitatives que nous avons recueillies grâce au questionnaire diffusion (taux de connaissance élevé pour les grandes entreprises mais de l'ordre de 50% pour l'ensemble de la population, taux d'adoption de l'ordre de 16% sur l'ensemble de la population). Finalement, la connaissance des principes de la méthode ne serait pas homogène, ce que confirment les données issues du questionnaire adoption sur le degré de connaissance

de l'ABC exprimé par les répondants en fonction du statut pris par la méthode (cf. tableau A2.43, annexe 2.7). En d'autres termes, l'ABC est relativement plus connue qu'elle n'est utilisée mais son degré de connaissance varie sensiblement d'une entreprise à l'autre (il est logiquement le plus élevé dans les entreprises ayant adopté l'ABC et au-dessus de la moyenne pour les entreprises en train d'envisager son adoption).

### ***Diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle***

Nous avons vu au chapitre 3 (cf. §3.2.1.) que le terme « adoption » pouvait prendre des significations différentes selon la catégorie d'acteurs considérée. Dans son sens le plus courant, l'adoption désigne le fait qu'une entreprise adopte l'ABC pour calculer et analyser ses coûts. Mais ce terme peut également être utilisé pour désigner le fait qu'un professeur « adopte » l'ABC en tant que méthode théorique qu'il va enseigner ou sur laquelle il va mener des recherches. Il peut également désigner le fait qu'un cabinet de conseil ou un organisme de formation va proposer l'ABC à ses clients sous la forme de missions de mise en place ou de séminaires de formation. On peut donc parler de taux d'adoption de l'ABC au pluriel. Nous nous intéresserons ici à la seule adoption par les entreprises potentiellement utilisatrices de l'ABC et laisserons de côté l'adoption par les autres catégories d'acteurs, que nous traiterons plus loin dans ce chapitre (cf. §5.3.).

***Le questionnaire diffusion*** représente une première source de données sur la question. Le tableau 5.2 ci-dessous présente les données relatives au statut<sup>29</sup> pris par l'ABC au sein des entreprises ayant répondu en fonction de l'échantillon. Au moment de l'étude (2001), le taux d'adoption de l'ABC était de 25,6% parmi les répondants du second échantillon contre seulement 9,2% parmi les répondants du premier échantillon. Ainsi, les taux d'adoption de l'ABC sont très différents selon que l'on considère la population de référence des adoptants potentiels comme étant constituée de l'ensemble des entreprises (à l'exception des très petites) présentes en France ou seulement des moyennes et grandes entreprises. Au sein de la première population, les données recueillies font apparaître un taux d'adoption inférieur à 10%. Au sein de la seconde population, le taux d'adoption est légèrement supérieur à 25%. Ces données sont à considérer avec prudence étant donné la difficulté qui existe à mesurer l'adoption de l'ABC par une organisation (cf. §7.1.1.).

---

<sup>29</sup> Ce concept est expliqué au chapitre 6 (cf. §6.1.1.).

**Tableau 5.2 : Répartition des répondants au questionnaire diffusion  
selon le statut de l'ABC et l'échantillon**

Statut de l'ABC	Echantillon n°1		Echantillon n°2	
	Nbre	%	Nbre	%
Non connue	74	48,7%	12	9,9%
Adoption pas envisagée	31	20,4%	26	21,5%
Adoption en train d'être envisagée	11	7,2%	11	9,1%
Adoption rejetée	22	14,5%	39	32,2%
Adoption et utilisation	14	9,2%	31	25,6%
Abandon	0	0%	2	1,7%
<i>Total</i>	<i>152</i>	<i>100%</i>	<i>121</i>	<i>100%</i>

Le tableau 5.3 ci-dessous présente les données relatives à la place occupée par l'ABC au sein des entreprises ayant répondu au questionnaire diffusion. Il nous semble en effet que cet aspect de l'utilisation de l'ABC complète et précise les résultats relatifs au taux d'adoption. On constate que l'ABC est plus souvent utilisée en parallèle du système traditionnel de comptabilité de gestion (un peu moins de 60% des cas) que comme système unique. En outre, il n'y a pas de relation statistique significative entre la durée d'utilisation de l'ABC et la place qu'elle occupe (test du Chi-deux non significatif,  $\chi^2 = 0,42$  ;  $p > 0,05$ ). L'ABC n'a donc pas forcément tendance à s'imposer comme système unique après une utilisation plus ou moins longue.

**Tableau 5.3 : Place occupée par l'ABC au sein des répondants  
au questionnaire diffusion ayant adopté la méthode**

Place occupée par l'ABC	Nombre d'individus	%
A pris la place du système traditionnel	19	42,2%
Est utilisée en parallèle du système traditionnel	26	57,8%
<i>Total</i>	<i>45</i>	<i>100%</i>

*Les données issues des entretiens* réalisés avec les acteurs du processus de diffusion confirment-elles cette tendance ? Notre analyse porte sur les segments de textes codés DIF-TX et une matrice descriptive ordonnée par catégories d'acteurs (cf. tableau A1.3 en annexe 1.6). Nous avons identifié deux façons d'évaluer le taux d'adoption de l'ABC auprès des adoptants potentiels. La première consiste à demander aux différents acteurs à combien ils évaluent ce taux d'adoption. Il est ensuite possible de comparer et de confronter ces évaluations. La deuxième façon consiste à demander aux agents de changements à combien de missions de mise en place de l'ABC ils ont participé et d'additionner les chiffres obtenus.

Lorsqu'ils sont interrogés sur leur perception du taux d'adoption de l'ABC par les entreprises, les différents acteurs s'accordent à dire qu'il est globalement assez faible et qu'il cache de grandes disparités entre les grandes et les petites entreprises :

*« Je n'ai aucune idée [du taux de diffusion actuel de l'ABC]. [...] Mais de toute façon le nombre d'entreprises qui appliquent actuellement l'ABC c'est "peanuts". »*  
(un professeur, §E6.8)

*« Je suis quand même assez surpris qu'après dix ans de présence en France l'ABC reste assez peu diffusée. Je pense que cela touche moins de 2% des PME. » « Dans les grandes entreprises par contre il y a eu beaucoup plus d'expériences. A mon avis, la plupart des grands groupes ne l'ont pas mis en œuvre comme outil intégré, récurrent, etc., mais ont fait soit des tests soit l'ont appliqué à des questions spécifiques [...]. Je ne crois pas qu'il y ait beaucoup de grandes entreprises où l'ABC fonctionne en tant que système récurrent. »* (un consultant, §E12.22 et 23)

Ces témoignages viennent renforcer les résultats quantitatifs que nous avons obtenus par l'intermédiaire du questionnaire diffusion. Par ailleurs, seules deux personnes se sont risqué à chiffrer ce taux d'adoption :

*« Je dirais que le marché [de l'ABC] s'élève à une centaine de missions de mise en place par an. Le taux de croissance du marché est assez régulier. »* (un consultant, §E15.13)



*« Quand on me demande quel est le taux de diffusion de la méthode ABC je réponds que cela dépend de quelle méthode on parle. Si on parle de la méthode numéro 1<sup>30</sup>, c'est probablement de l'ordre de 75% à 80% [...]. Par contre si on passe à la méthode 3, l'ABC/ABM à vision stratégique, je ne pense pas qu'il y en ait une seule. Pour la méthode 2, on ne peut pas savoir. Je pense que c'est de l'ordre de 10 à 15% pour la totalité des entreprises. On en fait certainement beaucoup plus dans les grandes entreprises et beaucoup moins dans les PME. »* (un professeur, §E3.53 et 54)

Ce dernier témoignage apporte des éléments de réponses supplémentaires. Selon le professeur interrogé, la méthode ABC de type 1, proche de la méthode des sections homogènes, est largement utilisée mais n'est pas appelée ABC par les entreprises qui la mettent en œuvre...

*« [...] les PME sont certainement ravies d'avoir mis en place la méthode 1, mais elles n'ont même pas appelé cela ABC »* (un professeur, §E3.53 et 54)

...donc elle ne correspond pas à ce que nous cherchons à mesurer lorsque nous parlons de taux d'adoption de l'ABC. En revanche, selon ce même professeur, la méthode ABC de type 2 serait utilisée par environ 10% à 15% des entreprises, ce qui est proche des taux que nous avons obtenus grâce au questionnaire diffusion. De plus, ce professeur estime que le type 2 est beaucoup plus utilisé par les grandes entreprises que par les petites, ce qui est conforme aux résultats obtenus par le biais du questionnaire diffusion.

Une deuxième façon d'évaluer le taux d'adoption de l'ABC consiste à demander aux différents agents de changement à combien de missions de mise en place de la méthode ils ont participé. Ces agents de changement peuvent être des professeurs, des consultants ou des éditeurs de logiciel. La difficulté de cette méthode d'évaluation vient du fait qu'il est impossible d'interroger la totalité des acteurs et que différents acteurs peuvent participer à la même mission, ce qui revient à la comptabiliser plusieurs fois. Néanmoins, les informations recueillies nous permettent d'avoir un ordre d'idée de la tendance générale.

---

<sup>30</sup> La personne interrogée fait référence aux trois types de systèmes ABC définis par Lebas et Mévellec (1999). Dans cette typologie, le type 1 est très proche de la méthode des sections homogènes.

La catégorie des professeurs en tant qu'agents de changement est celle dont la participation directe à la mise en œuvre de l'ABC est la plus difficile à évaluer et pour laquelle nous avons recueilli les témoignages les moins précis. Sur les six professeurs interrogés, un seul nous a fourni un chiffre précis du nombre de missions auquel il a participé : 140 durant la décennie 1990. Un autre a déclaré ne pas avoir participé à une seule mission complète. Les autres professeurs nous ont indiqué qu'ils étaient intervenus en entreprise, soit en gardant leur casquette de professeur, soit en tant que consultants, mais sans préciser le nombre de missions auxquelles ils avaient participé.

Les professeurs interrogés ne sont donc pas très précis quant aux nombres de missions ABC auxquelles ils ont participé. Il semble en revanche que ce nombre soit peu élevé et ne contribue directement que pour une faible part au taux de diffusion actuel de la méthode au sein des entreprises. Bien sûr, le professeur ayant participé à 140 projets constitue une exception importante et, pour le coup, sa contribution semble loin d'être négligeable, ce qui est en partie confirmé par les résultats que nous avons obtenus au questionnaire adoption où trois entreprises (sur les dix ayant reçu l'aide d'acteurs externes) ont indiqué que des stagiaires sous la responsabilité de ce professeur avaient participé à la mise en place de l'ABC en leur sein (cf. §5.2.1. et tableau A2.106 en annexe 2.7).

La participation des consultants aux missions de mise en place de l'ABC est plus facile à évaluer car c'est une information sur laquelle ils n'hésitent pas à communiquer et à fonder leur légitimité. Nous avons interrogé trois représentants des plus grands cabinets de conseil généralistes, trois représentants de petits cabinets plus ou moins spécialisés en contrôle de gestion et un consultant indépendant. Cinq de ces personnes nous ont donné l'information en question (cf. tableau A1.3, annexe 1.6). Le nombre total de missions ABC effectuées par ces cinq cabinets de conseil sur la période 1990-2000 se situe donc aux alentours de cent-cinquante. Il est cependant difficile d'effectuer une extrapolation de ce chiffre à l'ensemble du marché des missions de conseil ABC pour la France, même s'il nous semble peu probable que nous soyons passé à côté d'un acteur majeur du conseil en ABC.

Sur la base de ces informations, il nous semble raisonnable d'avancer un chiffre compris entre trois et quatre cents missions de conseil ABC réalisées en France depuis le début du processus de diffusion. Nous obtenons ce chiffre en appliquant un coefficient compris entre deux et trois

au nombre que nous venons de calculer par addition des témoignages recueillis. Ce coefficient se justifie par le fait que nous avons interrogé les représentants de trois grands cabinets sur les six ou sept qui exerçaient une activité en France à l'époque de l'enquête (donc la moitié, d'où le coefficient de deux) et que les personnes interrogées estiment que les parts de marché de leurs concurrents sont semblables aux leurs. Nous évaluons la borne supérieure du coefficient à 3 en raison de l'activité des petits cabinets qui reste difficile à mesurer même si celle-ci est forcément très inférieure à celle des grands cabinets en termes quantitatifs.

Ce chiffre de trois à quatre cents missions de conseil ne nous permet pas directement d'évaluer le nombre total d'adoptions de la méthode en raison de l'existence de mises en place ne faisant pas appel à des personnes externes aux entreprises en question. En revanche, il est possible de le combiner avec les réponses obtenues à la question du questionnaire adoption sur les intervenants extérieurs ayant participé à la mise en place de l'ABC. En effet, sur les vingt répondants ayant adopté l'ABC, neuf d'entre eux ont indiqué qu'ils avaient été aidés par des consultants, soit un taux de 45%. Si ce taux, obtenu sur notre échantillon, est représentatif de la proportion réelle sur l'ensemble des mises en œuvre de l'ABC, un nombre de missions de conseil compris entre trois et quatre cents correspondrait à un nombre total d'adoption de l'ABC compris entre six et neuf cents environ.

La troisième catégorie d'acteurs participant directement à la mise en place de l'ABC dans les entreprises est celle des éditeurs de logiciel. Ces derniers interviennent le plus souvent sur des missions où des consultants sont déjà chargés de mettre en place l'ABC mais il arrive également qu'ils soient contactés par des entreprises se chargeant toutes seules de la mise en place de la méthode. En outre, toutes les mises en place d'ABC ne s'accompagnent pas forcément de l'utilisation d'un logiciel spécialisé. Il est donc difficile d'utiliser les données sur le nombre de clients des éditeurs spécialisés pour évaluer le taux d'adoption de l'ABC. En revanche, comme pour les missions de conseil, ces chiffres permettent une certaine triangulation des données et donnent un ordre de grandeur.

Nous avons interrogé un représentant de chacun des deux éditeurs de logiciels spécialisés ABC présents en France à l'époque de l'étude. Ces deux éditeurs sont en outre les deux plus gros acteurs sur le plan mondial. A eux deux, ils totalisent environ cent-vingt clients et donc autant de mise en place de logiciels ABC. Au poids de ces deux acteurs majeurs, il convient

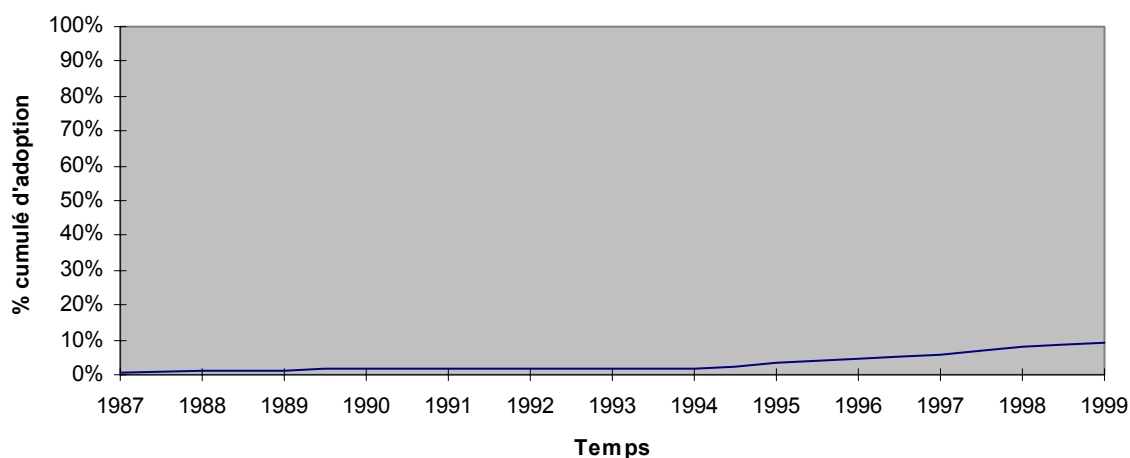
de rajouter celui d'un certain nombre d'autres acteurs moins importants sur le marché des logiciels ABC en raison de leur vocation plus généraliste. Ainsi, les éditeurs estiment que sur les dernières années de la période 1990-2000, le nombre de nouvelles missions ABC avec utilisation de logiciel spécialisé se situait aux alentours de cinquante. Ce chiffre est cohérent avec celui de cent missions de conseil ABC avancé par un consultant. Malheureusement, s'il est possible d'estimer très grossièrement le nombre de missions de mise en place de l'ABC auquel les différents acteurs ont pu participer au cours des années 1990, il est impossible d'évaluer le pourcentage d'entreprises qui utilisaient encore la méthode au moment de l'étude.

### **5.1.2. Évolution dans le temps de la diffusion de l'ABC en France**

Les données sur le statut de l'ABC que nous venons de présenter décrivent un phénomène de façon statique, celui de l'état de la diffusion et de la connaissance de l'ABC à un instant  $t$  donné, instant le plus « récent » de la période sur laquelle porte notre recherche. Qu'en est-il de l'évolution de la diffusion de l'ABC en France dans le temps ? Pour répondre à cette question, nous nous intéresserons principalement à l'évolution du taux de diffusion de la méthode en tant que pratique, l'évolution du taux de connaissance étant très difficile à mesurer. En outre, comme pour l'état actuel de la diffusion, nous présenterons les données que nous avons recueillies sur l'évolution dans le temps selon les différentes sources retenues afin de permettre leur triangulation. Finalement, nous traiterons ici uniquement de la diffusion de l'ABC auprès des adoptants potentiels.

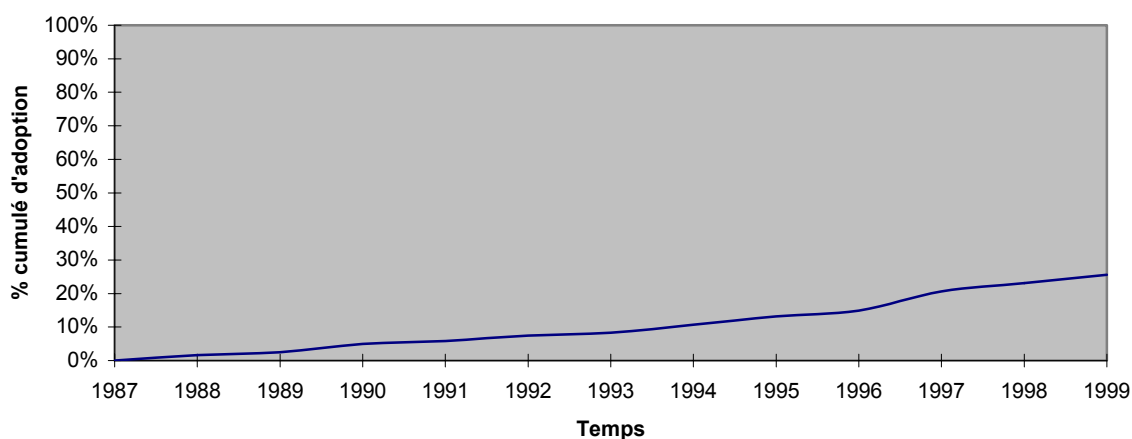
*Le questionnaire diffusion* représente une première source de données sur l'évolution dans le temps de la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle adoptée par les entreprises en France. La figure 5.2 ci-dessous présente la courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants au questionnaire diffusion du premier échantillon. Cette courbe peut être découpée en deux segments. Le premier segment va de 1987 à 1994, il correspond à une première phase de diffusion très lente, voire quasi-nulle de l'ABC. Seules trois entreprises ont répondu avoir adopté l'ABC au cours de cette période. Le second segment s'étend de 1995 à 1999 et semble correspondre à une phase de décollage dans la diffusion de l'ABC. Le nombre annuel de nouveaux adoptants est compris entre deux et trois durant cette phase.

**Figure 5.2 : Courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants  
au questionnaire diffusion du premier échantillon**



La figure 5.3 ci-dessous présente la courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants du second échantillon. L'analyse de cette courbe est sensiblement la même que celle de la courbe précédente. Entre 1987 et 1993, le nombre annuel de nouveaux adoptants de l'ABC se situe entre zéro et trois. De 1994 à 1999, ce nombre est toujours égal à trois sauf en 1997 où l'on observe un pic avec sept nouveaux adoptants. La forme de la courbe de diffusion au sein des entreprises du second échantillon semble donc à peu près identique à celle observée au sein du premier échantillon avec une première phase de diffusion très faible et une seconde phase de décollage commençant aux alentours de 1995.

**Figure 5.3 : Courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants  
au questionnaire diffusion du second échantillon**



*Les entretiens* que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France confirment les tendances observées sur les deux courbes de diffusion présentées ci-dessus. Notre analyse s'appuie sur les segments de texte portant le code DIF-PHASE ainsi que sur une matrice descriptive des phases du processus de diffusion de l'ABC ordonnée chronologiquement et regroupée par catégories d'acteurs interviewés (cf. tableau A1.4, annexe 1.6). En premier lieu, les différentes personnes interrogées situent les premières adoptions de l'ABC par des organisations à la toute fin de années 1980 ou au début des années 1990. Ce début du processus de diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle est marqué par l'une des premières adoptions connues, à savoir celle d'Hewlett Packard :

*« J'ai interviewé les gens de HP à Grenoble qui avaient été, je pense, les premiers en France à mettre en place ce système. »* (un professeur, §E1.3)

*« A ma connaissance, la première entreprise qui l'a fait vraiment bien c'est Hewlett Packard à Grenoble, puis Legrand au début des années 1990. »* (un autre professeur, §E3.36)

*« La première application en vraie grandeur utilisée en système officiel date donc de 1989 dans une entreprise d'assemblage de périphériques électroniques. Ensuite, la seconde date de 1992 dans la pharmacie. »* (un troisième professeur, §E6.3)

*« L'introduction de la méthode ABC au début des années 1990 en France m'a particulièrement intéressé. »* (un consultant, §E11.2)

Ensuite, professeurs, consultants et éditeurs de logiciels s'accordent à dire que la diffusion dans le temps de l'ABC peut être décomposée en deux ou en trois grandes phases, avec une nette séparation aux alentours de 1996. La première phase de diffusion de l'ABC en tant que pratique commence vers la fin des années 1980 et se termine peu après la première moitié des années 1990. Cette période correspond aux premières adoptions de la méthode, à une vague de projets pilotes et d'expérimentations :

*« A la fin des années 1980, [...] la méthode ABC n'était que dans les "limbes". La cristallisation de la méthode ABC s'est faite plutôt dans la première moitié des années*

1990. » « Si l'on examine les premières tentatives, qui je crois étaient des tentatives universitaires, au début des années 1990, elles ont eu pour principal impact de créer une réflexion au sein des entreprises. » (un éditeur de logiciels, §E8.14 et 20)

« En 1993, en France, la méthode ABC existait mais n'était pas très connue. L'ABC n'était pas enseignée de façon large, elle ne l'a été qu'à partir de 1996, à mon avis. La première expérience que j'ai recensée en France c'était en 1987 chez Hewlett Packard à Grenoble. » (un consultant, §E15.16)

Pour certains, cette première phase peut encore être découpée en deux, une première sous-période de diffusion des idées et une seconde où commencent les premières mises en place :

« La première phase va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. [...] Les gens étaient sur liste d'attente pour venir écouter les conférenciers sur la crise du contrôle de gestion, l'apport de l'ABC, le Target costing, le réengineering, etc. [...]. C'est la prise de conscience ou la révélation qu'il y avait une insatisfaction importante par rapport aux systèmes de contrôle de gestion industriel en particulier. De 1992 à 1996 on voit apparaître les premières applications en vraie grandeur mais c'est vraiment l'exception. La plupart du temps c'est encore des projets pilotes pour voir à quoi ça ressemble. [...] C'est l'époque des projets pilotes. » (un professeur, §E6.5 et 6)

« Une chose intéressante à noter c'est que la diffusion des idées s'est faite dans tous les pays la même année, en 1991. Après 1991, il n'y a pas eu d'idées nouvelles. [...] Il y a un savoir-faire acquis, des choses nouvelles, mais en termes de diffusion des idées, il n'y a pas eu grand choses après 1991. » (le même professeur, §E6.33)

« Si l'on peut distinguer deux grandes phases de diffusion au niveau international au cours des années 1990 (première moitié/deuxième moitié des années 1990), j'en distinguerais trois au niveau de la France : une première phase d'émergence théorique en 1991/1992, une seconde phase d'émergence pratique de 1994 à 1999 et une troisième phase marquant le début d'une maturité pratique à partir de la fin de 1999, toujours en termes d'ABC pur. » (un éditeur de logiciels, §E8.42)

La deuxième grande phase de diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle débute vers le milieu des années 1990. Elle marque le décollage de la diffusion de l'ABC en tant que méthode adoptée par les entreprises :

*« A partir du moment où une certaine masse critique a été atteinte ce sont les grands cabinets de conseil [...] qui ont pris le relais. Je dirais qu'à mon avis l'ABC comme produit commercial sur le marché n'a vraiment décollé que lorsque les consultants l'ont incorporé dans leur discours. [...] le processus était déjà engagé [...] vers 1993. »* (un deuxième professeur, §E4.24)

*« Depuis cette période [1994], qui, je pense, a marqué la véritable introduction de l'ABC en France, j'ai continué à suivre les développements sur l'ABC mais je ne fais plus de recherche sur le sujet. »* (un troisième professeur, §E5.4)

Cette période correspond en outre à l'arrivée des éditeurs de logiciels spécialisés en France :

*« Depuis 1996 on ressent vraiment une rupture dans la diffusion de l'ABC. Jusqu'à 1996 c'était simplement par curiosité. Depuis 1996 on est de plus en plus impliqués dans de vrais projets industriels. En 1996, c'est en gros l'année où les marchands de logiciels s'installent en France et où le marché commence vraiment à se développer ».* *« Depuis 1996, c'est plutôt la période d'implantation réelle. »* (un professeur, §E6.4-6)

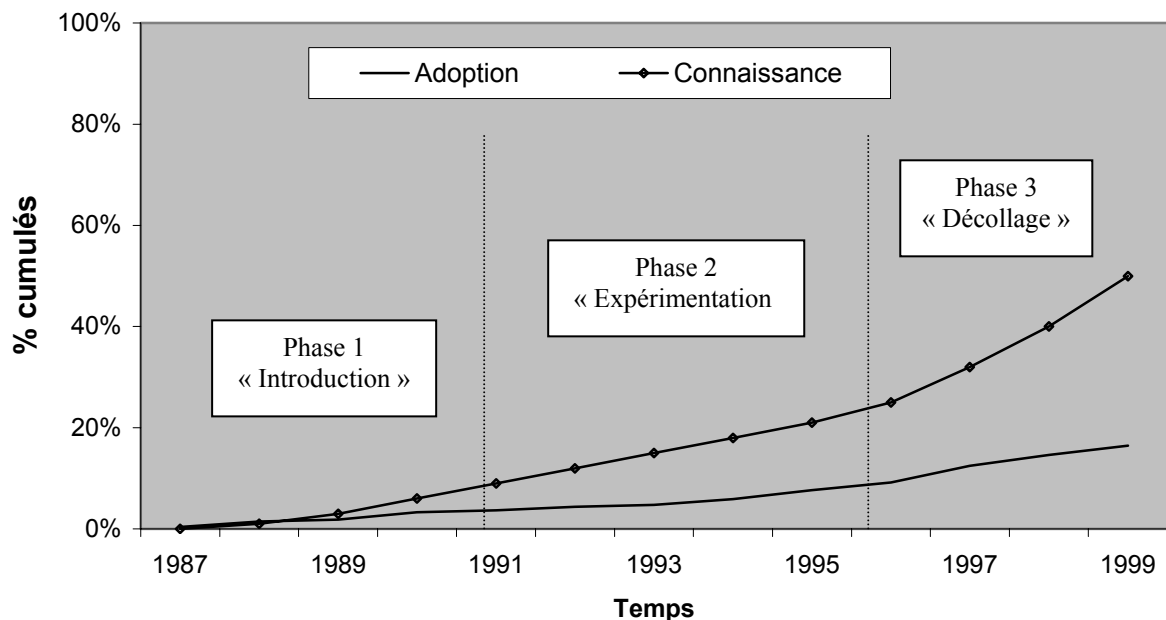
*« Avant 1993 il y a donc très peu de cas de mise en place de l'ABC. [...]. Le grand boom cela doit être 1995. Mais, depuis, la progression est assez régulière, il n'y a pas eu de pic. [...]. Il y a eu une autre année importante en France, c'est 1997. En 1997, les éditeurs de logiciels spécialisés ont ouvert un bureau en France. [...] On pourrait pratiquement faire une césure avant 1997 et après 1997. »* (un consultant, §E15.18)

*« Par contre il y a un phénomène important sur le marché français c'est l'arrivée en France des éditeurs de logiciels spécialisés il y a trois ou quatre ans. Donc le marché a été remué par eux depuis quatre ou cinq ans [...]. »* (un autre consultant, §E16.11)



*En résumé*, nous arrivons sensiblement aux mêmes résultats en utilisant les deux sources de données dont nous disposons à savoir le questionnaire diffusion et les entretiens avec les acteurs du processus de diffusion. Le processus de diffusion de l'ABC, depuis son introduction en France vers le milieu des années 1980 jusqu'à la fin des années 1990, peut être découpé en trois grandes phases, comme le montre la figure 5.4 ci-dessous. La première phase s'arrête vers 1991 : il s'agit de l'introduction de la méthode en France. Elle se caractérise par l'importation de la méthode, par la traduction et l'adaptation des concepts au contexte français. En même temps, les premières mises en place apparaissent, principalement au sein des filiales françaises de groupes américains. Il y a donc une double importation théorique et empirique. La seconde phase va de 1991 à 1996. Elle se caractérise par une diffusion accrue de la connaissance de l'ABC et par un certain nombre d'expérimentations de au sein des entreprises françaises. Enfin, la troisième phase, qui débute aux alentours de 1996, semble marquer le décollage de l'ABC en tant que pratique organisationnelle.

**Figure 5.4 : Les trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France de 1985 à 2000**



Afin de tracer la courbe d'adoption de la figure 5.4, nous avons regroupé les données portant sur les deux échantillons. La forme de la courbe ainsi obtenue est sensiblement identique aux deux autres. Par ailleurs, la courbe de connaissance ne représente qu'une estimation fondée

sur les données recueillies par entretien et sur le taux de connaissance obtenu par le biais du questionnaire diffusion. Finalement, les tendances représentées sur les deux courbes nous semblent plus importantes que les chiffres bruts qui ne sont que des estimations.

Dans les deux parties suivantes, nous allons décrire l'offre de ressources et l'implication des différentes catégories d'acteurs qui caractérisent les trois phases du processus de diffusion de l'ABC que nous venons d'identifier.

## **5.2. L'OFFRE DE RESSOURCES À TRAVERS LES CANAUX DE COMMUNICATION**

Dans le paragraphe précédent, nous avons décrit l'évolution du taux de diffusion de l'ABC dans le temps (V1) et nous avons identifié trois phases : introduction (1985-1991), expérimentation (1991-1996) et décollage (1996-2000<sup>31</sup>). Il s'agit de la variable dépendante que nous cherchons à expliquer dans ce chapitre. Selon notre modèle, la diffusion de l'ABC s'explique en partie par l'implication et les rôles joués par les différents acteurs du processus de diffusion (V2) qui se traduisent par une offre de ressources (information, formation, conseil) à travers des canaux de communication (V3). Cette offre de ressources est la conséquence de l'implication des différents acteurs et la traduction des rôles qu'ils jouent, c'est pourquoi nous décrivons ici V3, avant de décrire V2 au paragraphe suivant (cf. §5.3.).

Nous commencerons par décrire l'offre d'information à travers les médias de masse (§5.2.1.). Dans un second temps, nous présenterons l'offre d'information et de formation à travers les conférences et les séminaires (§5.2.2.). Nous décrivons ensuite le rôle joué par les discussions interpersonnelles dans l'offre d'information et de conseil (§5.2.3.). Finalement, nous établirons une synthèse de l'évolution de l'offre d'information, de formation et de conseil au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France (§5.2.4.).

---

<sup>31</sup> 2000 correspond à la délimitation de notre étude empirique, il se peut très bien que la phase de décollage continue au-delà de cette date.

### 5.2.1. L'offre d'information à travers les médias de masse

Un premier moyen de diffuser de l'information sur l'ABC est de passer par les médias de masse. Ceux-ci peuvent être de trois types : revues (académiques, professionnelles, presse « en kiosque »), ouvrages et électronique (Internet).

#### *Les revues académiques*

*Les documents* que nous avons étudiés consistent en un ensemble de cinq revues académiques sur une période allant de début 1987 à fin 2000 (cf. tableau A1.5 en annexe 1.6). Dix-neuf articles sur l'ABC ont été publiés au cours de cette période : un seul au cours de la phase 1, six au cours de la phase 2 et douze au cours de la phase 3 (cf. tableau A1.6). Plus des trois-quarts de ces articles sont signés ou co-signés par au moins un professeur. Les consultants et adoptants n'apparaissent comme auteurs qu'au cours de la phase 3. La très grande majorité de ces articles est de nature théorique (84% sur l'ensemble de la période). Les articles de nature pratique ou relatant des cas d'adoption (trois au total) n'apparaissent que pendant la troisième phase du processus en même temps que les consultants et les adoptants en tant qu'auteurs. Sur les vingt et un auteurs ou co-auteurs, treize sont des professeurs alors que l'on dénombre six consultants et deux adoptants (cf. tableau A1.7). Huit des vingt et un auteurs sont étrangers : trois professeurs, quatre consultants et un adoptant. Un professeur a participé à lui seul à un tiers des articles publiés dans les revues académiques étudiées de 1987 à 2000 : il s'agit de Pierre Mévellec. Finalement, sur les dix-neuf articles, un seul adopte un point de vue critique vis-à-vis de la méthode : celui de Henri Bouquin, publié dans le premier numéro de *Comptabilité - Contrôle - Audit* en 1995 (cf. tableau A1.8).

*Les entretiens* que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-REVA. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des revues académiques dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.9 et A1.10, annexe 1.6). Neuf des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre le rôle des revues académiques. Parmi eux, on trouve essentiellement des professeurs : cinq sur les six interrogés. Deux des cinq revues dont nous avons étudié le contenu ont été citées par ces

personnes : la *Revue Française de Gestion* (par sept d'entre elles) et *Comptabilité - Contrôle - Audit* (par un professeur uniquement). Le rôle des revues académiques américaines est également évoqué par deux professeurs qui ont pris connaissance de l'ABC à travers les articles publiés dans ces revues.

Les revues académiques (françaises ou américaines) ont permis à quatre des acteurs interviewés de prendre connaissance de l'ABC : deux professeurs, un consultant et un adoptant. Elles sont également pour certains une source d'inspiration (un professeur, deux consultants). Les articles publiés sur l'ABC représentent la concrétisation du travail des uns (professeurs) et une base de travail, un point de départ pour les autres (consultants, adoptants). Au total, d'après les acteurs interviewés, les revues académiques ont joué, et jouent peut-être toujours, un rôle important dans la diffusion des idées mais sans doute plus faible dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Les articles dans la *RFG* ont joué un rôle dans la diffusion des idées, ils « ont eu un effet important », ils ont jeté les fondements de l'ABC en France, lui ont servi de base de légitimité. Ils ont eu une grande importance dans la diffusion de l'ABC dans le monde académique mais une importance plus faible auprès des adoptants potentiels (cf. tableau A1.10).

### ***Les revues professionnelles***

***Les documents*** que nous avons étudiés correspondent à sept revues professionnelles sur une période allant de début 1990 à fin 2000 (cf. tableau A1.11). Soixante-sept articles sur l'ABC ont été publiés au cours de cette période : deux au cours de la phase 1, vingt-trois au cours de la phase 2 et quarante-deux au cours de la phase 3 (cf. tableau A1.12). Un peu moins des deux tiers de ces articles sont signés ou co-signés par au moins un professeur. Mais contrairement aux revues académiques, la proportion d'articles signés ou co-signés par des consultants et des adoptants n'est pas négligeable (respectivement 21% et 27% sur l'ensemble de la période). On peut également noter que ces deux dernières catégories d'acteurs n'interviennent significativement qu'à partir de la phase 3 du processus, comme pour les revues académiques. La majorité de ces articles est de nature pratique ou relate des cas d'adoption mais la proportion d'articles de nature théorique est tout de même significative (43% sur l'ensemble de la période) même si elle tend à diminuer de phase en phase.

Sur les sept revues étudiées, deux ont publié à elles seules 85% des soixante-sept articles : la *Revue Française de Comptabilité et Echanges* (cf. tableau A1.13). Trente-huit articles ont été publiés dans la *RFC* dont les trois-quarts sont co-signés par au moins un professeur. Dix-neuf articles ont été publiés dans *Echanges* dont deux seulement avant la phase 3 du processus de diffusion de l'ABC. Ces dix-neuf articles sont davantage répartis entre les trois catégories d'auteurs que dans la *RFC*. Sur les cinquante-huit auteurs ou co-auteurs, vingt-quatre sont professeurs, quinze consultants et dix-neuf adoptants (cf. tableau A1.14). Six des cinquante-huit auteurs sont étrangers : trois professeurs et trois consultants. Trois professeurs ont participé à eux seuls à plus du quart (28%) des articles publiés dans ces revues : P. Mévellec, M. Lebas et P.-L. Bescos. Finalement, sur les soixante-sept articles, seulement deux adoptent un point de vue critique vis-à-vis de la méthode : il s'agit de deux articles publiés dans la *RFC* est écrits par H. Bouquin et Y. Pesqueux (cf. tableaux A1.15, A1.16 et A1.17).

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-REVP. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des revues professionnelles dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.18 et A1.19). Quinze des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre le rôle des revues professionnelles dans le processus de diffusion de l'ABC. Toutes les catégories d'acteurs sont ici représentées : six professeurs, deux éditeurs de logiciels, un responsable d'organisme de formation, quatre consultants et deux adoptants. Deux des sept revues dont nous avons étudié le contenu ont été largement citées par ces personnes : la *Revue Française de Comptabilité* (par dix d'entre elles) et *Echanges* (par neuf d'entre elles). Trois personnes ont également évoqué le rôle des revues professionnelles en général.

Le rôle joué par les revues professionnelles dans la diffusion de l'ABC est semblable à celui joué par les revues académiques mais auprès d'un public en partie différent. Les articles sur l'ABC dans la *RFG* ont servi de vecteurs de diffusion à sa connaissance au sein de la communauté académique et en direction des autres acteurs de l'offre (consultants). Les articles dans la *RFC* et *Echanges* jouent le même rôle mais également auprès des adoptants potentiels. En fait, il semble que le rôle de la *RFC* ait été sensiblement identique à celui de la *RFG*, les nombreux articles de la première ayant été le prolongement des quelques articles précurseurs parus dans la seconde. Bien qu'étant une revue professionnelle, il semble que la

*RFC* ait surtout servi de vecteur de diffusion au sein de la communauté académique. En revanche, les articles parus dans *Echanges* ont sans doute eu un impact largement supérieur auprès des adoptants potentiels, c'est du moins ce que pensent les acteurs que nous avons interviewés. Au total, les personnes interviewées s'accordent à dire que les revues professionnelles ont eu un rôle important de diffusion de la connaissance de l'ABC.

En revanche, les revues professionnelles, tout comme les revues académiques, auraient joué un faible rôle dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. C'est du moins l'avis de deux professeurs, d'un éditeur de logiciels et d'un consultant. Selon eux, la lecture d'une revue professionnelle ne déclenche pas l'adoption. En outre, la *RFC* n'aurait pas eu d'impact dans la diffusion car ses lecteurs principaux ne s'intéressent pas à l'ABC. Finalement, selon un consultant, les revues professionnelles auraient joué un rôle négatif dans la diffusion de l'ABC en véhiculant un effet de mode autour de cette méthode.

### ***La presse « en kiosque »***

***Les documents*** que nous avons étudiés correspondent à douze revues ou périodiques « en kiosque » sur une période allant de début 1987 à fin 2000 (cf. tableau A1.20). Dix-huit articles sur l'ABC ont été publiés au cours de cette période : quatre au cours de la phase 1, quatre au cours de la phase 2 et dix au cours de la phase 3 (cf. tableau A1.21). Environ la moitié de ces articles a été écrite ou co-écrite par au moins un professeur, l'autre moitié ayant été écrite par des journalistes. Consultants et adoptants n'ont participé qu'à deux articles chacun. La grande majorité de ces articles est de nature théorique (79%). Sur les neuf auteurs ou co-auteurs non journalistes, cinq sont professeurs, deux consultants et deux adoptants (cf. tableau A1.22). Un seul de ces neuf auteurs n'est pas américain : H. Bouquin, un professeur français.

Deux professeurs américains « emblématiques » ont participé à eux deux à la moitié des articles écrits par des non journalistes : R. Cooper et R. Kaplan. Ces deux professeurs ont surtout publié dans *Harvard-L'Expansion* devenue ensuite *L'Expansion Management Review* (cf. tableau A1.23). Cette revue a publié à elle seule plus de la moitié des dix-huit articles. Elle est la première de toutes les revues - y compris académiques et professionnelles - à avoir publié des articles sur l'ABC et la seule à l'avoir fait avant 1990 (il s'agit en fait de la

traduction en français d'articles déjà publiés dans des revues américaines telles que *Harvard Business Review* ou *Journal of Cost Management*). Finalement, sur les dix-huit articles, un seul adopte un point de vue critique vis-à-vis de la méthode : il s'agit encore d'un article écrit par Henri Bouquin et publié dans *L'Expansion Management Review* en 2000.

**Les entretiens** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-REVK. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication de la presse en kiosque dans le processus de diffusion, la seconde son importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.24 et A1.25). Sept des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre le rôle de la presse en kiosque dans le processus de diffusion de l'ABC. Toutes les catégories d'acteurs sont également représentées, mais en petit nombre. En outre, cinq des douze revues ou périodiques dont nous avons étudié le contenu ont été citées par ces personnes.

Pour les personnes interviewées qui s'expriment sur le sujet, la presse en kiosque a joué le même rôle que les revues professionnelles avec un impact moindre, voire négatif. D'un côté, la presse en kiosque a joué un rôle de vulgarisation de l'ABC : elle informe, elle permet aux adoptants potentiels de découvrir l'existence de l'ABC mais ne déclenche pas l'adoption. De l'autre, si elle a participé à la diffusion des idées, c'est aussi parfois de façon négative en « véhiculant une image de méthode uniquement calculatoire » (un professeur) ou en véhiculant l'effet de mode autour de l'ABC (un consultant).

### ***Ensemble des revues***

Cent-quatre articles sur l'ABC ont été publiés de 1988 à 2000 : sept au cours de la phase 1, trente-trois au cours de la phase 2 et soixante-quatre au cours de la phase 3 (cf. tableau A1.26). Une revue professionnelle a publié à elle seule plus du tiers de ces cent-quatre articles : la *Revue Française de Comptabilité*. C'est d'ailleurs la catégorie des revues professionnelles qui compte pour la plus grande proportion d'articles publiés sur l'ABC sur l'ensemble de la période : un peu moins des deux tiers. A noter que la presse en kiosque est la source la plus importante en phase 1 du processus (plus de la moitié des articles publiés) alors que les revues académiques fournissent lors de chaque phase entre 15 et 20% des articles. Sur les cent-quatre articles, seulement quatre adoptent un point de vue critique vis-à-vis de la

méthode : un dans les revues académiques, deux dans les revues professionnelles et un quatrième dans la presse en kiosque. Trois de ces quatre articles ont été écrits par un même professeur français : H. Bouquin.

Sur l'ensemble de la période, la majorité des articles est de nature théorique mais la proportion s'inverse lors de la phase 3, au cours de laquelle les articles pratiques ou qui relatent des cas d'adoption deviennent majoritaires (cf. tableau A1.27). La proportion d'articles de nature théorique dans le total des articles publiés tend ainsi à diminuer de phase en phase. Parmi les différents types de revues, ce sont les revues professionnelles qui font une large place aux articles de nature pratique ou relatant des cas d'adoption. Les revues académiques et la presse en kiosque restent relativement hermétiques à ce type d'article. Un peu moins des deux tiers des cent-quatre articles sont écrits ou co-écrits par au moins un professeur (cf. tableau A1.28). Environ un cinquième des articles est également écrit ou co-écrit par des consultants et un autre cinquième par des adoptants. En outre, la très grande majorité des articles publiés lors des phases 1 et 2 est l'œuvre de professeurs (86% en phase 1, 82% en phase 2), les consultants et les adoptants n'intervenant significativement en tant qu'auteurs que lors de la phase 3 du processus.

Sur les quatre-vingt-deux auteurs ayant écrit ou co-écrit au moins un article dans l'une des revues étudiées, trente-six sont des professeurs (soit 44% des auteurs), vingt-trois sont des consultants (soit 28%) et vingt-trois sont des adoptants (également 28%). Vingt et un des quatre-vingt-deux auteurs sont étrangers : neuf professeurs, neuf consultants et deux adoptants. Dix-sept individus ont écrit ou co-écrit plus d'un article, la moitié d'entre eux sont des professeurs. Enfin, six professeurs ont écrit ou co-écrit à eux seuls un peu plus du quart du total des articles publiés : il s'agit de P. Mévellec (14 articles), M. Lebas (9), P.-L. Bescos (5), R. Cooper (5), H. Bouquin (4) et R. Kaplan (4).

### ***Les ouvrages de gestion***

***Les documents*** que nous avons étudiés correspondent à un ensemble de quatre-vingts ouvrages de comptabilité de gestion et de contrôle de gestion publiés en langue française et sur une période allant de début 1990 à fin 2000 (cf. tableau A1.29). Cinq de ces ouvrages sont exclusivement, ou presque exclusivement, consacrés à l'ABC :



- *Outils de gestion. La pertinence retrouvée* de P. Mévellec (1990) ;
- *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités* de P. Lorino (1991) ;
- *Le management de la performance* de P.-L. Bescos et C. Mendoza (1994) ;
- *Gestion par activités : une méthode pratique testée sur 25 sites* de P. Deherripon (1997) ;
- *La méthode ABC/ABM* de L. Ravignon *et al.* (1998).

**Tableau 5.4 : Données concernant le traitement de l'ABC dans les ouvrages de comptabilité et de contrôle de gestion étudiés par phases du processus de diffusion**

	<b>Phase 1 (1990-1991)</b>	<b>Phase 2 (1991-1996)</b>	<b>Phase 3 (1996-2000)</b>	<b>Total (1990-2000)</b>
<b>Nombre d'ouvrages étudiés</b>	6	25	39 <sup>32</sup>	80
<b>Nombre d'ouvrages parlant de l'ABC</b>	2	14	33	49
<b>% d'ouvrages parlant de l'ABC</b>	NA <sup>33</sup>	56%	85% <sup>34</sup>	61% <sup>35</sup>
<b>Nombre de pages sur l'ABC</b>	202	620	1475	2297
<b>Nombre de pages total</b>	NA	8368	11871 <sup>36</sup>	NA
<b>% de pages consacrées à l'ABC sur l'ensemble des ouvrages étudiés</b>	NA	7,4%	12,4% <sup>37</sup>	NA
<b>Nombre moyen de pages sur l'ABC sur l'ensemble des ouvrages étudiés</b>	NA	24,8	37,8 <sup>38</sup>	NA
<b>Nombre moyen de pages sur l'ABC dans les ouvrages parlant de l'ABC</b>	NA	44,3	44,7	NA

Le tableau 5.4 ci-dessus présente quelques données concernant l'évolution du traitement de l'ABC au cours des différentes phases du processus de diffusion de l'ABC. En premier lieu, nous n'avons pas trouvé d'ouvrage en français qui traite de l'ABC avant 1990. Il était donc inutile d'inclure dans notre étude des ouvrages de contrôle de gestion publiés avant cette date. Nous nous sommes volontairement limité à ceux publiés en 1990 et 1991. Nous n'avons donc pas calculé de statistiques concernant la phase 1 pour des raisons évidentes de non

<sup>32</sup> Dont 4 qui ne parlent pas de comptabilité de gestion.

<sup>33</sup> NA = non applicable.

<sup>34</sup> 94% si l'on exclue les ouvrages qui ne parlent pas de comptabilité de gestion.

<sup>35</sup> 64,5% si l'on exclue les ouvrages qui ne parlent pas de comptabilité de gestion.

<sup>36</sup> 10993 pages si l'on exclue les ouvrages qui ne parlent pas de comptabilité de gestion.

<sup>37</sup> 13,4% si l'on exclue les ouvrages qui ne parlent pas de comptabilité de gestion.

significativité. Même s'il nous est impossible de le calculer, le pourcentage d'ouvrages parlant de l'ABC pour cette première phase est donc infime. En revanche, lors la phase 3, la très grande majorité des ouvrages publiés parlent de l'ABC. Le nombre de pages consacrées à l'ABC triple de la phase 1 à la phase 2 et fait plus que doubler de la phase 2 à la phase 3. En proportion du nombre total de pages, le nombre de pages consacrées à l'ABC augmente de cinq points de la phase 2 à la phase 3. Enfin, le nombre de pages moyen sur l'ABC dans l'ensemble des ouvrages étudiés augmente de la phase 2 à la phase 3, passant de 24,8 à 37,8 pages (voire 42,7 pages si l'on exclut les ouvrages ne parlant pas de comptabilité de gestion), alors que le nombre de pages consacrées à l'ABC uniquement dans les ouvrages abordant le sujet stagne.

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-LIV. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des ouvrages de gestion dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.30 et A1.31). Quatorze des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué le rôle de ce canal : six professeurs, un éditeur de logiciels, quatre consultants et trois adoptants. Quatre des cinq ouvrages français évoqués ci-dessus sont largement cités par ces personnes, le livre de Dehripon n'étant évoqué que par une seule personne. Trois ouvrages américains sont également cités : *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting* de H. T. Johnson et R. S. Kaplan, *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design* de C. Berliner et J. A. Brimson et *Implementing Activity-Based Cost Management : Moving from Analysis to Action* de Cooper *et al.* Enfin, deux personnes évoquent le rôle des ouvrages en général sans en nommer un en particulier.

Les ouvrages américains précurseurs en matière d'ABC sont une source d'inspiration pour tous les acteurs ayant évoqué leur rôle, à savoir cinq professeurs et un consultant. Ils constituent aussi, la plupart du temps, le ou l'un des premiers contacts de ces individus avec la méthode (quatre cas sur six). Ce rôle joué par les premiers ouvrages américains essentiellement auprès des professeurs semble également être joué par les premiers ouvrages français auprès de certains consultants et adoptants. Ce point de vue est au moins partiellement partagé par les différentes catégories d'acteurs interviewés: professeurs,

---

<sup>38</sup> 42,1 si l'on exclue les ouvrages qui ne parlent pas de comptabilité de gestion.

consultants et adoptants, même si certains émettent quelques réserves quant au caractère « accessible » de ces ouvrages. De son côté, l'ouvrage plus récent de Ravignon *et al.* (1998) est, d'après les acteurs interviewés, celui qui a le plus d'impact dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Enfin, il semble important de souligner qu'aucun acteur ne prête un rôle peu important ou négatif à ce canal de communication.

### ***Internet***

Le rôle d'Internet n'avait pas été envisagé avant notre « passage » sur le « terrain ». Une étude de documents *a posteriori* de ce canal étant impossible en raison de l'absence d'archives accessibles, nous nous sommes contenté d'analyser les segments de texte recueillis sur le sujet lors des entretiens. Le tableau A1.32 en annexe 1.6 présente une matrice descriptive de l'implication d'Internet dans le processus de diffusion selon les acteurs interviewés. Seulement deux d'entre eux ont évoqué le rôle de ce canal : un éditeur de logiciels et un consultant. Selon ces deux personnes, Internet, à travers les sites des entreprises participant aux processus de diffusion de l'ABC (cabinets de conseil, éditeurs de logiciels), jouerait un rôle (qu'ils ne qualifient pas vraiment) dans la diffusion à partir de la fin des années 1990.

### **5.2.2. L'offre d'information et de formation à travers les conférences et séminaires**

Nous venons de présenter une première analyse du rôle des médias de masse en tant que vecteurs d'une offre d'information dans le processus de diffusion de l'ABC. Nous allons maintenant étudier le rôle de trois canaux interpersonnels : les conférences académiques et professionnelles, les séminaires de formation professionnelle et la formation initiale, en tant que vecteurs d'une offre d'information et de formation.

#### ***Les conférences académiques***

***Les documents*** que nous avons étudiés correspondent aux actes des congrès annuels de l'Association Française de Comptabilité sur la période 1985-2000. Au cours de cette période, vingt-huit communications sur l'ABC ont été effectuées : une seule lors de la première phase,

quinze lors de la seconde et douze lors de la troisième (cf. tableau A1.33). Seules deux communications parmi les vingt-huit adoptent un point de vue critique vis-à-vis de la méthode. Mis à part un consultant, les auteurs de ces communications sont tous des professeurs.

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-CON. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des conférences académiques et professionnelles dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.34 et A1.35). Quatre acteurs seulement ont évoqué le rôle de ce canal. Deux professeurs évoquent le rôle des congrès de l'AFC. Le premier a pour la première fois pris connaissance de l'ABC lors de l'un de ces congrès. Les congrès académiques sont pour lui l'occasion d'échanger sur l'ABC avec d'autres professeurs et constituent une source d'inspiration pour ses travaux de recherche. Le second professeur estime que les congrès de l'AFC « sont un bon média pour la diffusion des idées » et qu' « ils font partie de la diffusion de l'ABC comme les conférences de la DFCG ». Un troisième professeur évoque également sa découverte de l'ABC au cours d'une série de congrès académiques aux Etats-Unis. Enfin, un adoptant précise qu'il a lui aussi découvert l'ABC lors d'une conférence académique, mais il ne s'agissait pas d'un congrès de l'AFC.

Par ailleurs, trois professeurs et un consultant ont évoqué le rôle des conférences organisées par le CAM-I<sup>39</sup>. Ces conférences sont de nature « hybride », ni purement académiques, ni purement professionnelles, et réunissent toutes les catégories d'acteurs. Le fait qu'elles soient évoquées surtout par des professeurs et qu'elles semblent remplir une fonction proche de celle remplie par les congrès académiques auprès de cette catégorie d'acteurs nous incite à les considérer comme telles. En effet, les congrès du CAM-I ont été l'occasion pour deux professeurs et un consultant de prendre connaissance de l'ABC. Pour un troisième professeur, ces manifestations ont permis de légitimer la mise en œuvre de la méthode au sein de l'entreprise dans laquelle il intervenait et lui ont permis par ailleurs de se constituer un réseau de relations dans le domaine.

---

<sup>39</sup> Le CAM-I est un organisme regroupant plusieurs acteurs individuels et collectifs (professeurs, consultants, éditeurs de logiciels, entreprises) et est considéré comme étant à l'origine de l'ABC (cf. chapitre 2, §2.3.1.). Nous présentons plus longuement le rôle de cet organisme au paragraphe §5.3.1. ci-dessous.

### *Les conférences professionnelles*

*Les documents* que nous avons étudiés correspondent au contenu de la revue professionnelle qui s'est fait l'écho des conférences professionnelles organisées sur le thème de l'ABC au cours de la décennie 1990, à savoir *Echanges*. De toutes les revues que nous avons étudiées (cf. §5.2.1. ci-dessus), c'est la seule à avoir fait de la « publicité » pour de tels événements. Le tableau A1.36 en annexe 1.6 dresse la liste des conférences qui ont été annoncées. La première conférence professionnelle annoncée a lieu en septembre 1995, en toute fin de seconde phase du processus de diffusion. Toutes les autres ont donc lieu lors de la troisième phase du processus, c'est-à-dire à partir de 1996. Le nombre d'événements annoncés tourne régulièrement autour de quatre par an sauf lors des années 1998 et 1999 (une seule conférence est évoquée lors de chacune de ces deux années). La majeure partie de ces événements est organisée par la DFCG (association qui publie la revue *Echanges*) en association avec des cabinets de conseil et/ou des éditeurs de logiciels. On peut également noter que ces différents événements sont largement répartis sur le territoire français. Enfin, d'après les intitulés des conférences, il semble qu'il y ait eu une certaine évolution des thèmes traités des principes de la méthode (jusque vers 1997) à sa mise en œuvre (à partir de cette même date).

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-CON. Nous avons déjà mentionné les deux matrices descriptives qui mettent en forme ces extraits de discours (cf. tableaux A1.34 et A1.35). Dix-sept des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué le rôle de ce canal : six professeurs, deux éditeurs de logiciels, un responsable d'organisme de formation, quatre consultants et quatre adoptants. Sur ces dix-sept acteurs, treize citent précisément les conférences organisées par la DFCG<sup>40</sup> et les quatre autres parlent des conférences professionnelles en général. Pour un certain nombre d'acteurs, les conférences professionnelles jouent un rôle important, voire très important, dans la diffusion de l'ABC, surtout à partir de la phase 3 du processus. Outre la simple diffusion des idées et de la connaissance auprès d'un grand nombre d'adoptants potentiels, ces conférences ont permis à des entreprises ayant déjà adopté l'ABC de témoigner de leur expérience. Elles sont ainsi un lieu où les acteurs de l'offre (professeurs, consultants, éditeurs de logiciels) rencontrent la demande potentielle et, inversement, où les adoptants potentiels peuvent identifier les acteurs de l'offre. Un petit nombre d'acteurs estime néanmoins que le rôle des

conférences professionnelles dans le processus de diffusion de l'ABC est limité. Si elles jouent un rôle important dans la diffusion des idées, leur impact dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique resterait faible. Finalement, d'après un consultant, les conférences de ce type joueraient un rôle négatif en favorisant l'effet de mode autour de l'ABC.

### *Les séminaires de formation professionnelle*

*Les documents* que nous avons étudiés correspondent au contenu de la revue professionnelle qui s'est fait l'écho des séminaires de formation professionnelle organisés sur le thème de l'ABC au cours de la décennie 1990, à savoir la *Revue Fiduciaire Comptable*. De toutes les revues que nous avons étudiées, c'est la seule à avoir fait de la « publicité » pour de tels événements. Le tableau A1.37 en annexe 1.6 dresse la liste des séminaires qui ont été annoncés. Au total, six séminaires ont été annoncés : deux par an en 1996, 1998 et 2000.

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-SEM. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des séminaires de formation professionnelle dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.38 et A1.39). Quinze des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué le rôle de ce canal : six professeurs, un éditeur de logiciels, un responsable d'organisme de formation, cinq consultants et deux adoptants. D'après eux, les séminaires de formation professionnelle jouent sensiblement le même rôle que les conférences professionnelles. Il s'agit en fait d'un prolongement « logique » de ces conférences. Les différents acteurs de l'offre prennent part à ce type d'événements en tant qu'organisateur (cabinets de conseil, éditeurs de logiciels, organismes de formation), animateurs (consultants, professeurs) ou témoins (adoptants). Il s'agit d'un lieu de rencontre entre l'offre et la demande et entre catégories d'acteurs se situant d'un même « côté ». En effet, des adoptants potentiels s'y rencontrent, de même que des consultants et des professeurs y font connaissance. Ce type d'événements semble donc jouer un rôle important dans le processus de diffusion à partir de la seconde moitié des années 1990.

---

<sup>40</sup> Association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion. Nous développons le rôle joué par cette association au paragraphe §5.3.1. ci-dessous.

### *La formation initiale*

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-FINI. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des séminaires de formation professionnelle dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.40 et A1.41). Dix des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué le rôle de ce canal : cinq professeurs, quatre consultants et un adoptant. Deux consultants et un adoptant ont découvert l'ABC dans le cadre de leurs études de troisième cycle (Doctorat, DESS). Par ailleurs, le rôle d'un DEA en particulier est évoqué par plusieurs acteurs comme étant très important dans le processus de diffusion de l'ABC. Ainsi, quatre professeurs sont d'avis que la formation initiale joue un rôle important dans la diffusion de l'ABC alors que deux autres jugent ce rôle faible en raison du petit nombre d'institutions impliquées.

### **5.2.3. L'offre d'information et de conseil à travers les discussions interpersonnelles**

*Les entretiens* que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés COM-INTER. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des communications interpersonnelles dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.42 et A1.43). Dix-huit des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre le rôle de ce canal dans le processus de diffusion de l'ABC.

Bien évidemment, la discussion entre individus est un mode de communication de tous les instants. Il semble donc difficile de spécifier ou de quantifier le poids de ce canal par rapport aux autres tant il est couramment utilisé. D'ailleurs, un seul acteur a émis un jugement sur l'importance de ce canal dans la diffusion de l'ABC. Néanmoins, il nous a semblé intéressant d'essayer de repérer les catégories d'acteurs entre lesquelles ce type d'échange semble jouer spécifiquement un rôle dans la diffusion de l'ABC. Cinq types d'échanges ont été repérés dans les propos des acteurs interviewés : communications entre professeurs et adoptants potentiels, entre adoptants et adoptants potentiels, entre consultants/éditeurs de logiciels et

adoptants potentiels, entre professeurs et consultants et entre adoptants potentiels entre eux. Les trois dernières sont celles qui sont le plus largement évoquées dans les entretiens, ce qui nous laisse supposer qu'elles ont la plus grande importance ou qu'elles sont les plus courantes. Ceci nous amène à élaborer la chaîne de communication suivante : en amont du processus, les professeurs échangent avec les consultants, puis les consultants rentrent en relation avec les adoptants potentiels ce qui amène les adoptants potentiels à interroger ceux qui ont déjà adopté l'ABC. Les échanges directs entre professeurs et adoptants potentiels sont très rares et les discussions entre adoptants potentiels sont peu communes en dehors des conférences et séminaires de formation.

#### **5.2.4. Synthèse de l'évolution de l'offre d'information, de formation et de conseil au cours des trois phases du processus de diffusion**

Tout au long de cette deuxième partie de chapitre, nous avons décrit le rôle et l'importance des différents canaux de communication lors des différentes phases du processus de diffusion de l'ABC tels que nous les avons mesurés empiriquement. Le tableau A1.44 présente un récapitulatif de l'importance de ces différents canaux telle qu'elle est perçue par les acteurs que nous avons interviewés. Ces canaux de communication ont pour fonction de mettre à la disposition des adoptants potentiels trois types de ressources sur l'ABC : information, formation, conseil. Nous proposons ci-dessous notre propre estimation de l'évolution de l'offre de ces trois types de ressources au cours des trois phases du processus.

##### ***Evolution de l'offre d'information***

L'information sur l'ABC est le seul type de ressources qui peut être offert à travers tous les canaux de communication. Bien évidemment, et comme nous l'avons vu plus haut, l'information délivrée n'aura pas le même impact sur la diffusion de la connaissance et sur la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle selon le canal de communication. La formation initiale, par exemple, peut avoir un impact important sur la diffusion de la connaissance de l'ABC mais sans doute relativement faible à court terme sur sa diffusion en tant que pratique organisationnelle. En général, un temps relativement long doit en effet s'écouler avant qu'un étudiant en formation initiale n'occupe un poste suffisamment important pour pouvoir suggérer voire imposer l'adoption d'une telle méthode. Sur la base de



tous les éléments empiriques à notre disposition, nous avons cherché à estimer l'évolution de la quantité d'information offerte à travers les différents types de canaux<sup>41</sup> et au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC. Le tableau 5.5 ci-dessous présente cette estimation. Les « + » indiqués dans le tableau représentent un indice de la quantité de ressources mise à disposition. Le nombre de « + » est attribué à chaque canal de communication relativement aux autres. Si le nombre absolu de « + » attribué à chaque canal peut paraître arbitraire, l'évolution de ce nombre au cours du temps et relativement aux autres canaux nous semble la plus objective possible.

**Tableau 5.5 : Estimation de l'évolution de l'offre d'information au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France**

<b>Canaux de communication</b>	<b>Phase 1 (1985-1991)</b>	<b>Phase 2 (1991-1996)</b>	<b>Phase 3 (1996-2000)</b>
<b>1. Revues académiques</b>	0	+	+
<b>2. Revues professionnelles</b>	0	++	+++
<b>3. Presse en kiosque</b>	+	+	+
<b>4. Ouvrages</b>	+	++	+++
<b>5. Internet</b>	0	0	+
<b>I. Ensemble des médias de masse (1+2+3+4+5)</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>9</b>
<b>6. Conférences académiques</b>	0	+	+
<b>7. Conférences professionnelles</b>	+	+++	++
<b>8. Séminaires de formation professionnelle</b>	0	+	++
<b>9. Formation initiale</b>	0	+	++
<b>II. Ensemble des canaux interpersonnels (6+7+8+9)</b>	<b>1</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
<i>Indice global</i>	<i>3</i>	<i>12</i>	<i>16</i>

<sup>41</sup> Mise à part l'offre d'information à travers les discussions interpersonnelles, que nous jugeons impossible à mesurer.

### *Evolution de l'offre de formation*

Les formations sur l'ABC représentent le second type de ressources pouvant être mis à la disposition des adoptants potentiels de l'ABC. L'offre de ce type de ressources ne peut se faire qu'à travers deux canaux de communication : les séminaires de formation professionnelle et la formation initiale<sup>42</sup>. De même que pour l'information, nous avons tenté d'estimer l'évolution de la quantité de formation offerte au cours du processus de diffusion de l'ABC. Le tableau 5.6 ci-dessous présente cette estimation. Comme pour l'information, l'offre de formation n'aura pas forcément le même impact sur la diffusion de la connaissance de l'ABC et sur sa diffusion en tant que pratique organisationnelle. Il nous semble que les séminaires de formation professionnelle aient potentiellement un plus grand impact sur la diffusion de la pratique alors que la formation initiale peut représenter un moyen de diffuser la connaissance de l'ABC à un grand nombre d'étudiants en peu de temps

**Tableau 5.6 : Estimation de l'évolution de l'offre de formation au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France**

<b>Canaux de communication</b>	<b>Phase 1 (1985-1991)</b>	<b>Phase 2 (1991-1996)</b>	<b>Phase 3 (1996-2000)</b>
<b>Séminaires de formation professionnelle</b>	0	+	++
<b>Formation initiale</b>	0	+	++
<i>Indice global</i>	<i>0</i>	<i>2</i>	<i>4</i>

### *Evolution de l'offre de conseil*

Les missions de conseil représentent le troisième type de ressources pouvant être mis à la disposition des adoptants potentiels de l'ABC. Ce type de ressources peut être offert à travers trois canaux : les conférences professionnelles, les séminaires de formation professionnelle et les discussions interpersonnelles<sup>43</sup>. Comme pour l'information et la formation, nous avons cherché à estimer l'évolution de la quantité de missions de conseil offerte à travers ces trois

<sup>42</sup> L'offre de formation à l'ABC sur Internet nous semble également impossible à mesurer.

<sup>43</sup> Théoriquement, les conférences académiques pourraient également servir de canal pour l'offre de ce type de ressources mais il nous semble extrêmement improbable que des adoptants potentiels y assistent.

canaux. Le tableau 5.7 ci-dessous présente cette estimation. Par ailleurs, il convient de préciser que l'estimation qui concerne les discussions interpersonnelles s'est essentiellement appuyée sur l'analyse du rôle joué par les consultants et les éditeurs de logiciels (cf. §5.3.1.).

**Tableau 5.7 : Estimation de l'évolution de l'offre de conseil au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France**

Canaux de communication	Phase 1 (1985-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)
Conférences professionnelles	+	+++	++
Séminaires de formation professionnelle	0	+	++
Discussions interpersonnelles	0	+	++
<i>Indice global</i>	<i>1</i>	<i>5</i>	<i>6</i>

Nous venons ainsi de décrire l'évolution de l'offre de ressources en matière d'information, de formation et de conseil au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France. Le paragraphe suivant est consacré à l'implication et aux rôles joués par les différentes catégories d'acteurs tout au long de ce processus.

### **5.3. IMPLICATION ET RÔLES JOUÉS PAR LES ACTEURS DU PROCESSUS DE DIFFUSION**

Le premier paragraphe de ce chapitre était consacré à la description de l'évolution du taux de diffusion de l'ABC dans le temps (V1). Selon notre modèle d'adoption-diffusion, la diffusion de l'ABC s'explique en partie par l'implication et les rôles joués par les différents acteurs du processus de diffusion (V2) qui se traduisent par une offre de ressources à travers des canaux de communication (V3). Nous avons décrit la façon dont cette offre de ressources s'est matérialisée au paragraphe précédent. Il s'agit maintenant de décrire la façon dont les différentes catégories d'acteurs se sont impliquées dans celui-ci ainsi que les rôles qu'elles ont joués. Nous commencerons donc par décrire l'implication des différentes catégories d'acteurs, telle que nous avons pu la mesurer empiriquement (§5.3.1.) avant de préciser les rôles joués par ces différentes catégories (§5.3.2.).

### **5.3.1. Implication des différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion**

Nous avons étudié la façon dont sept catégories d'acteurs s'étaient impliquées dans le processus de diffusion de l'ABC en France. Ces sept catégories d'acteurs sont les suivantes : les professeurs, les consultants, les éditeurs de logiciels, les associations, les adoptants, les organismes de formation professionnelle et les organismes des professions réglementées. Nous allons décrire dans cet ordre l'implication de chacune de ces sept catégories après avoir précisé la signification que nous donnons au concept d'« acteur ».

#### ***Définition du concept d'« acteur »***

Oriot-Avellana (2003, p.313 et suivantes) identifie trois types de représentation de l'individu au sein de la littérature organisationnelle : l'individu-objet, l'individu-acteur et l'individu-sujet. Le tableau 5.8 ci-dessous décrit les principales caractéristiques de ces trois représentations. Dans notre thèse, c'est la deuxième représentation de l'individu que nous adoptons : l'individu-acteur. Nous considérons donc que l'individu est doté de buts et de stratégies propres. Il « joue un rôle » et a une « marge de manœuvre politique ». En tant qu'acteur, il agit. Cette conception de l'individu en tant qu'acteur est proche de celle de Crozier et Friedberg (1977). Selon ces deux auteurs, est acteur celui qui joue un rôle au sein d'une organisation. L'acteur, individu ou groupe, est donc celui qui participe et qui a des intérêts à une action. L'individu n'est pas regardé comme une ressource, un moyen au service des buts organisationnels, comme dans la vision de l'individu-objet, mais comme un acteur doté de ses objectifs propres, de ses stratégies particulières, susceptibles d'être antagonistes avec ceux de l'organisation dans laquelle il évolue. Un acteur ne peut donc être défini *a priori*, il ne peut l'être que par rapport à l'action envisagée. Un acteur est rationnel par rapport à des stratégies. Ainsi, dans notre recherche, pourront être qualifiés d'acteurs ceux qui exercent une action sur le processus de diffusion de l'ABC. Mais notre problème n'est pas d'expliquer le comportement des acteurs, les stratégies qu'ils suivent, mais d'expliquer la diffusion de l'ABC par ce comportement. Le comportement des acteurs est une variable explicative, ce n'est pas la variable à expliquer.

**Tableau 5.8 : Les trois représentations de l'individu au sein de la littérature organisationnelle (d'après Oriot-Avellana, 2003, p.333)**

OBJET	ACTEUR	SUJET
L'individu est un moyen passif au service des buts de l'organisation	L'individu est doté de buts et de stratégies propres. Il « joue un rôle » et a une « marge de manœuvre politique ». L'acteur agit	L'individu est doté d'intentions, d'une volonté, de réflexivité et d'affectivité. Il a une marge d'interprétation. Le sujet interprète
<b>Les buts</b>		
Les buts sont donnés par un coordinateur au sommet	Il y a un minimum de buts ou de contraintes partagées. Les buts ne sont pas donnés, ils sont issus d'un processus de négociation, les jeux entre acteurs Représentation politique (et encore un peu instrumentale)	L'organisation n'a aucun but en propre en dehors de ceux de chaque individu  Spécificités cognitives des acteurs
<b>Les relations entre individus</b>		
La motivation de l'individu et son lien aux autres membres de l'organisation sont utilisés pour augmenter l'efficacité organisationnelle	L'acteur est dans un contexte d'interdépendance, pour parvenir à ses fins, il a besoin des autres. L'acteur de Crozier est rationnel par rapport à des opportunités et par rapport au comportement des autres acteurs : « jeux des acteurs »  Interaction d'actions	Introduire le sujet dans le champ de la gestion, c'est considérer une subjectivité en action étroitement interreliée à l'existence d'autrui : « intersubjectivité »  Interaction d'interprétations
<b>Les représentations</b>		
Les représentations sont le reflet d'une réalité extérieure sur un individu passif	Les représentations sont l'image d'une réalité perçue par des individus actifs : l'individu est acteur de ses perceptions	Les représentations sont une construction de la réalité issue de l'imaginaire du sujet. Construction interne d'interprétations à partir de connaissances déjà mémorisées et d'intentions

### ***Implication des professeurs***

Notre étude de l'implication des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC s'appuie sur deux types de sources de données : la production écrite (articles et ouvrages) de ces professeurs, dont nous avons déjà fait une description au paragraphe §5.2. ci-dessus, et les entretiens que nous avons effectués avec les différents acteurs du processus.

***Les documents*** que nous avons étudiés correspondent à un ensemble de revues et d'ouvrages dont nous avons présenté le contenu au paragraphe §5.2. ci-dessus et auxquels les professeurs ont plus ou moins participé en tant qu'auteurs (cf. tableaux A1.5 à A1.33). Un premier moyen de mesurer l'implication des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC consiste ainsi à analyser leur contribution à la mise à disposition de ressources à travers ces canaux de communication. Sur un total de cent-quatre articles publiés, les professeurs en ont écrits ou co-écrits soixante-cinq, soit un peu moins des deux tiers (cf. tableau A1.28). La grande majorité des articles écrits en phases 1 et 2 est à mettre à l'actif de cette catégorie d'acteurs ainsi que la moitié de ceux écrits en phase 3. Si l'on étudie la répartition par types de revues, on s'aperçoit que les professeurs ont écrit ou co-écrit les trois-quarts des articles parus dans les revues académiques, dont l'intégralité de ceux publiés en phases 1 et 2 (cf. tableau A1.6). Ils sont également à l'origine des deux-tiers des articles publiés dans les revues professionnelles, dont la totalité des articles parus en phase 1 et les quatre-cinquièmes de la phase 2 (cf. tableau A1.12). Enfin, les professeurs ont également participé à l'écriture d'un peu moins de la moitié des articles publiés dans la presse en kiosque, ce qui représente les deux-tiers du total hors journalistes (cf. tableau A1.21).

Des soixante-douze auteurs ayant publié au moins un article, plus d'un sur deux appartient à la catégorie des professeurs. Seuls des individus appartenant à cette catégorie ont publié plus de trois articles sur la période étudiée. Ceux-ci sont au nombre de six. Quatre sont français : P. Mévellec (14 articles), M. Lebas (9), P.-L. Bescos (5) et H. Bouquin (4). Deux sont américains : R. Cooper (5 articles) et R. Kaplan (4). Les professeurs sont également les seuls à avoir publié des articles adoptant un point de vue critique vis-à-vis de l'ABC. Enfin, les professeurs sont à l'origine de la grande majorité des ouvrages consacrés à l'ABC ou abordant cette méthode, à l'exception notoire de *La méthode ABC/ABM* (Ravignon *et al.*, 1998) qui est l'œuvre d'une majorité de consultants associés à un professeur.

*Les entretiens* que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-ACA et DIF-ACA. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des professeurs dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.45 et A1.46). Dix-neuf des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre l'implication des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC. Toutes les catégories d'acteurs sont représentées.

L'importance des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC fait l'objet de jugements divergents. Si beaucoup des acteurs interviewés estiment que les professeurs ont eu un rôle important, un nombre non négligeable estiment que ce rôle a été faible et d'autres encore qu'il a été négatif. Il semble en fait que ces différences de jugement s'expliquent par une certaine hétérogénéité au sein de la catégorie d'acteurs étudiée. Il faut en effet distinguer trois groupes de professeurs. Un premier groupe est constitué d'un petit nombre de professeurs « pionniers » qui se sont impliqués directement dans la diffusion de l'ABC et dès la première phase du processus. Un second groupe, encore plus restreint, est composé de professeurs ayant ouvertement critiqué l'ABC. Enfin, un troisième groupe, que l'on pourrait baptiser de « majorité silencieuse », est constitué de la grande majorité des professeurs. Les membres de ce groupe se sont peu intéressés à la méthode, n'ont pas pris position par rapport à elle et ont attendu que celle-ci soit « officialisée » avant de commencer à l'enseigner à la fin des années 1990, donc au cours de la phase 3 du processus.

Le premier groupe de professeurs est donc celui qui a joué un rôle important dans le processus de diffusion de l'ABC. Les individus qui le composent, une dizaine tout au plus, sont directement impliqués dans l'« introduction » de l'ABC en France. Ils ont en quelque sorte importé dans le domaine théorique une méthode initialement développée aux Etats-Unis. Ils ont jeté les fondements de la réflexion en France sur l'ABC. Certains d'entre eux ont également initié des expérimentations concrètes en entreprise. Ce premier groupe a ainsi grandement contribué à l'offre de ressources autour de la méthode, surtout en termes d'information, un peu moins en termes de formation et encore moins en termes de conseil. Cette offre de ressources s'est particulièrement matérialisée à travers les articles dans les revues de tous types et les ouvrages, mais aussi lors de conférences académiques et

professionnelles et de séminaires de formation professionnelle. Cette offre de ressources s'est principalement dirigée vers les autres membres de la catégorie des professeurs et vers les consultants. Ce groupe de professeurs a donc eu un rôle important dans la diffusion des idées, un peu moins dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle.

Le deuxième groupe de professeurs, ceux qui ont ouvertement adopté une position critique vis-à-vis de la méthode, a également joué un rôle important, mais de façon négative. Cette « opposition » à l'ABC s'est notamment manifestée sous la forme d'articles et dans quelques ouvrages. Mais la proportion de « pages » critiques dans le total des pages consacrées à l'ABC est infime. Quelques acteurs interviewés ont également évoqué la manifestation de cette opposition au cours de conférences académiques et professionnelles. Enfin, le troisième groupe de professeurs, la « majorité silencieuse », n'a joué aucun rôle direct dans la diffusion de l'ABC avant de commencer à l'enseigner vers la fin des années 1990. En ce sens, on peut soit considérer qu'il a eu un rôle très faible, soit, au contraire, qu'il a eu un rôle très important en ne faisant rien plutôt que d'agir. Comme les acteurs que nous avons interviewés, nous considérerons qu'ils ont joué un rôle très faible.

### ***Implication des consultants***

***Les documents.*** Sur un total de cent quatre articles publiés dans l'ensemble des revues étudiées de 1987 à 2000, les consultants en ont écrits ou co-écrits dix-neuf, soit un peu moins du cinquième (cf. tableau A1.28). Cette contribution à la production d'articles atteint une proportion significative uniquement en phase 3 du processus : plus du quart. Si l'on étudie la répartition par types de revues, on s'aperçoit que les consultants ont peu écrit ou co-écrit d'articles dans les revues académiques et la presse en kiosque : trois articles en phase 3 pour le premier type de revue et seulement deux articles en tout pour le second (cf. tableaux A1.6 et A1.12). Leur contribution dans les revues professionnelles est en revanche plus élevée mais n'a lieu qu'en phase 3 du processus puisqu'ils sont à l'origine d'un peu moins du tiers des articles publiés au cours de cette phase (cf. tableau A1.21). Des soixante-douze auteurs ayant publié au moins un article dans l'ensemble des revues étudiées, un peu moins du tiers appartient à la catégorie des consultants. Cinq d'entre eux ont publié deux articles sur la période étudiée, les autres un seul. Enfin, si les consultants ne sont à l'origine que d'un faible



nombre d'ouvrages consacrés à l'ABC, l'un d'un joué un rôle important dans la diffusion de l'ABC : il s'agit de *La méthode ABC/ABM* (Ravignon *et al.*, 1998).

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-CONS. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des consultants dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.47 et A1.48). Vingt des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre l'implication des consultants dans le processus de diffusion de l'ABC. Tous jugent que les consultants ont joué un rôle important dans le processus de diffusion de l'ABC. La majorité d'entre eux estime que ce rôle a été positif alors qu'un petit nombre estime qu'il a été négatif. Les consultants sont considérés comme étant la catégorie d'acteurs ayant le plus d'influence sur la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Cette influence a commencé à s'exercer de façon significative au cours de la phase 2 et s'est intensifiée lors de la phase 3. Les consultants contribuent ainsi à l'offre de ressources essentiellement en termes de conseil, mais également en termes de formation et d'information. Cette contribution se matérialise à travers les discussions interpersonnelles avec les adoptants potentiels, les conférences et les séminaires de formation professionnelle ainsi que les revues professionnelles.

Le rôle négatif des consultants dans la diffusion de l'ABC est surtout évoqué par des professeurs (trois acteurs sur les quatre ayant porté un tel jugement) mais également par un consultant lui-même (mais qui ne s'inclut pas dans cette critique). Ce rôle négatif serait lié à la façon dont les consultants ont « commercialisé » la méthode et l'ont mise en place au sein des entreprises. Cette mauvaise commercialisation et mise en œuvre de la méthode aurait poussé les entreprises mécontentes à faire de la « publicité négative » sur l'ABC auprès d'adoptants potentiels. Finalement, si aucun des acteurs interviewés n'a jugé faible le rôle des consultants dans la diffusion de l'ABC, il convient néanmoins de souligner que selon les consultants eux-mêmes, l'ABC ne représenterait qu'un faible pourcentage des missions et du chiffre d'affaires des grands cabinets. Cet élément nous semble important afin de relativiser l'action des consultants non pas par rapport aux autres catégories d'acteurs dans le processus de diffusion de l'ABC, mais par rapport à l'importance de l'ABC pour eux par rapport à d'autres types de missions ou à d'autres innovations managériales. Ainsi, l'offre de ressources en matière de conseil sur l'ABC, si elle a augmenté d'une phase à l'autre du processus, ne

représente toujours qu'une faible part de ce que les grands cabinets de conseil peuvent mettre à la disposition des adoptants potentiels.

### ***Implication des éditeurs de logiciels***

***Les entretiens*** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-EDIT. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des éditeurs de logiciels dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.49 et A1.50). Dix-huit des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué l'implication des éditeurs de logiciels dans le processus de diffusion de l'ABC. Leur jugement sur le rôle joué par les éditeurs de logiciels est assez proche de celui porté sur les consultants. La plupart estime qu'ils ont joué un rôle important, voire primordial dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Pour certains, cette diffusion n'a même commencé qu'à partir du moment où des logiciels spécialisés ont existé et ont été commercialisés en France. L'arrivée des deux principaux éditeurs de logiciels ABC en France date de 1998, donc du début de la phase 3 du processus. Les éditeurs de logiciels travaillent souvent en collaboration avec les consultants. Comme ces derniers, ils contribuent à l'offre de ressources essentiellement en termes de conseil, mais également en termes d'information et, à un degré moindre, de formation. Cette offre de ressources s'effectue surtout à travers les communications interpersonnelles et les conférences professionnelles. Par ailleurs, tout comme pour les consultants, un petit nombre d'acteurs interviewés (un professeur et deux consultants) estime que les éditeurs de logiciels jouent un rôle négatif dans la diffusion de l'ABC. Ce rôle négatif se manifesterait à l'occasion des missions de mise en œuvre des logiciels ABC.

### ***Implication des associations***

***Les entretiens*** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-ASSO. Quatre matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : les trois premières décrivent l'implication de l'Association Française de Comptabilité, du CAM-I et de la DFCG dans le processus de diffusion, la quatrième décrit l'importance de la DFCG telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.51 à A1.54). Un seul des vingt-quatre acteurs interviewés a évoqué l'implication de l'AFC dans le processus de diffusion de

l'ABC : il s'agit d'un professeur. D'après lui, les congrès de l'AFC seraient de très bons médias pour la diffusion des idées. Huit acteurs ont évoqué l'implication du CAM-I dans le processus de diffusion de l'ABC : cinq professeurs, deux éditeurs et un consultant. Quatre des cinq professeurs ont développé leur connaissance de l'ABC à des conférences organisées par le CAM-I. Le cinquième a été président du programme *Cost Management Systems* du CAM-I en Europe. Les deux sociétés d'édition de logiciels dont nous avons interviewé un responsable sont également membres de cet organisme. Selon ces différents acteurs, le CAM-I a eu un rôle non négligeable dans la diffusion de l'ABC en France d'une part en tant que « foyer de réflexion intellectuelle » et d'autre part en tant que groupement d'adoptants jouant un rôle « prosélyte ». Néanmoins, d'après un consultant, le CAM-I a eu moins d'importance en France que dans d'autres pays d'Europe.

Seize des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué d'une façon ou d'une autre l'implication de la DFCG<sup>44</sup> dans le processus de diffusion de l'ABC. La majorité de ces acteurs estime que la DFCG a joué un rôle important dans le processus, principalement dans la diffusion des idées et de la connaissance de l'ABC. En effet, la contribution de cette association à l'offre de ressources sur l'ABC s'est effectuée essentiellement en termes d'information et ce uniquement à partir de la phase 3 du processus. Cette offre d'information s'est effectuée par le biais de l'organisation de conférences professionnelles sur l'ABC, en partenariat avec des consultants et/ou des éditeurs de logiciels et à travers la publication de la revue *Echanges*, dans laquelle un certain nombre d'articles sur l'ABC a été publié (cf. §5.2.1.). Par ailleurs, un petit nombre d'acteurs interviewés (deux professeurs et un consultant) ont estimé que la DFCG avait eu un rôle faible dans le processus de diffusion de l'ABC en France. Un tel jugement est essentiellement étayé par l'argument selon lequel la DFCG n'aurait joué qu'un rôle de « tuyau neutre », laissant s'exprimer librement les acteurs participant aux débats, et cela avec un certain retard dans le temps.

---

<sup>44</sup> D'après son annuaire 2000, la DFCG est « une association de professionnels, directeurs financiers et/ou de contrôle de gestion d'entreprises privées ou publiques [...]. Des enseignants et des conseillers d'entreprises dans les domaines de la gestion, de la comptabilité, de la finance et le fiscalité en sont également membres. » Créée en 1964, elle compte près de 2600 membres en 2000. L'un de ses objectifs déclarés est d'« organiser des échanges d'idées et d'expériences en vue de développer les concepts modernes de gestion en favorisant le perfectionnement individuel de ses membres ». Parmi ses activités nationales on trouve notamment des « groupes de réflexion et d'étude » (dont le groupe « systèmes de pilotage »), des « réunions-débats et tables rondes », la publication de la revue *Echanges*, la publication de « fiches "point de vue" » (dont une sur l'ABC), des livres dans une collection « DFCG » (dont celui de Corfmat *et al.*, 2000, qui parle de l'ABC), des « réunions amicales » censées faciliter l'échange professionnel entre les membres (DFCG, 2000).

### *Implication des adoptants*

**Les documents.** Sur un total de cent-quatre articles publiés dans l'ensemble des revues étudiées de 1987 à 2000, les adoptants en ont écrits ou co-écrits vingt-deux, soit un peu plus du cinquième (cf. tableau A1.28). Comme pour les consultants, cette contribution à la production d'articles atteint une proportion significative uniquement en phase 3 du processus : plus du quart. Si l'on étudie la répartition par types de revues, on s'aperçoit que les adoptants ont peu écrit d'articles dans les revues académiques et la presse en kiosque : deux articles en phase 3 pour le premier type de revue et deux articles également pour le second (cf. tableaux A1.6 et A1.12). Tout comme les consultants, la contribution des adoptants dans les revues professionnelles est en revanche plus élevée mais ne commence vraiment qu'en phase 3 du processus puisqu'ils sont à l'origine d'un peu plus du tiers des articles publiés au cours de cette phase (cf. tableau A1.21). Des soixante-douze auteurs ayant publié au moins un article dans l'ensemble des revues étudiées, un peu moins du tiers appartient à la catégorie des adoptants. Sur l'ensemble de la période, trois adoptants ont publié deux articles et un quatrième en a publié trois, les autres n'ont publié qu'un seul article. Enfin, la contribution des adoptants en tant qu'auteurs d'ouvrages sur l'ABC est quasi-nulle.

**Les entretiens** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-ADO. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des professeurs dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.55 et A1.56). Treize des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué le rôle des adoptants dans le processus de diffusion de l'ABC. Quatre d'entre eux ont estimé que les adoptants avaient joué un rôle positif important alors que deux autres ont jugé qu'ils avaient joué un rôle négatif. L'implication des adoptants dans le processus de diffusion prend essentiellement la forme de témoignages auprès d'adoptants potentiels. Mais ces témoignages peuvent être positifs ou négatifs. Néanmoins, les témoignages négatifs ne sont véhiculés par aucun autre canal de communication que les discussions interpersonnelles, au contraire des témoignages positifs qui sont relatés dans les revues et les conférences professionnelles.

### ***Implication des organismes de formation professionnelle***

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-FORM. Deux matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des organismes de formation professionnelle dans le processus de diffusion, la seconde leur importance telle qu'elle est perçue par les différents acteurs (cf. tableaux A1.57 et A1.58). Huit des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué l'implication des organismes de formation professionnelle dans le processus de diffusion de l'ABC. Quatre d'entre eux ont estimé que cette catégorie avait joué un rôle important. Le rôle de l'un de ces organismes en particulier est évoqué par deux professeurs. Selon eux, il a joué un rôle très important dans l'offre d'information et de formation sur l'ABC, et ce dès la phase 1 du processus, à travers les conférences et les séminaires de formation qu'il a organisés et dont il a confié la responsabilité à un professeur.

### ***Implication des organismes des professions réglementées***

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ACT-REG. Une matrice descriptive met en forme ces extraits de discours en décrivant l'implication de l'Ordre des Experts Comptables dans le processus de diffusion de l'ABC (cf. tableau A1.59). En effet, l'OEC est le seul organisme de profession réglementée ayant été cité par les acteurs interviewés. Seulement six des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué l'implication de l'OEC dans le processus de diffusion de l'ABC : trois professeurs, deux consultants et un adoptant. Aucun n'a émis de jugement quant à l'importance de cet organisme dans le processus. L'OEC est en fait impliqué dans le processus de diffusion de l'ABC en trois occasions plus ou moins concomitantes, vers la fin de la phase 1 et au début de la phase 2. En premier lieu, cet organisme aurait « commandé » la réalisation d'un ouvrage sur l'ABC à deux professeurs. En second lieu, un groupe de travail et de réflexion sur l'évolution de la comptabilité de gestion a été créé en juin 1990 et a fonctionné un certain temps à l'initiative de l'OEC et au sein du CEREDÉ<sup>45</sup>. Le travail de ce groupe s'est notamment matérialisé par la création d'une rubrique « comptabilité de gestion » dans la *Revue Française de Comptabilité* en 1992<sup>46</sup> et qui a duré jusqu'en 2000. Enfin, l'OEC aurait

---

<sup>45</sup> cf. *Revue Française de Comptabilité*, n°221, mars 1991, p.11 et n°226, septembre 1991, p.23.

<sup>46</sup> cf. Lebas et Mévellec (1992).

également « commandé » la réalisation et l'animation d'un séminaire de formation sur l'ABC pour les experts comptables à un professeur et à un consultant.

Nous venons ainsi de décrire l'implication et l'importance des différentes catégories d'acteurs au cours des différentes phases du processus de diffusion de l'ABC en France tels que nous avons pu les mesurer empiriquement. Le tableau A1.60 présente un récapitulatif de l'importance de ces différentes catégories d'acteurs telle qu'elle est perçue par ceux que nous avons interviewés. Le paragraphe suivant est consacré aux rôles joués par ces acteurs.

### **5.3.2. Rôles joués par les différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion**

Nous venons de décrire le degré d'implication des différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion de l'ABC en France et l'importance qu'elles avaient eu aux yeux des acteurs que nous avons interviewés. Nous avons souvent utilisé le terme « rôle » en indiquant que telle ou telle catégorie d'acteurs avait eu un rôle plus ou moins important, positif ou négatif. Mais nous n'avons pas développé outre mesure la nature des rôles joués. Nous allons voir maintenant quels ont été les types de rôles joués dans le processus de diffusion de l'ABC et par quelles catégories d'acteurs ont été joués ces différents rôles. Nous commencerons par définir le concept de « rôle » tel que nous l'utilisons ainsi que les quatre types retenus : agent de changement, leader d'opinion positif, leader d'opinion négatif et relais d'opinion. Nous présenterons ensuite les résultats de notre recherche quant à la façon dont ces différents rôles ont été joués dans le processus de diffusion de l'ABC en France.

#### ***Définition du concept de « rôle » et typologie utilisée***

Grawitz (2001) donne la définition suivante du concept de « rôle » :

- « La notion de rôle présente dans la langage courant un double aspect :*
- un aspect imaginaire qui indique une possibilité de s'identifier à un personnage idéal ou au contraire de dissimuler sa personnalité ;*
- un aspect fonctionnel, actif en rapport avec une situation sociale : le rôle de père, celui de professeur. Cet aspect se réfère à des normes sociales et culturelles.*

*Le rôle est constitué par l'ensemble des conduites et attitudes considérées comme normales par la société, ce qu'elle attend d'un sujet possédant tel statut, défini par l'âge, le sexe, la situation professionnelle, familiale, politique. C'est en quelque sorte l'aspect actif, dynamique du statut » (Grawitz, 2001, p.508).*

Comme le note Oriot-Avellana (2003), les concepts de rôle et d'acteur sont intimement liés dans la littérature organisationnelle : est acteur celui qui joue un rôle au sein d'une organisation. Le concept de rôle est donc intimement lié à la définition de l'acteur organisationnel et à sa relation avec les intérêts collectifs de l'organisation, il établit le lien entre l'individu et l'organisation. Katz et Kahn (1978) définissent explicitement le rôle comme le concept clef qui permet de lier les niveaux individuels et organisationnels. Le rôle apparaît comme un résumé de l'ensemble des demandes auxquelles le système organisationnel confronte les individus membres. Par ailleurs, selon Simon (1983), on peut concevoir un idéal type du rôle qui n'incorpore que les seuls buts organisationnels parmi ses prémisses. Cependant les rôles effectivement remplis par les membres de l'organisation incorporent non seulement des buts organisationnels mais aussi des buts personnels. Cet auteur souligne également que les différences individuelles dans l'accomplissement des rôles vont bien au-delà de la simple incorporation des buts personnels dans le rôle.

Oriot-Avellana (2003) résume les quatre principaux concepts mobilisés par la théorie de Katz et Kahn (1978) en ces termes :

- les attentes vis-à-vis du rôle représentent des standards évaluatifs appliqués au comportement de toute personne qui occupe une « place » donnée dans l'organisation ;
- le rôle transmis correspond à la communication des attentes vis-à-vis du rôle de la part des membres qui font partie de « l'ensemble du rôle » et qui, à ce titre, sont susceptibles d'influencer la personne qui occupe cette place ;
- le rôle reçu correspond à la perception par la personne, qui occupe le rôle étudié, du rôle qui lui a été transmis ;
- le comportement dans le rôle est la réponse de la personne à l'information complexe et aux influences nombreuses qu'elle reçoit.

Dans notre propre recherche, nous ne nous intéressons pas aux acteurs dans le contexte de leurs organisations respectives, mais dans celui du processus de diffusion de l'ABC au sein

duquel une offre et une demande de ressources se rencontrent ou non. Par rapport à la théorie de Katz et Kahn (1978), nous ne nous intéressons donc qu'au comportement des acteurs dans les différents rôles. En outre, contrairement à d'autres recherches, comme par exemple celle de Oriot-Avellana (2003), nous n'avons que très peu interrogé directement les individus sur les représentations qu'ils ont de leur rôle dans la diffusion de l'ABC. L'identification des rôles joués par ces individus repose en fait sur notre propre interprétation de la façon dont ces derniers se sont impliqués dans le processus de diffusion.

A partir des différentes données recueillies, nous avons cherché à repérer la façon dont quatre types de rôles avaient été joués par les différents acteurs du processus de diffusion de l'ABC. Ces quatre rôles sont les suivants : agent de changement, leader d'opinion positif, leader d'opinion négatif et relais d'opinion. Pour Rogers (1995), un agent de changement est un individu qui influence directement la décision de ses clients d'adopter une innovation dans le sens voulu. Il cherche donc le plus souvent à faire adopter une innovation donnée mais il peut également essayer de ralentir la diffusion d'une autre innovation. Dans notre recherche, joue le rôle d'agent de changement tout acteur qui pousse à l'adoption de l'ABC en participant directement à sa mise en œuvre au sein d'organisations adoptantes.

Pour qu'une campagne de diffusion soit réussie, Rogers (1995) estime également qu'un agent de changement doit mobiliser avec succès un certain nombre de leaders d'opinion. L'auteur définit le leadership d'opinion comme le degré selon lequel un individu a la capacité d'influencer de façon informelle les attitudes des autres ou de leur faire modifier leur comportement dans un sens désiré. Engel *et al.* (1993) précisent que les leaders d'opinion sont des individus qui exercent soit directement, par communication en face à face avec les autres, soit indirectement, en étant observés par les autres dans leurs comportements de consommation, une influence sociale notable. Dans notre recherche, joue le rôle de leader d'opinion tout acteur qui exerce directement ou indirectement une influence sur l'opinion des autres à propos de l'ABC, de façon positive (on parle alors de leader d'opinion positif) ou de façon négative (leader d'opinion négatif).



Finally, the relationship between opinion leaders and potential adopters of ABC can be facilitated by opinion relays. In our research, the role of opinion relays is played by any actor who relays the views of opinion leaders, positive or negative.

### *Le rôle d'agent de changement*

Our study of the role of change agent in the diffusion process of ABC is based essentially on the interviews we conducted with the different actors of the process as well as on the responses to the adoption questionnaire.

*Les entretiens* que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés RE-ROL-AC. Three descriptive matrices put these extracts of discourse in form: the first describes the involvement of professors in the role of change agent, the second the involvement of consultants in the same role and the third that of software publishers (cf. tables A1.61 to A1.63). Ten interviewed actors describe the involvement of professors in the role of change agent. If all categories of actors are represented, six of these ten people are themselves professors. It is especially as consultants that professors play the role of change agent in the diffusion process of ABC in France. At least four of the six interviewed professors lead or have led missions of advice on ABC to companies as consultants (and not as researchers). Some pioneering professors, who became interested in ABC relatively early, began to play this role of change agent in parallel with their academic activities, from the first phase of the process. But it seems that some of them were also disengaged from this role in the last phase.

Based on the statements collected, the professors we interviewed would be the origin of one hundred to one hundred and fifty ABC missions. But as one of them indicates, it is difficult to determine in which measure these missions led to the implementation and the permanent use of the method. Finally, only one of the eight interviewed adopters reported that a professor had played the role of change agent within his organization. Among the twenty adopters who responded to the adoption questionnaire, ten called on external intervenors of whom four were professors (cf. table A2.106 in annex 2.7).

Seize des vingt-quatre acteurs interviewés ont également décrit l'implication des consultants dans le rôle d'agent de changement. Etant donnée la définition que nous avons adoptée du rôle d'agent de changement, les consultants sont obligatoirement amenés à jouer un tel rôle. La question reste de savoir quels sont les consultants qui ont proposé l'ABC à leurs clients, avec quelle intensité et à partir de quand. Les grands cabinets de conseil n'ont commencé à intervenir sur des missions de conseil qu'à partir de la seconde phase du processus et ont grandement intensifié leurs efforts à partir du début de la troisième phase. Mais l'ABC ne représente pour eux qu'une faible part de leur activité globale, notamment en termes de chiffre d'affaires. Les petits cabinets n'ont, quant à eux, commencé à jouer le rôle d'agent de changement que lors de la troisième phase du processus. En raison de leur taille réduite, ces derniers ne sont intervenus tout au plus que dans une dizaine de missions chacun.

Au total, les cinq consultants que nous avons interviewés, et les cabinets qu'ils représentent, seraient à l'origine d'environ cent-cinquante missions ABC. Comme pour les professeurs, il est difficile de déterminer la pérennité des mises en place effectuées, même si certains consultants ont affirmé travailler sur le long terme avec les adoptants et donc être en mesure de répondre par l'affirmative à cette question. Finalement, trois des huit adoptants interviewés ont signalé qu'un consultant avait joué le rôle d'agent de changement au sein de leur organisation. Parmi les vingt adoptants ayant répondu au questionnaire adoption, neuf des dix qui ont fait appel à des intervenants extérieurs se sont adressés à un consultant.

Enfin, six acteurs interviewés ont décrit l'implication des éditeurs de logiciels ABC dans le rôle d'agent de changement. Comme les consultants, les éditeurs de logiciels sont voués à jouer le rôle d'agent de changement. Ils ne sont que deux sur la période étudiée du processus de diffusion et ils ne sont arrivés en France qu'en 1998, au cours de la troisième phase. Leurs efforts de prospection auprès d'adoptants potentiels sont plus ou moins complémentaires de ceux des consultants, dans la mesure où ces deux catégories d'acteurs travaillent en collaboration. A eux deux, les éditeurs ont déclaré avoir un peu plus d'une centaine de clients en France. De plus, la quasi-totalité de ces clients utiliserait de façon continue l'ABC. Par ailleurs, quatre des huit adoptants interviewés ont signalé qu'un éditeur de logiciels avait joué le rôle d'agent de changement au sein de leur organisation et trois des dix répondants au questionnaire adoption qui ont fait appel à des intervenants extérieurs se sont adressés à un éditeur de logiciels (cf. tableau A2.106 en annexe 2.7).

Sur la base de ces différents éléments, nous avons estimé l'intensité relative avec laquelle les professeurs, les consultants et les éditeurs de logiciels avaient joué le rôle d'agent de changement lors des différentes phases du processus de diffusion de l'ABC en France. Le tableau 5.9 ci-dessous présente cette estimation.

**Tableau 5.9 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les professeurs, consultants et éditeurs de logiciels ont joué le rôle d'agent de changement par phase du processus de diffusion de l'ABC en France**

Catégories d'acteurs	Phase 1 (1985-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)
Professeurs	+	++	+
Consultants	0	++	+++
Editeurs	0	0	+++
<i>Indice global</i>	<i>1</i>	<i>4</i>	<i>7</i>

### ***Le rôle de leader d'opinion positif***

Notre étude du rôle de leader d'opinion positif dans le processus de diffusion de l'ABC s'appuie sur les entretiens que nous avons effectués et sur l'analyse du contenu des revues, ouvrages et conférences dont nous avons déjà parlé plus haut (cf. §5.2.).

***Les documents écrits*** que nous avons analysés pour l'étude du rôle de leader d'opinion positif correspondent aux articles publiés dans les revues (académiques, professionnelles et presse en kiosque), aux ouvrages de gestion et aux conférences académiques et professionnelles. Quatre catégories d'acteurs sont à l'origine du contenu favorable envers l'ABC de ces canaux de communication : les professeurs, les consultants, les éditeurs de logiciels et les adoptants. Les professeurs apparaissent comme la catégorie la plus impliquée quantitativement dans ce rôle de leader d'opinion positif, à travers tous les canaux de communication. Néanmoins, leurs canaux de prédilection sont les revues (notamment académiques et professionnelles), les ouvrages de gestion et les conférences académiques. Un premier moyen de mesurer l'intensité avec laquelle les professeurs ont joué le rôle de leader d'opinion positif consiste à

comptabiliser leur production écrite sur l'ABC, qui est presque entièrement favorable à la méthode. Les professeurs sont à l'origine des deux tiers des articles publiés sur l'ABC sur la période étudiée et de la grande majorité d'entre eux lors des phases 1 et 2, respectivement 82% et 86% (cf. tableau A1.28). Ils sont également les auteurs de la grande majorité des ouvrages de gestion parlant de l'ABC et ils sont à l'origine de plus de 90% des communications aux congrès de l'AFC.

Un second moyen de mesurer l'intensité avec laquelle les professeurs ont joué le rôle de leader d'opinion positif consiste à analyser les citations effectuées dans les articles parus dans les différentes catégories de revues. Le tableau A1.64 en annexe 1.6 présente la liste des articles et ouvrages écrits ou co-écrits par au moins un professeur et le nombre de fois qu'ils sont cités dans les articles sur l'ABC. Le nombre total de citations d'articles et d'ouvrages écrits ou co-écrits par des professeurs est égal à cent quarante-cinq, ce qui représente 86% des citations totales effectuées dans l'ensemble des articles étudiés (cf. tableau A1.67). Le professeur le plus cité est P. Mévellec, suivi de deux professeurs américains : R. Cooper et R. Kaplan. Si l'on ajoute à cette liste deux autres professeurs français, M. Lebas et P. Lorino, on obtient la moitié des citations totales. Enfin, le tableau A1.68 montre que les articles et ouvrages écrits ou co-écrits par des professeurs sont surtout cités par des professeurs. Les consultants et les adoptants citent peu les professeurs mais ils ne citent pas non plus les autres catégories d'acteurs, de sorte que les professeurs représentent la catégorie la plus citée par les consultants et par les adoptants. En outre, les professeurs étrangers ne sont cités presque exclusivement que par des professeurs.

Les consultants et les adoptants s'expriment surtout à travers les revues professionnelles, les conférences professionnelles et les séminaires de formation. Le contenu de ces deux derniers canaux est impossible à mesurer mais il est possible d'analyser la production de ces acteurs en termes d'articles et d'ouvrages et la façon dont cette production est citée. Les consultants sont à l'origine de 18% des articles publiés sur l'ABC dans l'ensemble des revues étudiées. Leur contribution à la production d'articles n'est réellement significative que lors de la phase 3 du processus (27%). Les consultants sont également à l'origine de quelques ouvrages sur l'ABC dont un entièrement consacré à l'ABC et qui revêt une grande importance (Ravignon *et al.*, 1998). Enfin, deux consultants ont communiqué sur l'ABC lors du congrès de l'AFC en 1997. Du point de vue des citations, les articles et ouvrages écrits ou co-écrits par des

consultants représentent un peu moins du quart des citations totales (cf. tableau A1.65). J. Brimson, un consultant américain, est de loin le plus cité. Comme les professeurs, les consultants sont surtout cités par des professeurs. En revanche, les consultants ne se citent que très peu entre eux. De même que les professeurs étrangers, les consultants étrangers ne sont cités presque que par des professeurs.

Les adoptants sont à l'origine de 21% des articles publiés sur l'ABC dans l'ensemble des revues étudiées. Comme pour les consultants, leur contribution à la production d'articles n'est réellement significative que lors de la phase 3 du processus (28%). En revanche, les adoptants ne sont à l'origine que de très peu d'ouvrages sur l'ABC et n'ont jamais communiqué sur l'ABC lors de congrès de l'AFC. Du point de vue des citations, les articles et ouvrages écrits ou co-écrits par des adoptants ne représentent que 7% des citations totales (cf. tableau A1.65). Les adoptants sont en majorité cités par des professeurs, mais ils sont davantage cités que les professeurs et les consultants par ces deux mêmes catégories d'acteurs. Enfin, les éditeurs de logiciels ne sont à l'origine d'aucun des articles et ouvrages que nous ayons étudiés.

**Les entretiens** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés RE-ROL-LOP. Quatre matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit l'implication des professeurs dans le rôle de leader d'opinion positif, la seconde l'implication des consultants dans ce même rôle, la troisième celle des éditeurs de logiciels et la quatrième celle des adoptants (cf. tableaux A1.69 à A1.72). Seize acteurs interviewés décrivent l'implication des professeurs dans le rôle de leader d'opinion positif. Presque tous s'accordent à dire que la catégorie des professeurs est celle qui s'est le plus impliquée dans ce rôle de leader d'opinion positif et ce, dès la première phase du processus de diffusion. Les premiers articles sur l'ABC parus dans la *RFG*, les articles parus dans la *RFC* au sein de la rubrique « comptabilité de gestion » et les premiers ouvrages des professeurs apparaissent comme leurs principaux vecteurs d'expression du rôle de leader d'opinion positif. Contrairement à ce que laisse entendre l'étude des citations des articles et des ouvrages écrits par les professeurs, ces derniers semblent avoir eu une influence relativement importante sur l'opinion des consultants. L'influence des professeurs sur l'opinion des adoptants est en revanche plus difficile à estimer, même si trois des huit adoptants interviewés ont évoqué un tel phénomène. Finalement, il convient encore une fois de préciser que nous

parlons de la catégorie des professeurs mais que seul un petit nombre d'entre eux se sont réellement engagés dans le processus de diffusion de l'ABC en France.

Neuf acteurs interviewés décrivent également l'implication des consultants dans le rôle de leader d'opinion positif. Il apparaît que la catégorie des consultants est celle qui s'est le plus impliquée après les professeurs, à la fois en termes d'intensité et dans le temps. En effet, les consultants ont commencé à jouer le rôle de leader d'opinion en même temps que celui d'agent de changement et en même temps qu'ils ont commencé à proposer l'ABC à leurs clients, donc à partir de la seconde phase du processus. Ce décalage dans le temps explique peut-être qu'un seul des huit adoptants interviewés ait souligné le fait qu'un consultant avait influencé favorablement son opinion vis-à-vis de l'ABC. Les entretiens ont également confirmé l'importance qu'a eue l'ouvrage de Ravignon *et al.* (1998) en tant que moyen d'expression du rôle de leader d'opinion positif par les consultants. Quatre acteurs interviewés seulement décrivent l'implication des éditeurs de logiciels dans le rôle de leader d'opinion positif. Il en ressort que les éditeurs de logiciels ABC ont joué un rôle non négligeable en tant que leaders d'opinion positifs mais uniquement à partir du moment où ils sont arrivés en France, donc au cours de la troisième phase du processus.

Finalement, dix acteurs interviewés décrivent l'implication des adoptants dans le rôle de leader d'opinion positif. Mis à part un professeur, les différents acteurs s'accordent à dire que les adoptants ont joué un rôle relativement important dans la diffusion de l'ABC en tant que leaders d'opinion positif. Il nous semble que l'exercice de ce rôle soit plus important d'un point de vue qualitatif que quantitatif. Par qualitatif, nous voulons désigner la nature de l'impact sur l'opinion des adoptants potentiels. En effet, les adoptants touchent sans doute beaucoup moins d'adoptants potentiels que les consultants et les éditeurs de logiciels, dont l'activité commerciale dépend directement de cela, mais ils semblent toucher l'opinion de façon importante. Enfin, le fait que les adoptants interviewés aient été beaucoup sollicités par des adoptants potentiels est sans doute lié à leur production d'articles. Sur la base des différents éléments que nous venons de présenter, nous avons estimé l'intensité relative avec laquelle les professeurs, les consultants, les éditeurs de logiciels et les adoptants avaient joué le rôle de leader d'opinion positif lors des différentes phases du processus de diffusion de l'ABC en France. Le tableau 5.10 ci-dessous présente cette estimation.

**Tableau 5.10 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les professeurs, consultants, éditeurs de logiciels et adoptants ont joué le rôle de leader d'opinion positif par phase du processus de diffusion de l'ABC en France**

Catégories d'acteurs	Phase 1 (1985-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)
Professeurs	+	++	++
Consultants	0	+	++
Editeurs	0	0	+
Adoptants	0	+	+
<i>Indice global</i>	<i>1</i>	<i>4</i>	<i>6</i>

### ***Le rôle de leader d'opinion négatif***

Notre étude du rôle de leader d'opinion négatif dans le processus de diffusion de l'ABC s'appuie essentiellement sur les entretiens effectués mais également sur l'analyse du contenu des revues, ouvrages et conférences dont nous avons déjà parlé plus haut (cf. §5.2.).

***Les documents écrits*** que nous avons analysés pour l'étude du rôle de leader d'opinion négatif correspondent aux articles publiés dans les revues (académiques, professionnelles et presse en kiosque), aux ouvrages de gestion et aux conférences académiques. Une seule catégorie d'acteurs est à l'origine du contenu défavorable envers l'ABC de ces canaux de communication : les professeurs. Ce type de contenu est extrêmement rare. On dénombre quatre articles : un seul dans des revues académiques (Bouquin 1995b), deux dans des revues professionnelles (Bouquin, 1993c ; Pesqueux, 1997) et un dernier dans la presse en kiosque (Bouquin, 2000b). Deux communications à des congrès de l'AFC (Causse, 1993 ; Galanos, 1996) et un ouvrage (Bouquin, 1993a, 1997a, 2000a) viennent compléter l'ensemble. En termes de citations, un seul article critique est cité et une seule fois (Pesqueux, 1997). En revanche, l'ouvrage de H. Bouquin est cité douze fois sans que l'on puisse dire qu'une telle citation vienne appuyer une thèse défavorable à l'ABC de la part de l'auteur de la citation. Du point de vue de la production écrite, il semble donc qu'un seul professeur ait joué le rôle de leader d'opinion négatif dans le processus de diffusion de l'ABC en France.

*Les entretiens* nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés RE-ROL-LON. Une matrice décrit l'implication des différentes catégories d'acteurs dans ce rôle de leader d'opinion négatif (cf. tableau A1.73). Seules deux catégories d'acteurs apparaissent comme ayant joué un tel rôle : les professeurs et les adoptants. Huit des acteurs interviewés ont effectivement décrit les professeurs comme des leaders d'opinion négatif, y compris des professeurs eux-mêmes. On peut noter qu'aucun des professeurs ayant été décrits comme des leaders d'opinion positif ne l'est également comme leader d'opinion négatif. Par ailleurs, selon deux professeurs, certains adoptants auraient également joué le rôle de leader d'opinion négatif. Selon le premier professeur, cette implication dans le rôle de leader d'opinion négatif ne serait pas intentionnelle de la part des adoptants. Selon lui, les tout premiers adoptants ayant témoigné en France, au cours de la première phase du processus, auraient mis en place une méthode ABC sans grande différence avec la méthode des sections homogènes, ce qui aurait conduit leur audience, notamment des professeurs, à percevoir l'ABC de façon négative. Selon le second professeur, d'autres adoptants auraient volontairement joué le rôle de leader d'opinion négatif auprès d'adoptants potentiels en raison de leur mécontentement suite à la mise en place et à l'utilisation de l'ABC.

Sur la base de ces différents éléments, nous avons estimé l'intensité relative avec laquelle les professeurs et les adoptants avaient joué le rôle de leader d'opinion négatif lors des différentes phases du processus de diffusion de l'ABC en France. Le tableau 5.11 ci-dessous présente cette estimation.

**Tableau 5.11 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les professeurs et les adoptants ont joué le rôle de leader d'opinion négatif par phase du processus de diffusion de l'ABC en France**

Catégories d'acteurs	Phase 1 (1985-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)
Professeurs	0	+	+
Adoptants	+	0	+
<i>Indice global</i>	<i>1</i>	<i>1</i>	<i>2</i>



### *Le rôle de relais d'opinion*

*Les entretiens* que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés RE-ROL-RO. Une matrice décrit l'implication des différentes catégories d'acteurs dans ce rôle de relais d'opinion (cf. tableau A1.74). Trois catégories d'acteurs sont évoquées par les personnes interviewées : les associations académiques, les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle. Un seul acteur interviewé, un professeur, décrit l'implication d'une association académique, l'AFC, dans le rôle de relais d'opinion. Il nous semble pourtant que cette association ait joué ce rôle de façon non négligeable, surtout au cours de la première phase et au début de la seconde, en permettant de relayer l'opinion des professeurs pionniers auprès d'autres professeurs. Mais l'exercice de ce rôle est restreint en raison de l'audience limitée à une centaine de professeurs des congrès de l'AFC. L'AFC joue également le rôle de relais d'opinion à travers la publication de la revue *Comptabilité - Contrôle - Audit*.

Seize des acteurs interviewés décrivent d'une façon ou d'une autre l'implication des associations professionnelles dans le rôle de relais d'opinion. La DFCG est quasiment toujours citée si bien que le rôle exercé par la catégorie se résume, dans le discours des acteurs, au rôle de cette association en particulier. La DFCG a exercé un tel rôle à travers les événements sur l'ABC qu'elle a organisés ou co-organisés (conférences professionnelles) et à travers la publication de la revue *Echanges*. Ces différentes activités n'ont été organisées qu'à partir de la seconde phase et se sont intensifiées lors de la troisième. En tant que relais, la DFCG a relayé l'opinion de tous les acteurs ayant joué le rôle de leader d'opinion (professeurs, consultants, éditeurs de logiciels et adoptants) et essentiellement en direction des adoptants potentiels. Le rôle du CAM-I en tant que relais d'opinion n'est évoqué que par un seul professeur mais il nous semble loin d'être négligeable. Il nous semble que ce consortium ait joué un tel rôle en France un peu de la même façon que l'AFC au cours de la première phase du processus de diffusion, c'est-à-dire de relais auprès des professeurs essentiellement. Mais à la différence de l'AFC, le CAM-I a relayé l'opinion d'acteurs étrangers à la France en direction de professeurs français. Au cours de la seconde phase du processus, le CAM-I a également permis à des adoptants européens et français de témoigner auprès des adoptants potentiels en France, mais de façon relativement restreinte.

Six des acteurs interviewés évoquent également l'implication des organismes de formation professionnelle dans le rôle de relais d'opinion. Ces organismes ont relayé plus ou moins massivement l'opinion de professeurs, de consultants et d'adoptants en direction des adoptants potentiels au cours des phases deux et trois du processus. Enfin, les organismes des professions réglementées, en l'occurrence l'Ordre des Experts-Comptables, en tant que relais d'opinion, ne sont pas directement évoqués par les acteurs interviewés. Il nous semble néanmoins que l'OEC ait joué un tel rôle à travers la publication de la *Revue Française de Comptabilité*. En effet, nous avons vu que cette revue, au sein de la rubrique « comptabilité de gestion », avait publié un grand nombre d'articles sur l'ABC de 1991 à 1996.

Sur la base de ces différents éléments, nous avons estimé l'intensité relative avec laquelle les associations académiques et professionnelles<sup>47</sup>, les organismes de formation professionnelle et des professions réglementées avaient joué le rôle de relais d'opinion lors des différentes phases du processus de diffusion. Le tableau 5.12 ci-dessous présente cette estimation.

**Tableau 5.12 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les associations et les organismes de formation professionnelle et des professions réglementées ont joué le rôle de relais d'opinion par phase du processus de diffusion de l'ABC en France**

Catégories d'acteurs	Phase 1 (1985-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)
Associations académiques (AFC)	+	+	0
Associations professionnelles (CAM-I, DFCCG)	+	+	++
Organismes de formation professionnelle	0	++	++
Organismes des professions réglementées (OEC)	0	+	0
<i>Indice global</i>	2	5	4

Ce paragraphe était consacré à l'étude de l'implication et des rôles joués par les différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion de l'ABC en France. Dans le paragraphe suivant, nous allons proposer une première explication de l'évolution de la diffusion de l'ABC à l'aide des différents éléments développés jusqu'ici.

<sup>47</sup> Rappelons que le CAM-I n'est pas une association professionnelle à proprement parler mais que nous le classons dans cette catégorie.

## **5.4. UNE PREMIÈRE TENTATIVE D'EXPLICATION DU TAUX DE DIFFUSION DE L'ABC PAR L'IMPORTANCE DE « L'OFFRE »**

Les trois premiers paragraphes de ce chapitre étaient d'ordre descriptif. Dans le premier paragraphe, nous avons décrit l'évolution de la diffusion de l'ABC en France à la fois en termes de connaissance et de pratique organisationnelle. Il s'agit de la variable dépendante que nous cherchons à expliquer. Les deux paragraphes suivants nous ont permis de décrire en détail l'évolution des variables supposées explicatives de cette diffusion : l'offre de ressources à travers les canaux de communication, d'une part, l'implication et les rôles joués par les différentes catégories d'acteurs, d'autre part. Nous allons maintenant examiner le lien entre variables expliquées et variables explicatives supposées. Les développements ci-dessous ont été élaborés sur la base des différentes données empiriques que nous avons recueillies. Il s'agit pour nous de proposer une explication aux phénomènes que nous avons observés, de formuler une série de propositions à partir de l'observation empirique. Certaines de ces propositions seront réexaminées au chapitre 6 au vu des résultats obtenus lors du second volet de recherche portant sur l'adoption de l'ABC (cf. §6.4.). Nous tenterons en premier lieu d'expliquer l'évolution du taux de connaissance de l'ABC (§5.4.1.) avant d'expliquer l'évolution de son taux de diffusion en tant que pratique organisationnelle (§5.4.2.).

### **5.4.1. Explication de l'évolution du taux de connaissance de l'ABC**

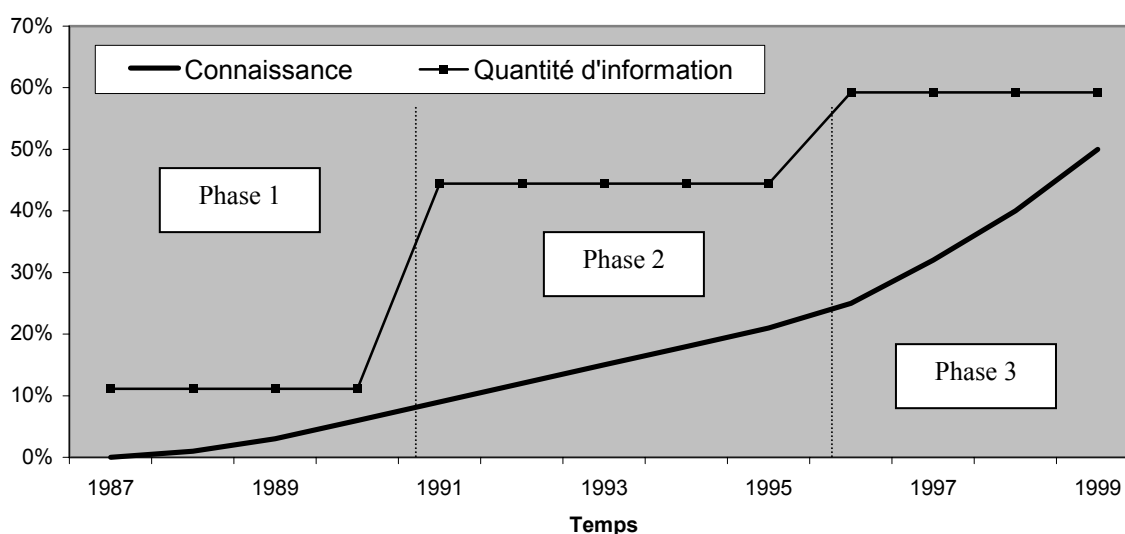
En nous fondant sur le cadre théorique de la diffusion proposé par Rogers (1995) et sur la base de nos observations empiriques, nous pensons que l'évolution du taux de connaissance d'une innovation managériale auprès de ses adoptants potentiels dépend essentiellement de deux facteurs interdépendants. Le premier facteur correspond à l'« offre » de ressources en information et le second facteur à l'utilisation de cette offre (la « demande »). Ce second facteur a été pris en compte dans notre enquête par questionnaire et sera examiné au chapitre 6 (cf. §6.2. à §6.4.). Nous allons donc étudier ici le premier facteur. Le premier facteur explicatif de l'évolution du taux de connaissance de l'innovation managériale, l'offre d'information, peut être qualifié selon trois dimensions. La première dimension concerne la quantité de ressources mise à la disposition des adoptants potentiels. La seconde dimension concerne la façon dont l'information est mise à la disposition des adoptants potentiels : Quels

sont les canaux de communication utilisés ? La troisième dimension concerne la ou les catégories d'acteurs qui sont à l'origine de cette information.

### ***Quantité d'information disponible et évolution du taux de connaissance de l'ABC***

Quelle est la relation entre la quantité d'information sur l'ABC mise à la disposition des adoptants potentiels et l'évolution de son taux de connaissance ? Au paragraphe §5.2.4. ci-dessus, nous avons présenté un indice global de notre estimation de l'évolution de la quantité d'information sur l'ABC offerte à travers l'ensemble des canaux de communication au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France (cf. tableau 5.5). La figure 5.5 ci-dessous présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC telle que nous l'estimons en rapport avec l'évolution de la quantité totale d'information disponible sur l'ABC. La courbe qui illustre cette quantité d'information représente la proportion d'information disponible par rapport au niveau maximum pouvant être atteint. Ce niveau maximum correspond à une valeur de 27 de l'indice présenté dans le tableau 5.5. Cette valeur de 27 est obtenue en multipliant le nombre de canaux de communication (neuf) par la valeur maximum qu'ils peuvent prendre (trois « + »). Nous avons ainsi divisé l'indice réel par 27 et nous l'avons multiplié par cent pour obtenir un pourcentage

***Figure 5.5 : Relation entre la quantité d'information disponible sur l'ABC et l'évolution de son taux de connaissance***



Il apparaît que le taux de connaissance évolue dans le même sens que la quantité d'information disponible. En outre, cette évolution semble se faire avec un certain décalage : la connaissance de l'ABC ne « décolle » que lors de la phase 3 du processus alors que la quantité d'information disponible augmente surtout de la phase 1 à la phase 2. Ce décalage peut s'expliquer par la nécessité qu'un certain temps s'écoule entre la mise à disposition de l'information, son utilisation et le résultat de cette utilisation, à savoir la connaissance de l'ABC, d'où la proposition suivante :

*Proposition 5.1 : le taux de connaissance de l'ABC augmente avec la quantité totale d'information disponible avec un certain décalage dans le temps.*

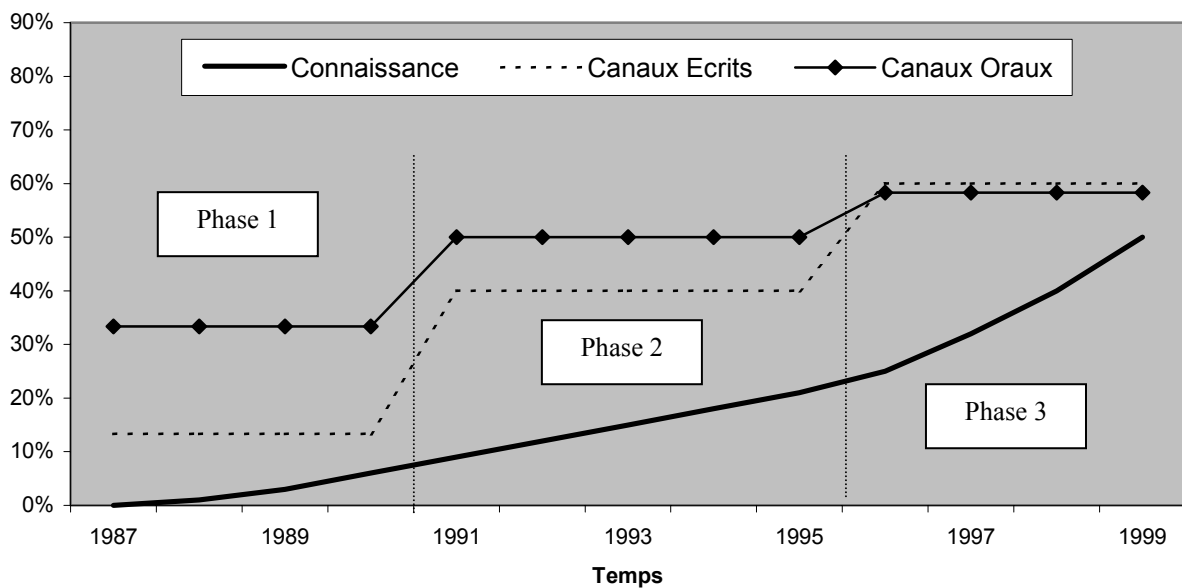
### ***Canaux de communication utilisés et évolution du taux de connaissance de l'ABC***

Quelle est la relation entre l'évolution du taux de connaissance de l'ABC et les types de canaux de communication utilisés pour mettre à disposition de l'information sur cette méthode ? Le tableau 5.5 ci-dessus (cf. §5.2.4.) récapitule notre estimation de la quantité d'information offerte à travers les différents canaux de communication au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France et présente les indices pour chacun des deux grands types de canaux : médias de masse et canaux interpersonnels. Ces indices représentent la somme des « + » attribués à chacun des canaux qui les composent. La figure 5.6 ci-dessous présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC telle que nous l'estimons en rapport avec l'évolution des quantités d'information mises à disposition à travers les médias de masse et les canaux interpersonnels. Les deux courbes représentant ces quantités d'information ont été construites sur la base des indices présentés dans le tableau 5.5. Pour ce faire, nous avons divisé les indices par le nombre de canaux qui les composent (respectivement cinq et quatre) et nous les avons multipliés par cent afin d'obtenir des proportions.

Le taux de connaissance de l'ABC évolue de la même façon que les quantités d'information mises à disposition à travers les deux types de canaux. Néanmoins, le phénomène de décalage observé sur la figure 5.5 ci-dessus n'est plus le même lorsque l'on établit une distinction entre les médias de masse et les canaux interpersonnels. En effet, la figure 5.6 montre qu'il existe toujours un décalage entre l'évolution du taux de connaissance et la quantité d'information

transmise par les médias de masse mais ce décalage n'existe pas en ce qui concerne les canaux interpersonnels. La quantité d'information transmise par ces derniers augmente régulièrement alors que celle transmise par les médias de masse est plus faible lors de la phase 1 puis augmente fortement lors de la phase 2 alors que le taux de connaissance décolle lors de la phase 3. L'effet de l'information transmise par les canaux interpersonnels sur le taux de connaissance est donc plus rapide que celui de l'information transmise par les médias de masse. L'explication de ce phénomène pourrait être que l'information véhiculée par les médias de masse n'est pas obligatoirement utilisée instantanément car elle reste disponible alors que celle véhiculée par les canaux interpersonnels est forcément utilisée dans l'instant et n'est plus disponible ensuite.

**Figure 5.6 : Relation entre l'utilisation des médias de masse et des canaux interpersonnels pour mettre à disposition de l'information sur l'ABC et évolution de son taux de connaissance**



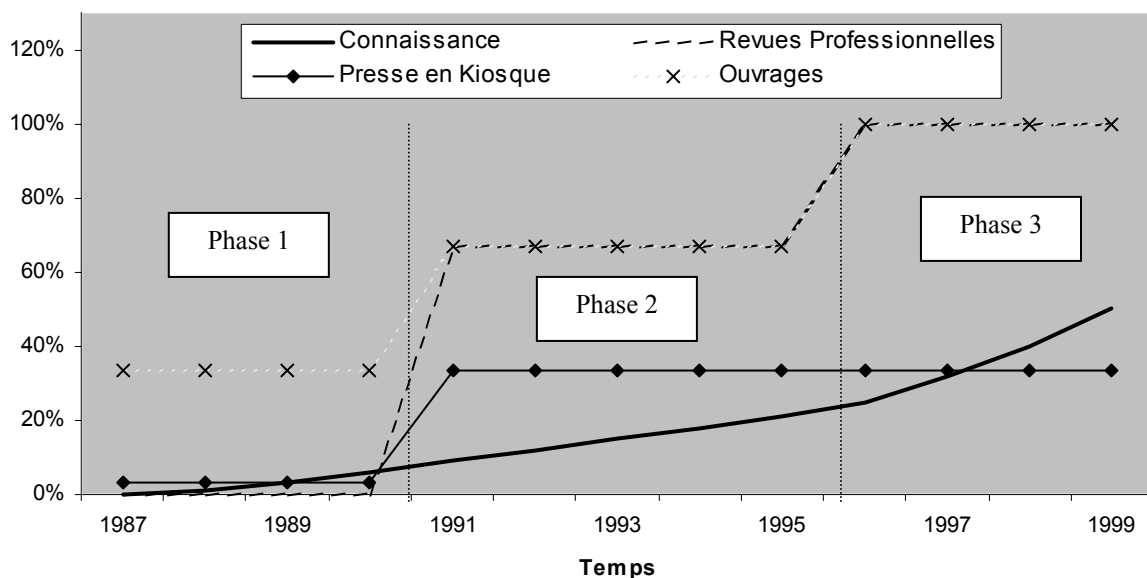
Sur la base de ces résultats, nous formulons les deux propositions 5.2 et 5.3 ci-dessous qui viennent préciser la proposition 5.1.

*Proposition 5.2 : le taux de connaissance de l'ABC augmente directement avec la quantité d'information transmise par les canaux de communication interpersonnels.*

*Proposition 5.3 : le taux de connaissance de l'ABC augmente avec la quantité d'information transmise par les médias de masse avec un certain décalage dans le temps.*

Les figures 5.7 et 5.8 ci-dessous permettent d'approfondir cette première analyse. La figure 5.7 présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC en rapport avec l'évolution des quantités d'information mises à disposition à travers trois des cinq médias de masse : les revues professionnelles, la presse en kiosque et les ouvrages. Il s'agit des trois canaux qui, selon les acteurs interviewés, sont les plus utilisés par les adoptants potentiels de l'ABC. Les deux autres canaux (revues académiques et Internet) sont par ailleurs ceux qui véhiculent le moins d'information sur la période.

**Figure 5.7 : Relation entre l'utilisation des médias de masse pour mettre à disposition de l'information sur l'ABC et évolution de son taux de connaissance**



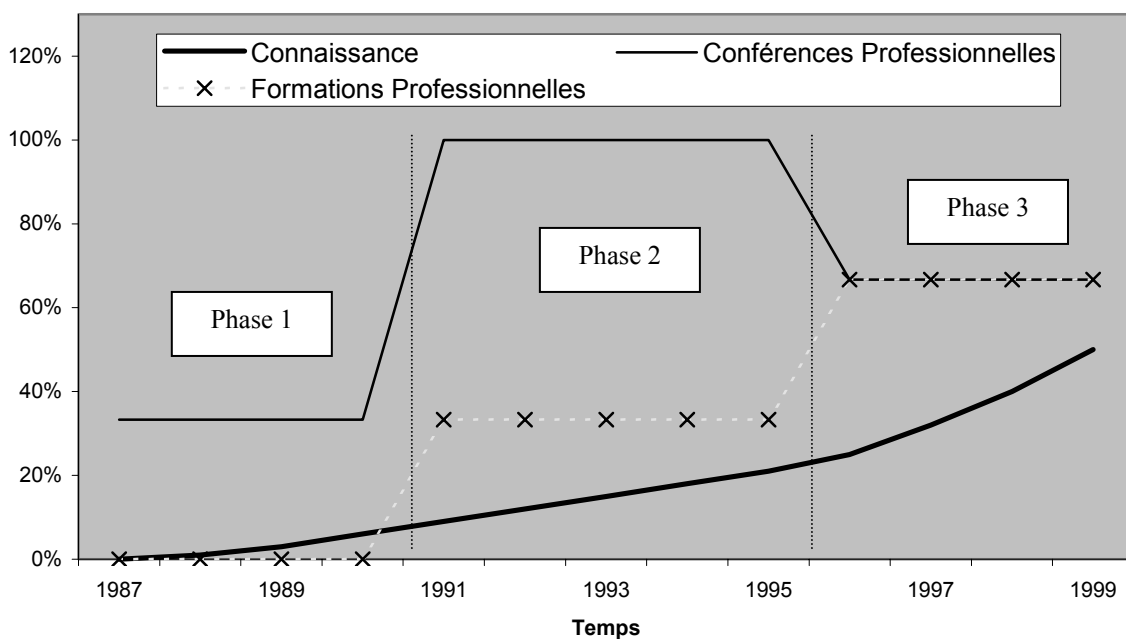
Le taux de connaissance de l'ABC évolue essentiellement avec la quantité d'information transmise à travers les revues professionnelles et les ouvrages, toujours avec un certain décalage dans le temps. En outre, le fait que la quantité d'information transmise par la presse en kiosque plafonne entre les phases 2 et 3 n'empêche pas le taux de connaissance de l'ABC d'augmenter. D'où les deux propositions suivantes :

*Proposition 5.4 : le taux de connaissance de l'ABC augmente avec la quantité d'information transmise par les revues professionnelles et les ouvrages avec un certain décalage dans le temps.*

*Proposition 5.5 : le taux de connaissance de l'ABC augmente même lorsque l'information n'est transmise que par les revues professionnelles et les ouvrages.*

La figure 5.8 ci-dessous présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC en rapport avec l'évolution des quantités d'information mises à disposition à travers deux des quatre canaux interpersonnels : les conférences professionnelles et les formations professionnelles. Ce sont les deux canaux qui sont, selon les acteurs interviewés, les plus utilisés par les adoptants potentiels de l'ABC. Nous n'avons pas retenu les conférences académiques en raison de l'absence d'adoptants potentiels à ces manifestations. Nous avons également retiré la formation initiale car une grande partie des personnes qui ont répondu à notre enquête ont reçu leur formation initiale avant 1995 et n'ont donc pu prendre connaissance de l'ABC à cette occasion.

**Figure 5.8 : Relation entre l'utilisation des canaux interpersonnels pour mettre à disposition de l'information sur l'ABC et évolution de son taux de connaissance**





Il apparaît que le taux de connaissance de l'ABC évolue directement avec la quantité d'information véhiculée à travers les formations professionnelles, sans décalage. La relation entre taux de connaissance et quantité d'information transmise à travers les conférences professionnelles est plus difficile à analyser. Cette dernière a véritablement « explosé » lors de la phase 2 puis a diminué lors de la phase 3, au moment où le taux de connaissance « décollait ». Or, les conférences professionnelles sont un canal de communication de type interpersonnel, leur effet devrait donc être direct et sans décalage sur le taux de connaissance de l'ABC. On peut donc émettre des doutes quant à l'impact de l'information véhiculée par ce canal de communication sur l'évolution du taux de connaissance de l'ABC ou du moins faire l'hypothèse que les autres canaux ont un impact supérieur à celui-ci. D'où la proposition suivante :

*Proposition 5.6 : le taux de connaissance de l'ABC augmente directement avec la quantité d'information transmise par les formations professionnelles.*

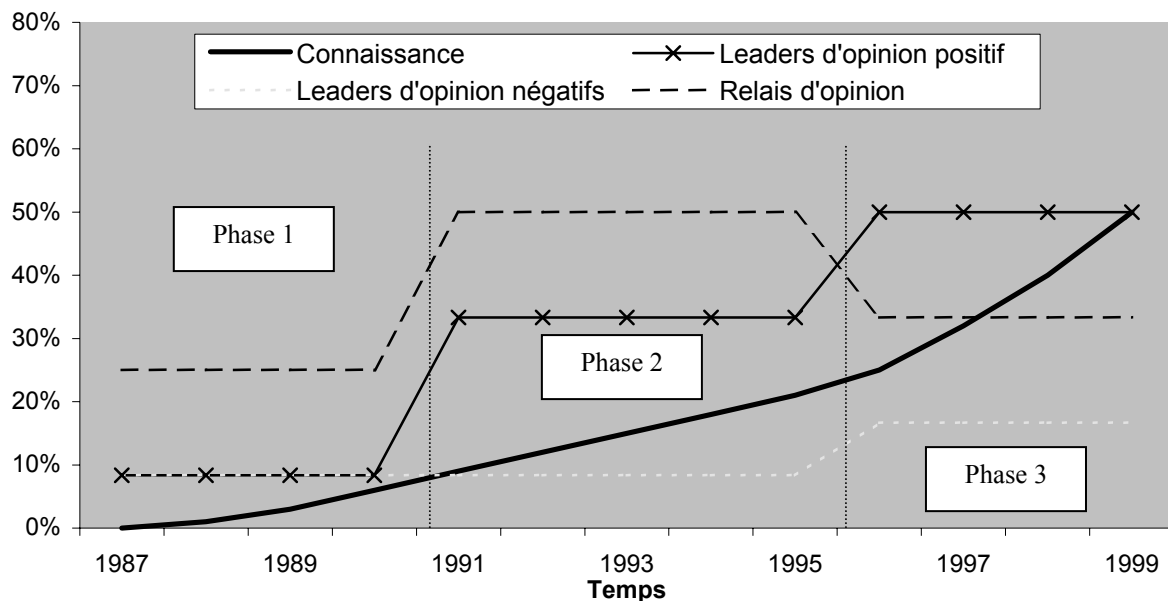
### ***Rôles joués par les acteurs et évolution du taux de connaissance de l'ABC***

Quelle est la relation entre l'évolution du taux de connaissance de l'ABC et l'implication des différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion ? Deux types de rôles doivent être joués afin que la connaissance de l'ABC se diffuse : celui de leader d'opinion positif et celui de relais d'opinion. Par ailleurs, le fait que certains acteurs jouent le rôle de leader d'opinion négatif ne va pas forcément empêcher la diffusion de la connaissance d'une innovation managériale, à condition que l'exercice de ce rôle ne dépasse pas un certain seuil. Les tableaux 5.10, 5.11 et 5.12 ci-dessus (cf. §5.3.2.) présentent notre estimation de l'intensité relative avec laquelle les différentes catégories d'acteurs ont joué les rôles de leader d'opinion positif et négatif et de relais d'opinion au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC. Nous avons également calculé un indice global pour chaque rôle en additionnant les « + » attribués à chaque catégorie d'acteurs ayant joué ce rôle.

La figure 5.9 ci-dessous présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les rôles de leader d'opinion positif et négatif et de relais d'opinion sont globalement joués. Les trois courbes représentant l'intensité avec laquelle les acteurs se sont impliqués dans chaque rôle ont été construites sur la base des

indices globaux. Pour ce faire, nous avons divisé les indices par 12, soit le nombre de catégories d'acteurs pouvant jouer le rôle (quatre pour chacun) multiplié par le nombre de « + » pouvant être attribué à chaque catégorie dans chaque rôle (3 « + »), puis nous les avons multipliés par cent afin d'obtenir des proportions.

**Figure 5.9 : Relation entre l'intensité avec laquelle les rôles de leader d'opinion positif et négatif et de relais d'opinion sont joués et l'évolution du taux de connaissance de l'ABC**



Il apparaît que le taux de connaissance de l'ABC évolue de la même façon que l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion positif est globalement joué. Par ailleurs, et comme nous l'avons envisagé, le fait que l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion négatif est joué augmente n'empêche pas le taux de connaissance de l'ABC d'augmenter lui aussi. Mais cette intensité reste relativement faible. La tendance inverse pourrait se produire dans le cas où cette intensité dépasserait un certain seuil. Finalement, la relation entre l'exercice du rôle de relais d'opinion et le taux de connaissance de l'ABC est plus difficile à analyser. En effet, l'intensité avec laquelle ce dernier rôle est joué diminue de la phase 2 à la phase 3 alors que le taux de connaissance augmente. Une explication logique à ce phénomène serait que le rôle le plus important soit celui de leader d'opinion positif (on ne peut de toute façon relayer une opinion que si elle est exprimée) et qu'il doit être relayé suffisamment mais que cela ne sert à rien de le relayer au delà d'un certain seuil.

Ceci nous amène à formuler les trois propositions suivantes :

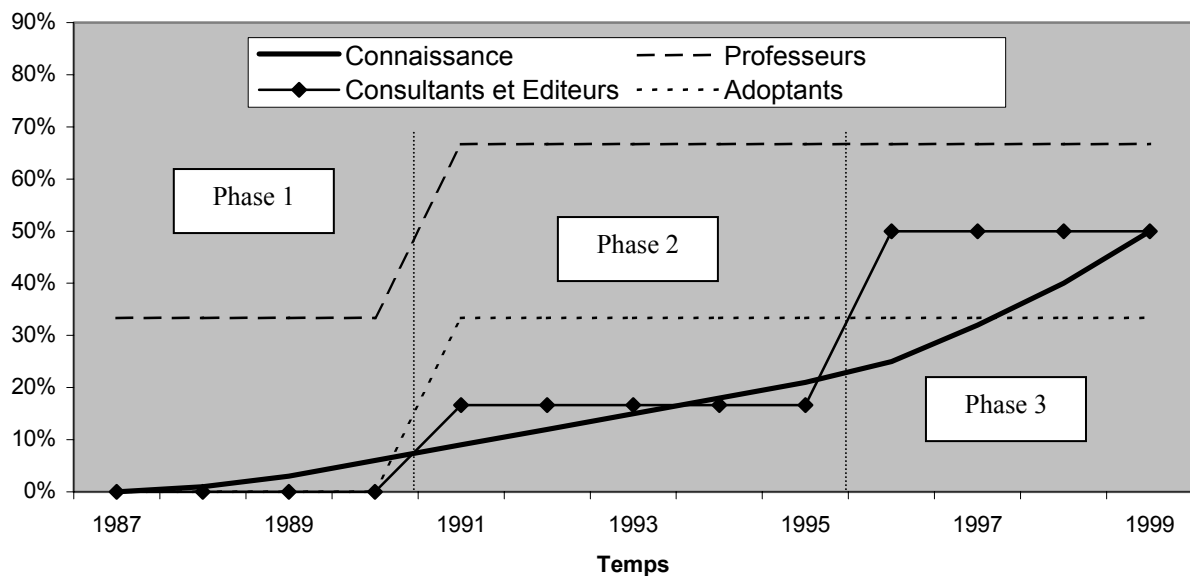
*Proposition 5.7 : le taux de connaissance de l'ABC augmente directement avec l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion positif est joué.*

*Proposition 5.8 : le taux de connaissance de l'ABC augmente même si le rôle de leader d'opinion négatif est joué, à condition qu'il soit joué avec une intensité inférieure à un certain seuil.*

*Proposition 5.9 : le taux de connaissance de l'ABC augmente si le rôle de relais d'opinion est joué avec une intensité minimale.*

Les figures 5.10 et 5.11 ci-dessous permettent d'approfondir cette première analyse. La figure 5.10 présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de leader d'opinion positif.

**Figure 5.10 : Relation entre l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de leader d'opinion positif et l'évolution du taux de connaissance de l'ABC**



Le taux de connaissance de l'ABC semble évoluer en étroite relation avec l'intensité avec laquelle les consultants et les éditeurs de logiciels jouent le rôle de leader d'opinion. Le lien entre le taux de connaissance et l'exercice du rôle de leader d'opinion par les professeurs et les adoptants paraît beaucoup plus distendu. L'intensité avec laquelle ces deux catégories jouent le rôle de leader d'opinion positif n'augmente pas entre la phase 2 et la phase 3 alors que le taux de connaissance ne décolle que lors de la dernière phase. Une explication à ce phénomène pourrait être que le « décollage » du taux de connaissance nécessite seulement un certain niveau d'implication de ces deux catégories d'acteurs dans le rôle de leader d'opinion positif. Ceci nous amène à formuler les deux propositions suivantes :

*Proposition 5.10 : le taux de connaissance de l'ABC augmente avec l'intensité avec laquelle les consultants et les éditeurs de logiciels jouent le rôle de leader d'opinion positif.*

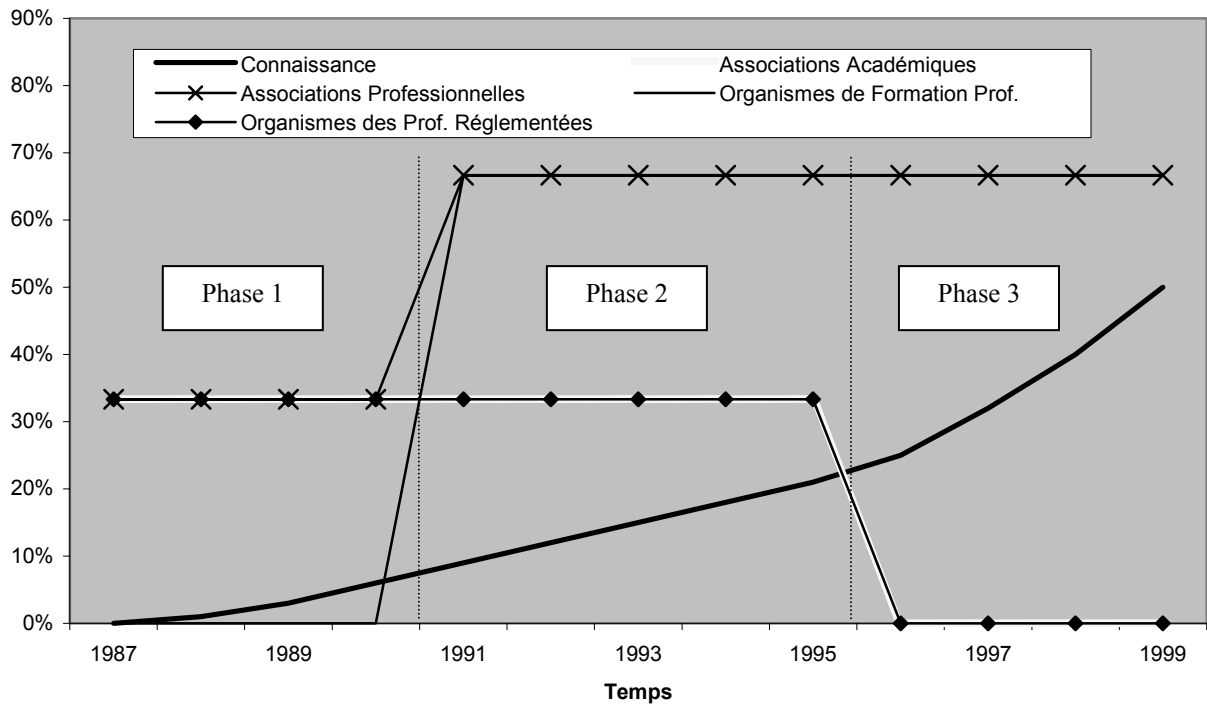
*Proposition 5.11 : la connaissance de l'ABC augmente si les professeurs et les adoptants jouent le rôle de leader d'opinion positif avec une intensité minimale.*

La figure 5.11 ci-dessous présente l'évolution du taux de connaissance de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de relais d'opinion. Le taux de connaissance de l'ABC ne décolle qu'à partir du moment où les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle jouent le rôle de relais d'opinion avec une certaine intensité. Par ailleurs, le fait que les associations académiques et les organismes des professions réglementées ne jouent plus le rôle de relais d'opinion à partir de la phase 3 n'empêche pas le taux de connaissance de l'ABC d'augmenter. Ceci nous amène à formuler les deux propositions suivantes :

*Proposition 5.12 : le taux de connaissance de l'ABC augmente avec l'intensité avec laquelle les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle jouent le rôle de relais d'opinion.*

*Proposition 5.13 : le taux de connaissance de l'ABC augmente même lorsque le rôle de relais d'opinion n'est joué que par les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle.*

**Figure 5.11 : Relation entre l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de relais d'opinion et l'évolution du taux de connaissance de l'ABC**



Nous venons ainsi de formuler une série de propositions afin d'expliquer l'évolution du taux de connaissance de l'ABC au sein d'une population d'adoptants potentiels. Nous allons maintenant en faire de même en ce qui concerne l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.

#### **5.4.2. Explication de l'évolution du taux d'adoption de l'ABC**

Nous venons de fournir une première explication de l'évolution du taux de connaissance de l'ABC essentiellement en termes d'offre d'information et d'implication dans les rôles liés à l'offre de ce type de ressources. Nous pensons que l'évolution du taux d'adoption dépend non seulement de l'offre de ce premier type de ressources, car il est difficile d'adopter l'ABC si on ne sait pas ce que c'est, mais également et surtout, de l'offre de formation et de conseil. Nous allons donc examiner maintenant la relation entre l'évolution du taux d'adoption de l'ABC et l'offre de ces trois types de ressources.

### ***Offre de ressources et évolution du taux d'adoption de l'ABC***

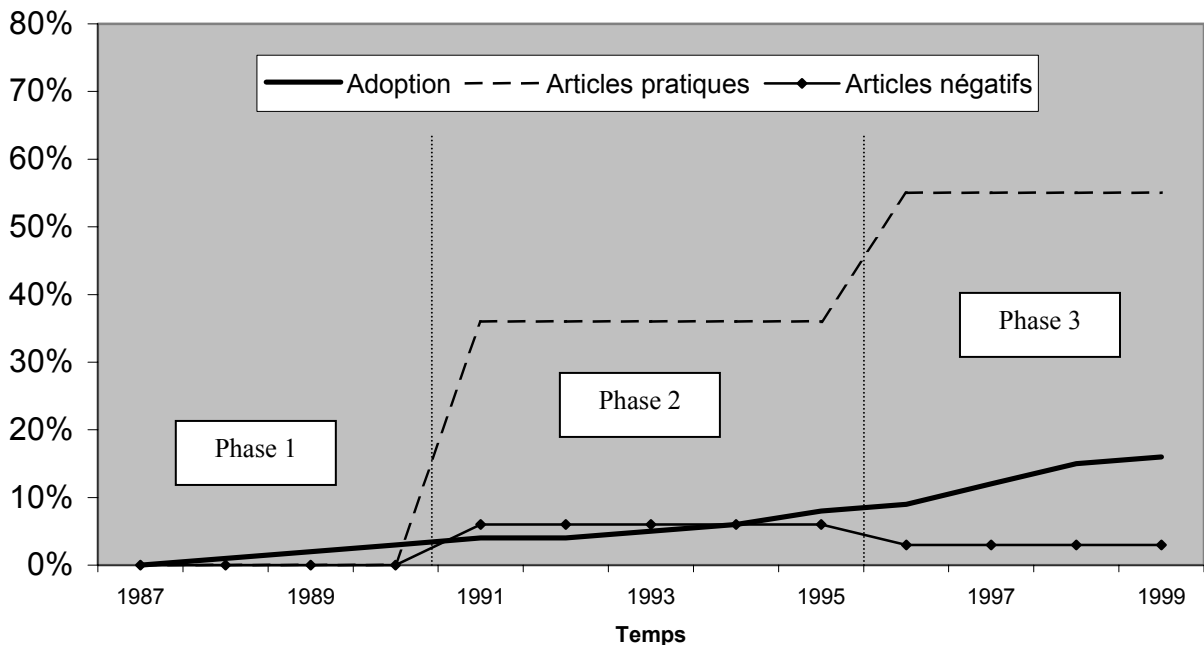
***Offre d'information.*** Lorsque nous avons tenté d'expliquer l'évolution du taux de connaissance de l'ABC par l'offre d'information, nous avons étudié trois dimensions de cette offre : la quantité d'information disponible, les canaux de communication ayant transmis cette information et les catégories d'acteurs impliquées dans sa transmission (à travers le concept de rôle). Il nous semble qu'une quatrième dimension de l'information n'ayant pas directement d'impact sur la diffusion de la connaissance revête une grande importance lorsqu'il s'agit de l'adoption de l'ABC. Cette quatrième dimension concerne la nature de l'information mise à disposition : s'agit-il d'une information théorique ou pratique, positive ou négative ?

Quelle est donc la relation entre l'évolution du taux d'adoption de l'ABC et la nature de l'information disponible à son sujet ? La nature de cette information peut être qualifiée selon deux dimensions : elle peut être d'ordre théorique et/ou d'ordre pratique, elle peut être positive ou négative par rapport à l'ABC. Le tableau 5.13 ci-dessous présente les données dont nous disposons quant à la nature de l'information disponible sur l'ABC au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France. Ces données se limitent aux articles publiés dans les différents types de revues (académiques, professionnelles, presse en kiosque). La figure 5.12 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC telle que nous l'avons mesurée en rapport avec l'évolution des pourcentages d'articles pratiques sur l'ABC et d'articles négatifs vis-à-vis de l'ABC dans l'ensemble des revues étudiées.

***Tableau 5.13 : Evolution de la nature de l'offre d'information au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC***

	Phases du processus de diffusion		
	1. Introduction (1985-1991)	2. Expérimentation (1991-1996)	3. Décollage (1996-2000)
Pourcentage d'articles pratiques dans l'ensemble des revues	0%	36%	55%
Pourcentage d'articles négatifs dans l'ensemble des revues	0%	6%	3%

**Figure 5.12 : Relation entre la nature de l'information disponible sur l'ABC et l'évolution de son taux d'adoption**



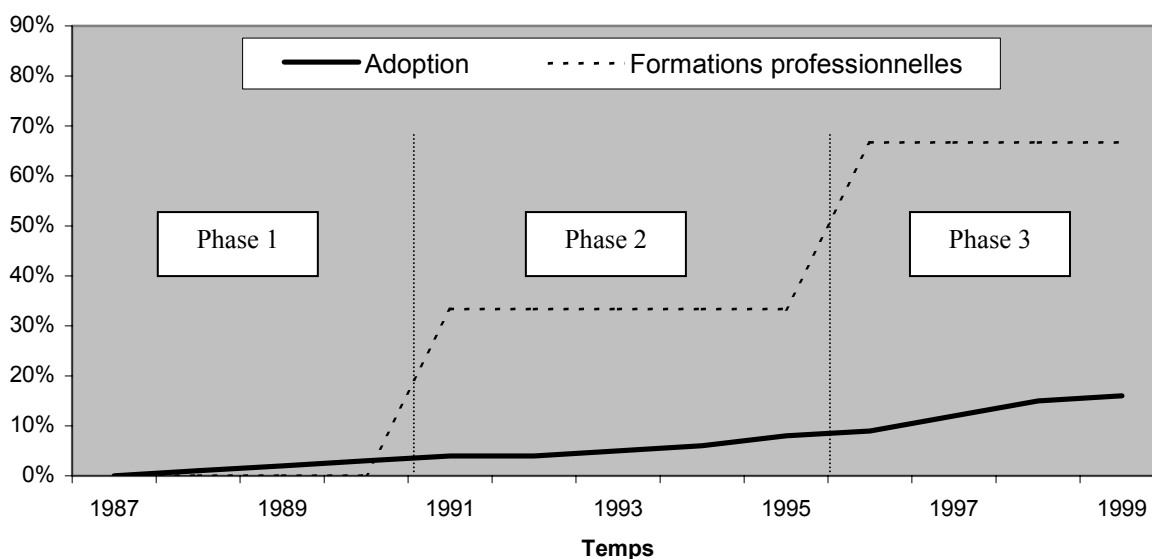
Sur la figure 5.12, il apparaît que le taux d'adoption de l'ABC évolue avec le pourcentage d'articles pratiques sur la méthode et donc en sens inverse du pourcentage d'articles théoriques (non représenté sur la figure). On peut également observer le même phénomène de décalage dans le temps que pour l'évolution du taux de connaissance : le pourcentage d'articles pratiques « explose » lors de la phase 2 alors que le taux d'adoption ne commence à décoller qu'à partir de la phase 3. Il convient néanmoins de souligner que ces deux variables sont également liées par le fait que la publication d'articles pratiques sur l'ABC ou relatant des cas de mise en œuvre ne peut se faire que si de tels cas existent. Il existe donc une boucle de rétroaction entre l'évolution du taux d'adoption et la publication d'articles pratiques. Quant au pourcentage d'articles négatifs vis-à-vis de l'ABC, il est tellement faible qu'il nous semble difficile de tirer une quelconque conclusion quant à son influence sur la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Ceci nous amène à formuler la proposition suivante :

*Proposition 5.14 : le taux d'adoption de l'ABC augmente avec la quantité totale d'information pratique disponible avec un certain décalage dans le temps.*

**Offre de formation.** Le second type de ressources qui nous semble avoir une influence sur l'évolution du taux d'adoption de l'ABC est constitué des formations professionnelles et de la formation initiale. La figure 5.13 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'offre de formations professionnelles uniquement. Nous avons exclu la formation initiale pour les mêmes raisons que nous l'avons exclue de notre analyse de l'évolution du taux de connaissance de l'ABC. La courbe représentant l'évolution de l'offre de formation professionnelle a été obtenue à partir des estimations présentées dans le tableau 5.6 (cf. §5.2.4.). Il apparaît que le taux d'adoption de l'ABC évolue en même temps que l'offre de formations professionnelles. D'où la proposition suivante :

*Proposition 5.15 : le taux d'adoption de l'ABC augmente directement avec l'offre de formation professionnelle.*

**Figure 5.13 : Relation entre l'offre de formation professionnelle sur l'ABC et l'évolution de son taux d'adoption**



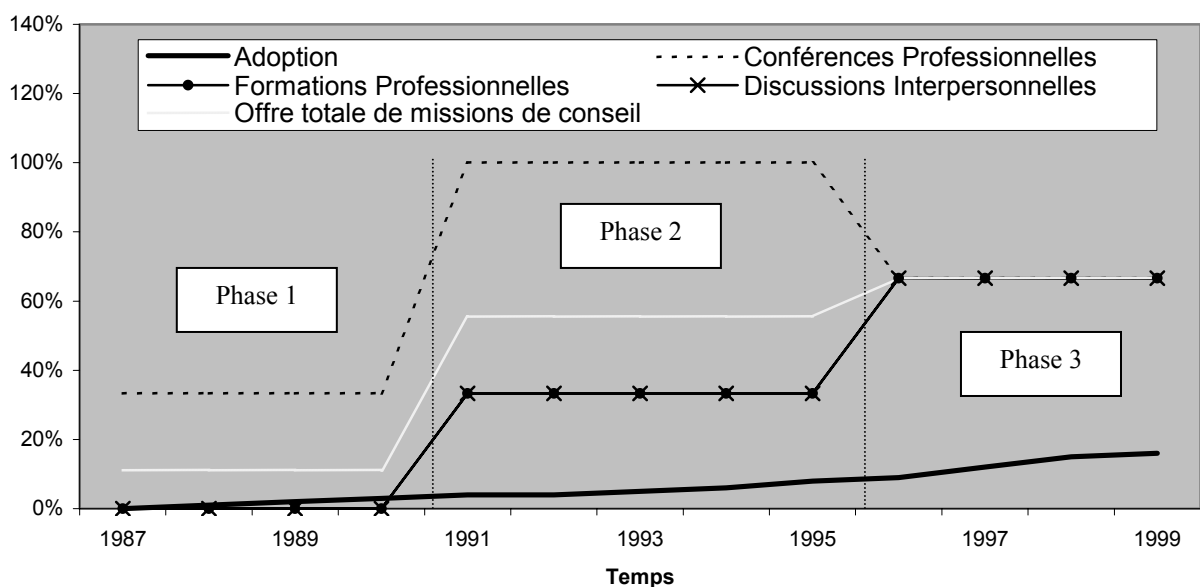
**Offre de conseil.** La figure 5.14 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'offre totale de conseil et à travers chacun des trois canaux. Les différentes courbes représentant l'évolution de l'offre de missions de conseil ont été obtenues à partir des estimations présentées dans le tableau 5.7 (cf. §5.2.4.). Il apparaît que le taux d'adoption de l'ABC augmente avec l'offre de conseil à travers les formations



professionnelles et les discussions interpersonnelles. La relation entre le taux d'adoption et l'offre de conseil à travers les conférences professionnelles est plus difficile à analyser. La diminution de cette dernière de la phase 2 à la phase 3 n'empêche pas le taux d'adoption de l'ABC d'augmenter dans le même temps. Une explication de ce phénomène pourrait être que le type de canal importe peu du moment que l'offre totale de conseil augmente. D'où la proposition suivante :

*Proposition 5.16 : le taux d'adoption de l'ABC augmente directement avec l'offre de conseil, quels que soient les types de canaux de communication transmettant cette offre.*

**Figure 5.14 : Relation entre l'offre de conseil sur l'ABC et l'évolution de son taux d'adoption**

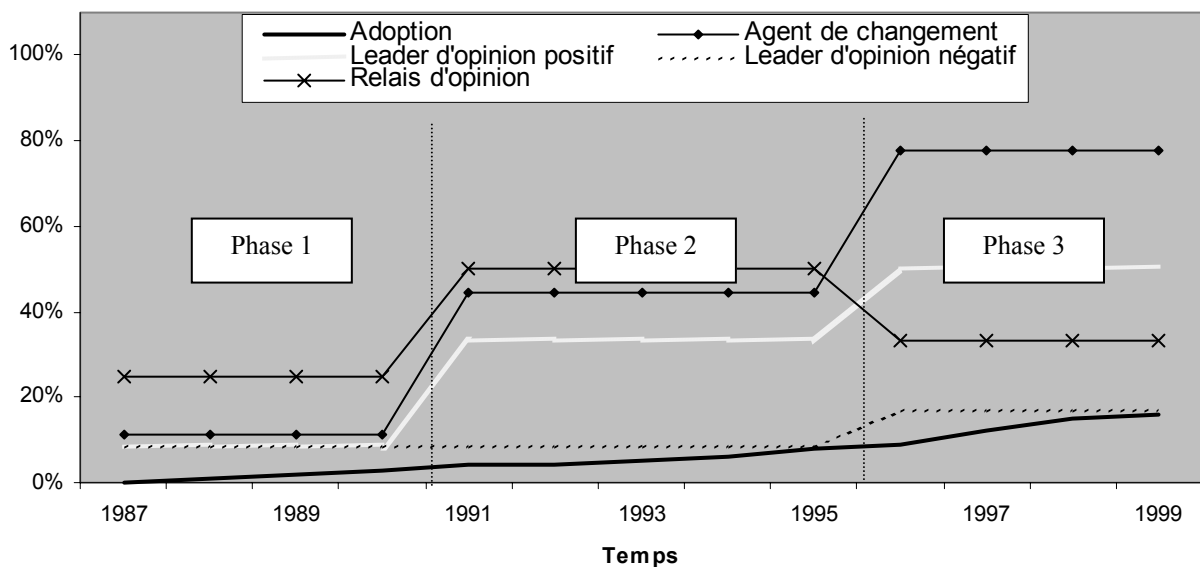


### **Rôles joués par les acteurs et évolution du taux d'adoption de l'ABC**

**Ensemble des rôles.** L'examen du lien entre les rôles joués par les différentes catégories d'acteurs et le taux d'adoption de l'ABC permet de tenir compte de la dimension « auteur » de l'information disponible. Ce sont, par exemple, les acteurs qui jouent le rôle d'agent de changement qui sont à l'origine de l'offre de missions de conseil. Il nous semble que l'intensité avec laquelle les différents rôles sont joués ainsi que les types d'acteurs qui jouent ces rôles influencent l'évolution du taux d'adoption de l'ABC. Les tableaux 5.9 à 5.12 ci-

dessus (cf. §5.3.2.) présentent l'indice global d'intensité avec laquelle chaque type de rôle a été joué. Cet indice est la somme des « + » attribués à chacune des catégories d'acteurs ayant joué ce rôle. La figure 5.15 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les différents rôles sont globalement joués. Les courbes d'intensité ont été obtenues en divisant l'indice global de chaque rôle par le nombre de catégories d'acteurs pouvant jouer ce rôle multiplié par trois, soit le nombre maximum de « + » pouvant être attribué, puis en le multipliant par cent pour obtenir un pourcentage. Ainsi, l'indice global de chaque rôle a été divisé par douze et multiplié par cent.

**Figure 5.15 : Relation entre l'intensité avec laquelle les différents rôles sont joués et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC**



Il apparaît que le taux d'adoption de l'ABC augmente avec l'intensité avec laquelle les rôles d'agent de changement et de leader d'opinion sont joués. Par ailleurs, comme pour le taux de connaissance de l'ABC, le fait que l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion négatif est joué augmente n'empêche pas le taux d'adoption de l'ABC d'augmenter lui aussi. Finalement, la relation entre l'intensité avec laquelle le rôle de relais d'opinion est joué et le taux d'adoption n'est pas linéaire puisque l'intensité diminue de la phase 2 à la phase 3 alors que le taux d'adoption augmente. Il s'agit du même phénomène qu'avec le taux de connaissance. Le même type d'explication nous semble envisageable, à savoir qu'il suffit que

le rôle de relais d'opinion soit joué avec une certaine intensité pour que le taux d'adoption augmente. Ces analyses nous amènent à formuler les propositions suivantes :

*Proposition 5.17 : le taux d'adoption de l'ABC augmente avec l'intensité avec laquelle les rôles d'agent de changement et de leader d'opinion positif sont joués.*

*Proposition 5.18 : le taux d'adoption de l'ABC augmente même si le rôle de leader d'opinion négatif est joué, à condition qu'il soit joué avec une intensité inférieure à un certain seuil.*

*Proposition 5.19 : le taux d'adoption de l'ABC augmente si le rôle de relais d'opinion est joué avec une intensité minimale.*

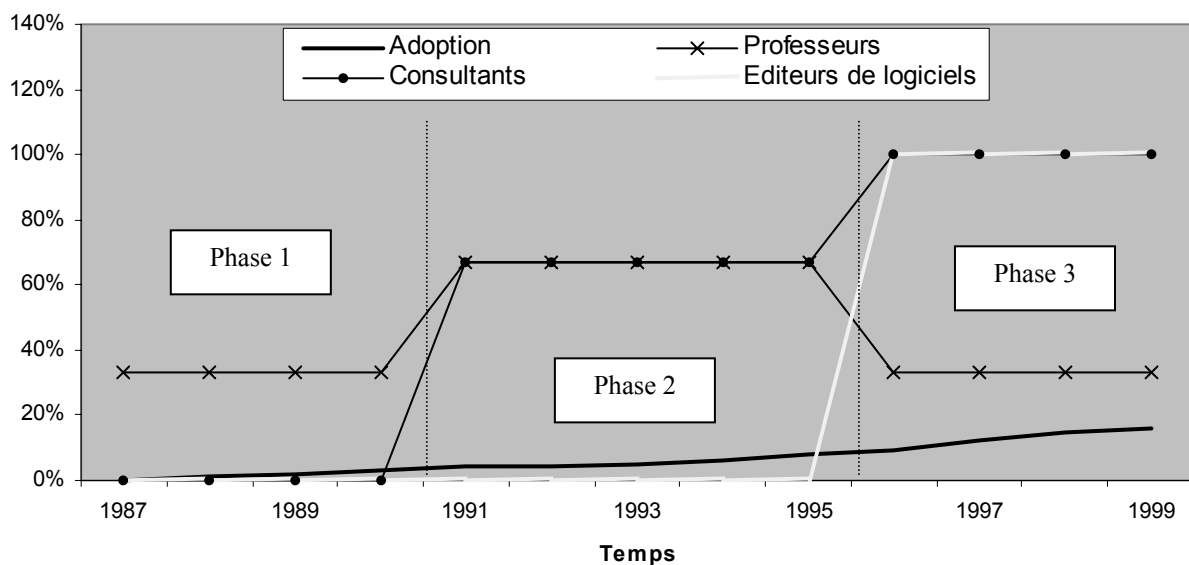
Nous venons d'examiner le lien entre le taux d'adoption de l'ABC et l'intensité avec laquelle les différents rôles sont globalement joués, c'est-à-dire par l'ensemble des acteurs. Nous allons maintenant approfondir cette première analyse afin de déterminer si les différentes catégories d'acteurs jouant les rôles d'agent de changement, de leader d'opinion et de relais d'opinion ont tous la même influence sur le taux d'adoption. Nous approfondissons l'étude de ces trois rôles car ce sont ceux qui semblent avoir le plus d'influence sur l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.

**Rôle d'agent de changement.** La figure 5.16 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle d'agent de changement. Les courbes d'intensité ont été obtenues à partir des estimations présentées dans le tableau 5.9 (cf. §5.3.2.). Il apparaît que le taux d'adoption de l'ABC évolue avec l'intensité avec laquelle les consultants et les éditeurs de logiciels jouent le rôle d'agent de changement. La relation entre le taux d'adoption de l'ABC et l'intensité avec laquelle les professeurs jouent le rôle d'agent de changement semble plus difficile à analyser. En effet, cette intensité diminue de la phase 2 à la phase 3 alors que le taux d'adoption de l'ABC continue à augmenter dans le même temps. Une explication à ce phénomène pourrait être que le taux d'adoption de l'ABC augmente quelles que soient les catégories d'acteurs qui jouent le rôle d'agent de changement du moment que l'intensité globale avec laquelle ce rôle est joué augmente.

D'où la proposition suivante :

*Proposition 5.20 : le taux d'adoption de l'ABC augmente avec l'intensité selon laquelle le rôle d'agent de changement est joué, quelles que soient les catégories d'acteurs qui le jouent.*

**Figure 5.16 : Relation entre l'intensité avec laquelle le rôle d'agent de changement est joué par les différentes catégories d'acteurs et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC**



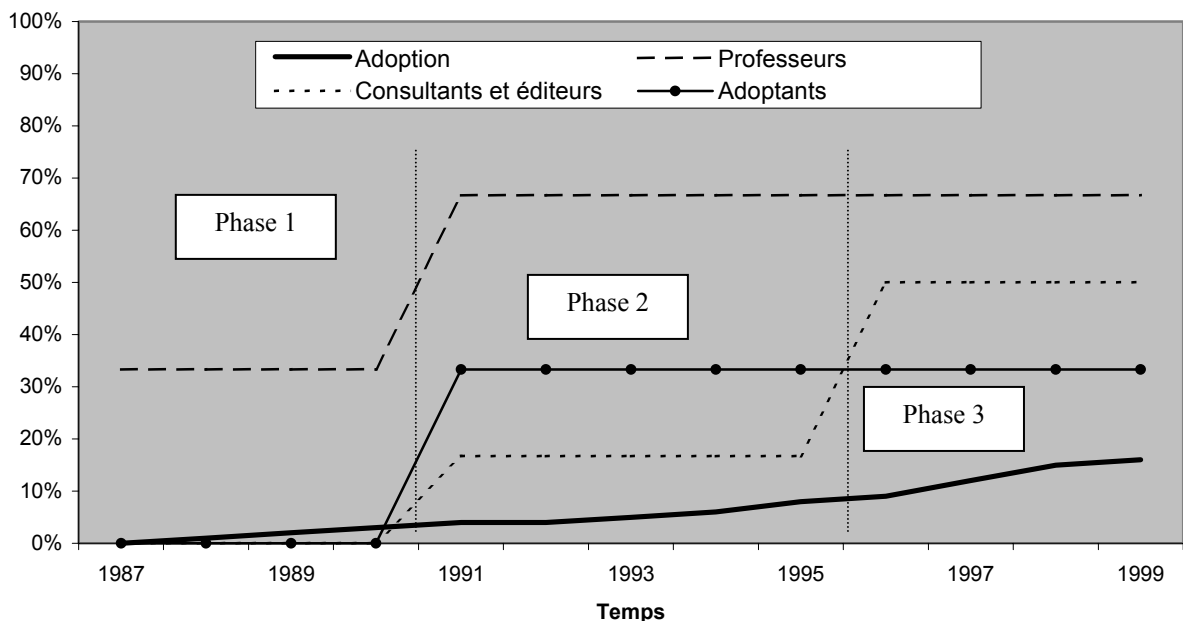
**Rôle de leader d'opinion positif.** La figure 5.17 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de leader d'opinion positif. Les courbes d'intensité ont été obtenues à partir des estimations présentées dans le tableau 5.10 (cf. §5.3.2.). Comme le taux de connaissance, le taux d'adoption de l'ABC semble évoluer en étroite relation avec l'intensité avec laquelle les consultants et les éditeurs de logiciels jouent le rôle de leader d'opinion. Le lien entre le taux de connaissance et l'exercice du rôle de leader d'opinion par les professeurs et les adoptants paraît beaucoup plus distendu. L'intensité avec laquelle ces deux catégories jouent le rôle de leader d'opinion positif n'augmente pas entre la phase 2 et la phase 3 alors que le taux de connaissance ne décolle que lors de la dernière phase. Une explication à ce phénomène pourrait être que le « décollage » du taux de connaissance

nécessite seulement un certain niveau d'implication de ces deux catégories d'acteurs dans le rôle de leader d'opinion positif. Ceci nous amène à formuler les propositions suivantes :

*Proposition 5.21 : le taux d'adoption de l'ABC augmente avec l'intensité avec laquelle les consultants et des éditeurs de logiciels jouent le rôle de leader d'opinion positif.*

*Proposition 5.22 : le taux d'adoption de l'ABC augmente si les professeurs et les adoptants jouent le rôle de leader d'opinion positif avec une intensité minimale.*

**Figure 5.17 : Relation entre l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion positif est joué par les différentes catégories d'acteurs et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC**



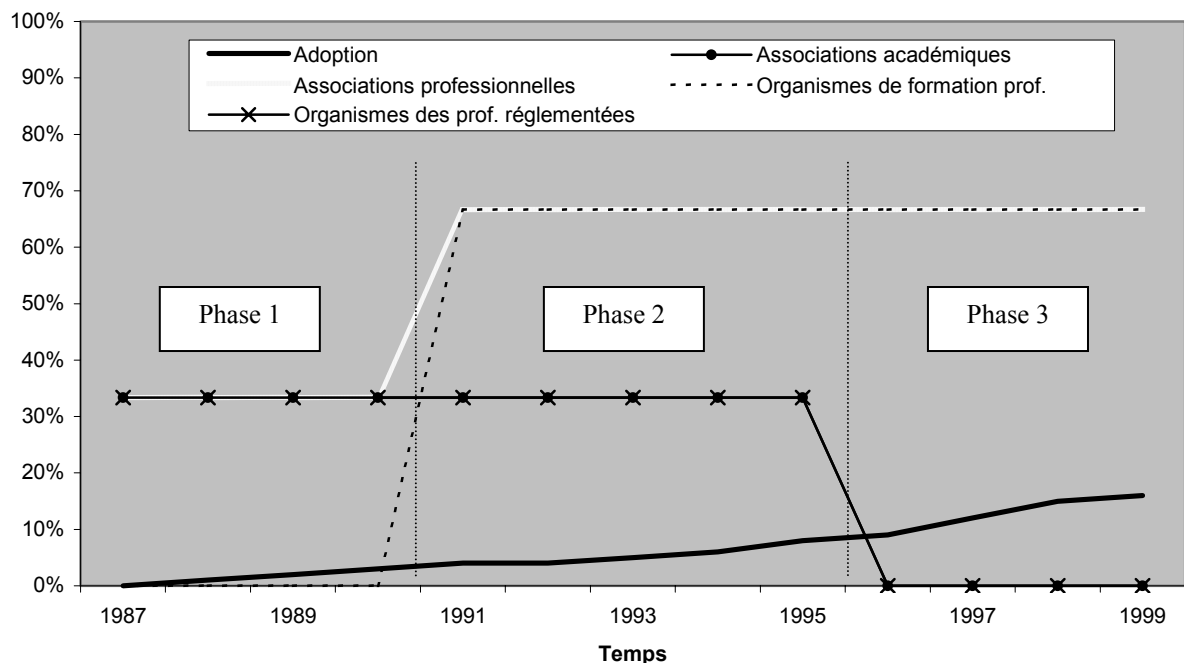
**Rôle de relais d'opinion.** La figure 5.18 ci-dessous présente l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en rapport avec l'évolution de l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de relais d'opinion. Les courbes d'intensité ont été obtenues à partir des estimations présentées dans le tableau 5.11 (cf. §5.3.2.). Comme pour le taux de connaissance, le taux d'adoption de l'ABC ne décolle qu'à partir du moment où les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle jouent le rôle de relais d'opinion avec une certaine intensité. Par ailleurs, le fait que les associations

académiques et les organismes des professions réglementées ne jouent plus le rôle de relais d'opinion à partir de la phase 3 n'empêche pas le taux d'adoption de l'ABC d'augmenter. Ceci nous amène à formuler les deux propositions suivantes :

*Proposition 5.23 : le taux d'adoption de l'ABC augmente avec l'intensité avec laquelle les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle jouent le rôle de relais d'opinion.*

*Proposition 5.24 : le taux d'adoption de l'ABC augmente même lorsque le rôle de relais d'opinion n'est joué que par les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle.*

**Figure 5.18 : Relation entre l'intensité avec laquelle le rôle de relais d'opinion est joué par les différentes catégories d'acteurs et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC**



## CONCLUSION DU CINQUIÈME CHAPITRE

Ce chapitre était consacré à l'application du niveau contextuel de notre modèle d'adoption-diffusion au cas de l'ABC en France. Nous avons décrit et expliqué l'évolution de la diffusion de l'ABC en France à travers l'évolution de l'offre de ressources sur cette méthode et l'implication de différentes catégories d'acteurs dans ce processus.

Dans une première partie, nous avons décrit l'état actuel ainsi que l'évolution des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC en France tels que nous avons pu les mesurer empiriquement à travers les questionnaires envoyés et les entretiens effectués. Les résultats obtenus nous ont permis d'identifier trois phases distinctes constituant le processus de diffusion de l'ABC en France depuis son introduction au milieu des années 1980 jusqu'à la date de réalisation de notre étude empirique à savoir l'an 2000.

La première phase s'arrête vers 1991 : il s'agit de la « phase d'introduction » de la méthode en France. Elle se caractérise par l'importation de la méthode, par la traduction et l'adaptation des concepts au contexte français. En même temps, les premières mises en place apparaissent, principalement au sein des filiales françaises de groupes américains. Il y a donc une double importation théorique et empirique de la comptabilité par activités. La seconde phase va de 1991 à 1996. Elle se caractérise par une diffusion accrue de la connaissance de l'ABC et par un certain nombre d'expérimentations de la méthode au sein des entreprises françaises. Nous l'avons baptisée « phase d'expérimentation ». Enfin, la troisième phase, qui débute aux alentours de 1996, semble marquer le décollage de l'ABC en tant que pratique organisationnelle. Nous l'avons ainsi appelée « phase de décollage ».

Dans une seconde partie, nous avons décrit l'évolution de l'offre de ressources sur l'ABC mises à disposition à travers différents canaux de communication au cours des phases du processus identifiées. Cette offre est composée de trois types de ressources : information, formation et conseil. Ces différents types de ressources sont mis à disposition à travers neuf canaux de communication distincts : revues académiques et professionnelles, presse en kiosque, ouvrages, conférences académiques et professionnelles, formations professionnelles et initiale et, enfin, discussions interpersonnelles.

L'offre d'information à travers l'ensemble des canaux de communication est relativement faible lors de la première phase du processus de diffusion de l'ABC puis « explose » lors de la seconde phase et continue d'augmenter sensiblement au cours de la troisième. L'offre de formation à travers les séminaires de formation professionnelle et la formation initiale est pour sa part quasi-inexistante lors de la première phase puis se développe lors des deux phases suivantes. Enfin, l'offre de conseil à travers les conférences professionnelles, les séminaires de formation professionnelle et les discussions interpersonnelles est également quasi-nulle au cours de la première phase puis « explose » lors de la deuxième phase et augmente encore légèrement au cours de la troisième.

Dans une troisième partie, nous avons décrit l'évolution de l'implication de différentes catégories d'acteurs au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France ainsi que l'intensité avec laquelle ces différentes catégories avaient joué différents rôles. Huit catégories d'acteurs ont été impliquées dans la diffusion de l'ABC : les professeurs, les consultants, les éditeurs de logiciels spécialisés sur l'ABC, les adoptants de la méthode, les associations (professionnelles et académiques), les organismes de formation professionnelle et, enfin, les organismes des professions réglementées. Ces acteurs se sont impliqués dans la diffusion de l'ABC en jouant quatre types de rôles : agent de changement, leader d'opinion positif, leader d'opinion négatif et relais d'opinion.

La première phase du processus est caractérisée par une faible implication des acteurs dans l'ensemble des différents rôles. Au cours de la seconde phase, les professeurs et les consultants s'impliquent plus ou moins fortement dans les rôles d'agent de changement et de leader d'opinion, ce dernier rôle étant également joué par les adoptants. C'est également au cours de la seconde phase que le rôle de relais d'opinion est joué par les quatre catégories susceptibles de s'impliquer dans celui-ci. Au cours de la troisième phase, le rôle d'agent de changement est massivement joué par les consultants et les éditeurs de logiciels. Ces deux catégories s'impliquent dans une moindre mesure dans le rôle de leader d'opinion, qui est également toujours joué par les professeurs et les adoptants. Cette phase est également la seule au cours de laquelle les professeurs et les adoptants jouent le rôle de leader d'opinion négatif en même temps et avec une faible intensité. Enfin, seuls les organismes des professions réglementées et les associations professionnelles jouent le rôle de relais d'opinion mais avec une intensité relativement forte.



Dans une quatrième partie, nous avons développé une première explication de l'évolution observée des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC en France sur la base de l'offre de ressources et de l'implication des acteurs dans le processus. Ceci nous a amené à formuler une série de propositions quant à l'influence des deux groupes de variables explicatives sur les deux sous-variables expliquées. Les tableaux 5.14 et 5.15 ci-dessous récapitulent l'ensemble de ces propositions.

**Tableau 5.14 : Récapitulatif des propositions relatives à l'influence de l'offre de ressources et des rôles joués par les acteurs sur le taux de connaissance de l'ABC**

N°	Enoncé
<i>Le taux de connaissance de l'ABC augmente...</i>	
5.1	...avec la quantité totale d'information disponible avec un certain décalage dans le temps
5.2	...directement avec la quantité d'information transmise par les canaux de communication interpersonnels
5.3	...avec la quantité d'information transmise par les médias de masse avec un certain décalage dans le temps
5.4	...avec la quantité d'information transmise par les revues professionnelles et les ouvrages avec un certain décalage dans le temps
5.5	...même lorsque l'information n'est transmise que par les revues professionnelles et les ouvrages
5.6	...directement avec la quantité d'information transmise par les formations professionnelles
5.7	...avec l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion positif est joué
5.8	...même si le rôle de leader d'opinion négatif est joué, à condition qu'il soit joué avec une intensité inférieure à un certain seuil
5.9	...si le rôle de relais d'opinion est joué avec une intensité minimale
5.10	...avec l'intensité avec laquelle les consultants et les éditeurs de logiciels jouent le rôle de leader d'opinion positif
5.11	...si les professeurs et les adoptants jouent le rôle de leader d'opinion positif avec une intensité minimale
5.12	...avec l'intensité avec laquelle les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle jouent le rôle de relais d'opinion
5.13	...même lorsque le rôle de relais d'opinion n'est joué que par les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle

**Tableau 5.15 : Récapitulatif des propositions relatives à l'influence de l'offre de ressources et des rôles joués par les acteurs sur le taux d'adoption de l'ABC**

N°	Enoncé
<i>Le taux d'adoption de l'ABC augmente...</i>	
5.14	...avec la quantité totale d'information pratique disponible avec un certain décalage dans le temps
5.15	...directement avec l'offre de formation professionnelle
5.16	...directement avec l'offre de conseil, quels que soient les types de canaux de communication transmettant cette offre
5.17	...avec l'intensité avec laquelle les rôles d'agent de changement et de leader d'opinion positif sont joués
5.18	...même si le rôle de leader d'opinion négatif est joué, à condition qu'il soit joué avec une intensité inférieure à un certain seuil
5.19	...si le rôle de relais d'opinion est joué avec une intensité minimale
5.20	...avec l'intensité selon laquelle le rôle d'agent de changement est joué, quelles que soient les catégories d'acteurs qui le jouent
5.21	...avec l'intensité avec laquelle les consultants et des éditeurs de logiciels jouent le rôle de leader d'opinion positif
5.22	...si les professeurs et les adoptants jouent le rôle de leader d'opinion positif avec une intensité minimale
5.23	...avec l'intensité avec laquelle les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle jouent le rôle de relais d'opinion
5.24	...même lorsque le rôle de relais d'opinion n'est joué que par les associations professionnelles et les organismes de formation professionnelle

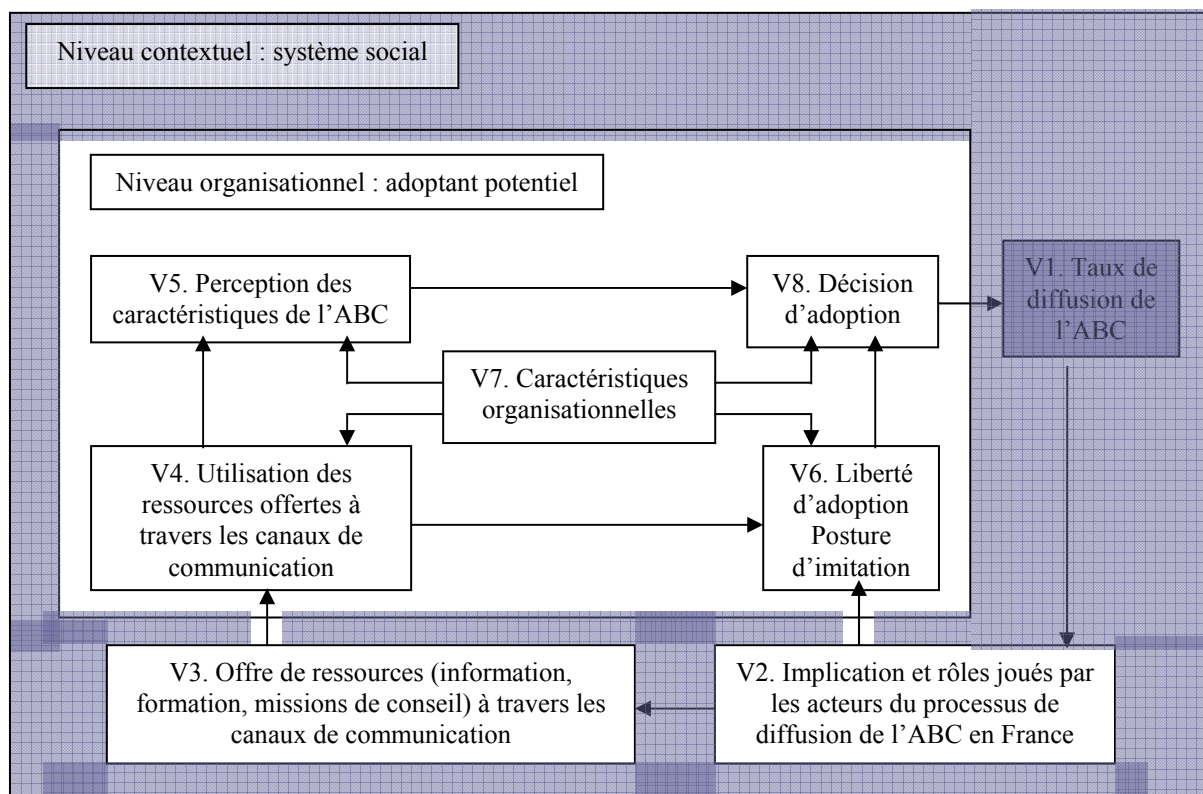
L'apport de ce cinquième chapitre est donc double. Il nous a permis, d'une part, de décrire l'évolution de la diffusion de l'ABC en France et d'en fournir une première explication, d'autre part, d'approfondir et de préciser le niveau contextuel de notre modèle d'adoption-diffusion sous la forme de propositions. Nous allons maintenant examiner la validité de certaines de ces propositions au sein du chapitre 6, qui est consacré au niveau organisationnel de notre modèle.

## **CHAPITRE 6**

### **PROCESSUS D'ADOPTION DE L'ABC ET INTERACTION OFFRE-DEMANDE**

Dans le chapitre précédent, nous avons cherché à expliquer la première des deux variables dépendantes de notre modèle d'adoption-diffusion, à savoir le taux de diffusion de l'ABC. Cette explication était basée sur l'évolution de l'offre de ressources et l'implication des acteurs dans le processus de diffusion. Il s'agissait du niveau contextuel de notre modèle. Or, selon ce même modèle, l'offre de ressources et l'implication des acteurs ont également une influence sur le processus d'adoption de l'ABC au niveau organisationnel. Le présent chapitre est donc consacré, d'une part, à l'étude du niveau organisationnel du modèle intégré d'adoption-diffusion que nous avons développé, et, d'autre part, à l'interaction entre les niveaux organisationnel et contextuel à travers l'étude de l'influence de l'offre sur le processus organisationnel d'adoption (cf. figure 6.1 ci-dessous).

**Figure 6.1 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le chapitre 6**

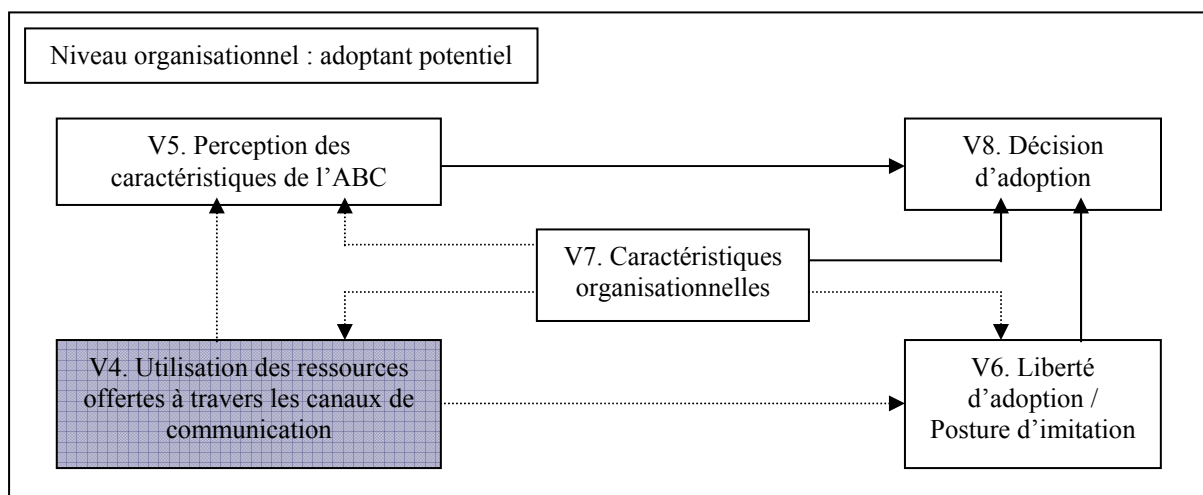


Les deux premières parties de ce chapitre sont consacrées à la description des quatre groupes de variables du niveau organisationnel et à l'étude des relations d'association qui peuvent exister entre elles. Nous commencerons par étudier la relation entre, d'une part, l'adoption de l'ABC et, d'autre part, la perception de ses caractéristiques, la liberté d'adoption et la posture d'imitation ainsi que les caractéristiques organisationnelles (§6.1.). Dans une seconde partie, nous étudierons les relations d'association entre les caractéristiques organisationnelles, la perception des caractéristiques de l'ABC et l'utilisation des canaux de communication (§6.2.). Dans une troisième partie, nous présenterons l'analyse multivariée des différentes variables de niveau organisationnel et nous tenterons de déterminer les liens de causalité entre ces variables (§6.3.). Finalement, la quatrième partie de ce chapitre sera l'occasion pour nous d'étudier les relations entre les variables des niveaux organisationnel et contextuel (§6.4.).

## 6.1. RELATION ENTRE ADOPTION DE L'ABC ET AUTRES VARIABLES DU NIVEAU ORGANISATIONNEL

Comme le montre la figure 6.2 ci-dessous, selon notre modèle intégré d'adoption-diffusion, la décision d'adopter l'ABC (V8) peut être influencée par trois types de variables : la perception des caractéristiques de la méthode (V5), la liberté d'adoption et la posture d'imitation (V6) ainsi que les caractéristiques organisationnelles (V7).

*Figure 6.2 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le paragraphe §6.1.*



Nous allons donc examiner dans cette première partie la relation d'association entre, d'une part, la variable que nous cherchons à expliquer au niveau organisationnel de notre modèle et, d'autre part les groupes de variables V5, V6 et V7. Nous commencerons par présenter les différentes étapes du processus d'adoption que nous avons retenues dans notre étude ainsi que la répartition des répondants selon ces étapes (§6.1.1.). Nous examinerons ensuite la relation d'association entre V8 et V5 (§6.1.2.), entre V8 et V6 (§6.1.3.) et, enfin, entre V8 et V7 (§6.1.4.).

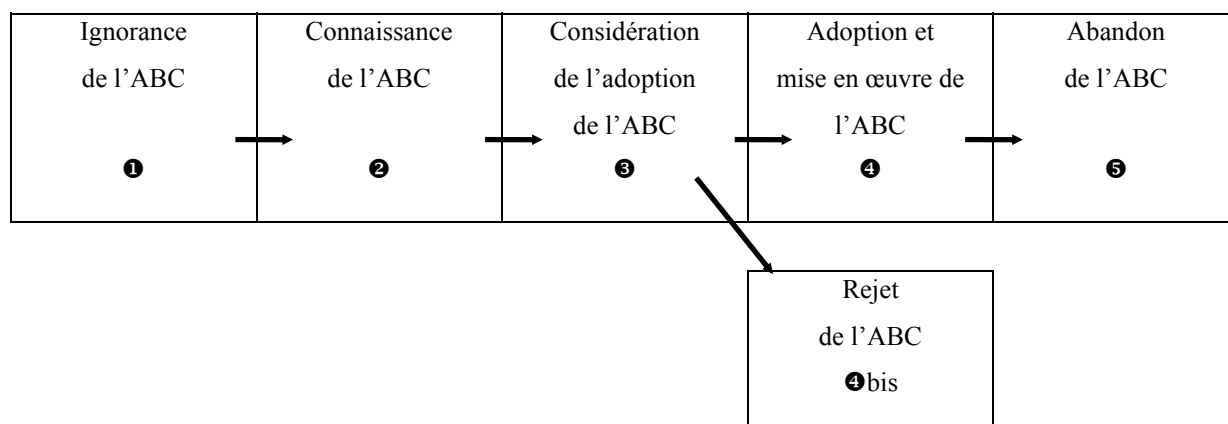
### **6.1.1. Les différentes étapes du processus d'adoption de l'ABC**

Nous commencerons par préciser les différentes étapes du processus d'adoption de l'ABC que nous avons retenues avant de présenter la répartition des répondants au questionnaire adoption entre ces différentes étapes.

#### ***Définition des différentes étapes du processus***

Au chapitre 3, nous avons défini le processus d'adoption de l'innovation comme le processus par lequel une organisation passe de l'étape de la connaissance de l'innovation à l'étape de sa mise en place voire à son abandon (cf. §3.2.1.). Dans notre recherche sur l'adoption de l'ABC, nous avons retenu un processus en six étapes : ignorance de l'ABC (étape n°1), connaissance (étape n°2), considération de l'adoption (étape n°3), adoption et mise en œuvre (étape n°4) ou rejet (étape n°4bis), abandon (étape n°5). La figure 6.3 ci-dessous présente ces six étapes et la façon dont elles s'enchaînent. Chacune des six étapes du processus ainsi défini correspond en quelque sorte à un statut différent de l'ABC au sein d'une organisation donnée. Au départ, l'ABC est ignorée des membres de l'organisation, ses principes ou son existence ne sont pas connus. Dans un second temps, les membres de l'organisation prennent connaissance de l'existence de l'ABC et de ses principes. Au cours d'une troisième étape, les membres de l'organisation considèrent l'adoption de l'ABC et l'évaluent. Cette évaluation peut déboucher sur la décision d'adopter l'ABC et de la mettre en œuvre ou sur son rejet. Enfin, l'ABC peut être abandonnée à tout moment. L'enchaînement de ces différentes étapes n'est pas automatique. Ainsi, les membres d'une organisation peuvent avoir connaissance des principes de la méthode sans jamais considérer son adoption.

**Figure 6.3 : Les différentes étapes du processus d'adoption de l'ABC**



La façon dont nous avons défini le processus d'adoption de l'ABC est volontairement linéaire. Nous avons conscience qu'un certain nombre de recherches ont montré que le processus d'innovation n'était pas forcément ainsi et qu'il pouvait être caractérisé par des boucles de rétroaction. Par exemple, les entreprises se situant à l'étape n°4bis de notre processus ont la possibilité de revenir à l'étape n°3 pour reconsidérer l'adoption de l'ABC voire de passer directement à l'étape n°4 si elles ont changé d'avis. Une entreprise peut également abandonner l'ABC quelque temps et se remettre à l'utiliser ensuite. De tels phénomènes sont difficiles à appréhender par questionnaire, nous avons donc préféré les ignorer afin de ne pas compromettre la clarté de notre instrument de collecte des données. En outre, nous n'avons inclus qu'une seule étape d'adoption/mise en œuvre/utilisation de l'ABC puisque notre recherche porte sur l'adoption et non sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités. Des modèles semblables ont déjà été retenus par d'autres chercheurs poursuivant les mêmes objectifs de recherche que nous (Zaltman *et al.*, 1973b ; Hussein, 1981 ; Tornatzky et Klein, 1982 ; Meyer et Goes, 1988).

#### ***Répartition des répondants entre les différentes étapes du processus***

Les six étapes du processus d'adoption de l'ABC que nous avons retenues nous permettent de classer les répondants aux questionnaires diffusion<sup>48</sup> et adoption en plusieurs catégories selon le statut pris par l'ABC. Les six étapes permettent dans un premier temps de classer les

<sup>48</sup> La répartition des répondants au questionnaire diffusion selon ces six étapes est présentée au chapitre 5 (cf. §5.1.1.).

entreprises en six catégories. Le tableau 6.1 ci-dessous présente la répartition des répondants au questionnaire adoption selon cinq de ces six catégories (le questionnaire adoption n'a pas été envoyé aux entreprises ne connaissant pas l'ABC).

**Tableau 6.1 : Répartition des répondants au questionnaire adoption selon le statut pris par l'ABC**

Statut de l'ABC	Nombre	%
<b>2. Adoption pas envisagée</b>	22	31,4%
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	8	11,4%
<b>4. Adoption et utilisation</b>	20	28,6%
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	19	27,1%
<b>5. Abandon</b>	1	1,4%
<b>Total</b>	<b>70</b>	<b>100%</b>

La comparaison des répondants selon ces cinq catégories n'est pas forcément pertinente pour analyser les relations entre les différentes variables retenues dans notre modèle. Comme Krumwiede (1998a), il nous semble en effet plus pertinent d'examiner les différences qui peuvent exister entre les répondants ayant franchi une étape et ceux qui ne l'ont pas encore fait. Deux étapes nous paraissent essentielles dans le processus d'adoption que nous avons retenu : le fait d'envisager l'adoption de l'ABC et le fait de l'adopter ou de la rejeter. Dans la suite de ce chapitre, nous examinerons ainsi le lien entre le passage de chacune de ces deux étapes et les autres variables du modèle.

Pour ce qui concerne le fait d'envisager l'adoption de l'ABC, il suffit de comparer le groupe des répondants se situant à l'étape n°2 (22 répondants) avec celui des répondants se situant aux étapes n°3, 4, 4bis et 5 (48 répondants). Pour ce qui concerne le fait d'adopter l'ABC, on peut comparer les répondants se situant à l'étape n°4bis (19 répondants) avec ceux se situant à l'étape n°4 (20 répondants). Finalement, le fait d'abandonner l'ABC aurait mérité d'être lui aussi examiné. Malheureusement, un seul répondant à notre questionnaire adoption appartient à cette catégorie, ce qui rend l'analyse impossible.



### 6.1.2. Relation entre adoption et perception des caractéristiques de l'ABC

En nous basant sur les développements théoriques présentés par Rogers (1995) et sur les résultats des précédentes études empiriques sur l'adoption et la diffusion des innovations (cf. chapitre 3), nous avons formulé six hypothèses présentées dans le tableau 6.2 ci-dessous. Selon ces hypothèses, il existerait une relation entre la perception des trois caractéristiques de l'ABC (avantage relatif, compatibilité, complexité) par les membres d'une organisation et le fait, d'une part, qu'ils envisagent son adoption, et, d'autre part, qu'ils l'adoptent. La relation entre la perception des caractéristiques de l'ABC et son adoption n'est pas testée dans les études empiriques que nous avons recensées. En revanche, la perception des caractéristiques de l'innovation est souvent associée significativement à son adoption dans les études sur l'innovativité organisationnelle (Tornatzky et Klein, 1982). La perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'innovation est en général positivement associée à son adoption alors que la perception de sa complexité et lui est négativement associée. Par contre, nous n'avons pas trouvé d'étude sur la relation entre la perception des caractéristiques de l'innovation et le fait d'envisager son adoption.

**Tableau 6.2 : Hypothèses sur les relations entre adoption de l'ABC et perception de ses caractéristiques**

N°	Intitulé de l'hypothèse
6.1a	La perception de l'avantage relatif de l'ABC et le fait d'envisager son adoption sont positivement associés
6.1b	La perception de l'avantage relatif de l'ABC et le fait de l'adopter sont positivement associés
6.2a	La perception de la compatibilité de l'ABC et le fait d'envisager son adoption sont positivement associés
6.2b	La perception de la compatibilité de l'ABC et le fait de l'adopter sont positivement associés
6.3a	La perception de la complexité de l'ABC et le fait d'envisager son adoption sont négativement associés
6.3b	La perception de la complexité de l'ABC et le fait de l'adopter sont négativement associés

#### *Données issues du questionnaire adoption*

Le tableau 6.3 ci-dessous présente les coefficients de corrélation entre, d'une part, la perception des trois caractéristiques de l'ABC, et, d'autre part, le fait d'envisager son adoption et le fait de l'adopter.

**Tableau 6.3 : Coefficients de corrélation entre la perception des caractéristiques de l'ABC et son adoption (Rhô de Spearman)**

Caractéristiques perçues	Fait d'envisager l'adoption de l'ABC	Fait d'adopter l'ABC
<b>V4a. Avantage relatif</b>	0,27*	0,69**
<b>V4b. Compatibilité</b>	0,41**	0,71**
<b>V4c. Complexité</b>	-0,29*	-0,40**

\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%  
\*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

Les données recueillies montrent que la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC est positivement et significativement associée aux faits d'envisager son adoption et de l'adopter. En revanche, la perception de la complexité de l'ABC est négativement associée aux faits d'envisager son adoption et de l'adopter. Du point de vue de l'intensité de la relation<sup>49</sup>, le fait d'adopter l'ABC est fortement associé avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de la méthode et modérément associé avec la perception de sa complexité. Le fait d'envisager l'adoption de l'ABC est quant à lui modérément associé avec la perception de la compatibilité et plus faiblement avec la perception des deux autres caractéristiques. L'avantage relatif et la compatibilité de l'ABC sont donc perçus comme étant supérieurs par les organisations qui envisagent son adoption que par celles qui ne l'envisagent pas. Ces deux caractéristiques sont également perçues comme étant supérieures par les organisations qui adoptent l'ABC que par celles qui ne l'adoptent pas après considération. C'est le phénomène inverse qui se produit en ce qui concerne la complexité perçue de l'ABC. Ces résultats confirment les hypothèses 6.1a à 6.3b.

Si les tests statistiques effectués montrent qu'il existe bien une relation positive ou négative entre caractéristiques perçues de l'ABC et processus d'adoption, ils ne permettent pas de conclure sur l'existence d'une causalité au sein de cette relation ni sur le sens de cette éventuelle causalité. Notre hypothèse est que la perception plus ou moins favorable de l'ABC induit son adoption ou non, ce qui n'empêche pas que son adoption ait un effet en retour sur

<sup>49</sup> Dans cette thèse, nous utiliserons l'adjectif « modéré » pour qualifier l'importance du coefficient de corrélation lorsque celui-ci est compris entre 0,30 et 0,60 en valeur absolue. Au-delà de 0,60, nous qualifierons cette importance de « forte » et en dessous de 0,30 nous la qualifierons de « faible ». Cette évaluation de

la perception de ses caractéristiques. C'est d'ailleurs pour nous prémunir de cet effet en retour que nous avons pris la précaution de demander quelle était la perception des caractéristiques de l'ABC au moment où la décision de son adoption avait été prise.

Par ailleurs, nous avons recueilli les raisons invoquées pour ne pas adopter l'ABC par les répondants au questionnaire adoption (cf. tableau A2.107 en annexe A2.7). Trois de ces raisons sont relatives à la perception de l'avantage relatif de l'ABC (« l'avantage de l'ABC est négligeable », « l'entreprise est satisfaite de son système actuel de calcul et d'analyse des coûts », et « le coût de mise en œuvre de l'ABC est excessif »). Une autre de ces raisons est liée à la perception de la compatibilité de l'ABC (« l'ABC n'est pas adaptée aux caractéristiques de l'entreprise ») et une dernière à sa complexité (« la mise en œuvre ou l'utilisation de l'ABC est trop complexe »). Le tableau 6.4 ci-dessous présente les résultats ainsi obtenus. Les raisons liées à la complexité de l'ABC sont avancées dans les mêmes proportions par les organisations qui n'ont pas envisagé son adoption et celles qui l'ont rejetée. En revanche, les organisations qui ont rejeté l'adoption de l'ABC sont plus nombreuses à citer des raisons liées à l'avantage relatif et à la compatibilité perçus de l'ABC. Il semble ainsi que la perception des caractéristiques de l'ABC soit davantage un facteur discriminant en ce qui concerne l'adoption ou le rejet de la méthode qu'en ce qui concerne le simple fait d'envisager ou non son adoption. En même temps, il semble logique que les organisations qui ont envisagé l'adoption de l'ABC aient une perception plus précise de ses caractéristiques et sont donc en mesure de citer davantage des raisons liées à cette perception.

**Tableau 6.4 : Raisons invoquées pour ne pas adopter l'ABC par les répondants au questionnaire adoption selon le statut pris par celle-ci**

Raisons invoquées pour ne pas adopter l'ABC	Adoption non envisagée		Adoption rejetée	
	Nbre	%	Nbre	%
Raisons liées à la perception de l'avantage relatif de l'ABC	9	42,9%	12	63,2%
Raisons liées à la perception de la compatibilité de l'ABC	7	33,3%	15	78,9%
Raisons liées à la complexité de l'ABC	6	27,3%	5	26,3%
<i>Total</i>	<i>21</i>		<i>19</i>	

---

l'importance d'un coefficient de corrélation se fonde sur nos attentes, la théorie et les résultats obtenus dans les recherches précédentes (Fox, 1999).

### *Données issues des entretiens*

Les entretiens que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France nous ont également permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés CAR-AVA, CAR-COMP et CAR-COMX. Trois matrices descriptives mettent en forme ces extraits de discours : la première décrit le lien entre avantage relatif perçu et adoption de l'ABC, la seconde le lien entre compatibilité et adoption et la troisième le lien entre complexité et adoption (cf. tableaux A1.75 à A1.77 en annexe 1.7).

Quatorze des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué l'influence de la perception de l'avantage relatif de l'ABC sur son adoption. Ils mentionnent tous le fait que lorsque l'adoption de l'ABC est envisagée, cette méthode est comparée avec les méthodes dites « traditionnelles » de comptabilité de gestion qui sont jusque-là utilisées par les adoptants potentiels. Pour six des acteurs interviewés (quatre professeurs et deux consultants), la méthode des sections homogènes est ainsi le principal frein à l'adoption et donc à la diffusion de l'ABC en France car l'avantage relatif de l'ABC par rapport à cette méthode est souvent perçu comme faible voire inexistant. Sans mentionner le terme « sections homogènes », un professeur et un éditeur de logiciels sont du même avis, puisqu'ils évoquent la « tradition » française en matière de comptabilité de gestion comme frein de la diffusion de l'ABC. C'est bien sûr le phénomène inverse qui se produit chez les adoptants de l'ABC interviewés, sauf un. Pour eux, l'ABC présentait beaucoup plus d'avantages que la méthode qu'ils utilisaient auparavant, c'est notamment pour cette raison qu'ils l'ont adoptée. Il est également intéressant de noter que l'un des adoptants interviewés a changé d'avis au sujet de l'avantage relatif de l'ABC et l'a ensuite abandonnée.

Onze acteurs interviewés ont évoqué l'influence de la perception de la compatibilité de l'ABC sur son adoption. Un premier groupe, composé uniquement de professeurs et de consultants, estime que la compatibilité de l'ABC pose problème par rapport à la « culture » de gestion et de calcul des coûts en France, ce qui représenterait un frein majeur à son adoption et à sa diffusion. Un professeur évoque très clairement le problème en ces termes :

*« [...] il y a de grosses résistances au changement en France en matière d'analyse des coûts et de contrôle de gestion, notamment parce que l'ABC, comme tous les outils de gestion, véhicule non seulement des techniques, mais aussi des présupposés culturels, anglo-saxons. » « [...] notre idée est que l'ABC était livrée avec un certain nombre d'éléments culturels, comme toutes les approches américaines qui se basent sur le management par les chiffres et supposent a priori la transparence. Or, en France, [...], c'est plutôt le règne de l'opacité et de l'informel. Il y a donc un antagonisme entre les deux modes de management français et anglo-saxon. L'ABC, c'est mettre la transparence dans les coûts indirects, et cela veut dire que certains responsables, notamment des fonctions support, doivent donner des éclaircissements sur leur manière de fonctionner et cela ne leur plaît pas toujours. » (un professeur, §E1.9 et 10)*

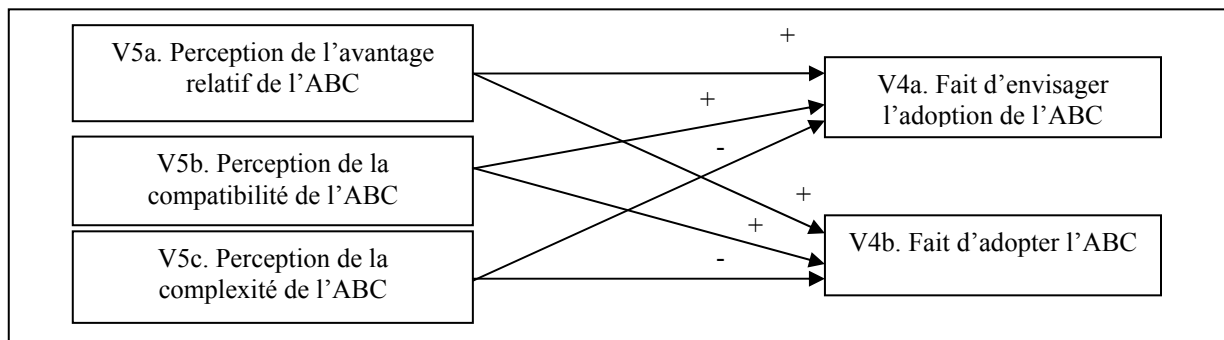
Un second groupe d'acteurs mentionne l'influence de la compatibilité de l'ABC sur son adoption à travers le problème de l'insuffisance des capacités informatiques et des systèmes d'information des adoptants potentiels. Le problème peut être résumé de la façon suivante : le fonctionnement d'un système ABC sur le périmètre complet d'une entreprise nécessite souvent des capacités informatiques importantes (d'autant plus importantes que l'entreprise est grande) que seul un système d'information récemment actualisé possède. En outre, dans le contexte « culturel » et « traditionnel » tel qu'il a été présenté ci-dessus, l'abandon de l'ancien système de comptabilité de gestion fondé sur les centres d'analyse est souvent impossible. Ce système « traditionnel » monopolise donc une bonne partie des capacités informatiques et accentue ainsi la pression mise sur le système d'information. Il semble qu'un tel problème ne puisse être perçu par un adoptant potentiel qu'à partir du moment où il envisage sérieusement d'adopter l'ABC. Ceci pourrait expliquer les résultats présentés dans le tableau 6.3 ci-dessus.

Finalement, dix acteurs interviewés, essentiellement des consultants et des adoptants, ont évoqué l'influence de la complexité perçue de l'ABC sur son adoption. Le type de complexité évoqué est surtout celui de la mise en œuvre de l'ABC. Les acteurs insistent même sur le fait que l'ABC leur paraît plus facile à comprendre qu'à mettre en œuvre. Pourtant, les raisons liées à la complexité de l'ABC pour ne pas adopter l'ABC ne sont pas davantage évoquées par ceux qui ont envisagé son utilisation. La complexité perçue de l'ABC n'apparaît donc pas comme la première raison pour laquelle une organisation adopte ou rejette cette méthode.

## *Synthèse*

Les données issues du questionnaire adoption ont confirmé les hypothèses 6.1a à 6.3b. Les données issues des entretiens nous ont conforté dans l'idée que la relation entre perception des caractéristiques de l'ABC et processus d'adoption était une relation de causalité dans le sens « perception des caractéristiques → adoption » voire en double sens. En outre, nous avons vu que l'avantage relatif et la compatibilité perçus semblent être associés plus intensément avec l'adoption de l'ABC que la complexité. La figure 6.4 ci-dessous résume les résultats ainsi obtenus.

**Figure 6.4 : Relations entre perception des caractéristiques de l'ABC et adoption**



### **6.1.3. Relation entre adoption de l'ABC et liberté d'adoption/posture d'imitation**

Nous venons de voir que l'adoption de l'ABC était associée à la perception de ses caractéristiques. Selon notre modèle intégré d'adoption-diffusion, l'adoption de l'ABC peut également être plus ou moins forcée (liberté d'adoption) ou encore le résultat d'une volonté d'imiter d'autres organisations ayant déjà adopté la méthode. Nous n'avons pas formulé d'hypothèse à ce sujet mais seulement trois propositions :

*Proposition 6.1 : l'adoption de l'ABC peut être le résultat d'une obligation et non d'un choix délibéré.*

*Proposition 6.2 : le fait d'envisager l'adoption de l'ABC peut être le résultat d'une volonté d'imiter d'autres organisations ayant déjà adopté cette innovation.*

*Proposition 6.3 : le fait d'adopter l'ABC peut être le résultat d'une volonté d'imiter d'autres organisations ayant déjà adopté cette innovation.*

Nous allons voir en quoi les données que nous avons recueillies vont dans le sens de ces propositions ou non. Nous commencerons par examiner le lien entre adoption de l'ABC et liberté d'adoption. Nous verrons ensuite celui qui existe entre adoption de l'ABC et posture d'imitation.

### ***Relation entre adoption de l'ABC et liberté d'adoption***

***Le questionnaire adoption*** nous a permis de recueillir des données sur le contexte d'adoption de l'ABC (cf. tableau A2.104 en annexe 2.7). Parmi les vingt répondants ayant adopté l'ABC, cinq ont indiqué que cette adoption avait été la conséquence d'une incitation venant du groupe auquel ils appartenaient. Deux autres adoptants ont indiqué que cette incitation venait de leur fournisseur. Au total, les cas d'adoption plus ou moins forcée représentent ainsi 35% du total des adoptants ayant répondu à notre questionnaire.

***Les entretiens*** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ADO-LIB. Une matrice met en forme ces extraits de discours en décrivant le lien entre liberté d'adoption et adoption de l'ABC (cf. tableau A1.78 en annexe 1.7). Onze des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué le thème de la liberté d'adoption de l'ABC à travers deux types de cas d'adoption plus ou moins forcée. Le premier type de cas, évoqué par dix des onze acteurs, correspond à la diffusion forcée de l'ABC au sein des différentes entités d'un même groupe. L'obligation d'adopter l'ABC vient de l'intérieur même de l'organisation. Le cas le plus couramment cité par les acteurs interviewés est celui des filiales françaises de grands groupes internationaux (le plus souvent anglo-saxons) qui sont obligées par le siège de mettre en œuvre l'ABC. Mais d'autres cas de figure sont également évoqués, comme celui de groupes français ayant des filiales aux Etats-Unis qui ont adopté l'ABC et l'ont fait savoir au siège en France qui, à son tour, a obligé les autres filiales à en faire de même.

Dans le second type de cas, l'obligation d'adopter l'ABC vient de l'extérieur de l'organisation. Un adoptant a ainsi mentionné que l'adoption de l'ABC avait été imposée par le fournisseur dont il est le distributeur exclusif en France. Un autre phénomène évoqué par un professeur, un consultant et un éditeur de logiciels, est celui de l'adoption de l'ABC dans les secteurs bancaire et mutualiste à la suite du règlement 97-02 publié en 1997 par le Comité de Réglementation de la Banque de France, règlement qui fait lui-même suite à une directive européenne. Ce règlement n'oblige pas les entreprises de ces secteurs à adopter l'ABC en particulier, mais les amène à modifier leur système de calcul et d'analyse des coûts. Il semble que ce soient les consultants et les éditeurs de logiciels qui en ont profité pour proposer l'ABC à ces adoptants potentiels afin de faire face à cette nouvelle exigence de l'environnement.

Ainsi, les données que nous avons recueillies par questionnaire et entretien vont dans le sens de la proposition 6.1. Les résultats obtenus montrent en outre que les cas d'adoption forcée de l'ABC constituent un phénomène et une quantité non négligeables.

### ***Relation entre adoption de l'ABC et posture d'imitation***

***Questionnaire adoption.*** Parmi les vingt répondants ayant adopté l'ABC, deux ont indiqué que cette adoption avait été la conséquence de l'influence d'autres entreprises. Deux autres adoptants ont indiqué que l'adoption de l'ABC avait été proposée par un cabinet de conseil. Au total, les cas où la posture d'imitation a exercé une influence sur l'adoption de l'ABC représentent ainsi 20% du total des adoptants ayant répondu à notre questionnaire.

***Les entretiens*** nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ADO-IMI. Une matrice met en forme ces extraits de discours en décrivant le lien entre adoption de l'ABC et posture d'imitation (cf. tableau A1.79 en annexe 1.7). Neuf des vingt-quatre acteurs interviewés ont évoqué l'influence des phénomènes d'imitation dans l'adoption et la diffusion de l'ABC. Deux des six adoptants interviewés ont mentionné que l'adoption de l'ABC par leur organisation découlait au moins en partie de la volonté d'imiter un concurrent direct ou des adoptants d'autres secteurs. Un consultant ayant été adoptant dans le passé s'inscrit également dans ce cas de figure. Les quatre autres adoptants estiment qu'ils ont été les premiers de leur secteur à adopter l'ABC. Globalement, un consultant estime que les



phénomènes d'imitation sont importants dans la diffusion de l'ABC alors qu'un autre consultant ainsi qu'un professeur sont plutôt d'avis contraire. Selon ce dernier, l'effet d'imitation a pu être important dans l'intérêt porté à l'ABC et le fait d'envisager son adoption, mais pas dans son adoption elle-même.

Ainsi, les données que nous avons recueillies par questionnaire et entretien semblent aller dans le sens des propositions 6.2 et 6.3. Les résultats obtenus montrent que les phénomènes d'imitation ont une influence non négligeable sur le fait d'envisager l'adoption de l'ABC, peut-être un peu moins sur son adoption. Par ailleurs, sur la période que nous avons étudiée, il semble que les cas d'adoption forcée de l'ABC soient plus nombreux que ceux liés à des phénomènes d'imitation.

#### **6.1.4. Relation entre adoption de l'ABC et caractéristiques organisationnelles**

Selon notre modèle, les caractéristiques d'une organisation peuvent être associées au fait qu'elle envisage l'adoption de l'ABC ou qu'elle l'adopte. Nous commencerons par présenter les hypothèses relatives à la relation entre adoption de l'ABC et caractéristiques organisationnelles avant de présenter les résultats obtenus grâce au questionnaire adoption et aux entretiens. Pour finir, nous présenterons une synthèse de ces résultats.

##### ***Présentation des hypothèses***

Nous avons formulé un certain nombre d'hypothèses quant aux relations entre adoption de l'ABC et caractéristiques organisationnelles en nous basant sur les développements théoriques présentés par Rogers (1995), sur les résultats des précédentes études empiriques sur l'adoption et la diffusion des innovations en général et sur celles portant sur l'adoption et la diffusion de l'ABC en particulier (cf. chapitre 3). Le tableau 6.5 ci-dessous présente ces hypothèses.

***Taille de l'organisation.*** L'argument avancé pour expliquer l'influence de la taille sur l'adoption de l'innovation est que les grandes organisations ont davantage de ressources à consacrer à l'innovation (Subramanian et Nilakanta, 1996). L'adoption d'une innovation est

en effet souvent coûteuse en termes de ressources et seules les organisations disposant de ressources internes en quantité suffisante sont susceptibles d'innover. Kimberly et Evanisko (1981) identifient deux cas de figure. Dans un premier cas, la grande taille de l'organisation crée une masse critique qui justifie l'adoption de certaines innovations. La taille facilite alors l'adoption de l'innovation. Dans un second cas, la grande taille de l'organisation l'oblige à adopter certaines innovations. Une organisation peut avoir tendance à devenir de plus en plus différenciée et formalisée à mesure que sa taille augmente afin de rationaliser et de mieux coordonner ses activités. L'adoption de certaines innovations managériales devient alors nécessaire pour faire face à ces besoins accrus de rationalisation et de coordination. Enfin, Krumwiede (1998a) et Dahlgren *et al.* (2001) ont trouvé une association positive entre la taille de l'organisation et l'adoption de l'ABC mais pas Bjørnenak (1997). Le lien entre la taille et le fait d'envisager l'adoption de l'ABC n'a jamais été testé.

***Stratégie de l'organisation.*** Deux dimensions de la stratégie d'une organisation sont susceptibles d'exercer une influence sur l'adoption de l'ABC : le type de stratégie et le positionnement stratégique (Langfield-Smith, 1997). La première dimension correspond à la typologie développée par Miles et Snow (1978) : la stratégie générale de l'entreprise peut être de type « prospectif », « défensif », « analyste » ou « réactif ». Le positionnement stratégique peut correspondre soit à une domination par les coûts, soit à une stratégie de différenciation (Porter, 1982).

L'influence du type de stratégie sur l'adoption de l'ABC a notamment été étudiée par Gosselin (1997) et De La Villarmois et Tondeur (1996a, 1996b), comme nous l'avons indiqué au chapitre 3 (cf. §3.2.3.). Les résultats de ces deux études montrent que l'adoption de l'ABC est positivement associée à la poursuite d'une stratégie de type prospectif (Gosselin, 1997) mais également de type analyste (De La Villarmois et Tondeur, 1996). Ces résultats peuvent s'expliquer de la manière suivante : dans la typologie de Miles et Snow (1978), le terme « prospectif » désigne les organisations qui ont tendance à essayer de nouvelles idées régulièrement en raison de l'incertitude et de l'imprévisibilité qui caractérisent leur environnement, et qui possèdent ainsi une structure adaptée. Il serait donc logique que celles-ci aient davantage tendance à adopter l'ABC que les autres. Par ailleurs, les entreprises poursuivant une stratégie de type analyste s'inspirent des « prospecteurs » et les imitent lorsque leur stratégie se révèle être performante.

**Tableau 6.5 : Hypothèses sur les relations entre les caractéristiques de l'organisation et l'adoption de l'ABC**

N°	Intitulé de l'hypothèse
6.4a	La taille d'une organisation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.4b	La taille d'une organisation et le fait qu'elle adopte l'ABC sont positivement associés
6.5a	Il existe une relation d'association entre le type de stratégie poursuivie par une organisation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC
6.5b	Il existe une relation d'association entre le type de stratégie poursuivie par une organisation et le fait qu'elle adopte l'ABC
6.6a	Le positionnement stratégique d'une organisation en faveur d'une domination par les coûts et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.6b	Le positionnement stratégique d'une organisation en faveur d'une domination par les coûts et le fait qu'elle adopte l'ABC sont positivement associés
6.7a	Le positionnement stratégique d'une organisation en faveur d'une stratégie de différenciation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.7b	Le positionnement stratégique d'une organisation en faveur d'une stratégie de différenciation et le fait qu'elle adopte l'ABC sont positivement associés
6.8a	La perception du niveau de concurrence de l'environnement d'une organisation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.8b	La perception du niveau de concurrence de l'environnement d'une organisation et le fait qu'elle adopte l'ABC sont positivement associés
6.9a	La perception du niveau de rapidité d'évolution de l'environnement d'une organisation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.9b	La perception du niveau de rapidité d'évolution de l'environnement d'une organisation et le fait qu'elle adopte l'ABC
6.10a	La perception du niveau de prévisibilité de l'évolution de l'environnement d'une organisation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont négativement associés
6.10b	La perception du niveau de prévisibilité de l'évolution de l'environnement d'une organisation et le fait qu'elle adopte l'ABC sont négativement associés
6.11a	Le niveau de communication d'une organisation avec son environnement et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.11b	Le niveau de communication d'une organisation avec son environnement et le fait qu'elle adopte l'ABC sont positivement associés
6.12a	Le niveau de coûts indirects d'une organisation et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC sont positivement associés
6.12b	Le niveau de coûts indirects d'une organisation et le fait qu'elle adopte l'ABC sont positivement associés

Les deux pôles du positionnement stratégique, à savoir la domination par les coûts et la différenciation, ne sont en général pas opposés dans les études sur l'innovativité organisationnelle. Peu d'études empiriques ont formellement étudié la relation entre la stratégie de domination par les coûts et l'adoption de la comptabilité par activités. La plupart des recherches sur l'ABC relatent néanmoins des motivations d'adoption principalement centrées sur une meilleure connaissance et une réduction espérées des coûts. Par ailleurs, l'étude de Chenhall et Langfield-Smith (1998b) montre que l'ABC est utilisée à la fois par des organisations adoptant un positionnement de domination par les coûts et par des organisations mettant l'accent sur la différenciation, d'où les hypothèses 6.6a à 6.7b.

***Environnement de l'organisation.*** Pierce et Delbecq (1977) ont été parmi les premiers à prendre en compte l'influence de l'environnement de l'organisation sur sa propension à innover. Dans leur symposium sur le thème « organisation et technologie », les deux auteurs proposent en effet de prendre en compte l'influence de l'incertitude de l'environnement de travail sur les trois phases du processus d'adoption de l'innovation (initiation, décision, mise en œuvre). Suite à ces travaux et aux développements de la théorie de la contingence, des recherches sur la diffusion de l'innovation ont essayé de transposer le concept d'environnement organisationnel à l'étude de l'innovativité organisationnelle.

Robertson et Gatignon (1987) incluent par exemple trois facteurs structurels environnementaux à leur modèle explicatif du comportement innovant des organisations. Ces facteurs structurels sont l'hétérogénéité du secteur, l'intensité concurrentielle et l'incertitude de la demande. L'hétérogénéité du secteur concerne les variables démographiques des organisations le constituant. Un niveau moyen d'hétérogénéité est nécessaire pour une bonne circulation de l'information et donc une meilleure diffusion de l'innovation. Ensuite, la diffusion de l'innovation sera positivement corrélée avec l'intensité concurrentielle du secteur, jusqu'à un certain point (courbe en u inversé). Enfin, plus la demande sur un marché sera incertaine et plus l'environnement sera considéré comme instable et imprévisible, ce qui doit entraîner une plus forte innovativité de la part des concurrents en présence.

D'autres recherches ont montré qu'un environnement changeant et instable stimule des comportements innovants de la part des organisations (Hage, 1980 ; Astley et Van de Ven, 1983 ; Subramanian, 1996). Lorsque les produits des concurrents changent rapidement ou que

les besoins des clients fluctuent, une entreprise est obligée d'innover pour maintenir sa position concurrentielle (Miller et Friesen, 1982). Finalement, Damanpour et Gopalakrishnan (1998) ont cherché à construire une théorie contingente de l'innovativité à partir de deux dimensions de l'environnement : la stabilité (nombre de changements importants par période de temps) et la prévisibilité (régularité avec laquelle les changements interviennent). C'est en nous appuyant sur ces différents développements ainsi que sur la recherche de Malmi (1999) que nous avons formulé les hypothèses 6.8a à 6.10b.

**Communication avec l'environnement.** Selon Damanpour (1991), la communication de l'organisation avec son environnement est l'une des variables les plus significativement associées avec l'adoption d'innovations de toutes sortes. Ce type de communication « externe » représente en quelque sorte l'activité de veille stratégique de l'organisation et englobe l'ensemble des contacts formels et informels qu'elle entretient avec son environnement. Plus ce niveau de communication sera élevé, plus l'organisation sera en contact avec les différentes innovations circulant dans son environnement et plus elle sera susceptible de les adopter. Ce type de variable n'a pas été explicitement testé dans le cadre de recherches sur l'adoption de l'ABC, mais il nous a semblé essentiel de l'inclure dans notre propre étude, d'où les hypothèses 6.11a et 6.12b.

**Structure des coûts.** L'un des principaux avantages de l'ABC, selon ses promoteurs, est qu'elle aide à mieux allouer les coûts indirects aux objets de coûts (produits, clients, etc.). On peut donc supposer que les bénéfices retirés de l'utilisation de l'ABC dépendent en grande partie de la proportion des coûts indirects dans le total des coûts de l'organisation. Dans leur étude empirique, Dahlgren *et al.* (2001) n'ont pas trouvé de relation significative entre le pourcentage de coûts indirects et l'adoption de l'ABC alors que Bjørnenak (1997) a obtenu une faible association entre ces deux variables.

#### ***Données issues du questionnaire adoption***

Le tableau 6.6 ci-dessous présente les coefficients de corrélation entre, d'une part, les différentes caractéristiques organisationnelles retenues, et, d'autre part, le fait d'envisager l'adoption de l'ABC et le fait de l'adopter. La lecture de ce tableau montre que trois caractéristiques organisationnelles sont positivement associées au fait d'envisager l'adoption

de l'ABC de façon statistiquement significative : la taille, le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation et la structure des coûts. L'intensité de l'association de ces trois variables au fait d'envisager l'adoption de l'ABC est faible ou modérément faible. Une seule de ces trois caractéristiques est également associée au fait d'adopter l'ABC : il s'agit du positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation. Cette dernière caractéristique est néanmoins négativement et modérément associée à l'adoption de l'ABC.

**Tableau 6.6 : Coefficients de corrélation entre les caractéristiques organisationnelles et l'adoption de l'ABC (Rhô de Spearman)**

Caractéristiques perçues	Fait d'envisager l'adoption de l'ABC	Fait d'adopter l'ABC
V7a. Taille	0,34**	0,01
V7b. Type de stratégie	0,14	0,13
V7c. Domination par les coûts	0,14	-0,17
V7d. Différenciation	0,28*	-0,34*
V7e. Concurrence	0,08	-0,16
V7f. Rapidité	0,03	0,04
V7g. Prévisibilité	0,15	-0,01
V7h. Comm. Environnement	0,18	0,04
V7i. Structure des coûts	0,31**	0,05

\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%

\*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

Ainsi, les organisations qui ont envisagé ou envisagent l'adoption de l'ABC sont plus grandes, ont davantage de coûts indirects et ont un positionnement davantage en faveur d'une stratégie de différenciation que les organisations qui ne l'envisagent pas. Les organisations qui adoptent l'ABC se positionnent moins en faveur d'une stratégie de différenciation que les entreprises qui rejettent son adoption après l'avoir envisagée. Ces résultats nous amènent à rejeter toutes les hypothèses du tableau 6.5 ci-dessus hormis les trois suivantes : 6.4a, 6.7a et 6.12a. En outre, l'hypothèse 6.7b doit être reformulée de la façon suivante : « le positionnement stratégique d'une organisation en faveur d'une stratégie de différenciation et le fait qu'elle adopte l'ABC sont négativement associés ». La logique sous-jacente à cette

dernière hypothèse doit donc être renversée : les organisations qui adoptent l'ABC ont un positionnement faible en faveur d'une stratégie de différenciation. Une explication serait qu'en découvrant les principes de l'ABC et en adoptant cette méthode, les organisations perçoivent la différenciation comme très coûteuse et réduisent ainsi leur positionnement en faveur de cette stratégie.

### *Données issues des entretiens*

Les entretiens nous ont permis de recueillir des segments de texte que nous avons codés ADO-CAR. Une matrice décrivant le lien entre les caractéristiques organisationnelles et l'adoption de l'ABC met en forme ces extraits de discours (cf. tableau A1.80 en annexe 1.7). Trois des caractéristiques que nous avons testées par l'intermédiaire du questionnaire adoption ont été évoquées par les acteurs interviewés : la taille de l'organisation, la concurrence de l'environnement et le niveau de coûts indirects.

La taille est la variable qui est évoquée par le plus grand nombre d'acteurs : quinze au total. Seulement deux de ces acteurs n'associent pas une grande taille à l'adoption de l'ABC : un éditeur de logiciels et un adoptant. L'éditeur de logiciels précise en effet que ses clients sont de tailles diverses et l'adoptant estime qu'il est possible de mettre en œuvre l'ABC quelle que soit la taille de l'organisation. En revanche, tous les autres acteurs associent de façon directe ou indirecte taille de l'organisation et adoption de l'ABC. Ces acteurs développent deux types d'arguments pour expliquer ce lien de causalité. L'argument le plus avancé est celui du coût élevé de l'ABC en termes de ressources financières, technologiques (système d'information) et humaines. Ce coût élevé implique que seules les grandes organisations, qui possèdent suffisamment de ressources, ont la possibilité d'adopter l'ABC. Un second argument est avancé par un consultant et un adoptant. Selon eux, le fait que les grandes organisations adoptent davantage l'ABC s'explique en termes de communication avec l'extérieur. Les grandes organisations seraient davantage insérées dans les circuits d'information et seraient donc plus à même de connaître l'ABC. Ainsi, selon les acteurs interviewés, la taille de l'organisation exercerait une influence sur l'adoption de l'ABC. Mais derrière la variable « taille » se cachent en fait deux autres caractéristiques organisationnelles : le slack de ressources disponibles permettant de mettre en œuvre une innovation coûteuse telle que l'ABC et le niveau de communication avec l'extérieur permettant de connaître l'ABC.

Le niveau de concurrence caractérisant l'environnement de l'organisation est évoqué par six des acteurs interviewés dont cinq se situant du côté de l'« offre ». L'argument développé par ces acteurs est que les organisations qui adoptent l'ABC font généralement face à une hausse de la concurrence. L'adoption de l'ABC est une réponse de ces organisations à ce changement de l'environnement. L'utilisation de l'ABC doit leur permettre d'agir sur leurs coûts, leurs prix et donc leurs marges dans le sens souhaité. Finalement, quatre acteurs interviewés ont évoqué l'influence de la structure des coûts de l'organisation sur l'adoption de l'ABC. Selon eux, un pourcentage élevé de coûts indirects justifie l'adoption de l'ABC.

### *Synthèse*

D'un point de vue général, cinq des neuf caractéristiques organisationnelles incluses dans notre étude semblent avoir une relation avec le processus d'adoption de l'ABC. Ces cinq caractéristiques sont la taille de l'organisation, le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation, le niveau de concurrence de l'environnement, le niveau de communication avec l'environnement et la structure des coûts. Néanmoins, seules deux de ces cinq caractéristiques sont associées à l'adoption de l'ABC à la fois dans le discours des acteurs interviewés et dans les données recueillies par l'intermédiaire du questionnaire adoption : la taille et la structure des coûts.

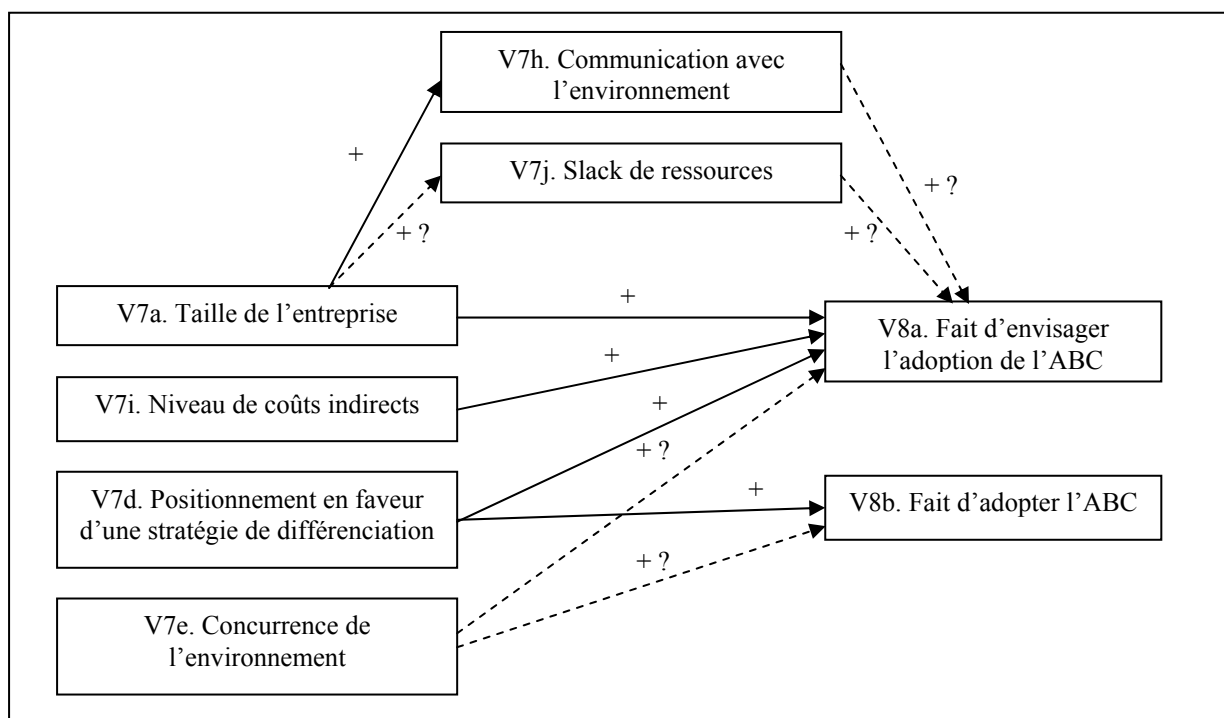
Parmi les répondants au questionnaire, ces deux variables ne sont associées qu'avec le fait d'envisager l'adoption de l'ABC et non avec son adoption en elle-même. Du côté des acteurs interviewés, la taille de l'organisation est évoquée comme raccourci de deux autres variables : le slack de ressources et le niveau de communication avec l'environnement. Or, la relation entre le niveau de communication avec l'environnement et l'adoption de l'ABC n'est pas statistiquement significative parmi les répondants au questionnaire et celle entre le slack de ressources et l'adoption n'a pas été testée. En revanche, il existe bien une relation positive et statistiquement significative entre la taille de l'organisation et son niveau de communication avec l'environnement. Ces résultats nous semblent être d'un intérêt majeur par rapport à l'état de l'art sur la question et aux études sur l'innovativité organisationnelle en général. En effet, des variables qui ne sont pas associées à l'adoption d'une innovation pourraient en revanche être associées au fait que son adoption soit seulement envisagée. Ainsi, la taille et la structure



des coûts d'une organisation sont associées de façon positive et significative avec le fait que cette dernière envisage d'adopter l'ABC, mais pas avec le fait qu'elle l'adopte.

Enfin, la figure 6.5 ci-dessous résume les résultats que nous avons obtenus à l'issue de notre enquête par questionnaire et entretien. Les flèches en trait continu représentent les relations statistiquement significatives obtenues dans l'enquête par questionnaire. Les flèches en pointillés représentent les relations évoquées par les acteurs interviewés qui n'ont pas été testées dans l'enquête par questionnaire (slack de ressources) ou qui ne sont pas statistiquement significatives (communication avec l'environnement, concurrence de l'environnement). Nous utilisons des flèches à sens unique pour représenter le sens supposé de la causalité, mais ni la causalité ni son sens n'ont pour l'instant été déterminés.

**Figure 6.5 : Relations entre caractéristiques organisationnelles et adoption de l'ABC**

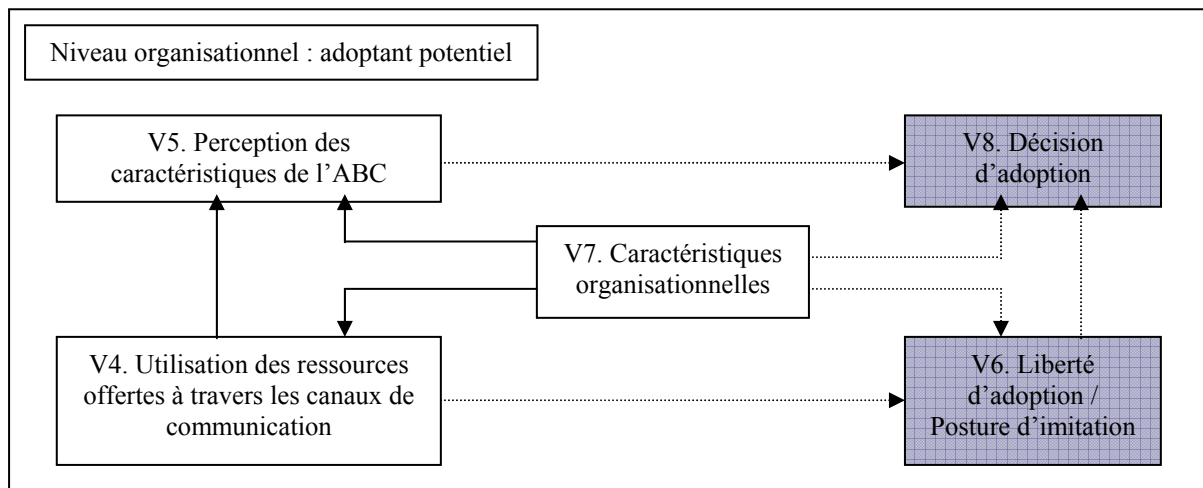


Nous venons d'examiner la relation entre, d'une part, l'adoption de l'ABC, et, d'autre part, la perception des caractéristiques de l'ABC, la liberté d'adoption et la posture d'imitation ainsi que les caractéristiques organisationnelles. Nous allons voir maintenant la relation entre les caractéristiques organisationnelles et les autres variables de niveau organisationnel.

## 6.2. RELATION ENTRE UTILISATION DES CANAUX DE COMMUNICATION, PERCEPTION DES CARACTÉRISTIQUES DE L'ABC ET CARACTÉRISTIQUES ORGANISATIONNELLES

Comme le montre la figure 6.6 ci-dessous, selon notre modèle intégré d'adoption-diffusion, les caractéristiques organisationnelles exercent non seulement une influence sur l'adoption de l'ABC, mais aussi sur l'utilisation des canaux de communication (V4), sur la perception des caractéristiques de la méthode (V5) ainsi que sur la liberté d'adoption et la posture d'imitation (V6). Par ailleurs, l'utilisation des canaux de communication (V4) exerce une influence sur la perception des caractéristiques de l'ABC (V5) ainsi que sur la posture d'imitation (V6). Dans ce paragraphe, nous étudierons les relations d'association entre caractéristiques organisationnelles (V7), utilisation des canaux de communication (V4) et perception des caractéristiques de l'ABC (V5).

*Figure 6.6 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le paragraphe §6.2.*



L'influence des caractéristiques organisationnelles (V7) et de l'utilisation des canaux de communication (V4) sur la liberté d'adoption et la posture d'imitation (V6) n'a pas vraiment été étudiée. La première raison à cela est qu'une étude statistique des relations entre V7 et V6 et entre V4 et V6 est impossible en raison du faible nombre de répondants au questionnaire adoption ayant déclaré avoir été obligé d'adopter l'ABC (sept adoptants) ou avoir imité en

cela d'autres organisations (quatre adoptants). La seconde raison est que nous ne voyons pas de raison logique pour laquelle il devrait exister un lien entre V6 et les caractéristiques organisationnelles, mis à part le type de stratégie poursuivie. En effet, il se peut que les organisations poursuivant une stratégie de type analyste ou défensif aient tendance à adopter l'ABC par imitation d'autres entreprises ayant adopté la méthode au préalable. C'est d'ailleurs le cas de deux des quatre adoptants ayant répondu au questionnaire. Par ailleurs, le degré de liberté d'adoption de l'ABC peut notamment être lié au fait que l'organisation appartienne ou non à un grand groupe international (cf. §6.1.3.).

Nous commencerons par examiner la relation entre l'utilisation des canaux de communication et la perception des caractéristiques de l'ABC (§6.2.1.). Nous étudierons ensuite l'association entre, d'une part, les caractéristiques organisationnelles et, d'autre part, l'utilisation des canaux de communication (§6.2.2.) et la perception des caractéristiques de l'ABC (§6.2.3.). Finalement, nous présenterons une synthèse des relations d'association entre ces trois groupes de variables (§6.2.4.).

### **6.2.1. Relation entre utilisation des canaux de communication et perception des caractéristiques de l'ABC**

Selon la logique générale de notre modèle d'adoption-diffusion, la décision d'adoption de l'ABC est directement influencée par la perception de ses caractéristiques qui est elle-même directement influencée par l'utilisation des ressources disponibles sur la méthode à travers les différents canaux de communication. Nous avons vu qu'il existait effectivement une association positive entre la perception des caractéristiques de l'ABC et son adoption. Nous allons voir maintenant s'il existe une telle association entre l'utilisation des canaux de communication et la perception des caractéristiques de l'ABC.

Le tableau 6.7 ci-dessous présente les coefficients de corrélation entre l'utilisation des différents canaux de communication retenus dans notre étude par questionnaire et la perception des caractéristiques de l'ABC.

**Tableau 6.7 : Coefficients de corrélation entre l'utilisation des canaux de communication et la perception des caractéristiques de l'ABC (Rhô de Spearman)**

Canaux de communication	Perception des caractéristiques de l'ABC		
	Avantage relatif	Compatibilité	Complexité
<i>Phase de découverte de l'ABC</i>			
V4a1. Revues académiques	0,27*	0,25*	-0,08
V4b1. Revues professionnelles	0,12	0,06	-0,06
V4c1. Presse en kiosque	0,06	0,07	0,05
V4d1. Ouvrages	0,26*	0,25*	-0,05
V4e1. Conférences	0,31*	0,24*	0,01
V4f1. Discussions consultants	0,32**	0,43**	-0,11
V4g1. Discussions adoptants (potentiels)	0,35**	0,31**	-0,15
V4x1. Médias de masse	0,22	0,19	-0,01
V4y1. Canaux interpersonnels	0,49**	0,47**	-0,09
V4z1. Ensemble des canaux	0,46**	0,42**	-0,08
<i>Phase d'évaluation de l'ABC</i>			
V4a2. Revues académiques	0,24	0,16	-0,41**
V4b2. Revues professionnelles	0,12	-0,14	-0,02
V4c2. Presse en kiosque	-0,02	-0,13	-0,06
V4d2. Ouvrages	0,38*	0,31	-0,20
V4e2. Conférences	0,06	0,04	0,09
V4f2. Discussions consultants	0,32*	0,25	0,12
V4g2. Discussions adoptants (potentiels)	0,11	0,10	0,04
V4x2. Médias de masse	0,34*	0,20	-0,23
V4y2. Canaux interpersonnels	0,31	0,22	0,08
V4z2. Ensemble des canaux	0,47**	0,28	-0,16

\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%

\*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

*La lecture verticale* du tableau 6.7 fait apparaître que la perception de la complexité de l'ABC est significativement corrélée avec l'utilisation d'un seul canal de communication : les revues académiques lors de la phase d'évaluation de l'ABC. La relation entre les deux variables est modérément forte et négative. La perception de la complexité de l'ABC ne semble donc pas avoir de relation avec l'utilisation des différents canaux de communication. La perception de la compatibilité de l'ABC est significativement et positivement corrélée

avec l'utilisation de certains canaux de communication uniquement lors de la phase de découverte de l'ABC. La perception de la compatibilité n'a pas de relation avec l'utilisation des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC en vue de son adoption. La perception de l'avantage relatif de l'ABC est la caractéristique (positivement) corrélée avec l'utilisation du plus grand nombre de canaux de communication, lors des phases de découverte et d'évaluation de la méthode en vue de son adoption. Par ailleurs, le fait que tous les coefficients de corrélation significatifs soient positifs pour l'avantage relatif et la compatibilité et négatifs pour la complexité signifie que plus un canal de communication est utilisé et plus la perception de ces trois caractéristiques est positive (ce qui n'est pas étonnant étant donné que le contenu des différents canaux de communication est très largement favorable à l'ABC, cf. chapitre 5, §5.2.).

*La lecture horizontale* du tableau 6.7 fait apparaître que l'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication est positivement et modérément corrélée avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC lors de la phase de découverte. Lors de la phase d'évaluation, cette utilisation globale est uniquement corrélée avec la perception de l'avantage relatif de l'ABC de façon positive et modérée. Si l'on distingue les médias de masse des canaux interpersonnels, l'utilisation des médias de masse n'est modérément corrélée qu'avec la perception de l'avantage relatif lors de la phase d'évaluation de l'ABC. L'utilisation des canaux interpersonnels est, quant à elle, modérément corrélée avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC lors de la phase de découverte de la méthode uniquement.

Si l'on approfondit encore l'analyse au sein de chacune des deux catégories de canaux, on s'aperçoit que deux médias de masse (revues académiques, ouvrages) et trois canaux interpersonnels (conférences, discussions avec consultants et autres entreprises) sont corrélés avec la perception des deux caractéristiques lors de la phase d'évaluation de l'ABC. Ces corrélations sont faibles en ce qui concerne les médias de masse et modérées en ce qui concerne les canaux interpersonnels (mis à part la relation entre l'utilisation des conférences et la perception de la compatibilité de l'ABC qui est également faible). Au cours de la phase d'évaluation, seule l'utilisation des ouvrages et des discussions avec des consultants est corrélée avec la perception de l'avantage relatif de l'ABC et ce de façon modérée.

*En résumé*, il existe une relation d'association modérée entre l'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC et la perception de son avantage relatif et de sa compatibilité. Il existe également une relation modérée entre cette utilisation globale lors de la phase d'évaluation de l'ABC et la perception de son avantage relatif uniquement. Ce constat général masque des disparités entre les médias de masse et les canaux interpersonnels. Seule l'utilisation des canaux interpersonnels lors de la phase d'évaluation est modérément associée à la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC alors que seule l'utilisation des médias de masse est modérément associée avec la perception de l'avantage relatif de l'ABC lors de la phase d'évaluation.

### **6.2.2. Relation entre caractéristiques organisationnelles et utilisation des canaux de communication**

Le tableau 6.8 ci-dessous présente les coefficients de corrélation entre les caractéristiques organisationnelles et l'utilisation des canaux de communication retenus dans notre enquête par questionnaire. La lecture du tableau 6.8 montre que la taille de l'organisation est la variable qui est (positivement) corrélée avec l'utilisation du plus grand nombre de canaux de communication à la fois lors de la phase de découverte de l'ABC et lors de la phase d'évaluation. C'est la seule variable corrélée avec le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors des deux phases et ce, de façon modérée. Si l'on approfondit l'analyse, on se rend compte que la taille est modérément corrélée avec l'utilisation des canaux interpersonnels uniquement et ce lors des deux phases. Plus précisément, la taille est modérément corrélée avec l'utilisation des conférences et des discussions avec des consultants lors des deux phases. Trois autres variables sont également modérément corrélées avec l'utilisation d'au moins un canal de communication lors de l'une des deux phases. Enfin, la structure des coûts de l'organisation est significativement et modérément corrélée avec l'utilisation des canaux interpersonnels lors des deux phases.

La taille est la seule caractéristique organisationnelle dont la relation directe avec l'utilisation d'un quelconque canal de communication nous semble logiquement explicable. En effet, comme certains acteurs interviewés l'ont eux-mêmes évoqué, on peut penser que les grandes entreprises sont davantage insérées dans les circuits de communication en raison de leurs ressources plus importantes et du fait que plus le nombre d'employés est élevé, plus il y a de

chance que l'un d'entre eux « tombe » sur l'ABC dans une revue, lors d'une conférence professionnelle, etc. En revanche, il nous semble qu'aucune relation directe d'association puisse logiquement exister entre, par exemple, la structure des coûts d'une entreprise et le fait qu'elle utilise de façon importante certains canaux de communication pour s'informer sur la comptabilité par activités.

**Tableau 6.8 : Coefficients de corrélation entre l'utilisation des canaux de communication et les caractéristiques organisationnelles (Rhô de Spearman)**

Canaux de communication	Caractéristiques organisationnelles								
	V7a	V7b	V7c	V7d	V7e	V7f	V7g	V7h	V7i
<i>Phase de découverte de l'ABC</i>									
V4a1. Revues académiques	0,12	0,03	0,00	0,00	0,08	0,01	0,12	-0,12	-0,13
V4b1. Revues professionnelles	0,19	-0,01	-0,17	-0,03	-0,02	-0,13	-0,05	0,04	0,01
V4c1. Presse en kiosque	0,06	-0,02	-0,14	0,17	0,06	-0,16	0,18	-0,02	0,12
V4d1. Ouvrages	0,18	0,06	0,10	-0,01	0,10	0,03	0,02	0,03	0,02
V4e1. Conférences	0,33**	0,08	-0,15	0,04	0,15	0,02	0,03	0,14	0,34**
V4f1. Discussions consultants	0,46**	0,04	0,02	0,10	-0,11	-0,09	0,38**	0,14	0,20
V4g1. Discussions adoptants	0,01	0,02	-0,07	0,06	-0,21	-0,01	0,07	0,12	0,14
V4x1. Médias de masse	0,20	-0,05	-0,07	0,00	0,09	-0,12	0,02	-0,02	0,01
V4y1. Canaux interpersonnels	0,37**	0,05	-0,09	0,07	-0,07	-0,01	0,19	0,16	0,32**
V4z1. Ensemble des canaux	0,35**	0,02	-0,06	0,08	0,06	-0,07	0,11	0,12	0,23
<i>Phase d'évaluation de l'ABC</i>									
V4a2. Revues académiques	-0,10	0,16	0,24	-0,10	0,05	-0,08	-0,15	-0,26	-0,24
V4b2. Revues professionnelles	-0,04	-0,16	0,02	-0,02	-0,06	-0,14	-0,27	-0,37*	-0,06
V4c2. Presse en kiosque	0,02	-0,14	0,03	0,07	-0,08	-0,41*	0,21	0,07	0,12
V4d2. Ouvrages	0,08	0,07	0,03	-0,01	-0,16	-0,20	-0,03	-0,14	0,01
V4e2. Conférences	0,48**	-0,05	-0,18	0,28	0,15	-0,02	-0,21	0,23	0,18
V4f2. Discussions consultants	0,59**	-0,15	-0,22	0,11	-0,17	-0,38*	0,07	0,13	0,38*
V4g2. Discussions adoptants	0,09	-0,22	0,04	0,16	-0,23	-0,11	0,09	-0,06	0,16
V4x2. Médias de masse	0,08	-0,07	0,09	0,01	-0,14	-0,27	-0,10	-0,30	0,01
V4y2. Canaux interpersonnels	0,54**	-0,20	-0,17	0,26	-0,12	-0,25	-0,01	0,10	0,34*
V4z2. Ensemble des canaux	0,37*	-0,11	-0,03	0,13	-0,10	-0,35*	-0,08	-0,08	0,28

\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%  
 \*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

Par contre, il se peut très bien qu'une organisation ayant un pourcentage élevé de coûts indirects perçoive l'avantage relatif de l'ABC comme étant élevé et donc s'intéresse à la méthode, ce qui la conduit *in fine* à une utilisation importante des canaux de communication. En fait, certaines caractéristiques organisationnelles identifiées comme problématiques (comme par exemple un environnement fortement concurrentiel) peuvent pousser les organisations à se mettre à la recherche de solutions et donc à utiliser de façon plus importante les canaux de communication. C'est justement la relation entre les caractéristiques organisationnelles et la perception des caractéristiques de l'ABC que nous allons étudier dans le paragraphe suivant.

### **6.2.3. Relation entre caractéristiques organisationnelles et perception des caractéristiques de l'ABC**

Le tableau 6.9 ci-dessous présente les coefficients de corrélation entre les caractéristiques organisationnelles et la perception des caractéristiques de l'ABC. Trois caractéristiques organisationnelles sont significativement associées à la perception de l'une des trois caractéristiques de l'ABC. La taille de l'organisation est positivement corrélée avec la perception de la compatibilité de l'ABC, la structure des coûts est positivement corrélée avec la perception de son avantage relatif et le type de stratégie est négativement corrélé avec la perception de sa complexité. Néanmoins, ces trois corrélations sont faibles ( $< 0,3$ ). Les grandes organisations perçoivent donc la compatibilité de l'ABC comme étant plus élevée, les organisations qui ont des coûts indirects importants perçoivent son avantage relatif comme étant plus élevé et, enfin, les organisations qui poursuivent une stratégie de type analyste ou prospectif perçoivent sa complexité comme étant moins élevée.

Il se peut donc que les caractéristiques organisationnelles jouent un rôle modérateur dans le processus d'adoption de l'ABC. En effet, certaines d'entre elles, comme la taille et la structure des coûts, sont associées à la fois avec l'utilisation des canaux de communication, la perception des caractéristiques de l'ABC et le fait d'envisager l'adoption de l'ABC ou le fait de l'adopter. Nous examinerons de plus près ces phénomènes dans la troisième partie de ce chapitre (cf. §6.3.).



**Tableau 6.9 : Coefficients de corrélation entre les caractéristiques organisationnelles et la perception des caractéristiques de l'ABC (Rhô de Spearman)**

Caractéristiques organisationnelles	Perception des caractéristiques de l'ABC		
	Avantage relatif perçu	Compatibilité perçue	Complexité perçue
V7a. Taille	0,06	0,29*	-0,19
V7b. Type de stratégie	0,10	0,18	-0,27*
V7c. Domination par les coûts	-0,10	0,03	-0,12
V7d. Différenciation	-0,05	0,03	-0,17
V7e. Concurrence	-0,15	-0,05	0,03
V7f. Rapidité	0,05	0,12	0,05
V7g. Prévisibilité	0,04	0,15	-0,16
V7h. Comm. Environnement	0,13	0,20	-0,20
V7i. Structure des coûts	0,27*	0,17	-0,02

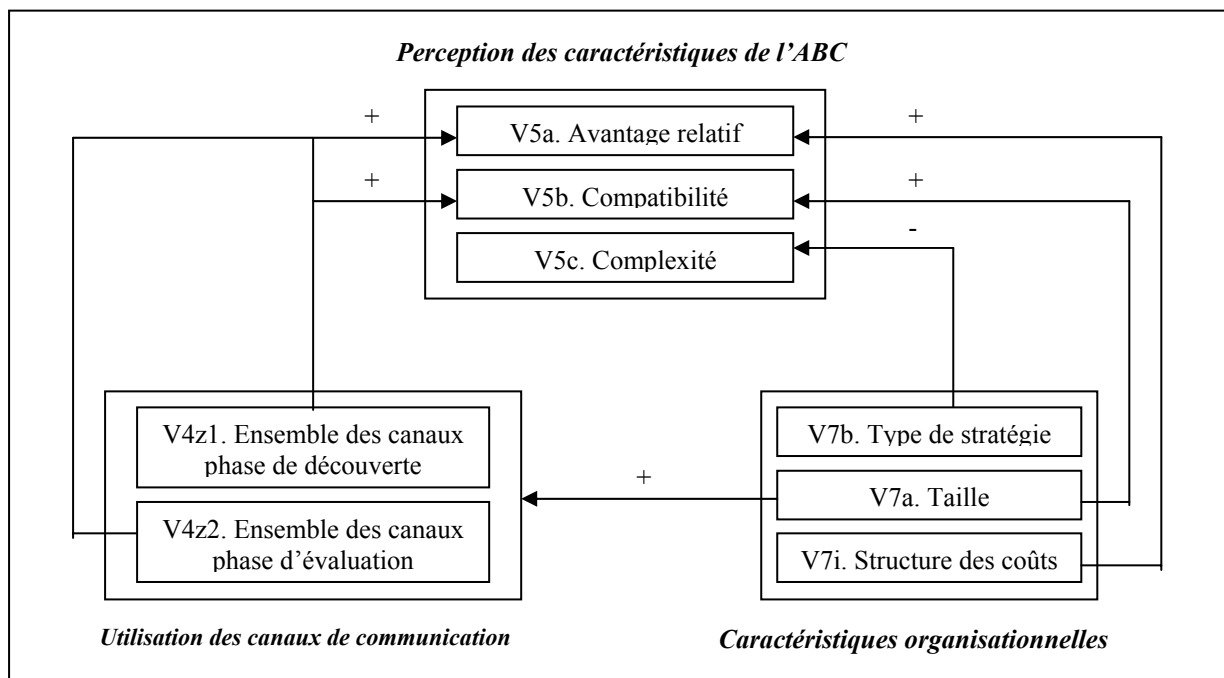
\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%

\*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

#### 6.2.4. Synthèse

La figure 6.7 ci-dessous résume les relations d'association significatives, que nous avons obtenues dans notre enquête par questionnaire, entre l'utilisation des canaux de communication, la perception des caractéristiques de l'ABC et les caractéristiques organisationnelles. Nous utilisons des flèches à sens unique pour représenter le sens supposé de la causalité, mais ni la causalité ni son sens n'ont pour l'instant été étudiés. Au niveau d'analyse le plus large, l'utilisation de l'ensemble des canaux de communication est positivement associée à la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC au cours de la phase de découverte de cette méthode et uniquement à l'avantage relatif au cours de la phase d'évaluation. La perception de chacune des trois caractéristiques est également associée à différentes caractéristiques organisationnelles. La perception de l'avantage relatif est positivement associée à la structure des coûts de l'organisation. La perception de la compatibilité est positivement associée à la taille de l'organisation. La perception de la complexité est négativement associée au type de stratégie poursuivie. Les grandes organisations qui ont des coûts indirects élevés et qui poursuivent une stratégie de type analyste ou prospectif perçoivent l'ABC de manière plus favorable que les autres. Les grandes organisations utilisent également davantage l'ensemble des canaux.

**Figure 6.7 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et caractéristiques organisationnelles**



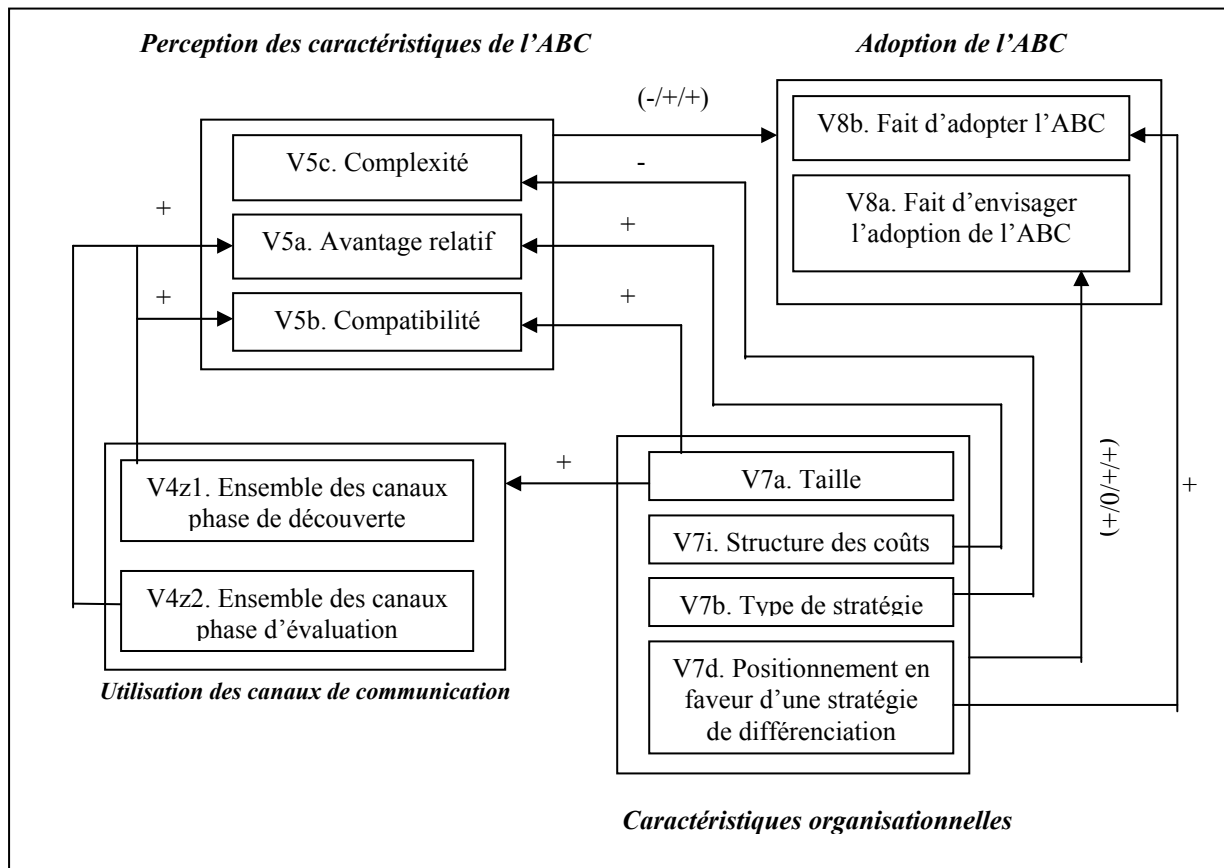
Cette partie et la précédente étaient consacrées à l'étude des relations entre les différentes variables, prises deux par deux, du niveau organisationnel de notre modèle d'adoption-diffusion de l'ABC. Dans la partie suivante, nous allons étudier les relations de causalité existant entre ces différentes variables en effectuant une analyse multivariée de ces dernières.

### **6.3. ANALYSE MULTIVARIÉE DES VARIABLES DE NIVEAU ORGANISATIONNEL**

Dans les deux premières parties de ce chapitre, nous avons étudié les relations qui pouvaient exister entre les variables du niveau organisationnel de notre modèle d'adoption-diffusion de l'ABC prises deux par deux. Nous nous sommes concentré sur l'étude de quatre groupes de variables : l'utilisation des canaux de communication (V4), la perception des caractéristiques de l'ABC (V5), les caractéristiques organisationnelles (V7) et l'adoption de l'ABC (V8). Nous avons cherché à répondre aux trois questions suivantes : Existe-t-il des relations entre les différentes variables prises deux à deux ? Quelle est l'intensité de ces relations ? Quelle

est la direction, positive ou négative, de ces relations ? Nous avons ainsi identifié un certain nombre de relations présentées sur la figure 6.8 ci-dessous.

**Figure 6.8 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC, adoption de l'ABC et caractéristiques organisationnelles**



Nous allons maintenant chercher à répondre à la question suivante : Les relations identifiées sont-elles vraiment causales ? En effet, comme le montre la figure 6.8, nous avons plusieurs fois identifié des relations entre trois variables. Par exemple, la taille de l'organisation est associée à l'utilisation de l'ensemble des canaux de communication ainsi qu'à la perception de la compatibilité de cette méthode. Par ailleurs, la taille et la perception de la compatibilité sont également toutes deux associées au fait d'envisager l'adoption de l'ABC. Notre hypothèse est que l'utilisation des canaux de communication influence la perception des caractéristiques de l'ABC qui elle-même influence l'adoption de cette méthode. En revanche, nous ne savons rien de l'effet des caractéristiques organisationnelles sur ces relations.

Nous commencerons par définir la notion de causalité (§6.3.1.). Nous examinerons ensuite l'effet des caractéristiques organisationnelles sur la relation « perception des caractéristiques de l'ABC - adoption de l'ABC » (§6.3.2.). Nous verrons ensuite l'effet de la taille sur la relation « utilisation des canaux de communication – perception des caractéristiques de l'ABC » (§6.3.3.) ainsi que sur les relations impliquant d'autres caractéristiques organisationnelles (§6.3.4.). Enfin, nous présenterons une nouvelle version de notre modèle d'adoption de l'ABC tenant compte des résultats obtenus par l'analyse multivariée des données (§6.3.5.).

### **6.3.1. Définition de la notion de « causalité »**

Avec Fox (1999, p. 292), nous pouvons affirmer que la variable X est la « cause » de la variable Y si, et seulement si, trois conditions sont remplies :

- la variable indépendante X doit survenir avant la variable dépendante Y ;
- les variables X et Y doivent être associées l'une à l'autre ;
- l'association entre les variables X et Y ne doit pas être due à un troisième facteur, une variable antécédente.

La première condition est donc que la variable indépendante X doit se « produire » avant la variable dépendante Y. Autrement dit, la cause doit précéder l'effet. Bien qu'il soit crucial de déterminer si une relation remplit cette première condition de la causalité, il ne s'agit pas là d'un problème statistique. L'ordonnement temporel est un problème qui est de l'ordre de la théorie ou de la méthode de recherche. Dans notre modèle d'adoption de l'ABC, nous considérons que l'utilisation des canaux de communication (V4) est antérieure à la perception des caractéristiques de l'ABC (V5), qui est elle-même antérieure à son adoption (V8). Ceci est une simplification nécessaire de la réalité. C'est une simplification car l'utilisation des différents canaux de communication n'a pas forcément lieu au même instant et en une seule fois. Or, la perception des caractéristiques de l'ABC commence dès l'utilisation du premier canal de communication et ne se fige pas dès lors que l'adoption de l'ABC est envisagée. Cette simplification est néanmoins nécessaire pour l'analyse multivariée des variables et l'ordonnement schématique que nous avons choisi nous semble le plus réaliste possible.

En ce qui concerne les caractéristiques organisationnelles (V7), il est indéniable qu'elles sont antérieures à toutes les autres variables du modèle. L'organisation et ses caractéristiques préexistent au fait d'utiliser des canaux de communication pour s'informer de l'ABC, à la perception des caractéristiques de cette méthode et à son adoption éventuelle. *A priori*, les caractéristiques organisationnelles ne peuvent donc être que des variables explicatives antécédentes, c'est-à-dire des variables qui expliquent la relation entre une variable indépendante et une variable dépendante<sup>50</sup>.

La seconde condition de la causalité est que les variables X et Y doivent être corrélées. Nous avons déjà étudié la corrélation des différentes variables prises deux à deux dans les deux premières parties de ce chapitre. Par ailleurs, la matrice de corrélation complète qui présente les coefficients de corrélation entre toutes les variables retenues se trouve en annexe 2 (cf. annexe 2.7, tableau A2.111).

La troisième condition stipule que l'association entre les variables X et Y ne doit pas être due à un troisième facteur, une variable antécédente. Une variable antécédente est une variable qui agit avant la variable indépendante dans une chaîne causale. Si c'est une telle variable antécédente qui fait que X et Y sont associés, alors X et Y ne sont pas reliés de façon causale.

### **6.3.2. Effet des caractéristiques organisationnelles sur la relation « perception des caractéristiques de l'ABC - adoption de l'ABC »**

Nous commencerons par étudier l'effet de la structure des coûts sur la relation « perception de l'avantage relatif de l'ABC - fait d'envisager l'adoption de l'ABC ». Nous examinerons ensuite l'effet de la taille de l'organisation sur la relation « perception de la compatibilité de l'ABC - fait d'envisager l'adoption de l'ABC ».

---

<sup>50</sup> Il se peut également que l'adoption de l'ABC modifie les caractéristiques de l'organisation. Nous discutons de ce problème dans la conclusion générale de la thèse.

***Effet de la structure des coûts sur la relation « perception de l'avantage relatif de l'ABC - fait d'envisager l'adoption de l'ABC »***

Le tableau 6.10 ci-dessous présente la relation « perception de l'avantage relatif de l'ABC - fait d'envisager son adoption » lorsque l'on contrôle l'effet de la structure des coûts de l'organisation. Lorsque la proportion de coûts indirects est faible (< 20%), il n'y a pas de relation statistiquement significative entre la perception de l'avantage relatif de l'ABC et le fait d'envisager l'adoption de cette méthode. En revanche, lorsque la proportion de coûts indirects est élevée (> 20%), il y a bien une relation statistiquement significative entre perception de l'avantage relatif de l'ABC et fait d'envisager son adoption. Les organisations qui ont une proportion de coûts indirects importante (> 20%) et qui envisagent l'adoption de l'ABC sont donc celles qui perçoivent l'avantage relatif de cette méthode comme étant plus élevé. Pour les organisations de ce type, il existe une vraie relation entre la perception de l'avantage relatif de l'ABC et le fait que son adoption soit envisagée. En revanche, pour les organisations ayant une faible proportion de coûts indirects, il n'existe pas de relation entre la perception de l'avantage relatif de l'ABC et le fait que son adoption soit envisagée.

***Tableau 6.10 : Fait d'envisager l'adoption de l'ABC selon la perception de son avantage relatif, contrôlant l'effet de la structure des coûts***

Fait d'envisager l'adoption de l'ABC	Niveau de coûts indirects			
	0-20%		21% et plus	
	Perception de l'avantage relatif de l'ABC		Perception de l'avantage relatif de l'ABC	
	Très faible <sup>51</sup>	Faible ou plus élevé <sup>52</sup>	Très faible	Faible ou plus élevé
Adoption de l'ABC pas envisagée	6	8	4	4
Adoption de l'ABC envisagée / en cours	4	9	5	30
	$\chi^2 = 0,42 ; p > 0,05$		$\chi^2 = 5,02 ; p < 0,05 ; G = 0,71$	

<sup>51</sup> Perception de l'avantage relatif de l'ABC très faible = 1 sur une échelle allant de 1 à 5.

<sup>52</sup> Perception de l'avantage relatif de l'ABC faible ou plus élevée = 2 à 5 sur une échelle allant de 1 à 5.

***Effet de la taille de l'organisation sur la relation « perception de la compatibilité de l'ABC - fait d'envisager l'adoption de l'ABC »***

Le tableau 6.11 ci-dessous présente la relation « perception de la compatibilité de l'ABC - fait d'envisager son adoption » lorsque l'on contrôle l'effet de la taille de l'organisation. Lorsque la taille est petite, il n'y a pas de relation statistiquement significative entre la perception de la compatibilité de l'ABC et le fait d'envisager l'adoption de cette méthode. En revanche, lorsque la taille est plus grande, il y a bien une relation statistiquement significative entre perception de la compatibilité de l'ABC et fait d'envisager son adoption. Les grandes organisations qui envisagent l'adoption de l'ABC sont donc celles qui perçoivent la compatibilité de cette méthode comme étant plus élevée. Pour les organisations de ce type, il existe une vraie relation entre la perception de la compatibilité de l'ABC et le fait que son adoption soit envisagée. En revanche, pour les petites organisations, il n'existe pas de relation entre la perception de la compatibilité de l'ABC et le fait que son adoption soit envisagée.

***Tableau 6.11 : Fait d'envisager l'adoption de l'ABC selon la perception de sa compatibilité, contrôlant l'effet de la taille***

Fait d'envisager l'adoption de l'ABC	Taille de l'organisation			
	Petite <sup>53</sup>		Plus grande <sup>54</sup>	
	Perception de la compatibilité de l'ABC		Perception de la compatibilité de l'ABC	
	Très faible	Faible ou plus élevé	Très faible	Faible ou plus élevé
Adoption de l'ABC pas envisagée	4	7	5	6
Adoption de l'ABC envisagée / en cours	2	8	3	35
	$\chi^2 = 0,69 ; p > 0,05$		$\chi^2 = 8,81 ; p < 0,01 ; G = 0,81$	

Nous venons ainsi de spécifier dans quel cas de figure la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC exerce une influence sur le fait que l'adoption de cette méthode soit envisagée : lorsque l'organisation est grande et a une proportion de coûts indirects élevée.

<sup>53</sup> Effectif  $\leq 20$  personnes et C.A.  $\leq 100$  MF ou effectif  $\leq 100$  personnes et C.A.  $\leq 20$  MF ou effectif  $\leq 20$  personnes et C.A.  $\leq 20$  MF.

<sup>54</sup> Toute autre combinaison que l'une de celles utilisées pour définir la valeur « petite ».

### **6.3.3. Effet de la taille sur la relation « utilisation des canaux de communication - perception des caractéristiques de l'ABC »**

Nous commencerons par présenter l'effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte - perception de l'avantage relatif de l'ABC » puis sur la relation entre cette même utilisation des canaux et la perception de la compatibilité. Nous verrons enfin l'effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase d'évaluation - perception de l'avantage relatif de l'ABC ».

#### ***Effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase de découverte - perception de l'avantage relatif de l'ABC »***

Comme nous l'avons précisé plus haut, la taille est positivement associée à la fois au degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC et à la perception de l'avantage relatif de cette méthode. On peut donc se demander si la taille de l'organisation n'explique pas la relation entre ces deux autres variables. D'après les résultats présentés dans le tableau 6.12 ci-dessous, la taille n'explique pas cette relation. On peut donc penser qu'il existe bien une relation primaire entre l'utilisation des canaux de communication lors de la phase de découverte et la perception de l'avantage relatif de l'ABC.

#### ***Effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase de découverte - perception de la compatibilité de l'ABC »***

La taille est aussi positivement associée à la fois au degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC et à la perception de la compatibilité de cette méthode. On peut donc se demander si la taille de l'organisation n'explique pas la relation entre ces deux autres variables. D'après les résultats présentés dans le tableau 6.13 ci-dessous, la taille n'explique qu'en partie cette relation. Il n'y a de relation entre l'utilisation des canaux de communication lors de la phase de découverte et la perception de la compatibilité de l'ABC que lorsque l'organisation est de plus grande taille.



**Tableau 6.12 : Perception de l'avantage relatif de l'ABC selon le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation**

Perception de l'avantage relatif de l'ABC	Taille de l'organisation			
	Petite		Plus grande	
	Degré d'utilisation des canaux phase de découverte de l'ABC		Degré d'utilisation des canaux phase de découverte de l'ABC	
	Faible <sup>55</sup>	Moyen <sup>56</sup>	Faible	Moyen
Faible <sup>57</sup>	12	1	20	9
Elevée <sup>58</sup>	3	5	5	15
$\chi^2 = 7,29 ; p < 0,05 ; G = 0,91$			$\chi^2 = 9,16 ; p < 0,01 ; G = 0,74$	

**Tableau 6.13 : Perception de la compatibilité de l'ABC selon le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation**

Perception de la compatibilité de l'ABC	Taille de l'organisation			
	Petite		Plus grande	
	Degré d'utilisation des canaux phase de découverte de l'ABC		Degré d'utilisation des canaux phase de découverte de l'ABC	
	Faible	Moyen	Faible	Moyen
Faible <sup>59</sup>	12	3	17	8
Elevée <sup>60</sup>	3	3	8	16
$\chi^2 = 1,89 ; p > 0,05$			$\chi^2 = 5,89 ; p < 0,05 ; G = 0,62$	

<sup>55</sup> Degré d'utilisation faible = 7 à 13 sur une échelle allant de 7 à 35.

<sup>56</sup> Degré d'utilisation moyen = 14 à 24 sur une échelle allant de 7 à 35.

<sup>57</sup> Perception de l'avantage relatif de l'ABC faible = 1 à 2 sur une échelle allant de 1 à 5.

<sup>58</sup> Perception de l'avantage relatif de l'ABC élevée = 3 à 5 sur une échelle allant de 1 à 5.

<sup>59</sup> Perception de la compatibilité de l'ABC faible = 1 à 2 sur une échelle allant de 1 à 5.

<sup>60</sup> Perception de la compatibilité de l'ABC élevée = 3 à 5 sur une échelle allant de 1 à 5.

***Effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase d'évaluation - perception de l'avantage relatif de l'ABC »***

La taille est aussi positivement associée à la fois au degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC et à la perception de l'avantage relatif de cette méthode. On peut donc se demander si la taille de l'organisation n'explique pas la relation entre ces deux autres variables. D'après les résultats présentés dans le tableau 6.14 ci-dessous, c'est effectivement le cas. La relation entre l'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC et la perception de son avantage relatif est fallacieuse.

***Tableau 6.14 : Perception de l'avantage relatif de l'ABC selon le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase d'évaluation, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation***

Perception de l'avantage relatif de l'ABC	Taille de l'organisation			
	Petite		Plus grande	
	Degré d'utilisation des canaux phase d'évaluation de l'ABC		Degré d'utilisation des canaux phase d'évaluation de l'ABC	
	Faible <sup>61</sup>	Moyen <sup>62</sup>	Faible	Moyen
Faible <sup>63</sup>	3	1	8	9
Elevée <sup>64</sup>	1	2	5	12
	$\chi^2 = 1,22 ; p > 0,05$		$\chi^2 = 1,12 ; p > 0,05$	

Ainsi, nous avons spécifié les cas de figure où le degré d'utilisation des canaux de communication exerce une influence sur la perception des caractéristiques de l'ABC. L'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte exerce une influence sur la perception de l'avantage relatif de l'ABC ainsi que sur la perception de sa compatibilité, mais uniquement dans les grandes organisations pour cette dernière.

<sup>61</sup> Degré d'utilisation faible = 7 à 13 sur une échelle allant de 7 à 35.

<sup>62</sup> Degré d'utilisation moyen = 14 à 24 sur une échelle allant de 7 à 35.

<sup>63</sup> Perception de l'avantage relatif de l'ABC faible = 1 à 2 sur une échelle allant de 1 à 5.

<sup>64</sup> Perception de l'avantage relatif de l'ABC élevée = 3 à 5 sur une échelle allant de 1 à 5.

### 6.3.4. Effet de la taille sur les relations impliquant d'autres caractéristiques organisationnelles

Nous examinerons en premier lieu l'effet de la taille sur la relation « positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation - fait d'envisager l'adoption de l'ABC ». Nous verrons ensuite l'effet de cette même variable sur la relation « type de stratégie poursuivie - perception de la complexité de l'ABC ».

#### *Effet de la taille sur la relation « positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation - fait d'envisager l'adoption de l'ABC »*

Comme le montrent les résultats présentés dans le tableau 6.15 ci-dessous, lorsque l'on contrôle l'effet de la taille, il n'y a pas de relation statistiquement significative entre le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation et le fait d'envisager l'adoption de l'ABC. Cette relation est donc fallacieuse.

**Tableau 6.15 : Fait d'envisager l'adoption de l'ABC selon le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation**

Fait d'envisager l'adoption de l'ABC	Taille de l'organisation			
	Petite		Plus grande	
	Positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation		Positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation	
	Moyen ou faible <sup>65</sup>	Elevé <sup>66</sup>	Moyen ou faible	Elevé
Adoption de l'ABC pas envisagée	6	5	3	8
Adoption de l'ABC envisagée / en cours	4	6	9	29
	$\chi^2 = 0,44 ; p > 0,05$		$\chi^2 = 0,06 ; p > 0,05$	

<sup>65</sup> Positionnement moyen ou faible = valeur inférieure à 11 sur une échelle allant de 3 à 15.

<sup>66</sup> Positionnement élevé = valeur supérieure ou égale à 11 sur une échelle allant de 3 à 15.

***Effet de la taille sur la relation « type de stratégie poursuivie - perception de la complexité de l'ABC »***

Comme le montrent les résultats du tableau 6.16 ci-dessous, lorsque l'on contrôle l'effet de la taille, il n'y a pas de relation statistiquement significative entre le type de stratégie poursuivie et la perception de la complexité de l'ABC. Cette relation est donc fallacieuse.

***Tableau 6.16 : Perception de la complexité de l'ABC selon le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation***

Perception de la complexité de l'ABC	Taille de l'organisation			
	Petite		Plus grande	
	Type de stratégie poursuivie		Type de stratégie poursuivie	
	Défensif ou réactif	Analyste ou prospectif	Défensif ou réactif	Analyste ou prospectif
Faible ou moyenne <sup>67</sup>	1	3	5	12
Elevée <sup>68</sup>	8	9	17	15
	$\chi^2 = 0,64 ; p > 0,05$		$\chi^2 = 2,52 ; p > 0,05$	

Nous venons ainsi d'expliquer des relations bivariées que nous avons mises à jour dans les deux premières parties de ce chapitre. Nous pouvons retirer de notre modèle d'adoption de l'ABC les deux variables suivantes : « type de stratégie poursuivie » et « positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation ».

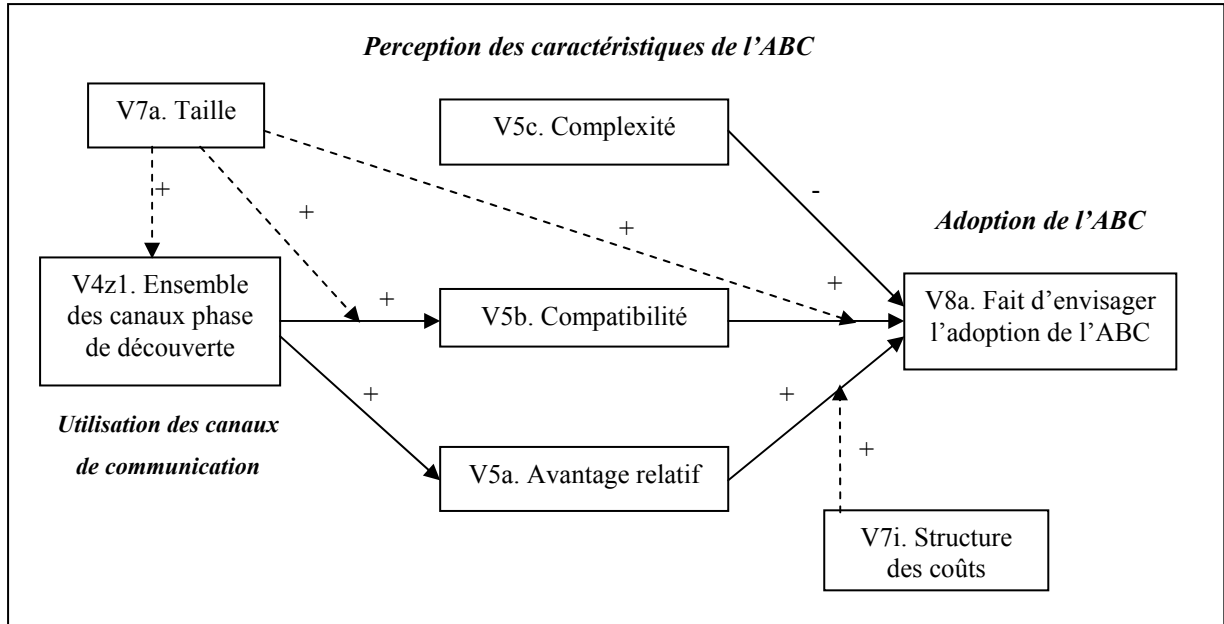
### **6.3.5. Mise à jour du modèle d'adoption de l'ABC**

Les figures 6.9 et 6.10 ci-dessous présentent le niveau organisationnel du modèle d'adoption-diffusion de l'ABC tenant compte des résultats de l'analyse multivariée que nous venons de présenter.

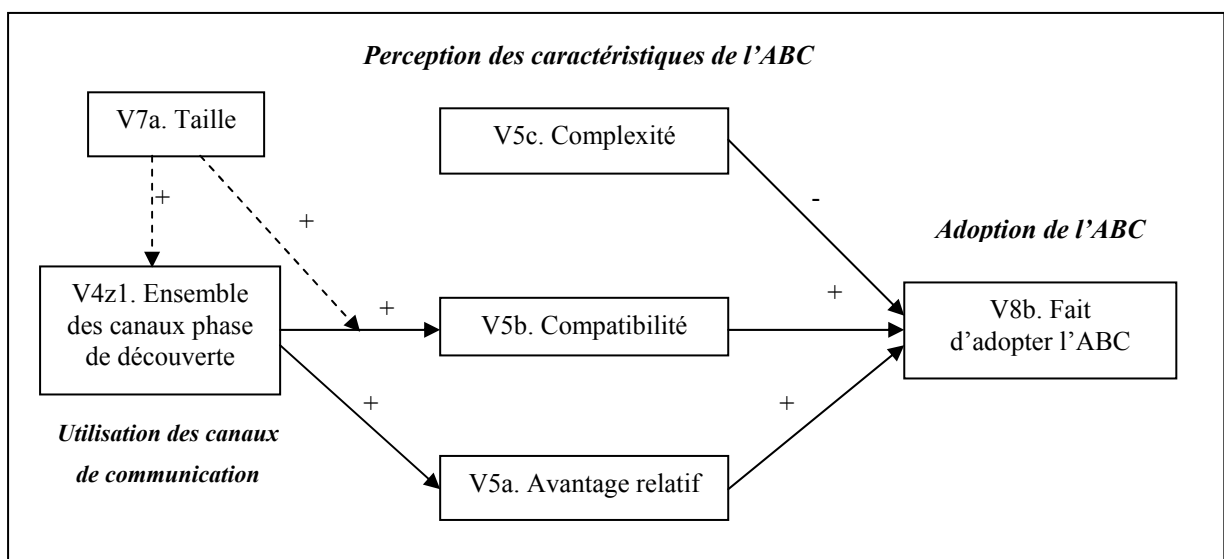
<sup>67</sup> Perception de la complexité de l'ABC faible ou moyenne = 1 à 3 sur une échelle allant de 1 à 5.

<sup>68</sup> Perception de la complexité de l'ABC élevée = 4 à 5 sur une échelle allant de 1 à 5.

**Figure 6.9 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et fait d'envisager l'adoption de l'ABC avec effet des caractéristiques organisationnelles**



**Figure 6.10 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et fait d'adopter l'ABC avec effet des caractéristiques organisationnelles**



Les faits d'envisager l'adoption et d'adopter l'ABC sont influencés par la perception des trois caractéristiques de l'ABC : positivement par la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité, négativement par celle de la complexité de la méthode. En ce qui concerne le fait d'envisager l'adoption de l'ABC, l'influence de la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité est soumise à condition. Celle-ci ne s'exerce que lorsque l'organisation est de taille importante (avantage relatif) et qu'elle a une proportion de coûts indirects assez élevée (compatibilité). La perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC est à son tour positivement influencée par le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de la méthode. Néanmoins, la perception de la compatibilité n'est influencée que lorsque la taille de l'organisation est relativement importante. Enfin, cette utilisation des canaux de communication est elle-même positivement influencée par la taille de l'organisation.

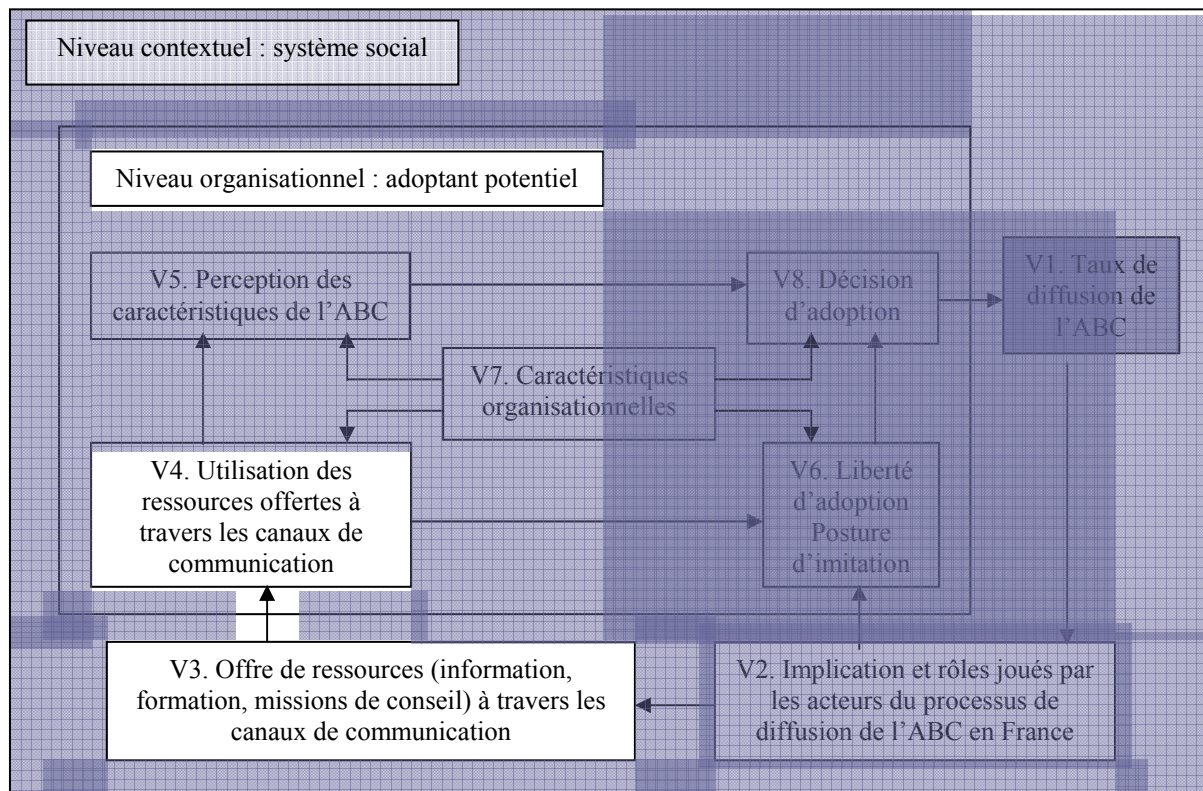
Dans cette partie, nous avons précisé le niveau organisationnel de notre modèle d'adoption-diffusion de l'ABC sur la base d'une analyse multivariée des différents groupes de variables. Dans la partie suivante, nous allons examiner le lien entre ce niveau et le niveau contextuel.

#### **6.4. RELATION ENTRE LES VARIABLES DES NIVEAUX ORGANISATIONNEL ET CONTEXTUEL**

Selon notre modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC, il existe trois liens entre les niveaux organisationnel et contextuel. Le premier lien se situe au niveau des variables expliquées : l'adoption de l'ABC au niveau organisationnel fait directement augmenter le taux de diffusion au niveau contextuel. Le second lien se situe entre les variables V2 et V6 : certains acteurs du processus de diffusion peuvent directement exercer une influence sur la liberté d'adoption de l'ABC au niveau organisationnel. Un exemple serait que les organismes des professions réglementées rendent l'adoption de l'ABC obligatoire comme c'est le cas pour certaines normes comptables. Nous avons vu au chapitre 5 que cela n'avait pas été le cas en France et que, de façon générale, les acteurs du processus de diffusion de l'ABC n'avaient pas exercé d'influence généralisée sur le degré de liberté d'adoption de cette méthode (cf. §5.3). Seuls quelques adoptants ont exigé que leurs filiales ou leurs distributeurs adoptent à leur tour la méthode (cf. §6.1.3.). Le troisième lien entre les deux niveaux du modèle se situe

entre les variables V3 et V4 : l'offre de ressources à travers les canaux de communication par les acteurs du processus et l'utilisation de cette même offre par les adoptants potentiels. Comme le montre la figure 6.11 ci-dessous, c'est ce troisième lien que nous allons étudier dans cette dernière partie. Nous étudierons dans un premier temps la relation entre offre et utilisation de ressources et connaissance de l'ABC (§6.4.1.). Nous examinerons ensuite la relation entre offre et utilisation de ressources et adoption de l'ABC (§6.4.2.).

**Figure 6.11 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le paragraphe §6.4.**



### 6.4.1. Relation entre offre et utilisation de ressources et connaissance de l'ABC

Les données que nous avons recueillies ne nous permettent pas de déterminer d'éventuelles associations statistiquement significatives entre l'utilisation des différents canaux de communication et le fait de connaître l'ABC. Néanmoins, nous disposons des degrés

d'utilisation de ces différents canaux lors de la phase de découverte de la méthode par les organisations qui connaissent l'ABC et qui ont répondu au questionnaire adoption. Il nous semble intéressant de comparer cette utilisation des différents canaux avec l'offre d'information mise à disposition à travers eux. Le tableau 6.17 ci-dessous met en correspondance le degré d'utilisation moyenne des différents canaux de communication par les répondants au questionnaire adoption lors de la phase de découverte de l'ABC avec l'offre de ressources mise à disposition à travers ces mêmes canaux.

**Tableau 6.17 : Correspondance entre l'utilisation des différents canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC et l'offre de ressources à travers ces canaux**

Canaux de communication	Degré d'utilisation	Importance de l'offre		
		Phase 1	Phase 2	Phase 3
<b>1. Revues académiques</b>	1,36 <sup>69</sup>	0	+	+
<b>2. Revues professionnelles</b>	1,96	0	++	+++
<b>3. Presse en kiosque</b>	1,53	+	+	+
<b>4. Ouvrages</b>	2,13	+	++	+++
<b>I. Médias de masse (1+2+3+4)</b>	<b>6,97<sup>70</sup></b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>9</b>
<b>5. Conférences et séminaires</b>	2,09	+ <sup>71</sup>	++	++
<b>6. Discussions avec des adoptants (potentiels)</b>	2,07	?	?	?
<b>7. Discussions avec des consultants</b>	1,84	0	+	++
<b>II. Canaux interpersonnels (5+6+7)</b>	<b>6<sup>72</sup></b>	<b>1 ?</b>	<b>3 ?</b>	<b>4 ?</b>
<b>Ensemble des canaux (I+II)</b>	<b>12,97<sup>73</sup></b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>13</b>

Globalement, les différents canaux sont faiblement utilisés. Les degrés d'utilisation sont tous inférieurs à 2,2 sur une échelle allant de 1 à 5. Les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse. Néanmoins, le canal le plus utilisé est un média de masse : il s'agit des ouvrages. Les revues professionnelles sont également sensiblement plus utilisées que les deux autres médias de masse. Les trois canaux interpersonnels sont utilisés

<sup>69</sup> L'utilisation de chaque canal est mesurée sur une échelle allant de 1 (très faible ou nulle) à 5 (très élevée).

<sup>70</sup> L'utilisation de l'ensemble des médias de masse est la somme des utilisations individuelles (échelle de 4 à 20).

<sup>71</sup> Nous avons additionné les « + » attribués à chacun des deux canaux et nous avons divisé le résultat par deux.

<sup>72</sup> L'utilisation de l'ensemble des canaux interpersonnels est la somme des utilisations individuelles (de 3 à 15).

<sup>73</sup> L'utilisation de l'ensemble des canaux est la somme des utilisations individuelles (de 7 à 35).



sensiblement dans les mêmes proportions. L'offre semble au moins en partie provoquer la demande : les canaux les moins utilisés sont également ceux à travers lesquels l'offre de ressources est la moins importante sur l'ensemble de la période étudiée. Néanmoins, comme nous ne savons pas à quelle période les différents canaux ont été utilisés par tel ou tel répondant, il est difficile d'en tirer des conclusions définitives.

Par rapport aux propositions que nous avons formulées dans le chapitre 5 (cf. §5.4.1.), il semble intéressant de constater que trois des quatre canaux les plus utilisés par les répondants au questionnaire adoption sont également ceux qui nous sont apparus les plus importants lors de l'analyse de l'offre. Par ailleurs, si l'offre de ressources tire effectivement la demande, comme on peut le supposer en observant le tableau 6.17 ci-dessus, alors la proposition 5.1 est partiellement confirmée. Le taux de connaissance de l'ABC augmente bien avec la quantité totale d'information disponible. Cependant, nous avons vu dans le présent chapitre que le degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte était positivement et modérément corrélé avec la taille de l'organisation. L'utilisation de ressources et le taux de connaissance de l'ABC dépendent donc en partie de cette caractéristique organisationnelle, quel que soit le niveau de l'offre par ailleurs.

#### **6.4.2. Relation entre offre et utilisation de ressources et adoption de l'ABC**

Nous commencerons par examiner l'utilisation des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC par les répondants au questionnaire adoption. Nous étudierons ensuite la relation entre l'offre et l'utilisation de ressources et les faits d'envisager l'adoption de l'ABC et de l'adopter.

##### ***Utilisation des canaux de communication lors de la phase d'évaluation***

Le tableau 6.18 ci-dessous met en correspondance le degré d'utilisation moyenne des différents canaux de communication par les répondants au questionnaire adoption lors de la phase d'évaluation de l'ABC avec l'offre de ressources mise à disposition à travers ces mêmes canaux. L'offre de ressources est la même que dans le tableau 6.16 ci-dessus, celle-ci ne varie pas en fonction de la phase dans laquelle se trouve tel ou tel adoptant potentiel. En premier lieu, si l'on compare les utilisations lors des deux phases, on s'aperçoit que

l'utilisation globale de l'ensemble des canaux est légèrement plus élevée lors de la phase d'évaluation que lors de la phase de découverte. Cette augmentation globale masque une diminution de l'utilisation des médias de masse compensée par une augmentation de l'utilisation des canaux interpersonnels. Quatre canaux sont largement plus utilisés que les autres : les trois canaux interpersonnels ainsi que les ouvrages. Les discussions avec des consultants représentent le canal le plus utilisé.

**Tableau 6.18 : Correspondance entre l'utilisation des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC et l'offre de ressources à travers ces canaux**

Canaux de communication	Degré d'utilisation	Importance de l'offre		
		Phase 1	Phase 2	Phase 3
<b>1. Revues académiques</b>	1,56	0	+	+
<b>2. Revues professionnelles</b>	1,27	0	++	+++
<b>3. Presse en kiosque</b>	1,2	+	+	+
<b>4. Ouvrages</b>	2,2	+	++	+++
<b>I. Médias de masse (1+2+3+4)</b>	<b>6,22</b>	<b>2</b>	<b>6</b>	<b>9</b>
<b>5. Conférences et séminaires</b>	2,2	+	++	++
<b>6. Discussions avec des adoptants (potentiels)</b>	2,56	?	?	?
<b>7. Discussions avec des consultants</b>	2,88	0	+	++
<b>II. Canaux interpersonnels (5+6+7)</b>	<b>7,63</b>	<b>1 ?</b>	<b>3 ?</b>	<b>4 ?</b>
<b>Ensemble des canaux (I+II)</b>	<b>13,85</b>	<b>3</b>	<b>9</b>	<b>13</b>

Par rapport aux propositions que nous avons formulées dans le chapitre 5 (cf. §5.4.2.), les données présentées dans le tableau 6.18 ci-dessus semblent invalider la proposition 5.14. Le taux d'adoption de l'ABC n'augmente pas forcément avec la quantité d'information disponible puisque l'utilisation d'une partie de cette information, à savoir celle transmise par les revues, n'est que peu utilisée par les organisations qui envisagent d'adopter l'ABC. De plus, l'importance des consultants (et des éditeurs de logiciels) en tant qu'agents de changement semble confirmée puisque les discussions avec ces derniers représentent le canal le plus utilisé par les répondants qui envisagent d'adopter l'ABC. Finalement, la proposition 5.17 semble devoir être complétée puisque les discussions avec des adoptants ou avec d'autres adoptants potentiels représentent le second canal le plus utilisé.

### *Offre et utilisation de ressources et adoption de l'ABC*

Nous avons vu plus haut dans ce chapitre que le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC est positivement corrélé avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de la méthode, perception qui est elle-même positivement corrélée avec le fait d'envisager l'adoption de la méthode ainsi qu'avec le fait de l'adopter. Néanmoins, les degrés d'utilisation de tous les canaux pris individuellement ne sont pas tous positivement corrélés avec la perception des caractéristiques de l'ABC. Les cinq canaux dont l'utilisation est positivement corrélée avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC sont les revues académiques, les ouvrages et les trois canaux interpersonnels. Quatre de ces cinq canaux sont également les plus utilisés alors que les revues académiques représentent le canal le moins utilisé lors de la phase de découverte (cf. tableau 6.16 ci-dessus). Nous pouvons ainsi compléter l'explication du taux de diffusion de l'ABC fournie dans la dernière partie du chapitre 5.

Cinq canaux semblent donc réellement compter dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle : les revues académiques, les ouvrages, les conférences et séminaires de formation, les discussions avec des adoptants (potentiels) et les discussions avec des consultants. Il est donc essentiel que l'offre de ressources sur l'ABC soit transmise à travers ces cinq canaux afin que les adoptants potentiels puissent utiliser cette offre. Ceci est d'autant plus important qu'il semble que le degré d'utilisation des différents canaux soit en partie déterminé par l'offre de ressources disponibles à travers ces mêmes canaux. Par exemple, l'offre d'information à travers les revues académiques est restée faible tout au long du processus, ce qui explique sans doute en partie la faible utilisation de ce canal. La lente évolution du taux de diffusion de l'ABC semble ainsi s'expliquer au moins en partie par l'insuffisance de l'offre de ressources lors des phases 1 et 2 du processus.

A travers l'importance des revues académiques, des ouvrages, des conférences et des séminaires de formation, c'est aussi l'importance, dans le processus, des professeurs et des consultants, en tant que leaders d'opinion, qui est soulignée. Or, ces deux catégories d'acteurs n'ont que moyennement joué ce rôle dans le processus de diffusion de l'ABC en France, du moins sur la période étudiée (cf. tableau 5.10, §5.3.2.). A travers l'importance des séminaires et des discussions avec les consultants est soulignée l'importance des consultants en tant

qu'agents de changement. Or, ces derniers n'ont intensivement joué ce rôle qu'à partir de la phase 2 et surtout de la phase 3 du processus, période à laquelle ils ont été rejoints par les éditeurs de logiciels (cf. tableau 5.9). Les adoptants ont également un rôle important à jouer en tant que leaders d'opinion. Encore une fois, dans le processus de diffusion de l'ABC en France, cette dernière catégorie d'acteur n'a joué un tel rôle qu'avec une faible intensité.

Enfin, il est intéressant de noter que l'utilisation des revues professionnelles ne semble pas réellement jouer dans l'adoption de l'ABC et donc dans sa diffusion en tant que pratique organisationnelle. Le degré d'utilisation de ce canal n'exerce en effet aucune influence sur la perception des caractéristiques de l'ABC parmi les répondants au questionnaire adoption. En revanche, il s'agit de l'un des canaux les plus utilisés par l'ensemble des répondants lors de la phase de découverte. Ceci vient confirmer l'idée que nous avons déjà émise dans le chapitre 5 selon laquelle ce canal joue un rôle important dans la diffusion de la connaissance de la méthode mais pas dans sa diffusion en tant que pratique organisationnelle. Dans le processus de diffusion de l'ABC en France, les revues professionnelles constituent pourtant l'un des deux canaux à travers lesquels l'offre de ressources a été la plus grande.

## **CONCLUSION DU SIXIÈME CHAPITRE**

Dans ce sixième chapitre, nous avons étudié, d'une part, les relations qui pouvaient exister entre les différentes variables du niveau organisationnel du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC, et, d'autre part, l'interaction entre les niveaux organisationnel et contextuel à travers l'étude de l'influence de l'offre sur le processus organisationnel d'adoption. Ce chapitre vient ainsi compléter le chapitre cinq dans notre tentative d'application empirique du modèle d'adoption-diffusion de l'innovation au cas de l'ABC en France.

Dans un premier temps, nous avons étudié la relation entre, d'une part, l'adoption de l'ABC et, d'autre part, la perception de ses caractéristiques, la liberté d'adoption et la posture d'imitation ainsi que les caractéristiques de l'organisation. Les données issues du questionnaire adoption nous ont permis de valider les hypothèses 6.1a à 6.3b selon lesquelles

la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC est positivement associée aux faits d'envisager son adoption et de l'adopter alors que la perception de sa complexité est négativement associée à ces deux faits. Les données issues des entretiens nous ont conforté dans l'idée que la relation entre perception des caractéristiques de l'ABC et processus d'adoption était une relation de causalité dans le sens « perception des caractéristiques → adoption ». En outre, nous avons vu que l'avantage relatif et la compatibilité perçus semblent être associés plus intensément avec l'adoption de l'ABC que ne l'est la complexité.

Les données que nous avons recueillies par questionnaire et entretien semblent également aller dans le sens des propositions 6.1 à 6.3 selon lesquelles l'adoption de l'ABC peut être le résultat d'une obligation et non d'un choix délibéré ou bien encore d'une volonté d'imiter d'autres organisations. Les résultats obtenus montrent que les phénomènes d'imitation ont une influence non négligeable sur le fait d'envisager l'adoption de l'ABC, peut-être un peu moins sur l'adoption elle-même. Par ailleurs, sur la période que nous avons étudiée, il semble que les cas d'adoption forcée de l'ABC soient plus nombreux que ceux liés à des phénomènes d'imitation.

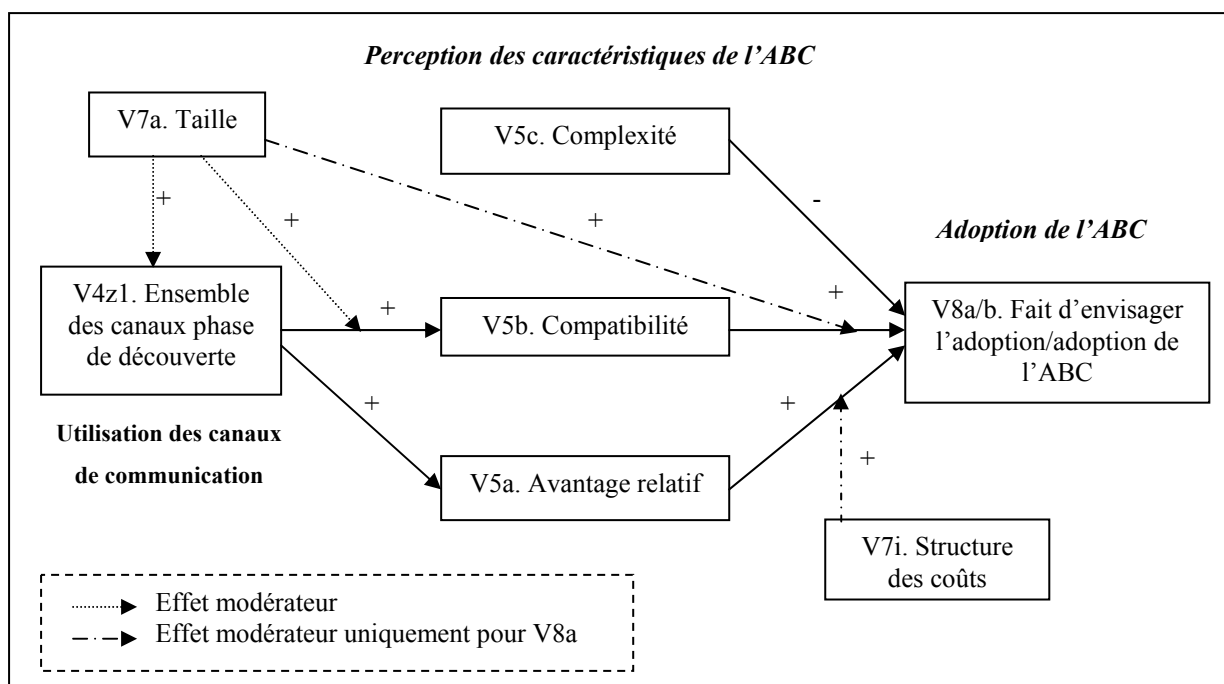
D'un point de vue général, cinq des neuf caractéristiques organisationnelles incluses dans notre étude semblent avoir une relation avec le processus d'adoption de l'ABC. Ces cinq caractéristiques sont la taille de l'organisation, le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation, le niveau de concurrence de l'environnement, le niveau de communication avec l'environnement et la structure des coûts. Néanmoins, seules deux de ces cinq caractéristiques sont associées à l'adoption de l'ABC à la fois dans le discours des acteurs interviewés et dans les données recueillies par l'intermédiaire du questionnaire adoption : la taille et la structure des coûts.

Dans un second temps, nous avons étudié les relations d'association entre les caractéristiques organisationnelles, la perception des caractéristiques de l'ABC et l'utilisation des canaux de communication. Au niveau d'analyse le plus large, l'utilisation de l'ensemble des canaux de communication est positivement associée à la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC au cours de la phase de découverte de cette méthode et uniquement à l'avantage relatif au cours de la phase d'évaluation. La perception de chacune des trois caractéristiques est également associée à une caractéristique organisationnelle différente. La

perception de l'avantage relatif est positivement associée à la structure des coûts de l'organisation, la perception de la compatibilité est positivement associée à la taille de l'organisation et la perception de la complexité est négativement associée au type de stratégie poursuivie par l'organisation. En d'autres termes, les grandes organisations qui ont des coûts indirects élevés et qui poursuivent une stratégie de type analyste ou prospectif perçoivent l'ABC de manière plus favorable que les autres. Les grandes organisations utilisent également davantage l'ensemble des canaux de communication.

Dans un troisième temps, nous avons développé une analyse multivariée des différentes variables de niveau organisationnel et nous avons tenté de déterminer les liens de causalité entre ces variables. Pour ce faire, nous avons tout d'abord précisé le sens que nous donnions au concept de « causalité ». Comme le montre la figure 6.12 ci-dessous, les faits d'envisager l'adoption et d'adopter l'ABC sont influencés par la perception des trois caractéristiques de l'ABC : positivement par la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité, négativement par celle de la complexité de la méthode.

**Figure 6.12 : Relations entre les différentes variables du niveau organisationnel du modèle d'adoption-diffusion de l'ABC**



En ce qui concerne le fait d'envisager l'adoption de l'ABC, l'influence de la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité est soumise à condition. Celle-ci ne s'exerce que lorsque l'organisation est de taille importante (avantage relatif) et qu'elle a une proportion de coûts indirects assez élevée (compatibilité). La perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC est à son tour positivement influencée par le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de la méthode. Néanmoins, la perception de la compatibilité n'est influencée que lorsque la taille de l'organisation est relativement importante. Enfin, cette utilisation des canaux de communication est elle-même positivement influencée par la taille de l'organisation.

Enfin, dans un quatrième temps, nous avons étudié les relations entre les variables des niveaux organisationnel et contextuel à travers l'influence de l'offre de ressources à travers les canaux de communication par les acteurs du processus et l'utilisation de cette même offre par les adoptants potentiels. Par rapport aux propositions que nous avons formulées au chapitre 5, nous avons constaté que trois des quatre canaux les plus utilisés par les répondants au questionnaire adoption étaient également ceux qui nous sont apparus les plus importants lors de l'analyse de l'offre. Par ailleurs, on peut supposer que l'offre de ressources tire la demande, ce qui nous amène à confirmer la proposition 5.1 : le taux de connaissance de l'ABC augmente bien avec la quantité totale d'information disponible. Cependant, nous avons vu que le degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de la méthode était positivement et modérément corrélé avec la taille de l'organisation. L'utilisation de ressources et le taux de connaissance de l'ABC dépendent donc en partie de cette caractéristique, quel que soit le niveau de l'offre par ailleurs.

Cinq canaux semblent réellement compter dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle : les revues académiques, les ouvrages, les conférences et séminaires de formation, les discussions avec des adoptants et/ou adoptants potentiels et les discussions avec des consultants. Il est donc essentiel que l'offre de ressources sur l'ABC soit transmise à travers ces cinq canaux afin que les adoptants potentiels puissent utiliser cette offre. Ceci est d'autant plus important qu'il semble que le degré d'utilisation des différents canaux soit en partie déterminé par l'offre de ressources disponibles à travers ces mêmes canaux. La lente évolution du taux de diffusion de l'ABC semble ainsi s'expliquer au moins en partie par l'insuffisance de l'offre de ressources lors des phases 1 et 2 du processus.

Par ailleurs, à travers l'importance des revues académiques, des ouvrages, des conférences et des séminaires de formation, c'est aussi l'importance, dans le processus, des professeurs et des consultants, en tant que leaders d'opinion, qui est soulignée. Or, ces deux catégories d'acteurs n'ont que moyennement joué ce rôle dans le processus de diffusion de l'ABC en France, du moins sur la période étudiée. A travers l'importance des séminaires et des discussions avec les consultants est soulignée l'importance des consultants en tant qu'agents de changement. Or, ces derniers n'ont intensivement joué ce rôle qu'à partir de la phase 2 et surtout de la phase 3 du processus, période à laquelle ils ont été rejoints par les éditeurs de logiciels. Les adoptants ont également un rôle important à jouer en tant que leaders d'opinion. Encore une fois, dans le processus de diffusion de l'ABC en France, cette dernière catégorie d'acteur n'a joué un tel rôle qu'avec une faible intensité.



## CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

Alors que la première partie de la thèse était consacrée à une revue de la littérature sur les différents éléments de notre problématique ainsi qu'à l'élaboration d'un modèle théorique intégrant ces différents éléments, la seconde partie a eu pour but d'appliquer ce modèle au cas de la comptabilité par activités en France.

Le **chapitre 4** était consacré à la présentation des méthodes d'enquête utilisées dans cette thèse. Notre recherche empirique est constituée de deux volets, en partie interdépendants, qui traitent chacun de l'un des deux niveaux de notre modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation appliqué à l'ABC. Dans un premier temps, nous avons présenté les différents paramètres de conception de cette recherche. Nous avons ainsi répondu aux trois questions suivantes : Quel est le positionnement épistémologique de notre recherche ? Quelle est la nature de notre objet de recherche ? Sur quelles démarches, approches et types de recherche se fondent les deux volets de notre travail empirique et pourquoi ? Nous avons ensuite détaillé la façon dont nous avons mené l'enquête par entretiens, au sein de notre premier volet de recherche, puis nous avons présenté les deux questionnaires que nous avons utilisés au sein du second volet. Dans un quatrième temps, nous avons présenté l'étude documentaire réalisée en complément des entretiens au sein du premier volet de recherche. Finalement, nous avons traité des questions de qualité de la recherche, à savoir la fidélité et les différents types de validité (de construction, interne et externe).

Le **chapitre 5** était consacré à l'application à l'ABC du niveau contextuel de notre modèle d'adoption-diffusion de l'innovation. Nous avons décrit et expliqué l'évolution de la diffusion de l'ABC en France à travers l'évolution de l'offre de ressources sur cette méthode et l'implication de différentes catégories d'acteurs dans ce processus. Nous avons tout d'abord décrit l'état actuel ainsi que l'évolution des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC en France tels que nous avons pu les mesurer. Les résultats obtenus nous ont permis d'identifier trois phases distinctes constituant le processus de diffusion : une première phase d'« introduction » de la méthode, une seconde phase d'« expérimentation » et une troisième phase de « décollage ». Nous avons ensuite décrit l'évolution de l'offre de ressources sur l'ABC mises à disposition à travers différents canaux de communication au cours des trois

phases du processus. Dans une troisième partie, nous avons décrit l'évolution de l'implication des différentes catégories d'acteurs au cours de ces trois phases ainsi que l'intensité avec laquelle ces acteurs avaient joué quatre types de rôles : agent de changement, leader d'opinion positif et négatif et relais d'opinion. Finalement, nous avons développé une première explication de l'évolution observée des taux de connaissance et d'adoption de l'ABC en France sur la base de l'offre de ressources et de l'implication des acteurs dans le processus. Ceci nous a amené à formuler une série de propositions quant à l'influence des deux groupes de variables explicatives sur les deux sous-variables expliquées.

Dans le **chapitre 6**, nous avons étudié les relations entre les différentes variables du niveau organisationnel de notre modèle ainsi que l'interaction entre les niveaux organisationnel et contextuel. L'analyse des variables du niveau organisationnel montre que les faits d'envisager l'adoption et d'adopter l'ABC sont influencés par la perception des trois caractéristiques de l'ABC : positivement par la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité, négativement par celle de la complexité de la méthode. La perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC est à son tour positivement influencée par le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de la méthode. Cette utilisation des canaux de communication est elle-même positivement influencée par la taille de l'organisation. Par ailleurs, l'étude des relations entre les variables des niveaux organisationnel et contextuel montre que cinq canaux semblent réellement compter dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle : les revues académiques, les ouvrages, les conférences et séminaires de formation et les discussions avec des adoptants (potentiels) et des consultants. Il est donc essentiel que l'offre de ressources sur l'ABC soit transmise à travers ces cinq canaux afin que les adoptants potentiels puissent l'utiliser. Ceci est d'autant plus important qu'il semble que le degré d'utilisation des différents canaux soit en partie déterminé par l'offre de ressources à travers ces mêmes canaux.

La conclusion générale de la thèse qui suit directement cette section va être l'occasion de reprendre les principaux apports de la thèse, de définir de nouvelles pistes de recherche à même de prolonger ce travail, d'évoquer la possibilité de généraliser nos conclusions à d'autres innovations et à d'autres contextes, de souligner les zones d'incertitude restantes comme les questions insuffisamment étudiées ainsi que les limites méthodologiques.

## **CONCLUSION GÉNÉRALE**

Dans cette thèse, nous avons cherché à intégrer les perspectives de diffusion et d'adoption de l'innovation au sein d'un même modèle explicatif et nous avons appliqué ce modèle au cas de l'ABC en France. L'apport de notre recherche se voulait ainsi triple : contribution à l'étude de l'adoption de l'ABC, contribution à l'étude de la diffusion de l'ABC et intégration de ces deux perspectives au sein d'un même modèle explicatif. Nous avons donc organisé la conclusion générale autour de ces trois axes.

La présentation de chacun de ces axes est structurée selon les différentes questions que nous nous sommes posées dans l'introduction générale de la thèse. Pour chacune de ces questions, nous tenterons de mettre en perspective les réponses apportées ainsi que d'en souligner les principales limites et zones d'ombre. Nous nous interrogerons également sur les différents niveaux de généralisation possibles de ces réponses. Finalement, nous essaierons d'ouvrir nos propos vers de futurs développements théoriques et investigations empiriques.

Nous commencerons ainsi par nous situer dans la perspective de la diffusion de l'ABC (§7.1.). Nous passerons ensuite à la perspective de son adoption (§7.2.). Finalement, nous reviendrons sur l'articulation entre les deux perspectives et sur le modèle intégré d'adoption-diffusion que nous avons développé (§7.3.).

## **7.1. LA DIFFUSION DE L'ABC**

Les différentes questions que nous nous sommes posées quant à la diffusion de l'ABC sont les suivantes : Quel est le taux de diffusion de l'ABC en France ? Quelle est la forme de la courbe de diffusion dans le temps ? Quels sont les facteurs qui expliquent ce taux et cette courbe de diffusion ? Quelles ont été les grandes phases du processus de diffusion sur la période étudiée ? Qu'est-ce qui caractérise ces phases, qu'est-ce qui explique leur enchaînement ?

Nous reviendrons ainsi en premier lieu sur le taux de diffusion de l'ABC et ses facteurs explicatifs (§7.1.1.). Il s'agit d'une vision statique du phénomène de diffusion. Nous appréhenderons ensuite ce même phénomène de façon dynamique : nous traiterons alors de la courbe de diffusion de l'ABC ainsi que des différentes phases qui la constituent (§7.1.2.).

### **7.1.1. Une vision statique de la diffusion de l'ABC : le taux de diffusion et ses déterminants**

Dans cette thèse, nous avons considéré que le résultat du processus de diffusion d'une innovation pouvait être mesuré selon deux dimensions : la connaissance et l'adoption. Ainsi, une innovation est fortement « diffusée » non seulement si elle est connue mais également si elle est adoptée, c'est-à-dire mise en œuvre et utilisée, par un grand nombre d'individus ou d'organisations. En effet, à un niveau agrégé, le taux de connaissance de l'innovation peut être largement supérieur à son taux d'adoption et deux innovations utilisées par une même proportion d'individus peuvent avoir des taux de connaissance sensiblement différents. Nous reviendrons d'abord sur le taux de connaissance de l'ABC puis sur son taux d'adoption.

#### ***Le taux de connaissance de l'ABC et ses déterminants***

Par l'intermédiaire du questionnaire diffusion, nous avons obtenu un taux de connaissance de l'ABC au moment de l'enquête (2001) d'environ 50% parmi les répondants du premier échantillon, c'est-à-dire celui représentatif de l'ensemble de la population sondée. Ce taux de connaissance est très largement supérieur au sein du second échantillon puisqu'il y dépasse les 90%. Rappelons que ce second échantillon n'est représentatif que de la sous-population des moyennes et grandes entreprises (au moins cinq cents salariés et cinq cents millions de francs de chiffre d'affaires). La connaissance de l'ABC est donc davantage diffusée parmi les grandes entreprises que parmi les plus petites. Ces résultats semblent être confirmés par les différents acteurs du processus de diffusion de l'ABC que nous avons interrogés. Ces derniers ont en effet estimé que le taux de connaissance de l'ABC avait atteint un niveau relativement élevé mais encore loin de 100%. En outre, la connaissance des principes de la méthode n'est pas homogène d'une entreprise à l'autre.

Ces résultats sont-ils conformes à ceux trouvés dans les autres recherches menées en France ? Dans une étude menée en 1994 auprès de soixante-dix entreprises industrielles et de services (hors banques et assurances), Gueye (1997) avait obtenu un taux de connaissance d'environ 80%. Ce taux est à rapprocher de celui que nous avons obtenu au sein de notre second échantillon car les entreprises sondées par Gueye étaient de tailles diverses mais les petites n'étaient que très peu représentées. Par ailleurs, 92% des entreprises françaises ayant répondu

à l'enquête de Bescos *et al.* (2002) ont déclaré être familiarisées avec les principes de l'ABC. Encore une fois, ce taux est très proche de celui que nous avons obtenu auprès de notre second échantillon. Or, le profil des entreprises sondées par Bescos *et al.* est similaire à celui des entreprises de notre second échantillon : grandes entreprises, secteurs variés. Les dates de réalisation des deux études sont également assez proches : 1999 pour celle de Bescos *et al.*, 2000-2001 pour la nôtre. Ceci nous renforce donc dans le sentiment que la validité externe de notre recherche est forte, du moins pour ce qui concerne le taux de connaissance de l'ABC.

Comment se situe le taux de diffusion de la connaissance de l'ABC en France par rapport à d'autres pays ? Il est difficile de répondre à une telle question en raison du faible nombre d'études ayant été menées sur le sujet. En effet, le concept de diffusion ne recouvre la plupart du temps que la dimension « adoption » de l'innovation, si bien que la majorité des recherches antérieures ne s'est pas intéressée à la diffusion de la « connaissance » de l'ABC. Parmi la trentaine d'études descriptives que nous avons recensées, seules quatre fournissent un taux de connaissance de l'ABC. Comme l'indique le tableau 7.1 ci-dessous, le taux de connaissance que nous avons obtenu pour la France auprès de notre second échantillon (90%) est légèrement supérieur à celui obtenu au Canada deux ans auparavant, auprès d'entreprises à peu près similaires (78%). Il est par ailleurs semblable à celui obtenu en Australie cinq ans auparavant, à la différence près que les entreprises ayant répondu à l'enquête dont les résultats sont rapportés par Corrigan (1996) étaient de taille inconnue et appartenaient toutes au secteur industriel<sup>74</sup>. Ce même taux est également supérieur à celui obtenu en Norvège par Bjørnenak (1997) six ans auparavant, auprès d'entreprises de même taille mais uniquement industrielles. Finalement, le taux obtenu par Andersen et Rohde (1994) au Danemark en 1993 auprès de grandes entreprises industrielles est semblable à celui que nous avons obtenu en 2000 auprès d'entreprises de toutes tailles et de tous secteurs en France.

Devant le faible nombre de recherches s'intéressant à la diffusion de la connaissance de l'innovation en général, et de celle de l'ABC en particulier, le fait que notre propre recherche s'y soit intéressée nous semble être un apport non négligeable. La prise en compte de ce phénomène dans les recherches empiriques sur la diffusion de l'innovation passe selon nous par l'intégration de la dimension « connaissance de l'innovation » dans la définition même du concept de « diffusion ». En ce sens, la définition que nous avons adoptée nous semble

meilleure que celle proposée par Rogers (1995) et qui est reprise dans la plupart des recherches existantes.

**Tableau 7.1 : Comparaison des taux de connaissance de l'ABC dans différents pays**

Auteur(s)	Pays	Taux de connaissance	Date de l'étude	Nombre de répondants	Secteurs des répondants	Taille des répondants
Bescos <i>et al.</i> (2002)	Canada	78,3%	1999	106	Variés	Grande
Bjørnenak (1997)	Norvège	70,7%	1994	75	Industrie	Moyenne et grande
Corrigan (1996)	Australie	88%	1995	213	Industrie	?
Andersen et Rohde (1994)	Danemark	50%	1993	118	Industrie	Grande

Quels sont les facteurs que l'on peut avancer pour expliquer un tel taux connaissance de l'ABC en France ? La majorité des recherches portant sur l'adoption de l'innovation, et non sur sa connaissance, nous n'avons que peu de références théoriques et empiriques avant d'effectuer notre propre étude. Nous avons ainsi décidé de fonder notre explication en partie sur l'étude de facteurs liés à l'offre de ressources en termes d'information (l'autre explication provenant de la demande). Cette offre d'information peut s'effectuer à travers différents canaux de communication et provenir de différentes catégories d'acteurs s'impliquant dans les rôles de leader d'opinion (positif et/ou négatif) et de relais d'opinion. Dans le cas de l'ABC en France, il nous semble que le taux de connaissance a augmenté en relation avec l'offre d'information véhiculée à travers les revues professionnelles, ouvrages et formations professionnelles. Cette information a surtout émané de consultants et d'éditeurs de logiciels (mais aussi, dans une moindre mesure, de professeurs et d'adoptants) jouant le rôle de leader d'opinion positif, et a été relayée par les associations professionnelles (essentiellement la DFCG) et les organismes de formation professionnelle.

<sup>74</sup> Dans notre recherche, le taux de connaissance de l'ABC parmi les entreprises du seul secteur industriel est de 65,5% tous échantillons confondus (cf. tableau A2.24 en annexe 2.5).

Les résultats que nous avons obtenus nous ont ainsi amené à formuler une série de propositions (cf. chapitre 5). Selon nous, le taux de connaissance de l'ABC auprès des adoptants potentiels augmente essentiellement en relation avec la quantité d'information transmise par les revues professionnelles et les ouvrages et peut augmenter même si ces deux canaux sont les seuls à véhiculer de l'information. L'augmentation du taux de connaissance de l'ABC dépend directement du niveau d'implication des consultants et des éditeurs de logiciels spécialisés dans le rôle de leader d'opinion positif, et nécessite par ailleurs un investissement minimum de la part des professeurs et des adoptants dans ce même rôle. Le rôle de leader d'opinion négatif peut également être joué dans une certaine mesure sans que la diffusion de la connaissance de l'ABC soit ralentie. Finalement, l'augmentation du taux de connaissance de l'ABC nécessite un niveau d'implication minimum de la part des associations professionnelles et des organismes de formation professionnelle dans le rôle de relais d'opinion. Le fait que ce rôle soit joué avec une implication allant au-delà d'un certain seuil et/ou par d'autres catégories d'acteurs n'a pas d'impact réel.

Ces propositions sont le fruit d'une première tentative de généralisation de nos résultats empiriques, elles constituent l'un des apports de notre recherche, mais sont d'une portée limitée en raison de la nature exploratoire de notre travail sur cette question particulière. Notre étude est une étude de cas unique : nous avons étudié la diffusion de la connaissance d'une seule innovation, de type managérial, et dans un seul pays. Afin d'être précisées et affinées, confirmées ou infirmées, ces propositions doivent donc faire l'objet de plus amples recherches. La question de leur généralisation à d'autres innovations du même type ou à d'autres types d'innovations doit également être explorée. Cette tâche ne peut véritablement être effectuée ici en raison de l'inexistence de recherches antérieures sur la question.

### ***Le taux d'adoption de l'ABC et ses déterminants***

Par l'intermédiaire du questionnaire diffusion, nous avons obtenu un taux d'adoption de l'ABC au moment de l'enquête (2001) d'environ 9% parmi les répondants du premier échantillon et d'environ 25% parmi les répondants du second échantillon. En outre, il y a 90% de chances que le taux d'adoption dans la population étudiée à travers le premier échantillon soit compris entre 3,5% et 15%, et 95% de chances qu'il soit compris entre 22,5% et 28,5% dans la population étudiée à travers le second échantillon. Ainsi, le taux d'adoption de l'ABC



est très différent selon que l'on considère la population de référence des adoptants potentiels comme étant constituée de l'ensemble des entreprises (à l'exception des très petites) présentes en France ou seulement des moyennes et grandes entreprises. Comme pour la connaissance, l'ABC est donc davantage diffusée en tant que pratique parmi les grandes entreprises que parmi les plus petites. Ces résultats sont confirmés par les différents acteurs du processus de diffusion de l'ABC que nous avons interrogés et qui se sont prononcés sur le sujet.

Quel est le statut pris par l'ABC au sein des entreprises qui ne l'ont pas adoptée ? Environ 20% des répondants de chaque échantillon n'avaient pas encore envisagé l'adoption de l'ABC au moment de notre étude. Un peu plus de 7% des répondants du premier échantillon contre 9% du second étaient en train d'en envisager l'adoption. En revanche, les entreprises ayant rejeté l'adoption de l'ABC après considération étaient deux fois plus nombreuses au sein du second échantillon : 32% vs. 14,5%. Finalement, seuls deux répondants ont indiqué avoir abandonné l'ABC après utilisation. Il apparaît donc que les entreprises de moyenne et grande tailles ont poussé plus loin leur réflexion sur l'ABC : un quart d'entre elles l'a adopté alors que le tiers a décidé de ne pas le faire après l'avoir envisagé. En revanche, si l'on considère les entreprises du premier échantillon, qui sont de taille en moyenne inférieure, l'ABC n'est même pas connue de la moitié d'entre elles. Le statut de l'ABC au sein de cette population n'a donc pas encore atteint un stade définitif. Une fois connue et son adoption envisagée, la méthode sera peut-être rejetée dans les mêmes proportions que pour les entreprises plus grandes, voire dans des proportions supérieures, ou, au contraire, être davantage adoptée.

Les taux d'adoption que nous avons obtenus sont-ils conformes à ceux trouvés dans les autres recherches menées en France ? Dans son étude, dont les répondants sont semblables à ceux de notre second échantillon, Gueye (1997) a obtenu un taux d'adoption de 32%. Un tel taux d'adoption est supérieur au nôtre de sept points<sup>75</sup> alors qu'il correspond à une étude menée six ans avant la nôtre. Cette différence nous paraît difficile à expliquer autrement que par le fait que les adoptants de l'ABC aient été davantage sur-représentés dans les réponses recueillies par Gueye. Par ailleurs, 32% des répondants de l'étude de Gueye étaient en train d'envisager l'adoption de l'ABC alors que seulement 9% des répondants de notre second échantillon se trouvent dans le même cas. Cette différence nous semble s'expliquer logiquement par le

---

<sup>75</sup> Il est même en dehors de l'intervalle de confiance de notre propre taux, ce qui signifie qu'il y a peu de chances que nous ayons mesuré le même phénomène que Gueye.

décalage de six ans entre les deux études. Sur cette période, les entreprises ont eu le temps d'aller au bout de leur réflexion sur l'ABC et de décider de l'adopter ou de la rejeter.

De leur côté, Bescos *et al.* (2002) ont obtenu un taux d'adoption assez proche de celui que nous avons obtenu au sein du second échantillon : 19,8%. Les répondants ayant des profils similaires et les dates de réalisation de ces deux études étant assez proches, il nous semble peu surprenant d'obtenir des taux d'adoption également proches l'un de l'autre. Ceci nous semble renforcer la validité externe de notre recherche. Par ailleurs, 15% des répondants de l'étude de Bescos *et al.* ont déclaré avoir rejeté l'ABC après considération, ce qui est deux fois moins que dans notre recherche. Cette différence est « mécaniquement » due au fait que 24% des répondants de l'étude de Bescos *et al.* étaient en train d'envisager l'adoption de l'ABC contre 9% seulement dans la nôtre. Comment expliquer une telle différence à ce niveau alors que les proportions d'adoptants sont *in fine* quasiment les mêmes ? Cet écart provient peut-être du fait que les entreprises sondées par Bescos *et al.* étaient toutes membres de la DFCG, dont nous avons souligné l'implication dans le processus de diffusion de l'ABC en France. De fait, il se peut très bien que les membres de la DFCG aient davantage tendance à envisager l'adoption de l'ABC du fait d'une plus grande exposition à cette méthode mais qu'au final, ils ne l'adoptent pas dans des proportions supérieures.

Comment se situe le taux d'adoption de l'ABC en France par rapport à d'autres pays ? Il est plus aisé d'effectuer des comparaisons internationales en termes d'adoption qu'en termes de connaissance de l'ABC. Nous avons d'ailleurs déjà effectué une synthèse des résultats obtenus dans les recherches antérieures au chapitre 3. Le taux d'adoption obtenu pour le second échantillon est proche de celui obtenu par Bescos *et al.* (2002) au Canada en 1999. Dans ce pays, il semble en revanche que la proportion d'entreprises n'ayant pas encore envisagé l'adoption de l'ABC soit bien plus importante qu'en France. Il semble qu'une situation identique caractérise la Nouvelle-Zélande (Cotton *et al.*, 2003) et le Royaume-Uni. Dans ce dernier pays, le taux d'adoption de l'ABC obtenu par Innes *et al.* (2000), dans leur enquête de 1999, se rapproche de celui que nous avons obtenu au sein de notre second échantillon. Environ 18% des répondants à cette enquête avaient déclaré utiliser l'ABC, 15% avaient rejeté son adoption après considération (deux fois moins que dans notre recherche), 47% n'avaient pas encore considéré son adoption et 20% étaient en train de le faire.

Sur la base de ces résultats, il semble que la proportion de grandes et moyennes entreprises ayant été au bout de leur réflexion sur l'adoption éventuelle de l'ABC soit plus importante en France qu'au Canada, au Royaume-Uni ou encore en Nouvelle-Zélande, bien que les taux d'adoption soient pour l'instant sensiblement les mêmes. En revanche, l'issue de cette réflexion se traduit par l'adoption de l'ABC dans une proportion relativement plus faible en France qu'aux Etats-Unis (Shim et Sudit, 1995 ; Hrisak, 1996 ; Shim et Stagliano, 1997) ou en Australie (Chenhall et Langfield-Smith, 1998a). Mais d'un autre côté, le taux d'adoption de l'ABC en France est supérieur à celui des autres pays pour lesquels on dispose d'études récentes, comme par exemple en Irlande (Clarke et Mullins, 2001) ou au Japon (Bescos *et al.*, 2001). Finalement, il semble difficile d'établir une comparaison entre nos résultats et ceux obtenus dans les pays scandinaves (Bjørnenak, 1997 ; Malmi, 1999 ; Ask et Ax, 1992 ; Andersen et Rohde, 1994) en raison du trop grand décalage dans le temps.

Avant de passer à l'étude des déterminants du taux d'adoption de l'ABC, nous allons revenir à la question de l'opérationnalisation et de la mesure de ce taux. Dans cette thèse, nous avons mesuré le taux d'adoption de l'ABC (mais aussi le taux de connaissance) en demandant soit par questionnaire, soit par téléphone, aux personnes interrogées si la méthode était utilisée (connue) dans leur entreprise. Notre mesure du taux d'adoption de l'ABC est donc fondée sur une simple déclaration de la part des répondants. Ceci représente une limite indéniable de notre étude par questionnaire car c'est la source potentielle de deux types de biais.

En premier lieu, il est possible que des entreprises n'utilisant pas l'ABC aient répondu le contraire et que nous les ayons considérées comme des adoptants. Néanmoins, nous avons essayé de réduire la probabilité que ce type d'événement se produise. La façon dont nous avons formulé les différentes questions de nos deux questionnaires nous semble être un premier moyen de limiter un tel biais. Nous avons ainsi toujours bien précisé le sens que nous donnions à l'acronyme « ABC » et nous pensons que ce que nous désignons par lui dans nos questionnaires n'a pu être pris pour autre chose qu'une méthode de comptabilité de gestion. Il reste néanmoins que des répondants aient pu confondre la méthode ABC avec une autre méthode de calcul des coûts. Nous avons également pu limiter ce biais lorsque nous avons interrogé les entreprises par téléphone (ce qui représente un peu plus de la moitié des réponses obtenues au questionnaire diffusion). Lors des conversations, nous avons en effet

demandé aux personnes déclarant utiliser l'ABC de nous décrire le système en question et nous avons jugé si cela correspondait bien à ce que nous voulions mesurer.

En second lieu, il se peut, à l'inverse, que des entreprises utilisant une méthode de calcul des coûts similaire à l'ABC aient répondu qu'elles n'utilisaient pas cette méthode et que nous les ayons traité comme des non adoptants. Contrairement au cas précédent, nous avons volontairement couru ce risque, qui n'en est pas un. En effet, selon nous, une entreprise « faisant de l'ABC sans le savoir » (comme Monsieur Jourdain faisait de la prose) n'est pas un adoptant de la méthode et ne doit pas être considérée comme telle. Seules les entreprises utilisant consciemment l'ABC devaient être considérées comme des adoptants de la méthode si nous voulions réellement mesurer les effets de l'« offre d'ABC » sur sa diffusion.

Ainsi, malgré toutes les précautions prises, il se peut tout de même que des entreprises n'utilisant pas l'ABC aient été considérées dans notre recherche comme des adoptants de la méthode (premier biais identifié). Nous ne pensons pas que cela soit le cas pour les répondants au questionnaire adoption, en revanche il se peut que quelques répondants au questionnaire diffusion rentrent dans cette catégorie. Malheureusement, ce type de biais est commun à de nombreuses recherches par questionnaire se basant sur des déclarations. Un moyen supplémentaire que nous aurions pu utiliser pour nous prémunir contre ce biais consistait à fournir avec le questionnaire un document décrivant en détail l'ABC. Nous avons choisi de ne pas le faire car cette solution risquait, à nos yeux, d'augmenter la probabilité que le second biais intervienne, ce que nous voulions éviter en priorité.

Finalement, il nous semble que le problème de la mesure de l'adoption et de la connaissance de l'ABC soit non seulement lié à l'instrument de mesure utilisé, mais aussi à l'absence de normalisation en matière de comptabilité de gestion. Il n'existe pas de définition officielle de ce qu'est l'ABC, que ce soit au niveau théorique (Quels sont les principes qui fondent cette méthode ?) ou au niveau des pratiques (A quoi doit ressembler un système de calcul des coûts par activités lorsqu'il est concrètement mis en œuvre ?). Cette limite ne peut nous être imputée. En revanche, il nous semble que nous avons clairement exposé tout au long du chapitre 2 de cette thèse ce que nous entendions par « méthode ABC », si bien que l'on peut comparer nos résultats à celui d'autres recherches sur la base des définitions que nous avons développées. L'« objet ABC » dont nous avons cherché à mesurer la diffusion et l'adoption

doit s'appeler « ABC », doit mettre en relation d'autres objets appelés « activités », « ressources », « processus », « tâches », « inducteurs de coûts », « inducteurs de ressources », « objets de coûts », etc., et doit avoir une philosophie de fonctionnement du type « les activités consomment les ressources, les objets de coûts consomment les activités ».

Maintenant que nous avons traité de la question du taux d'adoption de l'ABC et de sa mesure, nous pouvons passer à celle de ses déterminants. Quels sont les facteurs que l'on peut avancer pour expliquer le taux d'adoption de l'ABC que nous avons obtenu ? Contrairement au cas précédent de la connaissance, les déterminants de l'adoption de l'innovation ont déjà fait l'objet d'un grand nombre de recherches. Néanmoins, la majeure partie de ces recherches explique l'adoption de l'innovation par des facteurs liés à la demande (les caractéristiques des organisations qui l'adoptent) et non par des facteurs liés à l'offre. Nous avons vu au chapitre 3 qu'il n'existait, par exemple, qu'un tout petit nombre de recherches sur les facteurs de diffusion de l'ABC liés à l'offre. Comme nous l'avons fait pour la connaissance de l'ABC, nous présenterons tout d'abord les résultats que nous avons obtenus dans notre recherche avant de revenir sur les propositions que nous en avons tirées. Nous comparerons ensuite ces propositions aux résultats obtenus dans d'autres recherches.

Dans le cas de l'ABC en France, il nous semble que le taux d'adoption a augmenté en relation avec l'offre de tous les types de ressources (information, formation, conseil), la ressource « conseil » ayant été la plus importante. Les canaux de communication les plus utilisés ont été les revues professionnelles et les ouvrages, comme pour le taux de connaissance, qui ont véhiculé de l'information de nature théorique (présentation des concepts de la méthode) mais aussi, et surtout, de nature pratique (exemples d'utilisations « réussies » de l'ABC, recommandation de mise en œuvre). La ressource « formation » a été transmise presque exclusivement par les formations professionnelles et la ressource « conseil » par l'ensemble des canaux interpersonnels (conférences, formations, discussions). En ce qui concerne les acteurs et leurs rôles, les mêmes résultats que pour le taux de connaissance ont été obtenus, ce qui était prévisible étant donné que la connaissance doit nécessairement précéder l'adoption. Néanmoins, il nous a semblé que l'évolution du taux d'adoption de l'ABC en France dépendait essentiellement de l'implication des consultants et des éditeurs de logiciels dans le rôle d'agent de changement et que ces derniers avaient tardé à le faire et ne s'étaient pas impliqués dans ce rôle autant qu'ils l'auraient pu.

Les résultats que nous avons obtenus nous ont ainsi amené à formuler une série de propositions, comme pour la connaissance de l'ABC. Selon nous, le taux d'adoption de l'ABC auprès des adoptants potentiels ne peut augmenter que si le taux de connaissance a lui-même commencé à augmenter au préalable, ce qui revient à dire que les propositions s'appliquant au taux de connaissance de l'ABC s'appliquent également à son taux d'adoption en tant que pré-requis. Néanmoins, le taux d'adoption n'augmentera qu'à partir du moment où les ressources « formation » et « conseil » seront également mises à la disposition des adoptants potentiels, en complément d'une information de nature pratique. Le taux d'adoption dépend aussi directement de l'implication des consultants et des éditeurs de logiciels dans le rôle d'agent de changement, donc dans la transmission de la ressource « conseil ». En outre, tous les canaux de communication interpersonnels sont bons pour transmettre cette ressource.

Comme pour le taux de connaissance, ces propositions constituent un apport important de notre recherche, mais sont également d'une portée limitée en raison de la nature exploratoire de notre travail et du fait que nous n'avons étudié qu'un seul cas de diffusion de l'ABC. En revanche, contrairement au taux de connaissance, nous disposons d'un certain nombre de recherches déjà existantes sur les déterminants liés à l'offre de la diffusion de l'ABC et d'autres innovations. Nous pouvons donc esquisser ici un premier travail de comparaison et de généralisation de nos résultats.

Les résultats des autres recherches sur la diffusion de l'ABC confirment-ils nos propres résultats ainsi que les propositions qui en résultent ? Dans son étude de la diffusion de l'ABC en Norvège, Bjørnenak (1997) indique que toutes les entreprises ayant adopté l'ABC avaient eu recours à l'aide d'un consultant. Le rôle de cette catégorie d'acteurs en tant qu'agent de changement semble donc primordial, comme il l'est dans notre propre étude. Le rôle des revues professionnelles en tant que canal de communication véhiculant de l'information sur l'ABC est également souligné par cet auteur, puisque les deux-tiers des adoptants de l'ABC y avaient eu recours. Dans une recherche similaire menée en Finlande, Malmi (1999) précise que 58% des adoptants de l'ABC avaient également eu recours à un consultant pour mettre en œuvre la méthode. En outre, le taux d'adoption de l'ABC avait fortement augmenté en même temps que les consultants et les éditeurs de logiciels s'étaient impliqués dans le rôle d'agent de changement. Finalement, Jones et Dugdale (2002) montrent que les taux d'adoption de l'ABC aux Etats-Unis et au Royaume-Uni augmentent en même temps que le nombre

d'articles publiés dans la revue professionnelle *Management Accounting (US & UK)* dans chacun de ces deux pays. Ces résultats obtenus dans des recherches similaires à la nôtre dans des pays différents semblent donc confirmer deux de nos propositions, à savoir l'importance de l'implication des consultants et des éditeurs de logiciels dans le rôle d'agent de changement ainsi que celle des revues professionnelles en tant que vecteurs d'information.

En quoi les propositions que nous avons formulées dans le cas de l'ABC sont-elles comparables à celles émises dans d'autres recherches sur d'autres types d'innovations ? Quelles sont les conclusions que nous pouvons en tirer en termes de généralisation ? Au niveau le plus général, nous pouvons dire que nos résultats sont conformes aux généralisations émises par Rogers (1995). En effet, selon cet auteur, les médias de masse joueraient un rôle majeur dans la diffusion de la connaissance d'une innovation alors que les canaux interpersonnels seraient essentiels à son adoption. Nous avons obtenu des résultats similaires dans le cas de l'ABC en France puisque nous avons souligné le rôle des revues professionnelles et des ouvrages, donc des médias de masse, en tant que vecteurs de l'offre d'information dans l'évolution du taux connaissance, et le rôle de tous les canaux interpersonnels en tant que vecteurs de l'offre de formation et de conseil dans l'évolution du taux d'adoption. Il semble donc que le rôle des canaux de communication ne soit pas différent dans la diffusion de l'ABC en France de celui joué dans la diffusion de l'innovation en général. Cependant, nos résultats montrent que seuls certains types de canaux de communication jouent un tel rôle.

Les propositions que nous avons formulées concernant l'ABC semblent également confirmées par les résultats obtenus dans des recherches portant uniquement sur des innovations de type managérial. Dans leur étude de la diffusion des structures de type matriciel aux Etats-Unis, Burns et Wholey (1993) montrent par exemple que la quantité d'information transmise à travers les revues professionnelles est positivement corrélée avec l'adoption de cette innovation. De son côté, Berland (1997) montre que les consultants ont joué un rôle majeur dans l'adoption du contrôle budgétaire dans deux grandes entreprises françaises. Finalement, Berland *et al.* (2002) montrent que les associations professionnelles ont eu un rôle important en tant que relais d'opinion dans la diffusion des coûts standards à la fois en Grande-Bretagne (rôle positif) et en France (rôle négatif).

Nous venons ainsi de présenter une vision statique de la diffusion de l'ABC. Nous nous sommes intéressés aux taux de connaissance et d'adoption de cette méthode ainsi qu'à leurs déterminants respectifs. La comparaison de nos résultats avec ceux obtenus dans d'autres recherches nous a amené à penser que certaines de nos propositions pouvaient être généralisées à la fois au cas particulier des innovations managériales mais aussi à celui de l'innovation en général. Nous n'avons pas développé outre mesure la question de la généralisation de nos autres propositions en raison du très faible nombre de recherches ayant déjà été menées sur la question.

Enfin, nous pensons que la distinction entre connaissance et adoption de l'ABC effectuée dans cette thèse gagnerait à être reprise dans les recherches futures non seulement sur cette même innovation mais aussi, plus généralement, dans toutes les recherches sur la diffusion de l'innovation, quel que soit son type. Dans le cas de l'ABC en France, nous avons vu que le taux de connaissance était relativement plus élevé que le taux d'adoption. Le fait de distinguer la connaissance de l'adoption permet ainsi d'appréhender le « paradoxe de l'ABC » d'une nouvelle manière et peut-être de mieux l'expliquer.

Le terme de « paradoxe » est en effet souvent utilisé dans les recherches sur la diffusion de l'ABC au vu de l'écart mis à jour entre la façon dont la méthode est traitée dans la littérature, qui laisserait supposer une diffusion élevée, et les taux d'adoption obtenus, qui ne dépassent que rarement le seuil des 20%. La distinction entre connaissance et adoption nous a permis de montrer que les médias de masse – la littérature – avaient surtout une influence sur le taux de connaissance. L'évolution du taux d'adoption, quant à lui, dépend certes de la connaissance préalable de la méthode, mais aussi d'autres facteurs tels que l'implication des consultants dans le rôle d'agent de changement. La littérature n'est donc pas le seul facteur pertinent dans l'adoption de l'ABC et l'étude de ce seul élément peut effectivement amener le chercheur à parler de paradoxe lorsqu'il compare, d'un côté, la quantité d'information véhiculée par ce canal et, d'un autre côté, le taux d'adoption de la méthode.

Nous allons appréhender maintenant le phénomène de la diffusion de l'ABC sous un angle dynamique à travers les concepts de courbe de diffusion et de phases du processus.



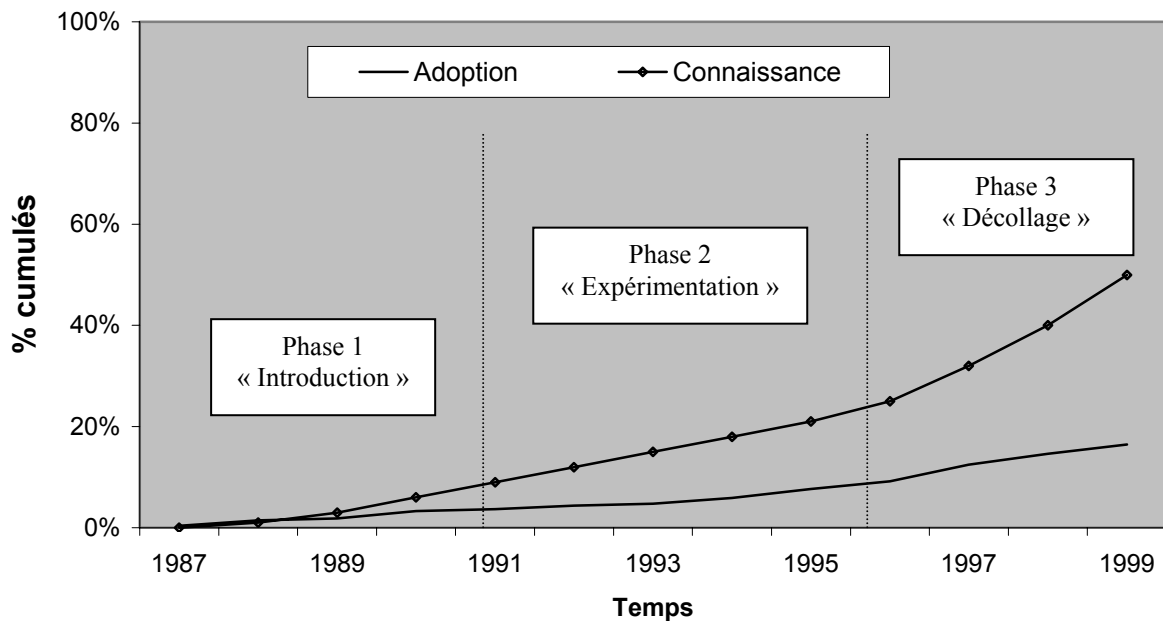
### **7.1.2. Une vision dynamique de la diffusion de l'ABC : la courbe de diffusion et les différentes phases du processus**

Les données sur les taux de connaissance et d'adoption de l'ABC que nous venons de présenter décrivent un phénomène de façon statique, celui de l'état de la diffusion et de la connaissance de l'ABC à un instant  $t$  donné, instant le plus « récent » de la période étudiée. Qu'en est-il de l'évolution de la diffusion de l'ABC en France dans le temps ? Pour répondre à cette question, nous nous sommes principalement intéressé à l'évolution du taux d'adoption de la méthode, l'évolution du taux de connaissance étant plus difficile à mesurer. Nous reviendrons tout d'abord sur la courbe de diffusion de l'ABC que nous avons obtenue puis sur les différentes phases la constituant.

#### ***La courbe de diffusion de l'ABC obtenue***

Le questionnaire diffusion ainsi que les entretiens réalisés auprès des acteurs du processus nous ont permis de tracer la courbe de diffusion de l'ABC en France sur la période 1985-2000. Dans un premier temps, les réponses du questionnaire diffusion nous ont permis de tracer une courbe de diffusion pour chacun des deux échantillons sondés. Nous avons vu que ces deux courbes prenaient sensiblement la même forme et pouvaient être découpées en deux phases. La première va de 1987 à 1996, elle correspond à une première phase de diffusion très lente de l'ABC où seulement une à trois entreprises, parmi celles ayant répondu et pour chacun des deux échantillons, avaient adopté l'ABC. La seconde phase s'étend de 1996 à 1999 et semble correspondre à une phase de décollage. Au cours de cette seconde phase, le nombre annuel de nouveaux adoptants varie entre deux et trois, sauf en 1997 où il atteint un pic de sept nouveaux adoptants et pour le second échantillon uniquement. L'analyse des données recueillies par entretien a confirmé les résultats obtenus par questionnaire en les précisant. Nous avons ainsi divisé la première phase obtenue par analyse des données quantitatives en deux nouvelles phases distinctes : une première phase allant de 1987 à 1991 et une seconde de 1991 à 1996. Sur l'ensemble de la période étudiée, le processus de diffusion de l'ABC et la courbe qui en est la représentation graphique peuvent donc être découpés en trois grandes phases, comme le montre la figure 5.4 reproduite ci-dessous.

**Figure 5.4 (reproduite) : Les trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France de 1985 à 2000**



Afin de tracer cette courbe, nous avons regroupé les données portant sur les deux échantillons. La forme de la courbe ainsi obtenue est sensiblement identique à chacune des courbes des deux échantillons. Par ailleurs, la courbe de connaissance ne représente qu'une estimation fondée sur les données recueillies par entretien et sur le taux de connaissance obtenu par le biais du questionnaire diffusion. La première phase va de 1987 à 1991 : il s'agit de l'introduction de la méthode en France. Elle se caractérise par l'importation de la méthode, par la traduction et l'adaptation des concepts au contexte français. En même temps que l'ABC commence à être connue, les premières mises en place apparaissent, principalement au sein des filiales françaises de groupes américains. Il y a donc une double importation théorique et empirique. La seconde phase va de 1991 à 1996. Elle se caractérise par une diffusion accrue de la connaissance de l'ABC et par un certain nombre d'expérimentations de la méthode au sein des entreprises françaises. Enfin, la troisième phase, qui débute aux alentours de 1996, semble marquer le décollage du taux d'adoption de l'ABC.

En quoi la courbe que nous avons obtenue est-elle similaire ou différente des courbes obtenues dans d'autres recherches sur la diffusion de l'ABC ? Bjørnenak (1997) a certes étudié la diffusion de l'ABC en Norvège mais il ne donne pas, dans son article, d'information permettant de retracer la courbe de cette diffusion dans le temps. Nous ne pouvons donc comparer nos résultats qu'à ceux obtenus par Malmi (1999). Cet auteur décompose la courbe

de diffusion de l'ABC en Finlande en trois phases. La première phase, qu'il appelle « phase initiale », va de 1986 à 1990. A l'issue de celle-ci, seulement 4% des répondants ont adopté l'ABC. La seconde phase, nommée « décollage », va de 1990 à 1992. Le taux d'adoption de l'ABC dépasse alors légèrement la barre des 10%. Enfin, la troisième phase commence en 1993 et s'étend jusqu'au moment où l'étude a été réalisée, c'est-à-dire 1995. L'auteur ne donne pas de nom à cette dernière phase. Le taux d'adoption est alors d'environ 20%.

L'échantillon sondé par Malmi (1999) n'est composé que d'entreprises industrielles et de tailles variées, la courbe de diffusion qu'il décrit est donc surtout comparable à celle que nous avons obtenue auprès de notre premier échantillon. Or, la comparaison de ces deux courbes fait apparaître une quasi-similitude entre les deux, la courbe de diffusion en France prenant la même forme que celle en Finlande, avec un décalage de quelques années. En effet, on constate des taux d'adoptions similaires à l'issue de la phase « initiale » en Finlande (1986-1990) et à l'issue de la phase « d'expérimentation » en France (1991-1996), ainsi qu'à l'issue de la phase de « décollage » en Finlande (1991-1992) et à la date de réalisation de l'enquête en France, c'est-à-dire au sein de la phase de décollage. Les toutes premières adoptions de l'ABC ont eu lieu au même moment dans les deux pays (1986-1987) mais la barre des 4% d'adoption est atteinte en France avec six ans de retard par rapport à la Finlande et la barre des 10% avec huit ans de retard. Il nous semble que ce retard s'explique par le fait que la phase de décollage de l'ABC en France a été précédée par deux phases distinctes : l'une d'introduction de la méthode, l'autre d'expérimentation. Ces deux phases se sont étalées sur une dizaine d'années alors que la seule phase ayant précédé le décollage en Finlande n'a duré que cinq ans.

En quoi la courbe de diffusion de l'ABC en France est-elle similaire à ou différente de la courbe généralement observée dans la diffusion de l'innovation ? Selon Rogers (1995), la plupart des innovations qui atteignent un taux très élevé d'adoption ont une courbe de diffusion en forme de S. Cette courbe décolle lentement lorsqu'il y a encore peu de nouveaux adoptants. C'est la phase de « décollage » ou phase « primaire » (Hägerstrand, 1967). La pente de la courbe augmente ensuite jusqu'à son maximum, ce qui correspond à la période où la moitié des adoptants potentiels a effectivement adopté l'innovation. Il s'agit de la phase de « diffusion ». La pente diminue ensuite de façon symétrique (phase de « condensation »), jusqu'au point où, à nouveau, peu d'individus décident d'adopter l'innovation (phase de

« saturation »). La courbe de diffusion de l'ABC que nous avons obtenue ne correspond ainsi qu'à la première phase de la courbe en S décrite par Rogers.

S'il nous est difficile de prédire la forme future de la courbe de diffusion de l'ABC en France, nous pensons néanmoins qu'il y a peu de raisons pour qu'elle prenne la forme d'un S comme la courbe « canonique » décrite par Rogers (1995). Le modèle dont parle cet auteur est une généralisation de ce qui est observé pour un grand nombre d'innovations de produit, le plus souvent des produits de consommation à l'usage d'utilisateurs individuels (télévision, téléphone mobile, etc.). Or, nous avons vu dans cette thèse que, d'une part, le processus d'adoption de l'innovation au niveau organisationnel est très différent du processus d'adoption au niveau individuel, et, d'autre part, que l'adoption et la diffusion de différents types d'innovations pouvaient dépendre de facteurs différents. Il n'est donc pas du tout certain que la courbe de diffusion d'une innovation managériale organisationnelle ressemble à celle d'une innovation de produit individuelle, donc à une courbe en S.

Les résultats empiriques ainsi que la réflexion au sujet de la courbe de diffusion de l'ABC en tant qu'innovation managériale développés dans cette thèse nous semblent représenter un autre apport important. Nous devons néanmoins rester prudent par rapport aux résultats obtenus en raison des limites sous-jacentes à la mesure du taux d'adoption de l'ABC. Il convient d'insister davantage sur les tendances observées, la forme de la courbe, plutôt que sur les chiffres en eux-mêmes. Nous pensons également qu'il serait intéressant de mener d'autres recherches empiriques, à la fois sur l'ABC et sur d'autres innovations managériales, afin de disposer d'éléments de comparaison et de généralisation permettant de développer un ou plusieurs modèles canoniques de courbe de diffusion des innovations de ce type.

### *Les trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France*

Sur la période étudiée (1985-2000), nous avons identifié trois phases dont l'enchaînement a constitué le processus de diffusion de l'ABC en France. Nous allons tout d'abord décrire ces trois phases en termes de ressources disponibles et d'implication des acteurs. Nous verrons ensuite ce qui peut expliquer leur enchaînement.

La première phase (1985-1991) se caractérise par une faible quantité de ressources disponibles ainsi qu'une faible implication de la part des acteurs potentiels de l'offre. Les quelques ressources disponibles sont surtout de nature informationnelle : une poignée d'articles dans la presse « en kiosque » (parus dans *Harvard-L'Expansion*, il s'agit de la traduction d'articles parus aux Etats-Unis dans la *Harvard Business Review*), un seul ouvrage sur l'ABC (Mévellec, 1990a) et quelques conférences organisées par le CAM-I. Cette information n'a quasiment aucun effet sur la demande : elle sera soit ignorée (articles), soit utilisée mais par d'autres acteurs de l'offre. Ces derniers sont essentiellement des professeurs qui vont faiblement<sup>76</sup> jouer le rôle de leader d'opinion positif et d'agent de changement en étant relayés par des associations académiques et professionnelles (AFC, CAM-I) en direction des autres professeurs et de quelques adoptants. On peut dire ainsi qu'un petit nombre de professeurs est à l'origine de l'initialisation du processus de diffusion de l'ABC en France.

Au cours de la seconde phase (1991-1996), la quantité de ressources disponibles sur l'ABC est multipliée par cinq et l'implication des acteurs dans le processus par trois. Tous les types de ressources sont maintenant disponibles : la quantité d'information est multipliée par quatre, des formations professionnelles sont créées et l'offre de conseil est quintuplée. Tous les canaux de communication sont utilisés pour transmettre ces différentes ressources. Quatre d'entre eux ont une importance particulière : les ouvrages (Lorino, 1991 ; Bescos et Mendoza, 1994), les revues (la *Revue Française de Comptabilité* avec sa rubrique « comptabilité de gestion ») et conférences professionnelles ainsi que les séminaires de formation. Du côté des acteurs, les professeurs, rejoints par les consultants, s'investissent particulièrement dans le rôle de leader d'opinion positif. L'opinion de ces deux catégories d'acteurs est relayée de façon importante par tous les acteurs collectifs pouvant le faire (associations, organismes), ce qui leur permet également de jouer le rôle d'agent de changement. Par ailleurs, le rôle de leader d'opinion négatif est toujours joué avec une faible intensité mais par d'autres professeurs et non plus des adoptants.

Finalement, ce qui caractérise la troisième phase (1996-2000) n'est pas tant l'augmentation de l'offre de ressources et de l'implication des acteurs, qui est plus faible qu'entre les phases 1 et 2, mais les modifications significatives au sein de la structure même de l'offre. Si l'offre de formation double par rapport à la phase précédente, notamment du fait de la formation initiale

---

<sup>76</sup> En fait, certains professeurs s'impliquent de façon importante mais leur petit nombre fait que les rôles sont

de troisième cycle, les quantités d'information et de conseil mises à disposition augmentent de moins de 50%. Les changements proviennent essentiellement d'une redistribution des rôles entre les catégories d'acteurs. Une nouvelle catégorie apparaît en effet au cours de cette phase en France : les éditeurs de logiciels spécialisés. Ces derniers s'investissent tout de suite et de façon importante dans les rôles de leader d'opinion positif et d'agent de changement. Peut-être de ce fait, les professeurs se désinvestissent-ils légèrement du rôle d'agent de changement (mais pas de celui de leader d'opinion), ce qui explique la faible augmentation globale de l'offre de conseil. Par ailleurs, ces opinions ne sont plus relayées que par les associations professionnelles (notamment la DFCG) et les organismes de formation professionnelle. Ces deux catégories intensifient en revanche leur implication dans le rôle, ce qui explique une faible diminution de l'intensité globale avec laquelle ce dernier est joué. Enfin, certains professeurs et adoptants jouent maintenant ensemble le rôle de leader d'opinion négatif, mais avec une intensité globale qui reste faible.

En quoi les caractéristiques des trois phases que nous venons de décrire sont-elles similaires à celles des deux phases du processus de diffusion de l'ABC tel qu'il est décrit par Malmi (1999) ? Selon cet auteur, la phase initiale de diffusion de l'ABC en Finlande (1985-1991) s'est caractérisée par une très faible quantité de ressources disponibles ainsi que l'absence d'implication de la part des acteurs potentiels de l'offre. Au cours de cette première période, seulement trois articles sur l'ABC ont été publiés dans des revues professionnelles finlandaises et aucun ouvrage ni aucune formation n'étaient à la disposition des adoptants potentiels. Du côté des acteurs, les consultants et les éditeurs de logiciels n'étaient pas présents sur le « marché » de l'ABC. Finalement, les seuls adoptants recensés sont des filiales d'entreprises étrangères ayant été obligées de mettre en place la méthode. En revanche, la phase de décollage (91-92) correspond à une implication relativement importante de la part des consultants, des associations professionnelles et des professeurs. C'est également à partir de ce moment que les éditeurs de logiciels commencent à s'impliquer dans le processus de diffusion. En termes de ressources, le nombre d'articles et de livres augmente fortement et des formations professionnelles sont maintenant proposées aux adoptants potentiels.

Ainsi décrits, les processus de diffusion de l'ABC en Finlande et en France ont à la fois des points communs et des différences. La première phase des deux processus paraît identique en ce sens qu'elle se caractérise par une faible quantité de ressources disponibles sur l'ABC et une quasi absence d'implication de la part des acteurs potentiels de l'offre. En revanche, il semble que les rôles et l'implication des acteurs en France soient plus différenciés et ordonnés dans le temps. En Finlande, dès la seconde phase, qui est aussi la phase de décollage, l'ensemble des acteurs s'implique d'un coup dans la diffusion de l'ABC. En France, la phase de décollage est précédée d'une phase d'expérimentation. Ces deux phases se distinguent par une distribution des rôles et des niveaux d'implication différents de la part des acteurs. Néanmoins, la diffusion de l'ABC ne décolle dans les deux pays qu'à partir du moment où consultants et éditeurs de logiciels s'impliquent dans le processus.

Pourquoi avons-nous observé un tel enchaînement de phases plutôt qu'un autre ? Les noms donnés à ces phases portent en eux l'explication que nous allons développer ici. La première phase, dite d'« introduction » de l'ABC, a été baptisée ainsi car la méthode a été développée dans d'autres pays que la France avant d'y être introduite. La seconde phase a été baptisée « phase d'expérimentation » car il nous a semblé que les différents acteurs potentiels de l'offre, déjà impliqués ou en attente de le faire, ont véritablement « expérimenté » l'ABC à la fois au niveau théorique et au niveau pratique avant de s'en saisir véritablement et de la promouvoir plus massivement. Cette expérimentation, qui a duré plusieurs années, nous paraît être essentiellement due à l'existence et à la diffusion préalable en France de la méthode des centres d'analyse, encore appelée méthode des « sections homogènes ». Il a donc fallu aux différents acteurs le temps d'évaluer l'« innovation ABC » par rapport à l'innovation précédente, qu'elle était censée remplacer. Cette double nécessité, d'introduction en raison de son caractère étranger, de profonde expérimentation en raison de sa similarité perçue ou réelle avec une autre méthode déjà largement diffusée, explique selon nous le fait que la phase de décollage n'ait commencé que dix ans après les premiers cas d'adoption.

L'enchaînement de phases observé dans le cas de la diffusion de l'ABC en France n'est pas forcément généralisable à l'ensemble des innovations managériales. En premier lieu, il semble logique que la diffusion d'une innovation développée localement ne nécessite pas de phase d'introduction. Il reste à savoir ce que l'on entend par « localement ». On peut considérer que l'ABC était une innovation locale au niveau des Etats-Unis, mais on peut

également considérer que l'ABC a nécessité une phase d'introduction pour passer du secteur manufacturier, où elle a été initialement développée, au secteur des services, par exemple. En second lieu, la phase d'expérimentation nous semble nécessaire à tout processus de diffusion, quel que soit le type d'innovation, mais sa durée sera sans doute d'autant plus longue que les caractéristiques de l'innovation en question seront perçues de façon négative ou comme étant problématiques, dans l'absolu ou par rapport aux pratiques que l'innovation vient remplacer.

La première partie de cette conclusion était consacrée à la diffusion de l'ABC. Nous allons maintenant changer de perspective pour nous inscrire dans celle de son adoption.

## **7.2. L'ADOPTION DE L'ABC**

Dans le paragraphe précédent, nous avons traité des différentes questions relatives à la diffusion de l'ABC. Nous allons maintenant aborder celles qui sont relatives à l'adoption de cette méthode. Ces questions étaient les suivantes : Quels sont les déterminants de l'adoption de l'ABC par une organisation ? Quelles sont les caractéristiques des entreprises qui envisagent d'adopter l'ABC, de celles qui l'adoptent ? Existe-t-il des différences significatives entre les entreprises qui adoptent l'ABC et celles qui ne l'adoptent pas ? Ces différences expliquent-elles l'adoption de l'ABC ?

Nous reviendrons en premier lieu sur les résultats relatifs aux déterminants de l'adoption de l'ABC et nous les comparerons à ceux obtenus dans d'autres recherches (§7.2.1.). Nous aborderons ensuite le modèle d'adoption de l'ABC que nous avons développé et utilisé sous l'angle « processuel », en nous intéressant à la dimension décisionnelle ainsi qu'aux autres étapes du processus (§7.2.2.).

### **7.2.1. Les déterminants de l'adoption de l'ABC**

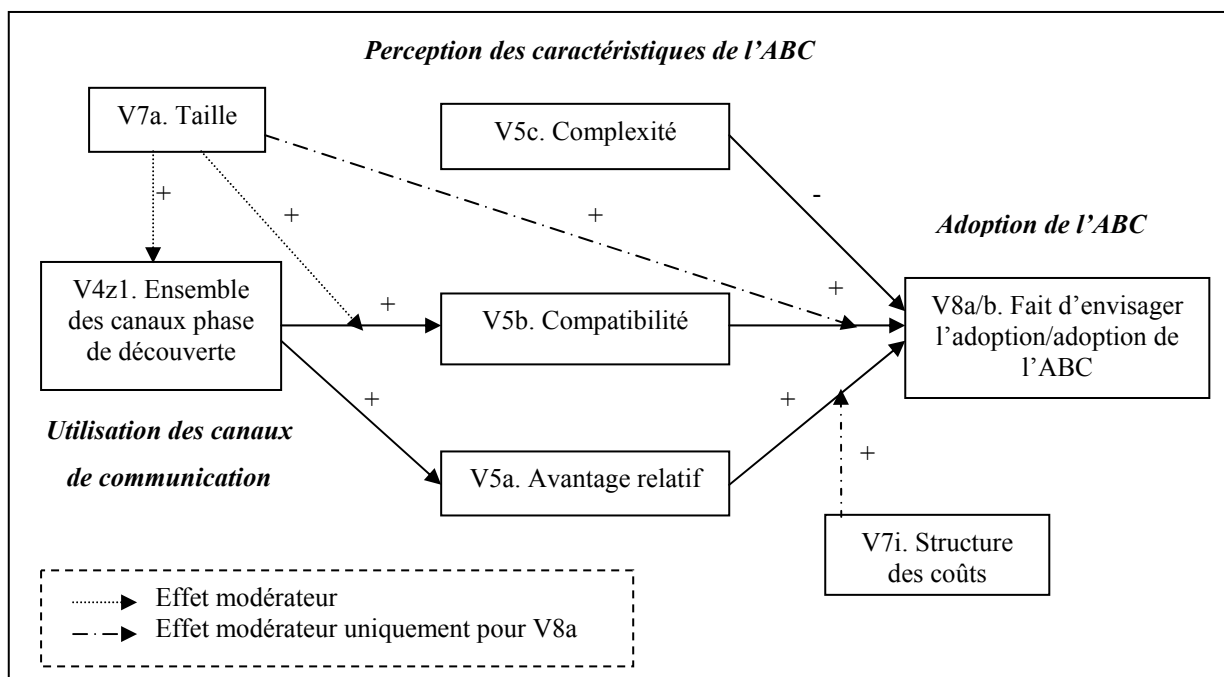
Nous commencerons par récapituler les résultats que nous avons obtenus avant de les comparer à d'autres. Nous finirons par soulever les différentes limites de notre recherche et nous soulignerons les points qui nous paraissent importants à approfondir dans le futur.



## Résultats obtenus

Notre étude empirique des déterminants de l'adoption de l'ABC s'est principalement appuyée sur le questionnaire adoption que nous avons envoyé aux répondants du questionnaire diffusion ayant déclaré utiliser la méthode ou seulement la connaître. Certains propos recueillis lors des entretiens sont également venus étayer notre analyse. A l'issue de ce travail, nous avons obtenu les résultats synthétisés sur la figure 6.12 reproduite ci-dessous. Six variables semblent ainsi exercer une influence sur le processus d'adoption de l'ABC (fait d'envisager l'adoption de l'ABC et/ou adoption de l'ABC).

**Figure 6.12 (reproduite) : Relations entre les différentes variables du niveau organisationnel du modèle d'adoption-diffusion de l'ABC**



Dans un premier temps, les résultats obtenus montrent que le fait d'envisager l'adoption de l'ABC comme le fait de l'adopter sont influencés par la perception qu'ont les membres de l'entreprise des caractéristiques de l'ABC. Les entreprises qui envisagent d'adopter l'ABC ou qui l'adoptent sont celles qui perçoivent son avantage relatif et sa compatibilité comme étant élevés et sa complexité comme étant faible. Néanmoins, l'influence de l'avantage relatif et de la compatibilité perçus sur le fait d'envisager l'adoption de l'ABC ne s'exerce que de manière

contingente : dans les entreprises ayant une proportion élevée de coûts indirects en ce qui concerne l'avantage relatif, dans les entreprises de grande taille en ce qui concerne la compatibilité. En d'autres termes, dans les petites entreprises avec peu de coûts indirects, seule la perception de la complexité a une influence sur le fait d'envisager l'adoption de l'ABC. En revanche, dans les grandes entreprises ayant une forte proportion de coûts indirects, la perception de ces deux caractéristiques a une réelle influence sur le fait que l'adoption de la méthode soit envisagée.

Dans un second temps, la perception des caractéristiques de l'ABC est elle-même influencée par le degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication (médias de masse et interpersonnels) lors de la phase de découverte de la méthode. Les entreprises qui font globalement une forte utilisation des différents canaux de communication afin de découvrir les principes de l'ABC sont également celles qui perçoivent sa compatibilité et son avantage relatif comme étant élevés<sup>77</sup>. Mais cette influence est contingente par rapport à la taille de l'entreprise, que ce soit pour le fait d'envisager l'adoption de l'ABC ou pour l'adopter effectivement. Dans les petites entreprises, le degré d'utilisation des canaux de communication n'a pas d'influence sur la perception des caractéristiques de la méthode.

La figure 6.12 ne représente que de façon très simplifiée la relation entre utilisation des canaux de communication et perception des caractéristiques de l'ABC. Si l'on approfondit l'analyse, on constate que, lors de la phase d'évaluation, le degré d'utilisation globale des différents canaux est également corrélé avec la perception de l'avantage relatif de l'ABC de façon positive et modérée. Si l'on distingue les médias de masse des canaux interpersonnels, l'utilisation des médias de masse n'est modérément corrélée qu'avec la perception de l'avantage relatif lors de la phase d'évaluation de l'ABC. L'utilisation des canaux interpersonnels est, quant à elle, modérément corrélée avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC lors de la phase de découverte de la méthode uniquement.

Si l'on approfondit encore l'analyse au sein de chacune des deux catégories de canaux, on s'aperçoit que l'utilisation de deux médias de masse (revues académiques, ouvrages) et de trois canaux interpersonnels (conférences, discussions avec consultants et autres entreprises) est corrélée avec la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC lors de la

phase de découverte. Ces corrélations sont faibles en ce qui concerne les médias de masse et modérées en ce qui concerne les canaux interpersonnels. Au cours de la phase d'évaluation, seule l'utilisation des ouvrages et des discussions avec des consultants est corrélée avec la perception de l'avantage relatif de l'ABC et ce de façon modérée.

Finalement, dans un troisième temps, l'utilisation des canaux de communication est elle-même influencée par la variable « taille ». Les grandes entreprises utilisent globalement davantage l'ensemble des canaux de communication à leur disposition pour s'informer et se former au sujet de l'ABC.

### ***Comparaison avec les recherches antérieures***

En quoi nos résultats sont-ils similaires à ou différents de ceux obtenus dans les autres recherches sur l'adoption de l'ABC ? Pour ce qui concerne le fait d'envisager l'adoption de l'ABC uniquement, nous sommes, à notre connaissance, les premiers à en avoir testé certains déterminants. Il nous est donc impossible de comparer nos résultats à d'autres. En revanche, au sujet de l'adoption de l'ABC, nous pouvons comparer nos résultats à ceux obtenus dans la dizaine de recherches antérieures dont nous avons fait la synthèse au chapitre 3.

En ce qui concerne la taille de l'entreprise, comme Bjørnenak (1997) et au contraire de Dahlgren *et al.* (2001) et de Krumwiede (1998a), nous n'avons pas trouvé de relation d'association significative avec l'adoption de l'ABC. En revanche, la taille de l'entreprise exerce une influence modératrice sur plusieurs relations entre d'autres variables.

En ce qui concerne l'influence de la stratégie, nous n'avons pas trouvé de relation statistiquement significative, que ce soit pour le type de stratégie poursuivie (Miles et Snow, 1978) ou pour le positionnement stratégique (Porter, 1982). Ces résultats sont différents de ceux obtenus par Gosselin (1997), Chenhall et Langfield-Smith (1998b) et De La Villarmois et Tondeur (1996b), qui avaient tous obtenus des relations positives et significatives entre stratégie et adoption de l'ABC. Par ailleurs, les variables liées à la stratégie de l'entreprise n'interviennent pas non plus en tant que variables modératrices dans nos résultats.

---

<sup>77</sup> Cette relation positive nous semble en partie due au fait que la quasi totalité de l'information transmise par les canaux de communication en France sur la période étudiée était « favorable » à la méthode.

Le cas de la structure des coûts est un peu identique à celui de la taille de l'organisation. Nous n'avons pas trouvé de relation directe avec l'adoption de l'ABC mais un effet modérateur sur la relation « perception de l'avantage relatif - fait d'envisager l'adoption de l'ABC ». Cette absence de relation directe significative est similaire aux résultats obtenus par Dahlgren *et al.* (2001) et Bjørnenak (1997), mais vient contredire les résultats de Krumwiede (1998a), Malmi (1999) et Chenhall et Langfield-Smith (1998b).

Par ailleurs, de même que Dahlgren *et al.* (2001) et Bjørnenak (1997), et au contraire de Malmi (1999), nous n'avons pas trouvé de relation significative entre le degré de concurrence de l'environnement de l'entreprise et le fait que celle-ci adopte l'ABC. Par ailleurs, le degré de concurrence de l'environnement n'exerce aucune influence modératrice sur d'autres relations identifiées.

Finalement, les autres variables de notre modèle, telles que le degré d'utilisation des différents canaux de communication ou la perception des caractéristiques de l'ABC, n'ont jamais été testées par le passé. Nous ne pouvons donc pas comparer nos résultats à d'autres à ce sujet.

En quoi nos résultats sont-ils similaires à ou différents de ceux obtenus dans les recherches sur l'adoption d'autres innovations que l'ABC ? L'absence de relation entre l'adoption de l'ABC et la taille de l'organisation, qui caractérise nos résultats, est contraire à bon nombre de recherches antérieures sur l'innovativité organisationnelle. Néanmoins, si l'on y regarde de plus près, on constate que dans le cas particulier des innovations managériales, un tiers des recherches effectuées n'ont également pas trouvé de relation significative. Il se pourrait ainsi que la taille soit un déterminant direct de l'innovativité technologique uniquement.

Nous n'avons pas non plus trouvé de relation entre l'adoption de l'ABC et le degré de communication de l'entreprise avec son environnement. Dans le cadre de l'innovation managériale, cette relation n'avait été testée dans que par Aiken *et al.* (1980), qui avaient obtenu une association positive, et par Kimberly et Evanisko (1981), qui, comme nous, n'avaient trouvé aucune association. En outre, les résultats antérieurs sont aussi contradictoires dans le cadre de l'innovation technologique (pas de relation significative trouvée dans la moitié des recherches).

L'association entre les différentes dimensions de l'environnement de l'entreprise et l'adoption de l'ABC s'est également révélée non significative. En ce qui concerne la stabilité, nos résultats ne sont pas différents de ceux obtenus par Miller et Friesen (1982) dans le cas d'innovations de produit et par Baldrige et Burnham (1975) dans le cas d'innovations managériales. En ce qui concerne la prévisibilité, Germain (1996) avait obtenu une relation négative dans le cas des innovations technologiques radicales et aucune relation dans le cas des innovations technologiques incrémentales. Finalement, nos résultats sont surtout en contradiction avec ceux obtenus antérieurement pour l'intensité concurrentielle. En effet, que ce soit dans le cas d'innovations de produit, technologiques ou managériales, Capon *et al.* (1992), Miller et Friesen (1982), Kimberly et Evanisko (1981) et Kitchell (1995) ont tous obtenus une association positive et significative.

Contrairement aux variables organisationnelles, la perception de chacune des trois caractéristiques de l'ABC s'est révélée être directement et significativement associée au fait que son adoption soit envisagée et à son adoption effective. Ces résultats sont en accord avec ceux obtenus dans la plupart des recherches antérieures sur l'adoption de l'innovation (Tornatzky et Klein, 1982 ; Rogers, 1995).

Finalement, les résultats que nous avons obtenus concernant l'influence de l'utilisation des différents canaux de communication semblent en contradiction avec les propositions émises par Rogers (1995). En effet, selon ce dernier, les médias de masse seraient plus importants que les canaux interpersonnels lors de l'étape de la découverte de l'innovation et inversement lors de l'étape de l'évaluation. Or, nos résultats indiquent que seule l'utilisation des canaux interpersonnels est significativement associée à la perception de l'avantage relatif et de la compatibilité de l'ABC lors de la phase de découverte de cette dernière. Inversement, seule l'utilisation des médias de masse est significativement associée à la perception de l'avantage relatif lors de la phase d'évaluation de la méthode.

### ***Apports, limites et mise en perspective***

Comment expliquer que nos résultats soient globalement si différents de ceux obtenus dans les recherches antérieures ? En même temps que nous chercherons à répondre à cette question, nous évoquerons les apports et limites de ce second volet de recherche.

Les différences de résultats constatées entre notre recherche et les recherches antérieures peuvent s'expliquer de différentes manières. Ces différentes manières sont liées aux différents critères de qualité d'une recherche. Une première cause de différences peut être que les déterminants testés n'ont pas été opérationnalisés de la même façon. Le concept de taille de l'organisation, par exemple, peut être mesuré empiriquement par le chiffre d'affaires, le nombre d'employés, le nombre de lits pour les hôpitaux ou les hôtels, etc. Si l'opérationnalisation est différente, on peut alors se poser la question de la validité du construit de la recherche. Les items utilisés pour mesurer le phénomène étudié en sont-ils une bonne représentation ? Nous ne pensons pas que les différences constatées entre nos résultats et ceux obtenus dans d'autres recherches soient liées à un problème de validité de construit dans la mesure où nous nous sommes très largement inspirés des instruments de mesure développés par nos prédécesseurs. Les items sont donc largement identiques à travers l'ensemble des recherches que nous avons comparées. Il se peut ainsi que la majorité de ces recherches souffre d'une mauvaise validité de construit<sup>78</sup>, mais il nous semble peu probable qu'il y ait de grandes différences de validité entre ces recherches.

Une seconde cause de différences vient des problèmes potentiels de fiabilité et de validité des instruments de mesure. Va-t-on toujours obtenir le même résultat si l'on répète plusieurs fois la mesure d'un même phénomène ? Nous savons que la mesure obtenue d'un phénomène est égale à sa vraie valeur plus une erreur aléatoire (liée à la fiabilité de l'instrument) plus une erreur systématique (liée à la validité). S'il nous est difficile de vérifier la fiabilité et la validité des instruments utilisés dans les autres recherches, nous pouvons en revanche approfondir cette question au sujet des nôtres. Nous avons utilisé la méthode de la cohérence interne (alpha de Cronbach) afin d'estimer la fiabilité de nos échelles de mesure multi-items. Nous avons ainsi obtenu des résultats qui nous semblent satisfaisants (entre 0,57 pour le plus faible et supérieur à 0,6 pour les tous les autres). Nous avons cependant mesuré certaines variables (structure des coûts, perception des caractéristiques de l'ABC) à l'aide d'un seul item, ce qui nous interdit d'en évaluer la fiabilité et ce qui représente une limite de notre recherche. Néanmoins, ce sont les variables pour lesquelles nous avons pris le plus de

---

<sup>78</sup> Par exemple, lorsque nous cherchons à expliquer l'adoption de l'ABC, nous mesurons les valeurs prises par certaines variables explicatives (taille, etc.) à la date de réalisation de notre enquête et nous faisons l'hypothèse qu'elles n'ont pas évolué depuis la date où l'adoption de l'ABC a été envisagée. Ce problème représente l'une des plus grosses limites des études « cross-sectionnelles » par rapport aux recherches longitudinales. Il a été identifié il y a fort longtemps, mais aucune véritable solution satisfaisante n'a pour l'instant été proposée pour y remédier, sauf bien sûr de changer de méthode de recherche.

précautions qui posent problème en termes de comparaison avec les autres recherches. Nous ne pouvons donc pas écarter cette seconde piste même si nous pensons qu'elle n'est pas la cause première des différences constatées.

Une troisième source de différences provient des biais potentiels de la validité interne des recherches effectuées. La validité interne consiste à s'assurer de la pertinence et de la cohérence interne des résultats générés. Parmi les différents biais pouvant altérer ce type de validité, nous pensons que l'effet d'histoire (Campbell et Stanley, 1966) est le plus important. Nous pensons même que l'effet d'histoire explique la majeure partie des différences constatées entre nos résultats et ceux obtenus dans les autres recherches. Un effet d'histoire intervient lorsque certaines variables qui n'ont pas été prises en compte dans l'explication des faits observés ont pu avoir un effet sur ces derniers.

Dans cette thèse, nous avons vu par exemple que de nombreuses relations entre les caractéristiques organisationnelles et l'adoption de l'ABC étaient fallacieuses, c'est-à-dire qu'elles étaient en fait expliquées par d'autres variables. Or, les recherches précédentes sur l'adoption de l'ABC n'ont pas exploré d'autres relations que ce type-là. La non prise en compte de variables telles que la perception des caractéristiques de l'innovation est ainsi, selon nous, à l'origine d'une grande partie de l'instabilité des résultats obtenus au sein du courant de recherche de l'innovativité organisationnelle. Le modèle que nous proposons permet de remédier en partie à un tel défaut, mais seulement en partie, puisque d'autres variables sont susceptibles d'intervenir dans l'adoption de l'innovation. Notre modèle constitue en cela un apport, mais souffre en même temps des limites inhérentes à toute tentative de modélisation : il est impossible de tenir compte de toutes les variables potentiellement explicatives.

Une dernière cause de différences est liée à la validité externe de la recherche, qui définit le domaine de généralisation possible de l'étude réalisée ainsi que les possibilités et les conditions de réappropriation des résultats obtenus. S'il nous semble que les résultats de recherches portant sur l'adoption d'une même innovation, l'ABC dans notre cas, devraient théoriquement pouvoir être comparés, il n'en va pas forcément de même à partir du moment où les innovations sont différentes. Ainsi, lorsque nous avons comparé nos résultats à ceux obtenus dans des recherches portant sur d'autres types d'innovations, les différences

constatées peuvent avoir une explication logique. Ces différences peuvent alors nous permettre de délimiter le périmètre de généralisation de nos résultats. En même temps, il est difficile d'isoler les effets de cette dernière cause des trois autres, ce qui nous empêche de nous prononcer réellement. Il nous semble ainsi plus facile d'évaluer la validité externe de notre modèle théorique, ce que nous ferons ci-dessous (cf. §7.3).

Une autre limite de notre recherche, qui peut également expliquer en partie les différences constatées avec les recherches antérieures, tient au faible nombre « absolu » de réponses (70) que nous avons recueillies pour le questionnaire adoption. Ce nombre de réponses, bien que correspondant à un taux de retour relativement élevé (37,4%), ne nous a pas permis d'utiliser des méthodes statistiques plus poussées que l'analyse tabulaire multivariée. Nous pensons néanmoins que les résultats obtenus présentent un intérêt non négligeable en vue de les tester ultérieurement à l'aide de méthodes plus avancées (modèles log-linéaires ou structurels) sur un échantillon de réponses plus conséquent.

Finalement, il nous semble que l'apport majeur de notre volet de recherche sur les déterminants de l'adoption de l'ABC est d'avoir montré qu'il n'existait pas forcément de relation directe entre les caractéristiques d'une organisation, comme sa taille ou la stratégie qu'elle poursuit, et le fait qu'elle envisage d'adopter l'ABC ou qu'elle l'adopte. Nous avons montré que de telles variables exerçaient en fait une influence modératrice sur d'autres relations, comme par exemple celles entre la perception des caractéristiques de l'ABC et son adoption. Le recours à l'analyse bivariée ou à la régression uniquement sur des variables organisationnelles, qui caractérise toutes les autres recherches sur les déterminants de l'adoption de l'ABC et une grande majorité d'autres recherches sur l'innovativité organisationnelle en général, ne permet pas de déceler de tels effets modérateurs.

Ceci nous amène à penser que la raison principale pour laquelle les résultats des recherches sur l'innovativité organisationnelle sont contradictoires et non cumulatifs, est que les relations entre les déterminants organisationnels testés et l'innovativité sont fallacieuses. Ce ne sont pas des relations directes. Les déterminants organisationnels jouent le rôle de variables modératrices ou antécédentes, au sein d'une chaîne de causalité plus longue qui comprend d'autres types de variables telles que la perception des caractéristiques de l'innovation ou l'utilisation des canaux de communication pour s'informer à propos de l'innovation.



Nous venons de présenter les résultats relatifs aux déterminants de l'adoption de l'ABC en nous situant dans la perspective de l'innovativité organisationnelle. Nous allons maintenant adopter une vision « processuelle » de l'adoption de l'ABC. Il s'agit de l'autre sous-courant de recherche sur l'adoption de l'innovation, identifié par Wolfe (1994).

### **7.2.2. Une vision processuelle de l'adoption de l'ABC**

Dans le paragraphe précédent, nous avons présenté une vision statique de l'adoption de l'ABC. Nous nous sommes focalisé sur les « déterminants » de l'adoption de l'ABC, c'est-à-dire que nous avons étudié la significativité de coefficients de corrélation comme mesures d'associations entre différentes variables. Nous allons tenter maintenant de présenter une vision dynamique de l'adoption de l'ABC, une vision « processuelle ». Nous commencerons par aborder la dimension décisionnelle du processus d'adoption avant de revenir sur les différentes étapes constituant ce dernier.

#### ***La dimension décisionnelle du processus d'adoption***

L'une des principales critiques à l'encontre des recherches sur l'innovativité organisationnelle est de ne pas suffisamment, voire pas du tout, prendre en compte la dimension décisionnelle sous-jacente à l'adoption de l'innovation. Beaucoup de ces recherches considèrent l'organisation comme un acteur unique agissant : l'organisation « adopte » des innovations parce que cela correspond à « sa » stratégie, parce qu'elle « est » d'une taille suffisante, etc. Nous-mêmes, dans cette thèse, avons souvent utilisé des expressions de ce type. Mais peut-on réellement dire qu'une organisation « adopte » l'ABC ?

Il s'agit en fait d'un débat épistémologique déjà ancien, mais toujours d'actualité, entre les partisans de l'« individualisme méthodologique » et ceux du « holisme ». Selon l'individualisme méthodologique, on peut (et on ne doit) expliquer les phénomènes sociaux (qu') en montrant qu'ils sont la conséquence des comportements individuels. L'individualisme méthodologique s'oppose au holisme selon lequel les phénomènes sociaux (ne) peuvent s'expliquer (qu') en invoquant le comportement ou les propriétés d'entités irréductiblement supra-individuelles telles que la culture ou les institutions, ou, dans notre cas, l'organisation.

En fait l'adoption de l'ABC *dans* une organisation est la résultante de comportements individuels et nous pensons que, rigoureusement, l'organisation *n'adopte pas* l'ABC. L'ABC est introduite, mise en œuvre ou encore rejetée *dans* l'organisation. Cela étant, il faut qu'il y ait un minimum de consensus pour que l'adoption de l'ABC puisse être possible. L'ABC ne peut être adoptée individuellement par des individus membres de l'organisation (contrairement à d'autres types d'innovations). L'adoption de l'ABC demande une coopération de plusieurs individus donc, même si cela « viole » le principe de l'individualisme méthodologique, on peut justifier l'utilisation d'expressions telles que « l'organisation adopte l'ABC ».

Cette querelle entre individualisme méthodologique et holisme est par exemple très vive en économie, où l'on distingue la microéconomie, qui ne prend en compte que des comportements individuels, de la macroéconomie, qui raisonne sur des agrégats d'agents. Le respect strict de l'individualisme méthodologique détruirait des pans entiers de l'économie. Nous pensons qu'il peut en être de même en gestion. « L'organisation a adopté l'ABC » n'est donc pour nous qu'un raccourci pour dire « à l'issue d'un processus de décision collective plus ou moins long, l'ABC a été mise en place dans l'organisation ».

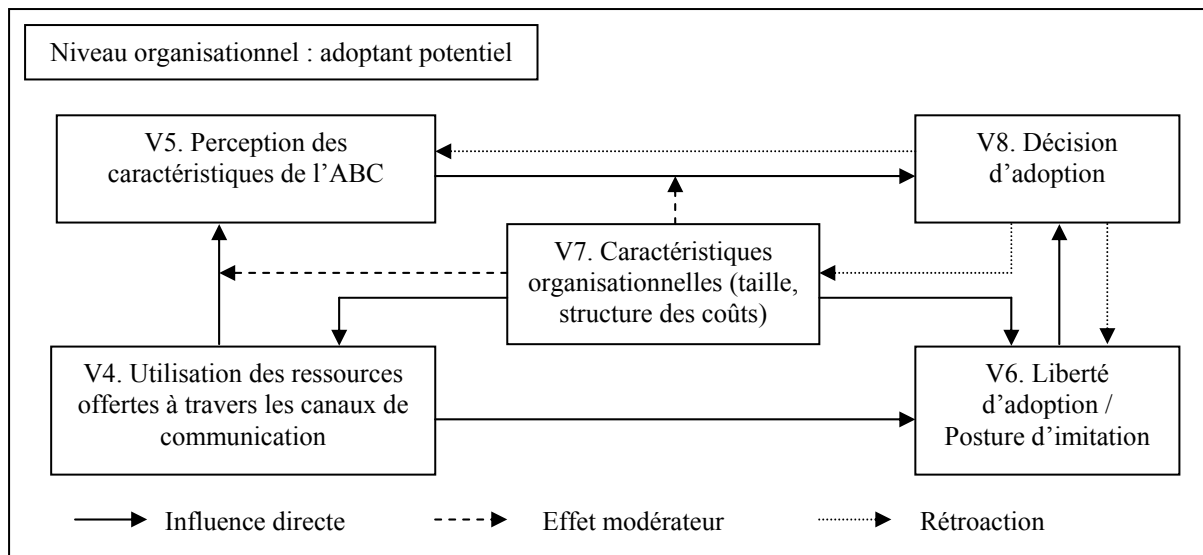
Cette tendance « holiste » des recherches sur l'innovativité organisationnelle pousse les chercheurs qui s'inscrivent dans cette perspective à ignorer la dimension décisionnelle sous-jacente à tout processus d'adoption et de mise en œuvre de l'innovation. C'est aussi ce qui explique en partie le fait que seules des caractéristiques organisationnelles comme la taille ou la structure soient prises en compte, et, *in fine*, le caractère contradictoire et limité des résultats obtenus.

Dans le modèle d'adoption que nous avons développé et appliqué au cas de l'ABC, nous avons essayé de tenir compte autant que possible de cette dimension décisionnelle, tout en essayant d'atteindre les autres objectifs que nous nous étions fixés. Notre thèse ne portait pas principalement sur la décision d'innover, nos résultats ne sont donc pas comparables aux recherches focalisées sur ce thème en termes d'approfondissement et de compréhension des phénomènes étudiés. Il nous semble que l'étude approfondie de la décision d'adopter l'ABC en tant qu'acte innovant aurait requis d'autres méthodes de recherche, telles que l'étude de cas longitudinale. Etant donné la lourdeur des méthodes que nous devons déjà utiliser afin de

remplir nos autres objectifs (étude de la diffusion, des déterminants de l'adoption, de l'implication des acteurs de l'offre), nous avons renoncé à mener de telles études de cas. Malgré ces limites, il nous semble que le modèle d'adoption développé et utilisé dans cette thèse nous a permis d'obtenir un certain nombre de résultats intéressants quant à cette dimension décisionnelle. Même si leur portée est nécessairement limitée, ces résultats pourraient servir de point de départ à de plus amples recherches.

En effet, notre modèle d'adoption de l'ABC (cf. figure 7.1 ci-dessous) est en lui-même un modèle décisionnel en ce sens que les différentes variables qui le constituent sont articulées temporellement. Le processus d'adoption débute par l'utilisation de canaux de communication afin de découvrir la méthode. S'en suit la perception des différentes caractéristiques de l'ABC et, en même temps, la définition d'une posture d'imitation (Doit-on imiter les entreprises qui sont en train d'adopter l'ABC et dont les expériences sont relatées à travers les canaux de communication ?).

**Figure 7.1 : Mise à jour du niveau organisationnel du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC avec effets modérateurs et boucles de rétroaction**



Cette perception des caractéristiques de l'ABC et cette posture d'imitation déterminent ensuite la décision d'envisager l'adoption de la méthode puis, éventuellement, celle de l'adopter. En même temps, il se peut que l'organisation soit de toute façon obligée d'adopter

la méthode par un acteur extérieur (sa maison mère, un fournisseur, etc.). Cette obligation peut également survenir avant même que les membres de l'organisation n'aient eu le temps de s'informer et de se forger leur propre perception. Finalement, un certain nombre de caractéristiques organisationnelles sont susceptibles d'exercer une influence modératrice sur les relations que nous venons d'évoquer.

Nous avons vu au paragraphe §7.2.1. ci-dessus que la perception des caractéristiques de l'ABC était significativement associée aux faits d'envisager son adoption et de l'adopter. Mais un simple coefficient de corrélation ne dit que peu de choses quant au processus décisionnel sous-jacent. Les différents instruments de recueil des données que nous avons utilisés nous ont permis d'approfondir la compréhension des relations entre, d'une part, la décision d'adoption de l'ABC, et, d'autre part, la perception de ses caractéristiques ainsi que la liberté d'adoption et la posture d'imitation.

En premier lieu, le questionnaire diffusion nous a permis d'interroger les répondants sur les raisons qui les avaient poussés à ne pas considérer l'adoption de l'ABC ou à rejeter son adoption après considération. Sur la base des recherches antérieures, nous avons prédéfini cinq raisons différentes. Trois de ces raisons étaient relatives à la perception de l'avantage relatif de l'ABC, une autre à la compatibilité et la dernière à la complexité. Parmi les répondants n'ayant pas envisagé l'adoption de l'ABC, les raisons liées à l'avantage relatif sont les plus citées (par 43% de ces répondants), devant celle liée à la compatibilité (33%) et celle liée à la complexité (27%). Cette hiérarchie des raisons invoquées est différente parmi les répondants ayant décidé de ne pas adopter l'ABC après considération. En effet, la compatibilité devient la caractéristique la plus citée (79%), devant l'avantage relatif (63%) et la complexité (26%). La décision de ne pas considérer l'adoption de l'ABC semble donc en premier lieu motivée par une perception négative (ou pas suffisamment positive) de l'avantage relatif que pourrait conférer l'utilisation de cette méthode. En revanche, une fois que l'adoption de l'ABC est considérée, c'est la perception de sa compatibilité qui motive la décision finale de son rejet au sein de quatre entreprises sur cinq et celle de son avantage relatif au sein de trois entreprises sur cinq. Par ailleurs, la perception de la complexité de la méthode ne constitue pas plus un frein à la considération de son adoption qu'à son adoption elle-même et n'est citée que par une entreprise sur quatre dans les deux cas.

En second lieu, le questionnaire adoption nous a permis d'interroger les répondants sur le contexte au sein duquel la décision d'adopter l'ABC a été prise. Environ une entreprise sur trois a déclaré que sa décision avait été prise dans un contexte de réflexion purement interne. Pour les autres répondants, la décision d'adopter l'ABC a été soumise à l'influence de phénomènes extérieurs tels la proposition de la part d'un cabinet de conseil ou l'influence d'une autre entreprise (quatre répondants) ou encore l'incitation de la part du groupe auquel l'entreprise est rattachée (cinq répondants). De telles réponses nous renforcent dans l'idée que la posture d'imitation ou le degré de liberté d'adoption exercent effectivement une influence non négligeable sur la décision d'adopter l'ABC ou de simplement l'envisager.

En troisième lieu, les entretiens que nous avons réalisés auprès des acteurs du processus de diffusion nous ont également permis de recueillir des données sur le processus décisionnel d'adoption de l'ABC. Tous ceux qui se sont exprimés sur le sujet ont indiqué que lorsque l'adoption de l'ABC est envisagée, cette méthode est comparée aux méthodes de comptabilité de gestion utilisées antérieurement. Nous retrouvons bien là la notion d'avantage relatif perçu : l'avantage de l'ABC est évalué relativement aux autres méthodes. Pour les adoptants que nous avons interrogés, l'ABC présentait beaucoup plus d'avantages que les méthodes qu'ils utilisaient auparavant, c'est notamment pour cette raison qu'ils l'ont adoptée. Certains acteurs ont également évoqué l'influence de la compatibilité (avec la « culture » de gestion, avec les capacités informatiques de l'entreprise) et de la complexité (de compréhension et/ou de mise en œuvre) perçues de l'ABC sur son adoption.

Finalement, et comme nous l'avons représenté sur la figure 7.1 ci-dessus, une fois le processus décisionnel d'adoption de l'ABC enclenché, il peut très bien y avoir des effets de rétroaction sur la perception des caractéristiques de la méthode, sur certaines caractéristiques organisationnelles ou encore sur la posture d'imitation. Jusqu'à présent, nous avons considéré notre modèle comme étant un modèle linéaire par souci de clarté et par nécessité de simplification. Mais comme nous l'avons déjà dit à plusieurs reprises dans cette thèse, aucune des variables de notre modèle n'est figée dans le temps. La perception des caractéristiques de l'ABC peut très bien évoluer dans un sens ou dans un autre, notamment une fois que le processus décisionnel est enclenché. Les différences observées entre les raisons invoquées pour ne pas considérer l'adoption de l'ABC et celles évoquées pour ne pas l'adopter en sont l'illustration directe. La mise en œuvre de l'ABC peut également entraîner la modification de

certaines caractéristiques organisationnelles comme, par exemple, la structure des coûts. Le fait de rejeter l'adoption de l'ABC après considération entraîne aussi nécessairement une modification de la posture d'imitation.

### *Les différentes étapes du processus d'adoption*

Nous venons ainsi de souligner la dimension décisionnelle du processus organisationnel d'adoption de l'ABC. Mais la décision d'envisager l'adoption d'une innovation, comme celle de l'adopter, ne sont que deux étapes parmi d'autres d'un tel processus. L'adoption peut en effet être définie comme le processus par lequel les membres d'une organisation passent de l'étape de la connaissance de l'innovation à l'étape de sa mise en place, voire à celle de son abandon. Dans notre recherche, nous avons retenu un processus pouvant comprendre jusqu'à cinq étapes : ignorance de l'ABC, connaissance, considération de l'adoption, adoption et mise en œuvre ou rejet, abandon. Comme nous l'avons expliqué ci-dessus, notre façon de définir le processus d'adoption est délibérément linéaire. En outre, nous n'avons inclus qu'une seule étape d'adoption/mise en œuvre/utilisation de l'ABC puisque notre recherche portait essentiellement sur l'adoption et non sur la mise en œuvre. Or, cette non prise en compte des autres étapes du processus d'adoption de l'ABC représente une limite.

Dans un article du numéro spécial de la revue *Comptabilité - Contrôle - Audit* dont nous avons parlé en introduction de la thèse, Gosselin et Mévellec (2003) lancent un appel à la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. Ces deux auteurs constatent en effet l'augmentation du nombre d'études de terrain effectuées dans ce domaine depuis une vingtaine d'année mais, dans le cas de l'ABC, l'absence de recherches sur les caractéristiques intrinsèques de l'innovation mise en place. Selon eux, « *les résultats des études portent essentiellement sur la diffusion, les déterminants de l'adoption et l'impact sur les résultats* » mais « *toutes ces recherches font abstraction du contenu des modèles implantés ou postulent leur homogénéité* » (Gosselin et Mévellec, 2003, p.87). En fait, on pourrait généraliser la remarque de ces deux auteurs à une large partie des recherches sur l'innovation, quelle que soit la nature de celle-ci.

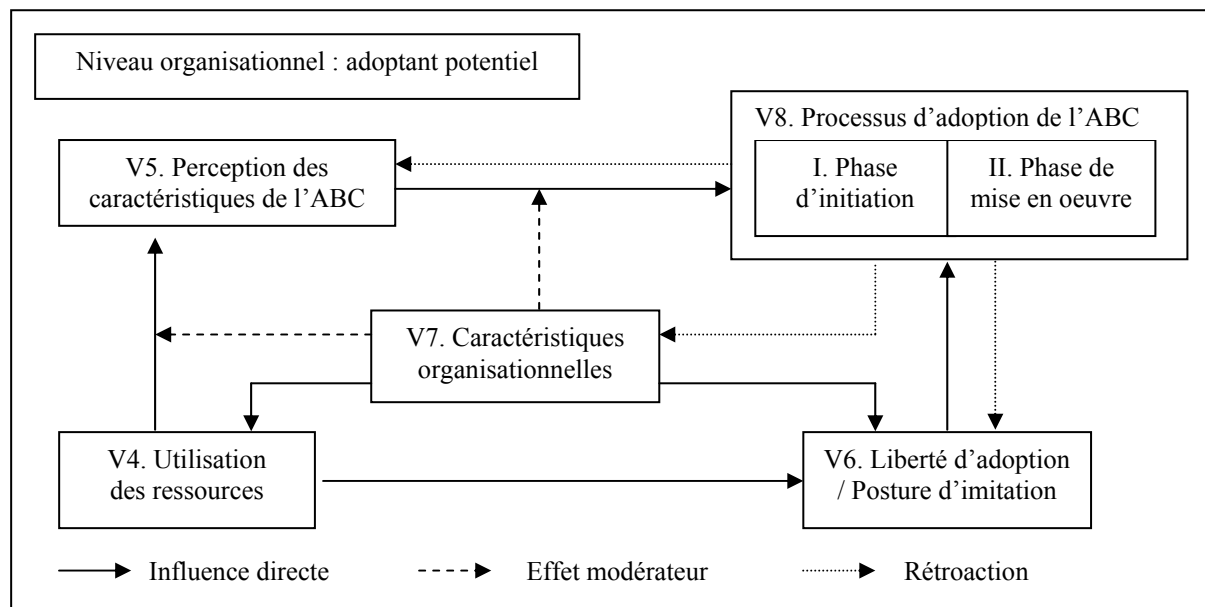
Nous acceptons volontiers la critique émise par Gosselin et Mévellec (2003) d'autant plus que nous avons déjà identifié comme étant une limite de notre recherche le fait que notre questionnaire ne nous permettait pas d'avoir une vision approfondie des modèles ABC mis en place par les répondants. Il nous semble donc intéressant de répondre ici à l'appel lancé par ces deux auteurs sous la forme d'un aménagement de notre modèle d'adoption de l'ABC. La figure 7.2 ci-dessous présente un exemple d'un tel aménagement. Afin de construire ce nouveau modèle, nous sommes parti du précédent (cf. figure 7.1) et nous avons remplacé la variable « décision d'adoption de l'ABC » par le processus complet d'adoption de l'innovation (V8) proposé par Rogers (1995). Ce dernier est constitué d'une phase d'initiation et d'une autre de mise en œuvre. Ces deux phases sont elles-mêmes décomposées en cinq étapes : identification d'un problème, mise en relation du problème avec l'innovation, redéfinition de l'innovation et restructuration de l'organisation, clarification des relations entre l'innovation et le reste de l'organisation, et, enfin, « routinisation ».

La prise en compte de ces différentes étapes dans une recherche sur l'ABC permettrait, d'une part, d'approfondir la connaissance des modèles mis en place, comme le souhaitent Gosselin et Mévellec (2003), mais aussi, d'autre part, de déterminer les raisons pour lesquelles ces modèles prennent telle ou telle forme. On peut en effet supposer que la taille de l'organisation, par exemple, va influencer certaines caractéristiques du système ABC mis en place comme le nombre d'activités retenu. De même, la façon dont les principes de l'ABC seront perçus va sans doute induire une manière de mettre en œuvre la méthode qui correspondra à cette perception. Des perceptions différentes amèneront ainsi des mises en œuvre différentes (Mévellec, 2003).

A ce jour, il nous semble que seules les recherches menées par Krumwiede (1998a) et Gosselin (1997, 2000) se soient intéressées à l'influence de différentes caractéristiques organisationnelles au cours de différentes phases de mise en œuvre de l'ABC. Gosselin montre par exemple que la différenciation verticale joue un rôle dans l'adoption de l'ABC mais pas dans sa mise en place, alors que c'est l'inverse pour la centralisation et la formalisation. De son côté, Krumwiede montre par exemple que le potentiel de distorsion des coûts entraîné par la diversité des produits ou des clients et le poids des coûts indirects influencent à la fois l'adoption de l'ABC et sa mise en œuvre. Cette direction nous semble donc intéressante à poursuivre au cours de recherches futures, que ce soit sur l'ABC ou sur

d'autres types d'innovations, reposant sur l'analyse de données à la fois quantitatives et qualitatives.

**Figure 7.2 : Modèle d'adoption de l'ABC intégrant différentes étapes du processus**



Les deux premières parties de la conclusion étaient ainsi consacrées à la diffusion et à l'adoption de l'ABC. La troisième partie est quant à elle consacrée à leur articulation.

### **7.3. L'ARTICULATION ENTRE LES PERSPECTIVES D'ADOPTION ET DE DIFFUSION DE L'ABC**

En quoi l'étude de la diffusion de l'ABC au niveau collectif permet-elle de mieux comprendre son adoption au niveau individuel ? Inversement, en quoi l'étude de l'adoption de l'ABC permet-elle de mieux comprendre sa diffusion ? Enfin, en quoi l'étude simultanée de l'adoption et de la diffusion de l'ABC permet-elle d'enrichir ces deux perspectives prises séparément ainsi que la compréhension globale de ces phénomènes ? Ces trois questions représentent le fondement de la démarche théorique et empirique adoptée dans cette thèse. Après avoir effectué une première revue de la littérature organisationnelle sur l'innovation,



nous étions persuadé que les perspectives d'adoption et de diffusion étaient en fait deux manières d'appréhender un même phénomène plus large.

Nous commencerons par souligner les apports du volet adoption de cette recherche à l'étude de la diffusion de l'ABC (§7.3.1.) avant de faire l'inverse (§7.3.2.). Finalement, nous nous interrogerons sur la validité externe du modèle d'adoption-diffusion développé (§7.3.3.).

### **7.3.1. Apports du volet « adoption » à l'étude de la diffusion**

Nous avons vu au chapitre 3 de cette thèse qu'une première limite des recherches sur la diffusion de l'innovation était liée au biais « pro-innovation » identifié par Rogers (1995). Un tel biais consiste à toujours considérer que l'innovation est une bonne chose et qu'elle doit se diffuser. Ainsi, le postulat implicite de nombreuses recherches est qu'une innovation doit être diffusée et adoptée par tous les membres d'un système social, qu'elle doit se diffuser le plus rapidement possible et qu'elle ne doit jamais être réinventée ni rejetée. Un tel postulat pousse les chercheurs qui s'inscrivent uniquement dans la perspective de la diffusion à ignorer les raisons pour lesquelles une innovation n'est pas connue ou adoptée, ou se trouve rejetée ou abandonnée après un certain temps d'utilisation.

Un premier moyen de minimiser un tel biais consiste, selon Rogers (1995), à étudier la diffusion d'une innovation en cours de processus et non pas lorsque celui-ci est totalement achevé. Ainsi, certaines innovations peuvent être étudiées alors que leur succès futur n'est pas forcément établi. Ceci amène les chercheurs à s'intéresser à des innovations qui ne se diffuseront pas au-delà d'un seuil relativement faible. C'est exactement ce que nous avons fait en appliquant notre modèle d'adoption-diffusion au cas de l'ABC en France. Au moment où nous avons commencé cette recherche, et même encore au moment où nous écrivons ces lignes, le « succès » de la diffusion de cette innovation était d'autant moins établi qu'il n'existait quasiment pas de données concernant son taux de diffusion.

Un second moyen de minimiser le biais pro-innovation consiste à prendre en considération les phénomènes de rejet, d'abandon et de réinvention et à essayer de comprendre les raisons de ces phénomènes, autant que les motivations qui poussent à l'adoption de l'innovation étudiée. Rogers (1995) remarque que beaucoup de recherches sur la diffusion ne se posent pas suffisamment la question « Pourquoi telle innovation est-elle adoptée (ou rejetée) ? ». Cette question n'est pas souvent posée car de telles recherches partent du postulat implicite selon lequel seuls des motifs de rationalité économique et/ou technique dictent l'adoption d'une innovation. Ainsi, il nous semble que le volet « adoption » de notre recherche nous a permis de répondre, au moins en partie, non seulement à la question des motivations de l'adoption de l'ABC, mais aussi à celle de son rejet ou de sa non considération. En outre, la prise en compte des variables « posture d'imitation » et « liberté d'adoption » au sein du modèle nous a permis de dépasser le postulat de la rationalité économique et/ou technique. Nous avons montré que l'ABC pouvait être adoptée, et donc se diffuser par obligation ou par volonté d'imitation.

Le biais pro-innovation des recherches sur la diffusion est donc en partie dû à la façon dont le modèle théorique sous-jacent est formulé. La plupart de ces recherches adoptent le modèle de Rogers (1995). Or, ce modèle ne tient pas vraiment compte des caractéristiques des adoptants potentiels, ce qui amène le chercheur qui l'utilise soit à faire le postulat implicite que l'innovation étudiée convient à tous les adoptants, soit à ne pas préciser la population réellement concernée par l'adoption de l'innovation en question. L'un des apports de notre volet adoption à l'étude de la diffusion de l'ABC est qu'il a permis d'identifier un certain nombre de caractéristiques organisationnelles, comme la taille, jouant un rôle modérateur. Cela ne signifie pas que ces caractéristiques définissent *a priori* les adoptants potentiels concernés par l'ABC (une PME est tout de même susceptible de l'adopter), mais cela permet de comprendre que d'autres variables, comme la perception des caractéristiques de l'innovation, n'auront pas forcément le même impact sur tous les adoptants potentiels.

L'identification de ces variables modératrices pourrait permettre d'expliquer la diffusion plus ou moins lente de l'innovation dans différentes populations d'adoptants potentiels et donc de ne plus partir du postulat selon lequel l'innovation doit nécessairement atteindre un taux de diffusion élevé, le plus rapidement possible, et auprès de tous les publics concernés. Dans le cas de l'ABC en France, il semble que la diffusion soit plus rapide au sein de la population des moyennes et grandes entreprises, non pas en raison de la taille, mais parce que ce type

d'entreprises utilise davantage les canaux de communication pour s'informer et que ces canaux ont majoritairement fait la promotion de la méthode.

D'un point de vue pratique, l'identification des variables modératrices et de la façon dont elles influencent l'adoption permet également de définir des plans d'action plus efficaces parce que davantage ciblés afin d'augmenter la diffusion d'une innovation. Ceci permet de faciliter les actions futures des agents de changement. Dans le cas de l'ABC, nous avons par exemple montré que la perception de son avantage relatif n'avait d'impact sur son adoption que lorsque l'entreprise avait une proportion élevée de coûts indirects. Il semble donc inutile, pour un cabinet de conseil, de fonder la promotion de l'ABC sur cet aspect auprès de ses clients ayant une faible part de coûts indirects. Le discours pourra être davantage orienté vers les problèmes de compatibilité ou de complexité de la méthode. Une autre solution consistera à cesser de présenter l'ABC comme étant une méthode permettant de mieux allouer les coûts indirects (ce qui lui fait forcément perdre de son attrait aux yeux des entreprises où de tels coûts sont faibles) et d'insister sur les avantages qu'elle peut procurer en termes de gestion des activités (ce que certains cabinets ont essayé de faire à travers l'Activity-Based Management).

Enfin, une autre limite des recherches sur la diffusion de l'innovation est qu'elles ont tendance à considérer les adoptants potentiels comme des cibles à atteindre, qui n'ont que peu d'emprise sur le processus de diffusion. Le rôle de ces derniers est considéré comme se limitant à adopter ou non l'innovation et cette adoption sera fonction de l'influence de facteurs exogènes. Les adoptants sont donc considérés comme autant de « boîtes noires » qui réagissent ou non aux stimuli de leur environnement. Le postulat implicite est alors le suivant : si les variables liées à l'offre prennent la bonne valeur, l'innovation se diffusera. Une telle vision des choses revient à considérer que la diffusion des innovations est en grande partie poussée par l'offre (*technology push*) et non tirée par la demande (*market pull*).

Il nous semble que le volet adoption de notre recherche a permis de montrer que la vision d'une diffusion de l'ABC uniquement due à l'action des acteurs de l'offre était effectivement erronée. Ce n'est pas parce qu'un gros effort de promotion a été effectué à travers certains canaux de communication, comme la presse en kiosque ou les revues professionnelles, que l'ABC s'est forcément davantage diffusée. Nous avons vu au chapitre 6 que ces canaux de

communication étaient certes utilisés par les adoptants potentiels pour s'informer et prendre connaissance de la méthode, mais que lors de la phase d'évaluation en vue de son adoption, d'autres canaux étaient beaucoup plus importants, notamment les ouvrages. Or, les ouvrages sur l'ABC en langue française sont peu nombreux et le premier d'entre eux à avoir été considéré comme réellement pratique par les adoptants n'est paru qu'en 1998 (Ravignon *et al.*, 1998). Comme pour les variables modératrices, il nous semble que l'identification des canaux de communication réellement utilisés par les adoptants potentiels et la compréhension de l'influence exercée par ces canaux sur le processus d'adoption au niveau individuel peut aider les acteurs de l'offre à définir de manière plus efficace leurs futurs plans d'action.

Nous venons de voir, à travers le cas de l'ABC dans notre recherche, les apports d'un volet de recherche « adoption » à l'étude de la diffusion d'une innovation. Nous allons voir maintenant en quoi il est utile d'adjoindre un volet « diffusion » à l'étude de l'adoption.

### **7.3.2. Apports du volet « diffusion » à l'étude de l'adoption**

Nous avons vu au chapitre 3 de cette thèse que l'une des principales limites des recherches sur l'adoption des innovations était liée au biais du « blâme » de l'individu (*individual blame bias*) identifié par Rogers (1995). Ce biais consiste à attribuer la responsabilité de l'adoption ou de la non adoption de l'innovation uniquement aux individus et à ignorer ainsi les effets du système sur les comportements. Or, une solution qui s'en tient au niveau individuel n'aura que peu d'effet sur un problème se situant au niveau systémique ou collectif. Les variables utilisées sont ainsi le plus souvent des variables individuelles qui doivent permettre de prédire l'adoption par un individu au sein d'un système donné mais pas le succès ou l'échec de ce système à diffuser l'innovation. Les recherches sur l'adoption de l'ABC ont, par exemple, testé l'influence de la taille de l'organisation, de la stratégie poursuivie ou encore de la structure des coûts. De telles variables sont mesurées au niveau de chaque organisation.

Les variables systémiques, comme, par exemple, la politique de communication des agents de changement, ne sont pas étudiées, la quantité d'information mise à la disposition des adoptants potentiels non plus. Or, ces variables peuvent également expliquer l'adoption ou le rejet d'une innovation au niveau individuel. Une telle façon de voir les choses consiste à considérer que l'adoption de l'innovation est essentiellement dirigée par la demande (les

caractéristiques des adoptants) et non par l'offre, ce qui est le point de vue opposé à celui pris par les recherches sur la diffusion.

Rogers (1995) identifie un certain nombre de moyens afin de minimiser le biais du blâme de l'individu. D'abord, il convient de ne pas toujours prendre uniquement l'individu comme unité d'analyse. C'est ce que nous avons fait dans cette thèse au sein du volet diffusion, où c'était l'innovation « ABC » qui était l'unité d'analyse. Ensuite, toutes les parties prenantes du problème, y compris les adoptants potentiels, doivent être impliquées dans la définition du problème étudié. Le volet diffusion, notamment à travers la série d'entretiens réalisés avec des représentants de toutes les catégories d'acteurs potentiels de l'offre, nous a permis de respecter un tel principe. Enfin, d'après Rogers, les variables liées à la communication et à la structure sociale doivent également être étudiées. Encore une fois, l'étude documentaire des principaux canaux de communication ayant été impliqués dans la diffusion de l'ABC en France, ainsi que les entretiens avec les acteurs du processus nous ont permis de suivre les conseils de Rogers et, par la même occasion, de minimiser l'influence du biais du blâme de l'individu sur notre recherche dans son ensemble.

Une seconde limite notable des recherches sur l'adoption des innovations, et plus particulièrement de celles portant sur l'innovativité organisationnelle, est la grande instabilité, voire l'incohérence des résultats empiriques obtenus d'une étude à l'autre. Certains facteurs identifiés comme étant très importants et positivement associés à l'innovation dans une recherche ne le sont que peu dans une autre, voire pas du tout, ou, au contraire, négativement associés à l'innovation. Dans le cas de l'ABC, nous avons vu au chapitre 3 que plusieurs variables, comme par exemple la taille, étaient positivement associées à l'adoption dans certaines recherches (Dahlgren *et al.*, 2001 ; Krumwiede, 1998a) alors qu'elles ne l'étaient pas dans d'autres (Bjørnenak, 1997). Ceci rend les résultats non comparables d'une étude à l'autre et empêche de développer une théorie générale de l'innovativité organisationnelle, si tant est qu'une telle théorie puisse être développée (cf. §7.3.3. ci-dessous).

Nous avons déjà montré dans cette conclusion en quoi notre recherche avait essayé de remédier à une telle limite en prenant compte davantage de variables au niveau organisationnel (perception des caractéristiques de l'ABC, utilisation des canaux de communication, etc.). Mais il nous semble que la réalisation du volet « diffusion » nous a

également permis de mettre en évidence une autre source potentielle d'instabilité des résultats relatifs aux déterminants de l'adoption de l'ABC. L'étude du rôle des acteurs de l'offre (variable « diffusion ») et de leur influence sur la liberté d'adoption (variable « adoption ») pourrait en effet montrer qu'un grand nombre d'entreprises adopte l'ABC par obligation, et ce quelle que soit leurs caractéristiques par ailleurs. La non-prise en compte de ce phénomène d'isomorphisme coercitif (DiMaggio et Powell, 1983) laisserait alors croire que les caractéristiques organisationnelles n'ont aucun impact sur l'adoption, alors que leur effet est juste « neutralisé » (rendu invisible dans l'analyse) par l'obligation d'adoption. De tels phénomènes ne semblent pas s'être produit dans la diffusion de l'ABC en France, mais cela ne veut pas dire qu'ils n'interviennent jamais. Or, ils ne seront pas décelés dans une recherche s'inscrivant uniquement dans la perspective de l'adoption de l'innovation. En revanche, une étude « orientée » diffusion permettra de les détecter beaucoup plus facilement.

Enfin, une troisième limite des recherches sur l'innovativité organisationnelle vient du fait que ce type d'étude ignore bien souvent les motivations qui poussent une organisation, et donc les individus qui la composent, à adopter une innovation. La question de la motivation des organisations à adopter des innovations reste souvent sans réponse en raison du biais pro-innovation qui caractérise non seulement les recherches sur la diffusion mais aussi celles sur l'innovativité organisationnelle. Si nous avons pris soin d'inclure au sein même de notre volet adoption des questions portant sur les motivations (cf. §7.2.2. ci-dessus), nous avons pu compléter et enrichir la compréhension de celles-ci par l'intermédiaire du volet diffusion. Ce dernier nous a permis d'interroger d'autres acteurs (consultants, professeurs) que les principaux intéressés (les adoptants et adoptants potentiels) sur la question des motivations d'adoption. Ce croisement des points de vue permet en outre de dépasser le postulat de la rationalité économique ou technique, car il est toujours moins facile pour l'intéressé lui-même de reconnaître qu'il a adopté une innovation en étant victime d'un effet de mode ou parce qu'il souhaitait simplement imiter son principal concurrent.

Nous venons de souligner en quoi les volets « adoption » et « diffusion » d'une même recherche sur l'innovation pouvaient s'enrichir l'un l'autre. Nous allons maintenant nous interroger sur la validité externe du modèle d'adoption-diffusion que nous avons développé.

### 7.3.3. Validité externe du modèle d'adoption-diffusion développé

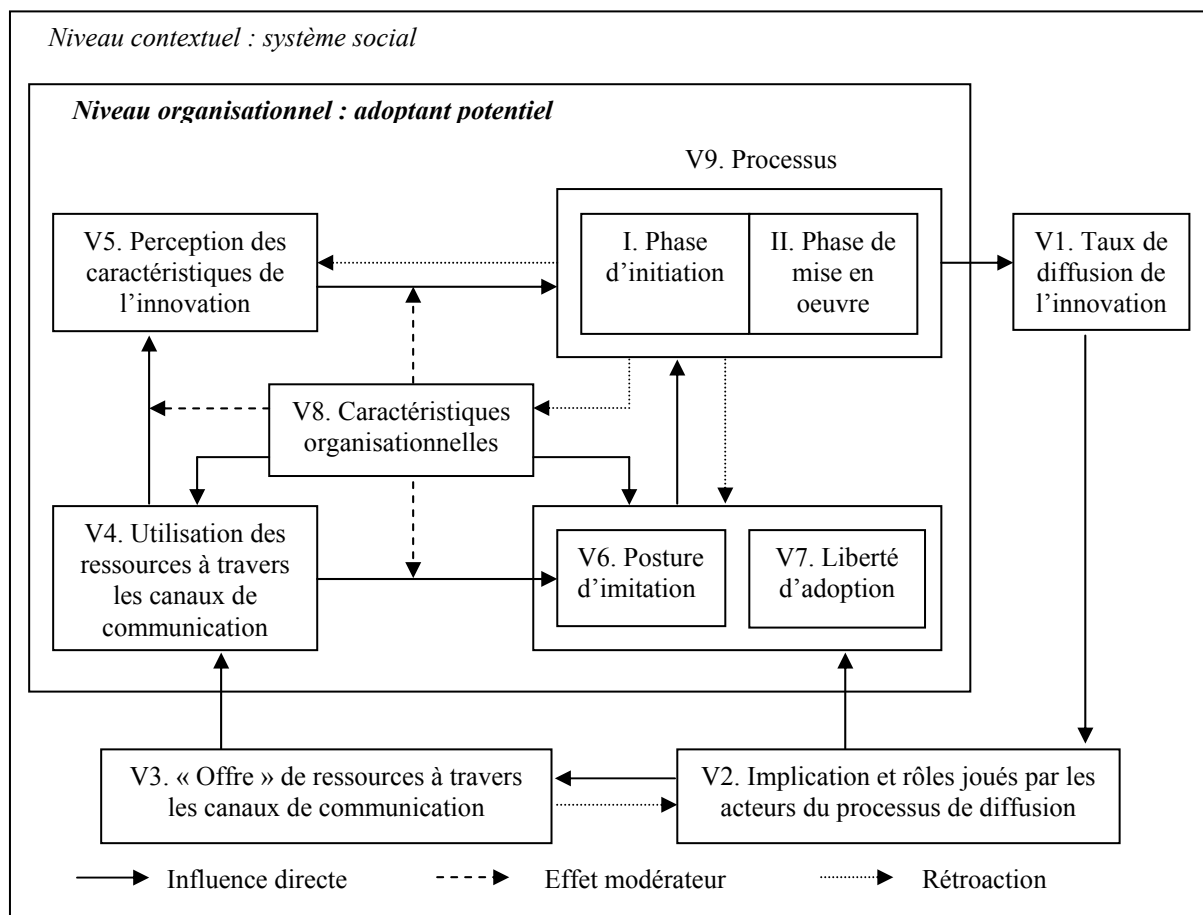
Quelle est la validité externe du modèle d'adoption-diffusion de l'innovation que nous avons développé dans cette thèse ? Nous avons dit au chapitre 3 que notre modèle devait, *a priori*, convenir à tout type d'innovation, donc avoir une forte validité externe. Ceci étant, nous ne l'avons testé empiriquement qu'à travers l'étude d'une seule innovation : l'ABC. Par ailleurs, les mises à jour du modèle n'ont été faites que sur la base de cette seule étude empirique. Il nous paraît donc nécessaire de conclure cette thèse par une réflexion sur la possibilité d'appliquer à d'autres innovations le modèle intégré d'adoption-diffusion que nous avons développé et mis à jour.

La figure 7.3 ci-dessous présente la dernière mise à jour de ce modèle intégré. Cette mise à jour tient compte des résultats que nous avons obtenus suite à l'application empirique du modèle initial (cf. figure 3.9) au cas de l'ABC. Cinq grandes modifications ont été apportées par rapport au modèle initial. Premièrement, les effets de rétroaction (flèches en pointillés) ont été incorporés au niveau organisationnel (cf. §7.2.2.), mais aussi au niveau contextuel. Deuxièmement, nous avons également incorporé les effets modérateurs (flèches en tirets) des caractéristiques organisationnelles sur les relations entre les autres variables du niveau organisationnel (cf. §7.2.1.). Troisièmement, nous avons remplacé la variable « décision d'adoption de l'innovation » (V8 dans l'ancien modèle) par le processus complet d'adoption de l'innovation (V9 sur la figure 7.3) tel qu'il est présenté par Rogers (1995). Enfin, nous avons décomposé le groupe de variables « posture d'imitation/liberté d'adoption » (anciennement V6a/b) en deux variables indépendantes (V6 et V7).

Le modèle ainsi développé se situe à deux niveaux d'analyse : organisationnel et contextuel. Au niveau organisationnel, il est censé permettre d'expliquer la décision d'adopter une innovation et la façon dont elle est mise en œuvre. Le terme « organisationnel » pose donc déjà la question de la généralisation. Notre modèle est-il applicable aux innovations devant être adoptées seulement par des individus, en dehors de tout cadre organisé et d'utilisation collective, comme par exemple un nouveau produit de consommation (nouveau yaourt « allégé », lecteur DVD, etc.) ? Nous pensons que oui, à deux différences près. La première est que les caractéristiques organisationnelles (V8) ne seront plus prises en compte et devront être remplacées par les caractéristiques de l'individu adoptant potentiel. Nous avons déjà dit

dans cette thèse que les caractéristiques habituellement associées à l'innovativité individuelle n'ont rien à voir avec celles associées à l'innovativité organisationnelle. Certaines recherches ont même montré que les caractéristiques des individus membres de l'organisation n'étaient pas forcément celles qui expliquaient le mieux l'adoption organisationnelle de l'innovation (cf. §3.2.2.). La seconde différence est que la variable « processus d'adoption de l'innovation » (V9) devra être modifiée pour tenir compte des spécificités du processus d'adoption au niveau individuel. Encore une fois, nous avons déjà insisté au chapitre 3 sur le fait que les processus d'adoption de l'innovation pouvaient être très différents selon que l'on se situe au niveau d'un individu ou d'un groupe d'individus organisé.

**Figure 7.3 : Mise à jour du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'innovation**





Au niveau contextuel, le modèle que nous avons développé doit permettre d'expliquer le taux de diffusion d'une innovation au sein d'une population donnée. Comme pour le niveau organisationnel dans son ensemble, nous pensons que le niveau contextuel du modèle peut s'appliquer à tous les cas d'innovations. Bien évidemment, en fonction de la nature de l'innovation, la population des adoptants potentiels concernés ne sera pas la même (individus vs. organisations). Par ailleurs les catégories d'acteurs susceptibles d'intervenir dans le processus de diffusion, les rôles joués par ces acteurs, ainsi que les canaux de communication impliqués peuvent également différer en fonction du type d'innovation. Dans le cas d'un nouveau bien de consommation individuel, certaines des catégories d'acteurs que nous avons étudiées dans le cas de l'ABC, comme par exemple les éditeurs de logiciels, ne seront pas concernées. Inversement, les médias de masse traditionnels (télévision, radio), qui ne sont pas impliqués dans la diffusion des outils de gestion, seront d'une importance capitale pour la diffusion des nouveaux produits.

Finalement, notre modèle doit permettre d'étudier les liens entre les niveaux organisationnel et contextuel, l'enjeu étant de construire des ponts à la fois théoriques et méthodologiques entre les deux perspectives. Nous avons identifié trois de ces liens : l'influence des acteurs du processus sur la liberté d'adoption, l'offre de ressources définissant les limites de leur utilisation et, enfin, l'adoption de l'innovation qui fait mécaniquement augmenter le taux de diffusion. Par ailleurs, de nombreux liens indirects existent entre les deux niveaux puisque l'utilisation de ressources et la liberté d'adoption ont à leur tour une influence sur d'autres variables du niveau organisationnel et que le taux de diffusion influence l'implication des acteurs dans le processus au niveau contextuel. Le lien entre l'adoption individuelle et la diffusion collective nous semble totalement universel et donc généralisable à tous les types d'innovations, même s'il est rarement étudié empiriquement du fait de la séparation des deux perspectives. En revanche, en fonction du type d'innovation, il se peut que l'un des deux autres liens ait davantage d'importance. Dans le cas des normes comptables, par exemple, il nous semble que le rôle des acteurs dans la fixation du degré de liberté d'adoption sera un élément essentiel de compréhension de la diffusion. A l'inverse, pour de nombreuses innovations de produit, l'interaction entre offre et demande de ressources apparaît comme un élément clé.

## **BIBLIOGRAPHIE**

Abernathy W. J., Clark K. B., « Innovation : Mapping the Winds of Creative Destruction », *Research Policy*, n°14, 1985, p.3-22.

Abernathy W. J., Clark K. B., « Comment établir une carte stratégique des innovations ? », *Culture Technique*, n°18, 1988, p.40-54.

Abernathy W. J., Utterback J. M., « Patterns of Industrial Innovations », *Technology Review*, juin-juillet, 1978, p.40-47.

Abrahamson E., « Managerial Fads and Fashions : the Diffusion and Rejection of Innovations », *Academy of Management Review*, vol. 16, 1991, p.586-612.

Abrahamson E., « Management Fashion », *Academy of Management Review*, vol. 21, 1996, p.254-285.

Adam M.-C., Farber A., *Le financement de l'innovation technologique*, PUF, Paris, 1994.

Agarwal R., Prasad J., « The Role of Innovation Characteristics and Perceived Voluntariness in the Acceptance of Information Technologies », *Decision Sciences*, vol. 28, n°3, 1997, p.557-582.

Aiken M., Bacharach S. B., French J. L., « Organizational Structure, Work Process, and Proposal Making in Administrative Bureaucracies », *Academy of Management Journal*, vol. 20, 1980, p.631-652.

Akrich M., Callon M., Latour B., « A quoi tient le succès des innovations. Premier épisode : l'art de l'intéressement », *Gérer et Comprendre*, juin 1988, p.4-17.

Alange S., Jacobsson S., « Some Aspects of an Analytical Framework for Studying the Diffusion of Organizational Innovation », *Technology Analysis & Strategic Management*, vol. 10, n°1, 1998, p.3-21.

Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1994.

Albisetti J., « Gains de productivité dans la banque par l'utilisation de la méthode ABC », *Echanges*, hors-série n°1, octobre 1999, p.23-24.

Alcouffe S., Berland N., Levant Y., « Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2003, p.7-26.

Alcouffe S., Malleret V., « Les fondements conceptuels de l'ABC "à la française" », *Cahier de recherche du Groupe HEC*, n°CR763, 2002.

Allard-Poesi F., Maréchal C., « Construction de l'objet de la recherche », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.34-56.

Alter N., *L'innovation ordinaire*, PUF Sociologies, 2000.

Ambada Belinga F., « Comptabilité par activités : outil de pilotage des systèmes flexibles de production ? », *Actes du 14<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Toulouse, mai 1993.

Ames C., Hlavacek J., « La vérité des coûts », *Harvard - L'Expansion*, n°58, automne 1990, p.68-77.

Andersen M., Rohde C. (en coopération avec KPMG C. Jespersen Ltd.), *Empirisk undersøgelse af kalkulationspraksis*, Copenhague, KPMG C. Jespersen, 1994.

Anderson S. W., Young S. M., « The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, 1999, p.525-559.

Angot J., Milano P., « Comment lier concepts et données ? », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.169-187.

anonyme, « CEREDE : Comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n°221, mars 1991, p.11.

anonyme, « Le renouveau de la comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n°226, septembre 1991, p.23.

anonyme, « Pierre Mévellec, premier lauréat du concours IFAC », *Revue Française de Comptabilité*, n°262, décembre 1994, p.49.

anonyme, « ABC/ABM: le secret d'une journée-débat réussie. Un entretien avec Laurence Males », *Echanges*, n°116, octobre 1995, p.5-6.

anonyme, « L'ABM, une stratégie pour comprimer ses coûts indirects », *L'Essentiel du Management*, n°12, février 1996, p.68-72.

anonyme, « Quelles évolutions pour un contrôle de gestion pertinent ? », *Echanges*, n°129, décembre 1996, p.5.

anonyme, « Rentabilité – ABC ou comment analyser ses charges », *La Tribune*, 15 mai 1997.

anonyme, « De l'innovation ABC à la révolution ABM », *La Tribune*, 7 novembre 2000.

Armitage H. M., « Gestion à base d'activités et amélioration continue. Le cas de J. M. Schneider Inc. », *Revue Française de Comptabilité*, n°243, mars 1993, p.43-51.

Armitage H. M., Nicholson R. N., « Activity-Based Costing », *Management Accounting Issues Paper 3*, The Society of Management Accountants of Canada, Hamilton, Ontario, 1993.

Ask U., Ax C., « Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques. A Survey of the Swedish Manufacturing Industry », Communication au 15<sup>ème</sup> congrès annuel de l'EAA, Madrid, 1992.

Ask U., Ax C., Jönsson S., « Cost Management in Sweden. From Modern to Post-modern », in Bhimani A. (éd.), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996, p.199-217.

Astley W. G., Van de Ven A. H., « Central Perspectives and Debates in Organization Theory », *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, 1983, p.245-273.

Autier F., *Ni prescrire, ni laisser faire : une analyse exploratoire des logiques de production de l'innovation dans les organisations*, Thèse de Doctorat, HEC, 1999.

Avadikyan A., Lerch C., Mangano H., Sonntag M., « Appréhension de la performance d'un processus complexe par le biais de l'ABM », *Actes du 16<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Montpellier, 18-19 mai 1995.

Bac-Charry B., « Normalisation comptable et inertie face au changement dans les PME », *Revue Française de Gestion*, novembre-décembre 1998, p.129-138.

Bailey N. T. J., *The Mathematical Theory of Epidemics*, Hafner, New York, NY, 1957.

Baldellon M., « L'entreprise étendue : apports de l'Activity-Based Costing. Application à "l'Efficient Consumer Response" (ECR) », *Logistique & Management*, vol. 4, n°2, 1996, p.21-32.

Baldrige J. V., Burnham R. A., « Organizational Innovation : Individual, Organizational, and Environmental Impacts », *Administrative Science Quarterly*, vol. 20, 1975, p.165-176.

Banerjee J., Kane W., « Informing the Accountant », *Management Accounting (UK)*, vol. 74, n°9, 1996, p.30-34.

Bantel K. A., Jackson S. E., « Top Management and Innovations in Banking : Does the Composition of the Top Team Make a Difference ? », *Strategic Management Journal*, vol. 10, 1989, p.107-124.

Barreyre P.-Y., « Typologie des innovations », *Revue Française de Gestion*, janvier - février 1980, p.9-15.

Baumard P., Ibert J., « Quelles approches avec quelles données ? », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.81-103.

Baumgarten S. A., « The Innovative Communicator in the Diffusion Process », *Journal of Marketing Research*, vol. 12, 1975, p.12-18.

Baverez C., Lauré B., « Les apports de l'ABC à l'optimisation de la chaîne de valeur. Comment évoluer vers le supply chain management », *Echanges*, n°153, mars 1999, p.28-33.

Beal G. M., Rogers E. M., « The Adoption of Two Farm Practices in a Central Iowa Community », Ames, Iowa Agricultural and Home Economics Experiment Station, Special Report 26, 1960.

Becker S. W., Whisler T. L., « The Innovative Organization : A Selective View of Current Theory and Research », *Journal of Business*, vol. 40, 1967, p.462-469.

Begouën Demeaux J.-F., Lemaître P., *Pratique d'organisation des services administratifs*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1982.

Béji-Bécheur A., Pras B., « Degré de novation et utilisateur leader : pour une meilleure compréhension de l'adoption des nouveaux produits », in Bloch A. et Manceau D. (coord.), *De l'idée au marché. Innovation et lancement de produits*, Vuibert, Paris, 2000, p.183-211.

Bénier-Pisani C., Bescos P.-L., « L'ABC/ABM dans la banque : le cas de la Banque Populaire de la Côte d'Azur », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.34-39.

Berland N., « La naissance du contrôle budgétaire en France (1930-1960) : rôle des consultants, apprentissage organisationnel et jeu des acteurs chez Pechiney et Saint-Gobain », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 3, volume 2, septembre 1997, p.5-22.

Berland N., Boyns T., Zimnovitch H., « Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standard en Grande-Bretagne et en France : 1880-1950 », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2002, p.169-188.

Berliner C., Brimson J. A., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing. The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, Boston, MA, 1988.

Berry M., *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, CRG, Ecole Polytechnique, 1983.

Berry F. S., Berry W. D., « State Lottery Adoptions as Policy Innovations : An Event History Analysis », *American Political Science Review*, vol. 84, n°2, 1990, p.395-415.

Bescos P.-L., « Contrôle de gestion et management par les activités », *Echanges*, n°113, juin 1995, p.10-12.

Bescos P.-L., « La méthode ABC est-elle utile aux PME ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°305, novembre 1998, p.32-38.

Bescos P.-L., « Du contrôle de gestion au pilotage des activités industrielles », *Echanges*, n°153, mars 1999, p.22-23.

Bescos P.-L., Cauvin E., « L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.23-27.

Bescos P.-L., Cauvin E., Gosselin M., « La comptabilité par activités et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2002, p.209-227.

Bescos P.-L., Cauvin E., Gosselin M., Yoshikawa T., « La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon », *Actes du 22<sup>ème</sup> congrès annuel de l'AFC*, Metz, 2001.

- Bescos P.-L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G., *Contrôle de gestion et management*, 2ème édition, Montchrestien, Paris, 1993.
- Bescos P.-L., Mendoza C., *Le management de la performance*, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1994.
- Bessire D., « Définir la performance », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 5, volume 2, septembre 1999, p.127-150.
- Bessire D., « Recherche “critique” en contrôle de gestion : exercer son discernement », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, volume 2, novembre 2002, p.5-28.
- Besson P., « Où va la comptabilité d’activité ? D’une culture de l’allocation à une culture de la modélisation », *Revue Française de Comptabilité*, n°248, septembre 1993, p.30-36.
- Bhimani A. (éd.), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996.
- Bienaymé A., *L’économie des innovations technologiques*, Que sais-je ?, PUF, Paris, 1994.
- Bigoness W. J., Perreault W. D., « A Conceptual Paradigm and Approach for the Study of Innovators », *Academy of Management Journal*, vol. 24, 1981, p.68-82.
- Bjørnenak T., « Diffusion and Accounting : The Case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, vol. 8, n°1, 1997, p.3-17.
- Blanchet A., Gotman A., *L’enquête et ses méthodes: l’entretien*, Nathan, Paris, 2001.
- Bloch A. et Manceau D. (coord.), *De l’idée au marché. Innovation et lancement de produits*, Vuibert, Paris, 2000.
- Boeker W., Huo Y. P., « Innovation Adoption by Established Firms : Unresolved Issues », *Journal of High Technology Management Research*, vol. 9, 1998, p.115-130.
- Boisselier P., *Contrôle de gestion: cours et applications*, Vuibert, Paris, 1999.
- Boisvert H., « Du contrôle des coûts à la gestion des activités », *Actes du 12<sup>ème</sup> congrès de l’AFC*, Paris, 23-25 mai 1991.
- Boisvert H., « La comptabilité sectorielle des activités et la stratégie », *Actes du 13<sup>ème</sup> congrès de l’AFC*, Bordeaux, 21-23 mai 1992.
- Boisvert H., « Le modèle ABC. Du modèle sanction au contrôle conseil », *Revue Française de Comptabilité*, n°258, juillet-août 1994, p.39-44.
- Boons A. A., Roberts H. J., Roozen F. A., « Contrasting Activity-Based Costing with the German/Dutch Cost Pool Method », *Management Accounting Research*, n°3, juin 1992, p.97-117.

- Bouin X., Simon F.-X., *Les nouveaux visages du contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 2000.
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> édition, PUF, Paris, 1991.
- Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, Sirey, Paris, 1993a.
- Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, PUF, Paris, 1993b.
- Bouquin H., « Pertinence : le retour », *Revue Française de Comptabilité*, n°244, avril 1993c, p.46-51.
- Bouquin H., « ABM et BFR. L'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement d'exploitation », *Revue Française de Comptabilité*, n°267, mai 1995a, p.63-75.
- Bouquin H., « Rimailho revisité », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, vol. 2, septembre 1995b, p.5-33.
- Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Dalloz-Sirey, Paris, 1997a.
- Bouquin H., *Les fondements du contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> édition, PUF, Paris, 1997b.
- Bouquin H., *Le contrôle de gestion*, 4<sup>e</sup> édition, PUF, Paris, 1998.
- Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 3<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 2000a.
- Bouquin H., « Du contrôle de gestion au pilotage », *L'Expansion Management Review*, n°98, septembre 2000b, p.58-66.
- Bouquin H., Nikitin M., « Editorial - Les innovations managériales », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2003, p.3-5.
- Bourguignon A., Malleret V., Nørreklit H., « L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2002, p.7-32.
- Bousquié B., Player R. S., « Projets ABC : les 10 erreurs à ne pas commettre (et comment les éviter) », *Revue Française de Comptabilité*, n°262, décembre 1994, p.44-48.
- Brimm M., « La diffusion des innovations en matière d'organisation », *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai 1984, p.107-118.
- Brimson J. A., *Activity Accounting. An Activity-Based Costing Approach*, John Wiley & Sons, New York, NY, 1991.
- Brimson J. A., « Contrôle de gestion : de l'ABC au CCC », *L'Expansion Management Review*, n°89, juin 1998, p.39-44.



Briole A., Halgand N., « Vers une approche théorique et méthodologique renouvelée du contrôle hospitalier », *Actes du 16<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Montpellier, 18-19 mai 1995.

Broustail J., Fréry F., *Le management stratégique de l'innovation*, Dalloz, Paris, 1993.

Bruggeman W., Slagmulder R., Waeytens D., « Management Accounting Changes. The Belgian Experience », in Bhimani A. (éd.), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996, p.1-30.

Bucki J., Pesqueux Y., « Système d'information », Cahier de recherche du Groupe HEC, n°CR392, 1991.

Burlaud A., Simon C., *Comptabilité de gestion*, Vuibert, Paris, 1993.

Burlaud A., Simon C., *Le contrôle de gestion*, La Découverte, Paris, 1997.

Burlaud A., Simon C., *Comptabilité de gestion. Coûts/contrôle*, 2<sup>e</sup> édition, Vuibert, Paris, 2000.

Burns T., Stalker G., *The management of innovation*, Tavistock Publications, Londres, 1961.

Burns L. R., Wholey D. R., « Adoption and Abandonment of Matrix Management Programs : Effects of Organizational Characteristics and Interorganizational Networks », *Academy of Management Journal*, vol. 36, 1993, p.106-138.

Callon M., « L'innovation technologique et ses mythes », *Gérer et Comprendre*, mars 1994, p.5-17.

Campbell D. T., Stanley J. C., *Experimental and Quasi Experimental Designs for Research*, Rand McNally College Publishing Company, Chicago, 1966.

Capon N., Farley J. U., Lehmann D. R., Hulbert J., « Profiles of Product Innovators Among Large U.S. Manufacturers », *Management Science*, vol. 38, n°2, 1992, p.157-169.

Cargnello-Charles E., « L'approche rentabilité clients appliquée au secteur bancaire », *Actes du 19<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Nantes, 14-16 mai 1998.

Carlier B., Ruprich-Robert C., *Le contrôle de gestion : missions – outils – systèmes d'information et de pilotage*, La lettre du cadre territorial, Voiron, 1996.

Carmines E., Zeller R., *Reliability and Validity Assessment*, Sage, Londres, 1990.

Carré E., « Modes de gestion et gestion des modes », *Gestion 2000*, mars-avril 1998, p.15-30.

Causse G., « Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques », *Actes du 14<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Toulouse, mai 1993.

CEGOS, *Une méthode uniforme de calcul des prix de revient : pourquoi ? Comment ?*, CEGOS, Paris, 1937.

- Cestre G., « Diffusion et innovativité : définition, modélisation et mesure », *Recherche et Applications en Marketing*, vol. 11, 1996, p.69-88.
- Cha G., Piget P., *Comptabilité analytique*, Economica, Paris, 1994.
- Cha G., Piget P., *Comptabilité analytique*, 2e édition, Economica, Paris, 1998.
- Chanaron J.-J., « Processus innovateur », in R. Le Duff (éd.), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, Paris, 1999, p.960-962.
- Chanegrih T., « Les systèmes de coûts par activité : d'une meilleure connaissance à une meilleure gestion des coûts », *Actes du 17<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Valenciennes, 30-31 mai et 1<sup>er</sup> juillet 1996.
- Chanegrih T., « De la perception de la crise des systèmes de coûts à la mise en place de la méthode ABC », *Actes du 19<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Nantes, 14-16 mai 1998.
- Charreire S., Durieux F., « Explorer et tester », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.57-80.
- Chauvey J.-N., « L'analyse d'activités. Un outil d'information stratégique pour les services », *Revue Française de Comptabilité*, n°279, juin 1996, p.51-59.
- Chauvey J.-N., « La méthode ABC à l'épreuve des faits », *Actes du 18<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Paris, 23-25 octobre 1997a.
- Chauvey J.-N., « La méthode ABC à l'épreuve des faits. Application aux PME », *Revue Française de Comptabilité*, n°294, novembre 1997b, p.53-62.
- Chenhall R. H., Langfield-Smith K., « Adoption and Benefits of Management Accounting Practices : An Australian Study », *Management Accounting Research*, vol. 9, 1998a, p.1-19.
- Chenhall R. H., Langfield-Smith K., « 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, 1998b, p.243-264.
- Chesbrough H. W., Teece D. J., « When is Virtual Virtuous ? Organizing for Innovation », *Harvard Business Review*, janvier - février 1996, p.65-73.
- Chiapello E., *Les modes de contrôle des organisations artistiques*, Thèse de Doctorat, HEC, 1994.
- Clarke P. J., Mullins T., « Activity-Based Costing in the Non-Manufacturing Sector in Ireland : A Preliminary Investigation », *Irish Journal of Management*, vol. 22, n°2, 2001, p.1-18.
- Clarke P. J., Thorley Hill N., Stevens K., « Activity-Based Costing in Ireland : Barriers to, and Opportunities for, Change », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, 1999, p.443-468.

- Cohen M. D., March J. G., Olsen J. P., « A Garbage Can Model of Organizational Choice », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, 1972, p.1-25.
- Combes J.-E., Labrousse M.-C., *Audit financier et contrôle de gestion : fondements et cas pratiques*, Publi-Union, Paris, 1997.
- Commissariat Général du Plan, *Entreprise et performance globale*, Economica, Paris, 1997.
- Connoly T., Ashworth G., « Gérer les clients de façon profitable », *Revue Française de Comptabilité*, n°274, janvier 1996, p.67-76.
- Cooper J. R., « A Multidimensional Approach to the Adoption of Innovation », *Management Decision*, vol. 36, n°8, 1998, p.493-502.
- Cooper R., « Le contrôle de gestion ne répond plus », *Harvard - L'Expansion*, n°57, été 1990, p.52-58.
- Cooper R., « Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités. 1<sup>ère</sup> partie », *Revue Française de Comptabilité*, n°249, octobre 1993a, p.59-68.
- Cooper R., « Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités. 2<sup>ème</sup> partie », *Revue Française de Comptabilité*, n°250, novembre 1993b, p.41-50.
- Cooper R., Kaplan R. S., « Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions », *Harvard - L'Expansion*, n°53, été 1989, p.34-50.
- Cooper R., Kaplan R. S., *The Design of Cost Management Systems*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1991a.
- Cooper R., Kaplan R. S., « Mesurez mieux vos prix de revient », *Harvard - L'Expansion*, n°62, automne 1991b, p.106-112.
- Cooper R., Kaplan R. S., Maisel L. S., Morrissey E., Oehm R. M., *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Institute of Management Accountants, Montvale, NJ, 1991.
- Corfmat D., Helluy A., Baron P., *La mutation du contrôle de gestion*, Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Corrigan J., « ABC not Easy in Australia : Survey », *Australian Accountant*, vol. 66, n°10, 1996, p.51-52.
- Cosmas S. C., Sheth J. N., « Identification of Opinion Leaders Across Cultures : An Assessment for Use in the Diffusion of Innovations and Ideas », *Journal of International Business Studies*, vol. 11, 1980, p.66-73.
- Cotton W. D. J., Jackman S. M., Brown R. A., « Note on a New Zealand Replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing Survey », *Management Accounting Research*, vol. 14, 2003, p.67-72.

Courage S., « Tailler dans les coûts... sans licencier », *Capital*, n°44, mai 1995, p.118-120.

Couret F., « Mise en œuvre d'un outil commun de comptabilité analytique à base d'activités dans le secteur vinicole », *Actes du 14<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Toulouse, mai 1993.

Crozier M., Friedberg E., *L'acteur et le système*, Le Seuil, Paris, 1977.

Cuyaubere T., Muller J., *Contrôle de gestion. Tome 1 : la comptabilité analytique*, La Villeguerin, Paris, 1990.

Cuyaubere T., Muller J., *Contrôle de gestion. Tome 1 : la comptabilité analytique*, 2<sup>e</sup> édition, La Villeguerin, Paris, 1993.

Daft R. L., « A Dual-core Model of Organizational Innovation », *Academy of Management Journal*, vol. 21, 1978, p.193-210.

Dahlgren J., Homström M., Nehler H., « Activity-Based Costing - Diffusion and Adoption », Communication au 24<sup>ème</sup> congrès annuel de l'EAA, Athènes, 2001.

Damanpour F., « The Adoption of Technological, Administrative, and Ancillary Innovations : Impact of Organizational Factors », *Journal of Management*, vol. 13, n°4, 1987, p.675-688.

Damanpour F., « Organizational Innovation : A Meta-analysis of Effects of Determinants and Moderators », *Academy of Management Journal*, vol. 34, n°3, 1991, p.555-590.

Damanpour F., « Organizational Size and Innovation », *Organization Studies*, vol. 13, n°3, 1992, p.375-402.

Damanpour F., « Bureaucracy and Innovation Revisited : Effects of Contingency Factors, Industrial Sectors, and Innovation Characteristics », *Journal of High Technology Management Research*, vol. 7, n°2, 1996, p.150-174.

Damanpour F., Evan W. M., « Organizational Innovation and Performance : The Problem of "Organizational Lag" », *Administrative Science Quarterly*, vol. 29, 1984, p.392-409.

Damanpour F., Gopalakrishnan S., « Theories of Organizational Structure and Innovation Adoption : The Role of Environmental Change », *Journal of Engineering Technology Management*, vol. 15, 1998, p.1-24.

Damanpour F., Gopalakrishnan S., « The Dynamics of the Adoption of Product and Process Innovations in Organizations », *Journal of Management Studies*, vol. 38, n°1, 2001, p.45-64.

Davis D. (éd.), *Managing Technological Innovation*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, CA, 1986.

Dean G. W., Joye M. P., Blayney P. J., « Strategic Management Accounting Survey : Overhead Cost Allocation and Performance Evaluation Practices of Australian Manufacturers », Monographie n°8, The Accounting and Finance Foundation within the University of Sydney and National Industries Extension Services, 1991.

- De Guerny J., De Guiriec J.-C., *Principes et pratique de gestion prévisionnelle*, Delmas, Paris, 1990.
- De Guerny J., De Guiriec J.-C., *Contrôle de gestion et choix stratégiques*, 6<sup>e</sup> édition, Delmas, Paris, 1998.
- Deherripon P., *Gestion par activités : une méthode pratique testée sur 25 sites*, Expert Comptable Media, Paris, 1997.
- De Kerorguen Y., « L'ABC: le prochain B.A.-ba de la gestion des coûts », *La Tribune*, 27 septembre 1995.
- De Kerviler I., De Kerviler L., *Le contrôle de gestion à la portée de tous*, Economica, Paris, 2000.
- De La Villarmois O., Tondeur H., « L'ABC en France : les déterminants de la mise en place », *Actes du 17<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Valenciennes, 30-31 mai et 1<sup>er</sup> juillet 1996a.
- De La Villarmois O., Tondeur H., « L'ABC en France : les déterminants de la mise en place », *Echanges*, supplément au n°125, juillet 1996b, p.51-62.
- Demeestère R., « Nouvelles tendances du contrôle de gestion », *Actes du 11<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Paris, 3-5 mai 1990.
- Demeestère R., Lorino P., Mottis N., *Contrôle de gestion et pilotage*, Nathan, Paris, 1997.
- De Meyer A., Nakane J., Miller J., Ferdows K., « Flexibility : The Next Competitive Battle. The Manufacturing Futures Survey », *Strategic Management Journal*, vol. 10, n°2, 1989, p.135-144.
- Denzin N. K., Lincoln Y. S. (éds.), *Handbook of Qualitative Research*, Sage, Thousand Oaks, CA, 1994.
- De Rongé Y., « L'Activity-Based Costing, une solution à l'obsolescence des systèmes de comptabilité analytique traditionnels ? Etude préliminaire des entreprises belges », *Actes du 14<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Toulouse, mai 1993.
- De Rongé Y., *Comptabilité de gestion*, De Boeck, Bruxelles, 1998.
- Desjardins C., « AscoForge améliore son contrôle des coûts », *Option Finance*, n°486, 9 février 1998, p.49-51.
- Dess G. G., Beard D. W., « Dimensions of Organizational Environment », *Administrative Science Quarterly*, vol. 29, 1984, p.52-73.
- Dewar R. D., Dutton J. E., « The Adoption of Radical and Incremental Innovations : An Empirical Analysis », *Management Science*, vol. 32, n°11, 1986, p.1422-1433.

DFCG (association nationale des Directeurs Financiers et de Contrôle de Gestion), *Annuaire 2000*, édité par Dominante, Paris, 2000.

Diard C., « L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett Packard », *Revue Française de Comptabilité*, n°239, novembre 1992, p.55-60.

Diard C., Dondi J., « Audit de la fonction contrôle de gestion : apports de la méthode ABC », *Actes du 19<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Nantes, 14-16 mai 1998.

Diard C., Dondi J., « BPR de la fonction contrôle de gestion par l'audit interne. Apports de la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n°310, avril 1999, p.30-39.

Dierks P. A., Cokins G., « The CAM-I Glossary of Activity-Based Management, Version 3.0 », *Journal of Cost Management*, janvier-février 2001, p.34-43.

DiMaggio P. J., Powell W. W., « The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », *American Sociological Review*, vol. 48, 1983, p.147-160.

Doriath B., *Contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 2000.

Dosi G., « Sources, Procedures, and Microeconomic Effects of Innovation », *Journal of Economic Literature*, vol. 26, septembre 1988, p.1120-1171.

Dosi G., Freeman C., Nelson R., Silverberg G., Soete L. (éds.), *Technological Change and Economic Theory*, Frances Pinter, Londres, 1988.

Downs G. W., Mohr L. B., « Conceptual Issues in the Study of Innovations », *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, 1976, p.700-714.

Drazin R., Schoonhoven C. B., « Community, Population, and Organization Effects on Innovation : A Multilevel Perspective », *Academy of Management Journal*, vol. 39, n°5, 1996, p.1065-1083.

Drucker P., « The Emerging Theory of Manufacturing », *Harvard Business Review*, n°903, mai-juin 1990.

Drucker-Godard C., Ehlinger S., Grenier C., « Validité et fiabilité de la recherche », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.257-287.

Drury C., Tayles M., « Product Costing in UK Manufacturing Organizations », *European Accounting Review*, vol. 3., n°3, 1994, p.443-469.

Dubrulle L., Jourdain D., *Comptabilité analytique de gestion*, Dunod, Paris, 2000.

Dugdale D., Jones T. C., « How Many Companies Use ABC for Stock Valuation ? A Comment on Innes and Mitchell's Questionnaire Findings », *Management Accounting Research*, vol. 8, 1997, p.233-240.

Dupuis J., Perelstein A., « Introduction de la méthode ABC dans la gestion des collectivités territoriales », *Echanges*, supplément au n°116, octobre 1995, p.37-41.

Dupuy Y., Rolland G., *Manuel de contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1991.

Durand T., « Innovation », in R. Le Duff (éd.), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, Paris, 1999, p.495-497.

Durieux F., *Management de l'innovation. Une approche évolutionniste*, Vuibert, Paris, 2000.

Dworaczek A., Oger B., « L'ABC, facteur d'efficience des services internes. Application aux systèmes d'information au sein de Digital Equipment Corporation », *Revue Française de Comptabilité*, n°302, juillet-août 1998, p.40-47.

Eisenhardt K. M., « Building Theories from Case Study Research », *Academy of Management Review*, vol. 14, n°4, 1989, p.532-550.

Engel J. F., Blackwell R. D., Minard P. W., *Consumer behavior*, 7<sup>ème</sup> éd., The Dryden Press, Hinsdale, IL, 1993.

Ernst & Young, « Activity-Based Costing as Survival Strategy », Papier de recherche, Ernst & Young Belgique, Marcel Thiry laan 204, Belgique, 1994.

Ernult J., « Evolution des systèmes de contrôle de gestion dans l'environnement des nouvelles technologies de production », *Actes du 13<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Bordeaux, 21-23 mai 1992.

Ettlie J. E., « Manpower Flows and the Innovation Process », *Management Science*, vol. 26, n°11, 1980, p.1086-1095.

Ettlie J. E., « Organizational Policy and Innovation Among Suppliers to the Food Processing Sector », *Academy of Management Journal*, vol. 26, n°1, 1983, p.27-44.

Ettlie J. E., « The Impact of Intereorganizational Manpower Flows on the Innovation Process », *Management Science*, vol. 31, n°9, 1985, p.1055-1071.

Ettlie J. E., Bridges W. P., O'Keefe R. D., « Organization Strategy and Structural Differences for Radical Versus Incremental Innovation », *Management Science*, vol. 30, n°6, 1984, p.682-695.

Evan W. M., Black G., « Innovation in Business Organisations : Some Factors Associated with Success or Failure of Staff Proposals », *Journal of Business*, vol. 40, 1967, p.519-530.

Evans H., Ashworth G., « Survey Conclusion : Wake Up to the Competition ! », *Management Accounting (UK)*, vol. 74, n°5, 1996, p.16-20.

Evrart S., Mévellec P., « Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles », *Revue Française de Gestion*, mars-avril-mai 1990, p.12-24.

- Evraert S., Mévellec P., « Les systèmes de coûts par activité. Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1991, p.91-102.
- Fennell M. L., « Synergy, Influence, and Information in the Adoption of Administrative Innovations », *Academy of Management Journal*, vol. 27, n°1, 1984, p.113-129.
- Flichy D., « ABC/ABM : vos méthodes de gestion de demain? », *Logistique & Management*, hors série, 1996, p.39-41.
- Fliegel F. C., Kivlin J. E., « Attributes of Innovations as Factors in Diffusion », *American Journal of Sociology*, vol. 72, n°3, 1966, p.235-248.
- Fox W., *Statistiques sociales*, DeBoeck Université - Les Presses de l'Université Laval, Paris et Bruxelles, 1999.
- Frambach R. T., « An Integrated Model of Organizational Adoption and Diffusion of Innovations », *European Journal of Marketing*, vol. 27, n°5, mai 1993, p.22-41.
- Frambach R. T., Barkema H. G., Nooteboom B., Wedel M., « Adoption of a Service Innovation in the Business Market : an Empirical Test of Supply-side Variables », *Journal of Business Research*, vol. 41, 1998, p.161-174.
- Freeman B., Haasz S., Lizzola S., Siersen N., « Maîtriser la rentabilité par client et par circuit de distribution : une méthode d'analyse des coûts », *Logistique & Management*, vol. 7, n°1, 1999, p.67-81.
- Gadrey J. Gallouj F., Weinstein O., « New Modes of Innovation. How Services Benefit Industry », *International Journal of Service Industry Management*, vol. 6, n°3, 1994, p.4-16.
- Galanos J., « ACA : une alternative à ABC/ABM », *Actes du 17<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Valenciennes, 30-31 mai et 1<sup>er</sup> juillet 1996.
- Garmilis A., Arnaud H., Vignon V., *Le contrôle de gestion... en action*, Liaison, Paris, 1992.
- Garrot T., « La gestion hospitalière par la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n°273, décembre 1995, p.53-61.
- Gatignon H., Robertson T. S., « Technology Diffusion : An Empirical Test of Competitive Effects », *Journal of Marketing*, vol. 53, janvier 1989, p.35-49.
- Germain R., « The Role of Context and Structure in Radical and Incremental Logistics Innovation Adoption », *Journal of Business Research*, vol. 35, 1996, p.117-127.
- Germak P., *Contrôle de gestion*, Techniplus, Paris, 1991.
- Gervais M., *Contrôle de gestion et planification de l'entreprise*, 4<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1990.



- Gervais M., *Contrôle de gestion*, 5<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1994.
- Gervais M., *Contrôle de gestion*, 6<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 1997.
- Gervais M., *Contrôle de gestion*, 7<sup>e</sup> édition, Economica, Paris, 2000.
- Gerwin D., « A Theory of Innovation Process for Computer-Aided Manufacturing Technology », *IEEE Transactions on Engineering Management*, vol. 35, n°2, 1988, p.90-100.
- Gilbert P., *L'instrumentation de gestion. La technologie de gestion, science humaine ?*, Economica, Paris, 1998.
- Girard P., « ABC et ABM : perspectives en cinq points », *Banque*, n°596, octobre 1998, p.28.
- Girod-Séville M., Perret V., « Fondements épistémologiques de la recherche », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.13-33.
- Glaser B. G., Strauss A. L., *The Discovery of Grounded Theory : Strategy for Qualitative Research*, Adline De Gruyter, New York, 1967.
- Godowski C., « Apports de la comptabilité par activités à la diversification du risque global bancaire », *Actes du 21<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Angers, mai 2000.
- Godowski C., « Essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2003, p.71-86.
- Gopalakrishnan S., Bierly P., « A Reexamination of Product and Process Innovations Using a Knowledge-Based View », *Journal of High Technology Management Research*, vol. 10, n°1, 1999, p.147-166.
- Gopalakrishnan S., Damanpour F., « Patterns of Generation and Adoption of Innovation in Organizations : Contingency Models of Innovation Attributes », *Journal of Engineering Technology Management*, vol. 11, 1994, p.95-116.
- Gopalakrishnan S., Damanpour F., « A Review of Innovation Research in Economics, Sociology and Technology Management », *Omega*, vol. 25, n°1, 1997, p.15-29.
- Gordon L. A., Narayanan V. K., « Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure : An Empirical Investigation », *Accounting, Organizations and Society*, 1984, p.33-47.
- Gosselin M., « L'effet de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre de la comptabilité par activités », *Actes du 17<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Valenciennes, 30-31 mai et 1<sup>er</sup> juillet 1996.
- Gosselin M., « The Effects of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°2, 1997, p.105-122.

Gosselin M., « Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités », *Finance, Contrôle et Stratégie*, vol. 3, n°4, décembre 2000, p.37-56.

Gosselin M., Mévellec P., « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai 2003, p.87-109.

Gosselin M., Ouellet G., « Les enquêtes sur l'utilisation de la comptabilité par activités : qu'avons nous vraiment appris ? », *Actes du 19<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Nantes, 14-16 mai 1998.

Gosselin M., Ouellet G., « Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons nous vraiment appris ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 5, volume 1, 1999, p.45-57.

Gosselin M., Pinet C., « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, volume 2, novembre 2002, p.127-146.

Goujet C., Raulet C., Raulet C., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion : calcul des coûts complets, analyse des coûts et des marges*, Dunod, Paris, 1996.

Gouldner A. W., « Cosmopolitans and Locals : Toward an Analysis of Latent Social Roles – Part I », *Administrative Science Quarterly*, vol. 2, 1957, p.281-306.

Gouldner A. W., « Cosmopolitans and Locals : Toward an Analysis of Latent Social Roles – Part II », *Administrative Science Quarterly*, vol. 2, 1958, p.444-480.

Gourieux B., Biron N., Nobre T., Beretz L., « La méthode ABC en stérilisation : l'expérience des Hôpitaux universitaires de Strasbourg », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.45-47.

Grandguillot B., Grandguillot F., *L'essentiel de la comptabilité analytique*, Gualino, Paris, 1999.

Grawitz M., *Méthodes des sciences sociales*, 11<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 2001.

Green F. B., Amenkhienan F. E., « Accounting Innovations : A Cross-Sectional Survey of Manufacturing Firms », *Journal of Cost Management*, printemps 1992, p.58-64.

Grenier C., Josserand E., « Recherches sur le contenu et recherches sur le processus », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.104-136.

Greve H. R., « Patterns of Competition : The Diffusion of a Market Position in Radio Broadcasting », *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, 1996, p.29-60.

Griliches Z., « Hybrid Corn : An Exploration in the Economics of Technological Change », *Econometrica*, vol. 25, 1957, p.501-522

Guba E. G., Lincoln Y. S., « Competing Paradigms in Qualitative Research », in Denzin N. K., Lincoln Y. S. (éds.), *Handbook of Qualitative Research*, Sage, Thousand Oaks, CA, 1994, p.105-117.

Guedj N., et collaborateurs, *Le contrôle de gestion*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1991.

Guedj N., et collaborateurs, *Le contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Les Editions d'Organisation, Paris, 1995.

Guedj N., et collaborateurs, *Le contrôle de gestion*, 3<sup>e</sup> édition, Les Editions d'Organisation, Paris, 2000.

Gueye M., *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, 1997.

Gueye M., Bescos P.-L., « Où en est la comptabilité par activités en France : résultats d'une enquête menée auprès de 70 entreprises implantées en France », in Commissariat Général du Plan, *Entreprise et performance globale*, Economica, Paris, 1997, p.213-230.

Guyon C., Prouteau G., Flück C., « ABC... GRH : L'implication active des opérationnels, facteur-clé de succès de l'ABC », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.48-56.

Hage J., *Theories of Organizations*, John Wiley & Sons, New York, NY, 1980.

Hage J., Aiken M., « Program Change and Organizational Properties : A Comparative Analysis », *American Journal of Sociology*, vol. 72, 1967, p.503-519.

Hage J., Dewar R., « Elite Values vs. Organizational Structure in Predicting Innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 18, 1973, p.279-290.

Hägerstrand T., *Innovation Diffusion as a Spatial Process*, The University of Chicago Press, Chicago, 1967.

Halgand N., « Comptabilité et pertinence : une proposition constructiviste pour le nouveau management hospitalier », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 3, vol. 2, 1997, p.77-92.

Hart E. W., Jacoby J., « Novelty, Recency and Scarcity as Predictors of Perceived Newness », *Actes de l'American Psychological Association*, vol. 8, 1973, p.270-271.

Hatchuel A., Weil B., *L'expert et le système*, Economica, Paris, 1992.

Hauer G., *Hierarchische kennzahlenorientierte Entscheidungsrechnung - Ein Beitrag zum Investitions- und Kostenmanagement*, Thèse de Doctorat, Regensburg, 1994.

Henderson R. M., Clark K. B., « Architectural Innovation : The Reconfiguration of Existing Product Technologies and the Failure of Established Firms », *Administrative Science Quarterly*, vol. 35, 1990, p.9-30.

Henriet A., « Le paradigme de l'activité appliqué au management des collectivités territoriales », *Actes du 16<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Montpellier, 18-19 mai 1995.

Hoffman R. C., « Organizational Innovation : Management Influence Across Cultures », *Multinational Business Review*, vol. 7, n°1, 1999, p.37-49.

Howell J. M., Higgins C. A., « Champions of Technological Innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 35, 1990, p.317-341.

Hrisak D., « The Controller as Business Strategist », *Management Accounting (US)*, vol. 78, n°6, 1996, p.48-49.

Huberman A. M., Miles M. B., « Data Management and Analysis Methods », in Denzin N. K. et Lincoln Y. S. (éds.), *Handbook of Qualitative Research*, Sage, Thousand Oaks, CA, 1994, p.428-444.

Hull F., Hage J., « Organizing for Innovation : Beyon Burns and Stalker's Organic Type », *Sociology*, vol. 16, n°4, 1982, p.564-577.

Hussein M. E. A., « The Innovative Process in Financial Accounting Standards Setting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 6, n°1, 1981, p.27-37.

Innes J., Mitchell F., « ABC : A Survey of CIMA Members », *Management Accounting (UK)*, 1991, p.28-30.

Innes J., Mitchell F., « ABC a Follow-Up Survey of CIMA Members », *Management Accounting (UK)*, vol. 73, n°7, 1995a, p.50-52.

Innes J., Mitchell F., « A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies », *Management Accounting Research*, vol. 6, 1995b, p.137-153.

Innes J., Mitchell F., « The Application of Activity-Based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions », *The Service Industries Journal*, vol. 17, n°1, 1997a, p.190-203.

Innes J., Mitchell F., « Survey Research on Activity-Based Costing : A Reply to Dugdale and Jones », *Management Accounting Research*, vol. 8, 1997b, p.241-249.

Innes J., Mitchell F., Sinclair D., « Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies : A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results », *Management Accounting Research*, vol. 11, 2000, p.349-362.

Israelsen P., Andersen M., Rohde C., Sørensen P. E., « Management Accounting in Denmark. Theory and Practice », in Bhimani A. (éd.), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996, p.31-53.

Jeans J. H., *Physics and Philosophy*, University of Michigan Press, Ann Arbor, 1966.

Johnson H. T., Kaplan R. S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, MA, 1987.

Jones T. C., Dugdale D., « The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, 2002, p.121-163.

Jourdain S., « ABC : la comptabilité de gestion revue et corrigée », *L'Entreprise*, n°124, janvier 1996, p.46-51.

Kaplan R. S., « Calcul des coûts : un seul système ne suffit pas ! », *Harvard – L'Expansion*, n°51, hiver 1988/89, p.100-107.

Kaplan R. S., « Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts », *L'Expansion Management Review*, n°79, décembre 1995, p.46-52.

Katz D., Kahn R. L., *The Social Psychology of Organizations*, 2<sup>ème</sup> éd., John Wiley & Sons, New York, NY, 1978.

Katz E., Lazarsfeld F., *Personal Influence : The Part Played by People in the Flow of Mass Communications*, The Free Press, New York, NY, 1955.

Keiser A.-M., *Comptabilité analytique et de gestion*, Eska, Paris, 1994.

Keiser A.-M., *Contrôle budgétaire et de gestion*, Eska, Paris, 1995.

Kérébel P., « La comptabilité par activités : de l'industrie à la banque », *Banque*, n°587, décembre 1997, p.60-62.

Kérébel P., « Quels enjeux stratégiques pour la comptabilité par activités bancaires ? », *Echanges*, n°140, janvier 1998, p.12-20.

Kérébel P., « Comprendre le controlling anglo-saxon. De l'activity based costing au feature costing », *Echanges*, n°158, août/septembre 1999, p.19-23.

Khouatra D., « Réforme de la comptabilité communale et gestion par activités », *Actes du 18<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Paris, 23-25 octobre 1997.

Kim L., « Organizational Innovation and Structure », *Journal of Business Research*, vol. 8, 1980, p.225-245.

Kimberly J. R., « Managerial Innovation », in Nystrom P. C. et Starbuck W. H. (éds.), *Handbook of Organizational Design*, Oxford University Press, Oxford, 1981, p.84-104.

Kimberly J. R., « The Organizational Context of Innovation », in D. Davis (éd.), *Managing Technological Innovation*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, CA, 1986, p.23-43.

- Kimberly J. R., Evanisko M. J., « Organizational Innovation : The Influence of Individual, Organizational, and Contextual Factors on Hospital Adoption of Technological and Administrative Innovations », *Academy of Management Journal*, vol. 24, n°4, 1981, p.689-713.
- Kinnunen J., « Gabriel Tarde as a Founding Father of Innovation Diffusion Research », *Acta Sociologica*, vol. 39, 1996, p.431-442
- Kitchell S., « Corporate Culture, Environmental Adaptation, and Innovation Adoption : A Qualitative/Quantitative Approach », *Journal of the Academy of Marketing Science*, vol. 23, n°3, 1995, p.195-205.
- Knight K. E., « A Descriptive Model of the Intra-Firm Innovation Process », *Journal of Business*, vol. 40, 1967, p.478-496.
- Kotler P., Dubois B., *Marketing Management*, Publi-Union, Paris, 1994.
- Krumwiede K. R., « The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, 1998a, p.239-277.
- Krumwiede K. R., « ABC Why it's Tried and How it Succeeds », *Management Accounting (US)*, avril 1998b, p.32-38.
- Lachmann J., *Le financement des stratégies de l'innovation*, Economica, Paris, 1993.
- Lacombe I., « Comment adapter l'ABC (Activity-Based Costing) aux services ? », *Actes du 18<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Paris, 23-25 octobre 1997.
- Lacombe I., « L'application de l'ABC-ABM au domaine des services. Le cas de la maintenance informatique chez Hewlett-Packard », *Revue Française de Comptabilité*, n°297, février 1998, p.45-51.
- Laitinen E. K., « Toimintolaskennassa ongelmina », *Yritystalous*, vol. 3, 1995, p.66-69.
- Laluveau F., « MO.N.A.CO. : les Caisses d'Épargne en pôle position sur l'ABC », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.31-33.
- Langfield-Smith K., « Management Control Systems and Strategy : A Critical Review », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n°2, 1997, p.207-232.
- Langlois G., Bonnier C., *Contrôle de gestion*, Foucher, Paris, 1996.
- Larsen T. J., McGuire E. (éds), *Information Systems Innovation and Development : Issues and Directions*, Idea Group Publishing, Londres, 1998.
- Lauzel P., Teller R., *Contrôle de gestion et budgets*, Sirey, Paris, 1997.

Laverty J., « Introduire la gestion par les activités dans l'entreprise : une décision stratégique », *Revue Française de Comptabilité*, n°289, mai 1997, p.31-36.

Laverty J., Demeestère R., *Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle*, Dunod, Paris, 1990.

Lazarsfeld P. F., Menzel H., « Mass Media and Personal Influence », in Schramm W. (éd.), *The Science of Human Communication*, Basic Books, New York, NY, 1963.

Lebas M., « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°226, septembre 1991, p.47-63.

Lebas M., « L'ABM ou le Management Basé sur les Activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°237, septembre 1992a, p.61-66.

Lebas M., « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Gestion Industrielle*, n°4, 1992b, p.59-86.

Lebas M., « Du coût de revient au management par les activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°258, juillet-août 1994a, p.45-51.

Lebas M., « Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français : une étude de la pratique », *Revue Française de Comptabilité*, n°252, janvier 1994b, p.51-58.

Lebas M., « “Le management de la performance” de Pierre-Laurent Bescos et Carla Mendoza », *Revue Française de Comptabilité*, n°263, janvier 1995, p.69-71.

Lebas M., « Méthode ABC », in Romagni P. et al., *10 Outils clés du management*, Les Presses du Management/Les Editions du GO, Paris, 1996a, p.203-238.

Lebas M., « Comptabilité de gestion et cessions inter unités. Etude des pratiques de neuf groupes industriels européens », *Revue Française de Comptabilité*, n°276, mars 1996b, p.55-62.

Lebas M., Mévellec P., « A l'initiative du CEREDÉ : une nouvelle chronique sur la comptabilité de gestion », *Revue Française de Comptabilité*, n°237, septembre 1992, pp. 60-61.

Lebas M., Mévellec P., « Théories et pratiques », *Revue Française de Comptabilité*, n°244, avril 1993, p.45.

Lebas M., Mévellec P., « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, mai 1999, p.77-91.

Leclere D., *L'essentiel de la comptabilité analytique*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1997.

Le Duff R. (éd.), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, Paris, 1999.

- Le Mestre P., « De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continue », *Revue Française de Comptabilité*, n°319, février 2000, p.49-54.
- Leonard-Barton D., « Experts as Negative Opinion Leaders in the Diffusion of a Technological Innovation », *Journal of Consumer Research*, vol. 11, 1985, p.914-926.
- Levant Y., De La Villarmois O., « Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA) », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 7, volume 2, novembre 2001, p.45-66.
- Lewis L. K., Seibold D. R., « Innovation Modification During Intraorganizational Adoption », *Academy of Management Review*, vol. 18, n°2, 1993, p.322-354.
- Loh L., Venkatraman N., « Diffusion of Information Technology Outsourcing : Influence Sources and the Kodak Effect », *Information Systems Research*, vol. 3, n°4, 1992, p.334-358.
- Loilier T., Tellier A., *Gestion de l'innovation*, Management & Société, Paris, 1999.
- Loiseau A., « Pertinence de la modélisation par activités dans le pilotage des charges tertiaires : essai de validation », *Actes du 14<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Toulouse, mai 1993.
- Löning H., Pesqueux Y., et collaborateurs, *Le contrôle de gestion*, Dunod, Paris, 1998.
- Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991.
- Lorino P., « Gestion par activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°282, octobre 1996, p.81-82.
- Lorino P., *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris, 1997a.
- Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance. Le guide du pilotage*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1997b.
- Lorino P., *Méthodes et pratiques de la performance. Le pilotage par les processus et les compétences*, 2<sup>e</sup> édition, Les Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Lukka K., Granlund M., « Cost Accounting in Finland : Current Practice and Trends of Development », *European Accounting Review*, vol. 5, n°1, 1996, p.1-28.
- Malmi T., « Activity-Based Costing in Finnish Metal and Engineering Industries », *Papier de recherche*, 1995.
- Malmi T., « Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations : an Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, 1999, p.649-672.
- Malo J.-L., Mathe J.-C., *L'essentiel du contrôle de gestion*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1998.



- Malo J.-L., Mathe J.-C., *L'essentiel du contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Les Editions d'Organisation, Paris, 2000.
- Mansfield E., « Technical Change and the Rate of Imitation », *Econometrica*, vol. 29, n°4, 1961, p.741-766.
- March J. G., « Footnotes to Organizational Change », *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, 1981, p.563-577.
- Marquès E., *Comptabilités de gestion. Tradition et nouveautés*, Nathan, Paris, 1998.
- Marteau M.-G., « La comptabilité analytique face aux nouvelles règles de gestion de production », *Direction et Gestion des Entreprises*, n°135, mars-avril 1992, p.59-68.
- Maunoury J.-L., « Innovation », *Encyclopædia Universalis*, éd. CD-ROM, 1999.
- Mendoza C., « Mettre en œuvre la méthode ABC », *Revue Fiduciaire Comptable*, n°267, novembre 2000, p.43-48.
- Mérindol N., Obadia S., « Le choix de la méthode ABC », *Banque*, n°598, octobre 1998, p.26-27.
- Mévellec P., *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Editions Comptable Malesherbes, Paris, 1990a.
- Mévellec P., « Coût complet à base d'activités : une étude comparative », *Revue Française de Comptabilité*, n°216, octobre 1990b, p.83-91.
- Mévellec P., « Qu'est-ce qu'une activité ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°238, octobre 1992a, p.54-55.
- Mévellec P., « Le changement en œuvre », *Revue Française de Comptabilité*, n°239, novembre 1992b, p.54.
- Mévellec P., « Système de calcul de coûts de revient et subventionnements croisés », *Revue Française de Comptabilité*, n°241, janvier 1993a, p.54.
- Mévellec P., « Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC », *Revue Française de Comptabilité*, n°251, décembre 1993b, p.36-44.
- Mévellec P., « Coûts à base d'activités : un succès construit sur un malentendu », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 1994a, p.20-29.
- Mévellec P., « A propos du dernier livre de Henri Bouquin "Comptabilité de gestion" », *Revue Française de Comptabilité*, n°253, février 1994b, p.59.
- Mévellec P., *Le calcul des coûts dans les organisations*, Editions La Découverte, Paris, 1995a.

- Mévellec P., « La comptabilité à base d'activités », *Revue Fiduciaire Comptable*, n°212, octobre 1995b, p.37-68.
- Mévellec P., « La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 1, n°1, mars 1995c, p.62-80.
- Mévellec P., « Quelles leçons tirer de l'acclimatation de l'ABC en France ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°277, avril 1996, p.37-43.
- Mévellec P., « Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une recherche-formation-action », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 6, n°1, mars 2000, p.27-46.
- Mévellec P., « Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 9, volume 1, mai 2003, p.95-110.
- Meyer D., *L'apport de l'approche par activités : de l'analyse des processus à la gestion des compétences*, Thèse de Doctorat UTC, Université de Technologie de Compiègne, 1999.
- Meyer J., *Le contrôle de gestion*, 8<sup>e</sup> édition, PUF, Paris, 1995.
- Meyer D., Briffaut J.-P., « Racines allemandes de l'approche par activités », *Direction et Gestion*, n°175-176, 1999, p.23-37.
- Meyer A. D., Goes J. B., « Organizational Assimilation of Innovations : A Multilevel Contextual Analysis », *Academy of Management Journal*, vol. 31, n°4, 1988, p.897-923.
- Midgley D. F., Dowling G. R., « Innovativeness : The Concept and its Measurement », *Journal of Consumer Research*, vol. 4, 1978, p.229-242.
- Midler C., « Logique de la mode managériale », *Gérer et Comprendre*, 1986, p.74-85.
- Miles M. B., Huberman A. M., *Analyse des données qualitatives. Recueil de nouvelles méthodes*, De Boeck, Bruxelles, 1991.
- Miles R. E., Snow C. C., *Organizational Strategies, Structure and Process*, McGraw-Hill, New York, NY, 1978.
- Milkoff R., « Un exemple de mise en œuvre d'ABC. Objectifs : améliorer l'efficacité et l'efficience », *Actes du 15<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Paris, 1994.
- Milkoff R., « Une double lecture d'ABC », *Actes du 16<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Montpellier, 18-19 mai 1995.
- Milkoff R., « ABC-ABM. Une méthode à double lecture », *Personnel*, n°371, juillet 1996, p.14-17.
- Miller D., Friesen P. H., « Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum », *Strategic Management Journal*, vol. 3, 1982, p.1-25.

- Miller J., Vollmann T., « The Hidden Factory », *Harvard Business Review*, septembre-octobre 1985, p.142-150.
- Mintzberg H., Raisinghani D., Théorét A., « The Structure of “Unstructured” Decision Processes », *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, 1976, p.246-275.
- Moch M. K., Morse E. V., « Size, Centralization and Organizational Adoption of Innovations », *American Sociological Review*, vol. 42, 1977, p.716-725.
- Moisdon J.-C. (éd.), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan, Paris, 1997.
- Moles A., « Invention », *Encyclopaedia Universalis*, éd. CD-Rom, 1999.
- Moore G. C., Benbasat I., « Development of an Instrument to Measure the Perceptions of Adopting an Information Technology Innovation », *Information Systems Research*, vol. 2, n°3, 1991, p.192-222.
- Morard B., Cargnello-Charles E., Trahand J., *Comptabilité de gestion: coût, activité, répartition*, PUG, Grenoble, 2000.
- Muchielli A., Guivarch J., *Nouvelles méthodes d'étude des communications*, Armand Collin, Paris, 1998.
- Myers J. H., Robertson T. S., « Dimensions of Opinion Leadership », *Journal of Marketing Research*, vol. 9, 1972, p.41-46.
- Naulleau G., Rouach M., « Les méthodes récentes du contrôle de gestion : les apports pour la banque », *Banque*, n°590, mars 1998, p.46-49.
- Naulleau G., Rouach M., *Contrôle de gestion et stratégie dans la banque*, La revue Banque éditeur, Paris, 2000.
- Nelson R. R., Winter S. G., *An Evolutionary Theory of Economic Change*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1982.
- Nicholls B., « ABC in the UK - A Status Report », *Management Accounting (UK)*, vol. 70, n°5, 1992, p.22-27.
- Nieuwbourg P., « E-business et système décisionnel complètent les progiciels financiers », *Option Finance*, n°597, 22 mai 2000, p.33-56.
- Normann R., « Organizational Innovativeness : Product Variation and Reorientation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 16, 1971, p.203-215.
- Nystrom P. C., Starbuck W. H. (éds.), *Handbook of Organizational Design*, Oxford University Press, Oxford, 1981
- Obadia S., Faubert M., « Méthode ABC: une approche industrielle », *BanqueMagazine*, n°618, octobre 2000, p.32-33.

O'Callaghan R., « Technology Diffusion and Organizational Transformation : An Integrative Framework », in Larsen T. J. et McGuire E., *Information Systems Innovation and Development : Issues and Directions*, Idea Group Publishing, Londres, 1998.

Oriot-Avellana F., *L'influence des acteurs sur les différences de mise en œuvre d'un système de contrôle de gestion : la cas d'une banque à réseau*, Thèse de Doctorat, HEC, 2003.

Pennings J. M., Buitendam A. (éds.), *New Technology as Organizational Innovation*, Ballinger Pub. Co., Cambridge, MA, 1987.

Pesqueux Y., « Modèles de l'entreprise et méthodes de calcul des coûts. Approche critique de la comptabilité d'activité », *Revue Française de Comptabilité*, n°292, septembre 1997, p.61-67.

Pesqueux Y., *Le gouvernement de l'entreprise comme idéologie*, Ellipses, Paris, 2000.

Pesqueux Y., *Organisations : modèles et représentations*, PUF, Paris, 2002.

Pesqueux Y., Martory B., *La nouvelle comptabilité des coûts*, PUF, Paris, 1995.

Pezet A., « La gestion du risque dans la décision d'investissement industriel : de la mesure à l'analyse. Une étude longitudinale et contextuelle », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 6, volume 2, septembre 2000, p.5-19.

Pierce J. L., Delbecq A. L., « Organizational Structure, Individual Attitudes, and Innovation », *Academy of Management Review*, vol. 2, n°1, 1977, p.26-37.

Piget P., « La comptabilité à base d'activités. Principes généraux et application », *Direction et Gestion*, n°169-170, janvier 1998, p.23-31.

Pirlot F., *Analyse de la diffusion des innovations : perception des attributs et des moyens d'information*, Thèse de Doctorat d'Etat, IAE Lille, 1976.

Pohlen T. L., La Londe B. J., « L'analyse ABC, un outil stratégique de reconception des processus logistiques », *Logistique & Management*, vol. 8, n°1, 2000, p.39-50.

Porter M., *Choix stratégiques et concurrence*, Economica, Paris, 1982.

Porter M., *L'avantage concurrentiel*, Interéditions, Paris, 1986.

Prouteau G., « Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands. Le cas de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou », *Revue Française de Comptabilité*, n°260, octobre 1994, p.48-56.

Rabiller P., Bouillit-Chabert A., Masseyeff R., « De l'expertise à la co-production du chiffre. La gestion par activités à l'hôpital, le cas de la stérilisation », *Echanges*, n°155, mai 1999, p.26-32.

Rabiller P., Masseyeff R., « L'apport de l'ABC au laboratoire d'analyses de biologie médicale », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.40-44.

Raffish N., Turney P. B., « Glossary of Activity-Based Management », *Journal of Cost Management*, automne 1991, p.53-63.

Raimbault G., *Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle: outils de gestion*, Eyrolles, Paris, 1991.

Rautajoki P., « Tuotta vuuden mittaus ja analysointi metalliteollisuudessa, Tampereen Teknillinen korkeakoulu », *Tutkimasraportteja*, n°1, 1995.

Ravidat N., « Le client objet de la comptabilité d'activités », *Revue Française de Comptabilité*, n°325, septembre 2000, p.28-30.

Ravignon L., « Le chemin de fer et le monstre. Une application de la méthode ABC dans la presse écrite », *Revue Française de Comptabilité*, n°278, mai 1996, p.59-64.

Ravignon L., « Deux réponses de l'ABC face aux petites commandes et à l'élargissement de la gamme de produits », *Echanges*, n°153, mars 1999, p.40-42.

Ravignon L., Bescos P.-L., Joalland M., Le Bourgeois S., Maléjac A., *La méthode ABC/ABM. Piloter efficacement une PME*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1998.

Reeve J. M., « L'«activity-based management» en question », *L'Expansion Management Review*, n°83, décembre 1996, p.31-41.

Ritt R., « La méthode ABC appliquée au service logistique d'une usine de production de moteurs d'avion : résultats et apports de la méthode », *Logistique & Management*, hors série, 1996, p.35-38.

Roberts M., Silvester K., « Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir », *L'Expansion Management Review*, n°80, mars 1996, p.34-44.

Robertson T. S., « The Process of Innovation and the Diffusion of Innovations », *Journal of Marketing Research*, janvier 1967, p.14-19.

Robertson T. S., Gatignon H., « Competitive Effects on Technology Diffusion », *Journal of Marketing*, vol. 50, juillet 1986, p.1-12.

Robertson T. S., Gatignon H., « The Diffusion of High Technology Innovations. A Marketing Perspective », in Pennings J. M. et Buitendam A. (éds.), *New Technology as Organizational Innovation*, Ballinger Pub. Co., Cambridge, MA, 1987, p.179-196.

Robertson M., Swan J., Newell S., « The Role of Networks in the Diffusion of Technological Innovation », *Journal of Management Studies*, vol. 33, 1996, p.333-359.

Rogers E. M., *Diffusion of Innovation*, The Free Press, New York, NY, 1962.

Rogers E. M., avec Shoemaker F. F., *Communication of Innovations : a Cross-Cultural Approach*, The Free Press, New York, NY, 1971.

Rogers E. M., *Diffusion of Innovations*, 3<sup>ème</sup> éd., The Free Press, New York, NY, 1983.

Rogers E. M., *Diffusion of Innovations*, 4<sup>ème</sup> éd., The Free Press, New York, NY, 1995.

Rolland G., « Les nouvelles approches de la comptabilité : portées et limites de la remise en cause du modèle classique », *Actes du 13<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Bordeaux, 21-23 mai 1992.

Romagni P., Moriou S., Roquilly C., Aliouat B., Orvoen J.-J., Estingoy M., Cazals B., Bocher L., Lebas M., Bost I., Dussauge P., Garette B., *10 Outils clés du management*, Les Presses du Management/Les Editions du GO, Paris, 1996.

Rosner M. M., « Economic Determinants of Organizational Innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, 1968, p.614-625.

Rouach M., « Connaître les coûts opérationnels. De la théorie à la pratique », *Banque*, n°596, octobre 1998, p.21-23.

Rouach M., « Le contrôle de gestion a un rôle clé dans la stratégie », *BanqueMagazine*, n°618, octobre 2000, p.22-25.

Rouach M., Naulleau G., *Le contrôle de gestion bancaire et financier*, La revue Banque éditeur, Paris, 1990.

Rowe L. A., Boise W. B., « Organizational Innovation : Current Research and Evolving Concepts », *Public Administration Review*, mai - juin 1974, p.284-293.

Royer I., Zarlowski P., « Le design de la recherche », in Thiétart R.-A. et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999, p.139-168.

Ruttan V. W., « Usher and Schumpeter on Invention, Innovation and Technological Change », *Quarterly Journal of Economics*, vol. 73, 1959, p.596-606.

Ryan J. F., Murray J. A., « The Diffusion of a Pharmaceutical Innovation in Ireland », *European Journal of Marketing*, vol. 11, n°1, 1977, p.3-12.

Saada T., Burlaud A., Simon C., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, Vuibert, Paris, 1995.

Saada T., Burlaud A., Simon C., *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 2<sup>e</sup> édition, Vuibert, Paris, 1998.

Sainsaulieu R., *Sociétés en mouvement – La ressource des institutions intermédiaires*, Desclée de Brouwer, Paris, 2001.

Savall H., Zardet V., *Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts-performances cachés*, Eyrolles/Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1992.

- Scherrer G., « Management Accounting. A German Perspective », in Bhimani A. (éd.), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996, p.100-122.
- Schön D. A., « Champions for Radical New Inventions », *Harvard Business Review*, vol. 41, 1963, p.77-86.
- Schramm W. (éd.), *The Science of Human Communication*, Basic Books, New York, NY, 1963.
- Schumpeter J., *Théorie de l'évolution économique*, Dalloz, Paris, 1935.
- Sciulli L. M., « How Organizational Structure Influences Success in Various Types of Innovations », *Journal of Retail Banking Services*, vol. 20, n°1, 1998, p.13-18.
- Shane S., « Uncertainty Avoidance and the Preference for Innovation Championing Roles », *Journal of International Business Studies*, vol. 26, 1995, p.47-59.
- Shank J., Govindarajan V., *La gestion stratégique des coûts*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1995.
- Shim E., Stagliano A. J., « A Survey of U.S. Manufacturers on Implementation of ABC », *Journal of Cost Management*, mars/avril 1997, p.39-41.
- Shim E., Sudit E. F., « How Manufacturers Price Products », *Management Accounting (US)*, vol. 76, n°8, 1995, p.37-39.
- Siboni K., Auchecorne V., « La mise en place d'une comptabilité analytique par activités à l'Union des groupements d'achats publics », *Echanges*, n°145, juin 1998, p.52-53.
- Simon H. A., *Administration et processus de décision*, Economica, Paris, 1983.
- Snow C. C., Hambrick D. C., « Measuring Organizational Strategies : Some Theoretical and Methodological Problems », *Academy of Management Review*, vol. 5, 1980, p.527-538.
- Snow C. C., Hrebiniak L. G., « Distinctive Competence and Organizational Performance », *Administrative Science Quarterly*, 1980, p.317-336.
- Solle G., Garrot T., « Le processus : une voie de refonte du contrôle de gestion dans les entreprises de service. Application au secteur public non-marchand », *Actes du 16<sup>ème</sup> congrès de l'AFC*, Montpellier, 18-19 mai 1995.
- Sørensen P. E., Israelsen P., « The Diffusion of Modern Cost Management Techniques in Danish Manufacturing Companies », Papier de recherche, Aarhus School of Business, 1994.
- Staubus G. J., *Activity Costing and Input-Output Accounting*, Irwin, Homewood, IL, 1971, in Staubus G. J., *Activity Costing for Decisions*, Garland Publishing, New York, NY, 1988.
- Staubus G. J., *Activity Costing for Decisions*, Garland Publishing, New York, NY, 1988.

- Subramanian A., « Innovativeness : Redefining the Concept », *Journal of Engineering And Technology Management*, vol. 13, 1996, p.223-243.
- Subramanian A., Nilakanta S., « Organizational Innovativeness : Exploring the Relationship Between Organizational Determinants of Innovation, Types of Innovations, and Measures of Organizational Performance », *Omega*, vol. 24, n°6, 1996, p.631-647.
- Swan J., Newell S., Robertson M., « Inter-organizational Networks and Diffusion of Information Technology : Developing a Framework », in Larsen T. J. et McGuire E. (éds), *Information Systems : Issues and Directions*, Idea Group Publishing, Londres, 1998, p.220-250.
- Swanson B. E., « Information Systems Innovation Among Organizations », *Management Science*, vol. 40, n°9, 1994, p.1069-1092.
- Szendi J. Z., Elmore R. C., « Management Accounting : Are New Techniques Making In-Roads with Practitioners ? », *Journal of Accounting Education*, vol. 11, 1993, p.61-76.
- Tarde G., *The Laws of Imitation*, University of Chicago Press, New York, NY, 1969.
- Tardy X., « La choix entre ABC et ABM. Une question d'applications », *Revue Française de Comptabilité*, n°295, décembre 1997, p.53-57.
- Tcheng H., « Safe Ascoforge : un exemple réussi de mise en place d'ABC », *Echanges*, n°138, novembre 1997, p.40-41.
- Tcheng H., Lacombe I., « Comment l'ABC-ABM s'inscrit-il dans la nouvelle économie ? », *Echanges*, n°168, juillet 2000, p.28-30.
- Tchénio M., Vailhen J.-P., Garibian G., *La pratique du BBZ*, Interéditions, Paris, 1983.
- Teece D. J., « Firm Organization, Industrial Structure, and Technological Innovation », *Journal of Economic Behavior & Organization*, vol. 31, 1996, pp. 193-224.
- Thiétart R.-A., et collaborateurs, *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, 1999.
- Thomas A., « L'Activity Based Value Management : une approche particulière de l'« Activity Based Management' » », *Logistique & Management*, vol. 4, n°2, 1996, p.33-43.
- Thompson V. A., « Bureaucracy and Innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 10, 1965, p.1-20.
- Tornatzky L. G., Klein K. J., « Innovation Characteristics and Innovation Adoption-Implementation : A Meta-Analysis of Findings », *IEEE Transactions on Engineering Management*, vol. 29, 1982, p.28-45.
- Turney P. B., *Activity-Based Costing. The Performance Breakthrough*, Kogan Page, Londres, 1997 (1ère édition : 1991).



Tushman M. L., « Special Boundary Roles in the Innovation Process », *Administrative Science Quarterly*, vol. 22, 1977, p.587-605.

Tushman M. L., Anderson P., « Technological Discontinuities and Organizational Environments », *Administrative Science Quarterly*, vol. 31, 1986, p.439-465.

Tushman M. L., Katz R., « External Communication and Project Performance : An Investigation into the Role of Gatekeepers », *Management Science*, vol. 26, 1980, p.1071-1085.

Tushman M. L., Nadler D., « Organizing for Innovation », *California Management Review*, vol. 28, n°5, printemps 1986, p.74-92.

Tushman M. L., Scanlan T. J., « Boundary Spanning Individuals : Their Role in Information Transfer and their Antecedents », *Academy of Management Journal*, vol. 24, 1981, p.289-305.

Tzokas N., Saren M., « Innovation Diffusion : The Emerging Role of Suppliers versus the Traditional Dominance of Buyers », *Journal of Marketing Management*, vol. 8, 1992, p.69-79.

Usher A. P., *A History of Mechanical Inventions*, Harvard University Press, Cambridge, MA, 1954.

Utterbarck J. M., « The Process of Technological Innovation within the Firm », *Academy of Management Journal*, vol. 14, 1971, p.75-88.

Van de Ven A. H., « Central Problems in the Management of Innovation », *Management Science*, vol. 32, n°5, 1986, p.590-607.

Virtanen K., Malmi T., Vaivio J., Kasanen E., « Drivers of Management Accounting in Finland », in Bhimani A. (éd.), *Management Accounting, European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford, 1996, p.54-73.

Vlasselaer M., *Le pilotage de l'entreprise: des outils pour gérer la performance future*, Publi-Union, Paris, 1997.

Wolfe R., « Organizational Innovation : Review, Critique and Suggested Research Directions », *Journal of Management Studies*, vol. 31, n°3, 1994, p.405-431.

Yin R. K., *Case Study Research. Design and Methods*, Sage, Newbury Park, CA, 1989.

Zaltman G., Lin N., « On the Nature of Innovation », *American Behavioral Scientist*, 1970, p.651-673.

Zaltman G., Duncan R., Holbek J., *Innovations and Organizations*, John Wiley & Sons, New York, NY, 1973a.

Zaltman C., Pinson C., Angelmar R., *Metatheory and Consumer Research*, Holt, Reinhart and Winston, New York, NY, 1973b.

Zmud R. W., « Diffusion of Modern Software Practices : Influence of Centralization and Formalization », *Management Science*, vol. 28, n°12, 1982, p.1421-1431.

Zmud R. W., « An Examination of “Push-Pull” Theory Applied to Process Innovation in Knowledge Work », *Management Science*, vol. 30, 1984, p.727-738.

## TABLE DES MATIÈRES

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>p4</b>
L'ABC en tant qu'innovation managériale.....	p6
La gestion de l'innovation.....	p8
La diffusion et l'adoption de l'ABC.....	p14
Les différentes question de la thèse.....	p16
Présentation du plan de la thèse.....	p17
<b>PREMIÈRE PARTIE :</b>	
<b>DESCRIPTION DES ÉLÉMENTS DU PROBLÈME</b> .....	<b>p19</b>
<b>CHAPITRE 1. L'INNOVATION</b> .....	<b>p21</b>
<b>1.1. Définition générale de l'innovation</b> .....	<b>p23</b>
1.1.1. Origines et premiers éléments du concept d'innovation.....	p23
1.1.2. Différences entre innovation, invention et changement.....	p27
La « hiérarchie » entre innovation, invention et changement.....	p27
Liens et différences entre innovation, invention et changement.....	p29
1.1.3. L'innovation : résultat ou processus ?.....	p32
1.1.4. Le caractère plus ou moins relatif de la nouveauté de l'innovation.....	p34
1.1.5. Les différentes caractéristiques de l'innovation.....	p35
Les cinq caractéristiques principales retenues par la littérature.....	p35
Autres caractéristiques de l'innovation.....	p37
<b>1.2. Typologies de l'innovation</b> .....	<b>p40</b>
1.2.1. Innovation technologique vs. innovation managériale.....	p41
Précisions de vocabulaire.....	p41

La distinction selon le domaine affecté par l'innovation.....	p42
Autres différences entre innovations technologiques et managériales.....	p43
1.2.2. Innovation de produit vs. innovation de procédé.....	p45
1.2.3. Innovation radicale vs. innovation incrémentale.....	p49
Le caractère radical de l'innovation.....	p49
Le degré de nouveauté des produits nouveaux.....	p51
Le concept de « transilience ».....	p52
1.2.4. Vers une typologie des typologies ?.....	p54
<b>1.3. L'innovation managériale comme instrument de gestion.....</b>	<b>p56</b>
1.3.1. Outils vs. instruments de gestion.....	p56
1.3.2. Structure des instruments de gestion.....	p58
1.3.3. Fonctions des instruments de gestion.....	p60
1.3.4. « Vie sociale » des instruments de gestion.....	p63
<b>Conclusion du premier chapitre.....</b>	<b>p64</b>
<b>CHAPITRE 2. LA COMPTABILITÉ PAR ACTIVITÉS, INNOVATION MANAGÉRIALE.....</b>	<b>p67</b>
<b>2.1. Les concepts élémentaires mobilisés par l'ABC.....</b>	<b>p70</b>
2.1.1. Le concept de ressource.....	p70
2.1.2. Le concept de tâche.....	p72
2.1.3. Le concept d'activité.....	p74
Le concept d'activité dans la littérature anglo-saxonne.....	p74
Le concept d'activité dans les travaux de Mévellec.....	p75
Le concept d'activité dans les travaux de Lorino.....	p77
Le concept d'activité dans le reste de la littérature française.....	p79
Synthèse des différents points de vue sur le concept d'activité.....	p80

2.1.4. Le concept de processus.....	p83
<b>2.2. Le calcul des coûts par activités.....</b>	<b>p88</b>
2.2.1. Le modèle général.....	p88
2.2.2. Des ressources aux activités.....	p91
Le rassemblement des ressources au sein d'entités organisationnelles.....	p92
L'affectation des ressources aux activités.....	p92
2.2.3. Le regroupement des activités.....	p94
2.2.4. Des activités aux objets de coût.....	p96
2.2.5. Synthèse.....	p99
La notion d'inducteur.....	p99
La question du regroupement des activités.....	p101
<b>2.3. L'ABC en tant qu'innovation managériale.....</b>	<b>p103</b>
2.3.1. L'apparition de l'objet « ABC » dans le temps.....	p104
2.3.2. Les similarités conceptuelles entre l'ABC et la méthode des sections homogènes.....	p106
2.3.3. L'ABC en tant que nouvelle combinaison de concepts.....	p108
2.3.4. L'ABC, porteuse d'une « nouvelle » vision du fonctionnement de l'entreprise.....	p110
<b>Conclusion du second chapitre.....</b>	<b>p113</b>
<b>CHAPITRE 3. LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DE L'INNOVATION.....</b>	<b>p116</b>
<b>3.1. La diffusion de l'innovation.....</b>	<b>p119</b>
3.1.1. Le processus de diffusion de l'innovation.....	p119
Définition du concept de diffusion.....	p119
Mesure et représentation de la diffusion de l'innovation.....	p121
Principaux éléments du processus de diffusion.....	p123

3.1.2. Acteurs, canaux de communication et diffusion de l'innovation.....	p127
Les différentes catégories d'acteurs et leurs rôles dans la diffusion.....	p127
Les différents canaux de communication et leur rôle dans la diffusion.....	p130
3.1.3. Les recherches empiriques sur la diffusion de l'ABC.....	p135
Les études portant sur le taux de diffusion de l'ABC.....	p136
Les recherches explicatives de la diffusion de l'ABC.....	p142
<b>3.2. L'adoption de l'innovation.....</b>	<b>p145</b>
3.2.1. Le processus d'adoption de l'innovation.....	p145
Définition du concept d'adoption.....	p145
Le processus décisionnel au niveau individuel.....	p147
Le processus décisionnel au niveau organisationnel.....	p148
3.2.2. L'innovativité organisationnelle et ses déterminants.....	p151
Le concept d'innovativité.....	p151
Les déterminants liés aux individus membres de l'organisation.....	p154
Les déterminants liés à la structure de l'organisation.....	p157
Les déterminants liés à la stratégie de l'organisation.....	p160
Les déterminants liés à l'environnement de l'organisation.....	p162
Les déterminants liés aux autres caractéristiques de l'organisation.....	p164
3.2.3. Les déterminants de l'adoption de l'ABC.....	p166
L'étude de Gosselin.....	p167
L'étude de De La Villarmois et Tondeur.....	p168
L'étude de Chenhall et Langfield-Smith.....	p170
L'étude de Dahlgren, Holmström et Nehler.....	p170
L'étude de Bjørnenak.....	p171
L'étude de Malmi.....	p172

L'étude de Krumwiede.....	p172
Synthèse des recherches sur les déterminants de l'adoption de l'ABC.....	p173
<b>3.3. L'articulation entre la diffusion et l'adoption de l'innovation.....</b>	<b>p175</b>
3.3.1. Les limites des recherches sur la diffusion et l'adoption de l'innovation.....	p175
Les limites des recherches sur la diffusion de l'innovation.....	p176
Les limites des recherches sur l'adoption de l'innovation.....	p178
3.3.2. La complémentarité des modèles de diffusion et d'adoption .....	p181
3.3.3. Vers un modèle intégrant les perspectives d'adoption et de diffusion.....	p184
<b>Conclusion du troisième chapitre.....</b>	<b>p188</b>
 <b>CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE .....</b>	 <b>p191</b>
 <b>DEUXIÈME PARTIE : ÉTUDE DU PROBLÈME.....</b>	 <b>p193</b>
 <b>CHAPITRE 4. MÉTHODES D'ENQUÊTE.....</b>	 <b>p195</b>
<b>4.1. Conception de la recherche.....</b>	<b>p197</b>
4.1.1. Positionnement épistémologique.....	p198
4.1.2. Objet de la recherche.....	p200
4.1.3. Caractéristiques de la recherche .....	p201
Une recherche constituée de deux volets.....	p201
Démarches de recherche .....	p202
Approches de recherche.....	p203
Types de recherche.....	p203
<b>4.2. Les entretiens.....</b>	<b>p205</b>
4.2.1. Recueil des données par entretiens.....	p205
Nature des entretiens réalisés.....	p205

Population et échantillon des personnes interviewées.....	p208
4.2.2. Analyse des données recueillies par entretiens.....	p212
Démarche de traduction : l'abstraction.....	p212
Codage des données.....	p213
Matrices de présentation des données.....	p214
Tactiques d'analyse des données.....	p215
<b>4.3. Les questionnaires.....</b>	<b>p216</b>
4.3.1. Recueil des données par questionnaires.....	p217
Démarche de traduction : la mesure.....	p217
Populations et échantillons.....	p218
Collecte des données par questionnaires.....	p220
4.3.2. Analyse des données recueillies par questionnaires.....	p221
<b>4.4. Les documents écrits.....</b>	<b>p222</b>
4.4.1. Recueil des données documentaires.....	p222
Articles de revues sur l'ABC.....	p222
Autres documents sur l'ABC.....	p223
4.4.2. Analyse des données documentaires.....	p223
<b>4.5. Critères de qualité des enquêtes.....</b>	<b>p224</b>
4.5.1. Validité du construit de la recherche.....	p225
4.5.2. Fiabilité et validité des instruments de recherche.....	p227
Fiabilité et validité des questionnaires.....	p227
Fiabilité et validité des entretiens.....	p228
4.5.3. Validité interne de la recherche.....	p230
4.5.4. Validité externe de la recherche.....	p231
Validité externe de l'enquête par questionnaires.....	p231



Validité externe de l'enquête par entretiens.....	p232
4.5.5. Fidélité de la recherche.....	p233
<b>Conclusion du quatrième chapitre.....</b>	<b>p234</b>
<b>CHAPITRE 5. DIFFUSION DE L'ABC ET RÔLE DE L'OFFRE DANS LE PROCESSUS.....</b>	<b>p238</b>
<b>5.1. Le taux de diffusion de l'ABC et son évolution.....</b>	<b>p240</b>
5.1.1. État actuel de la diffusion de l'ABC en France.....	p240
Diffusion de la connaissance de l'ABC.....	p241
Diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle.....	p244
5.1.2. Évolution dans le temps de la diffusion de l'ABC en France.....	p250
<b>5.2. L'offre de ressources à travers les canaux de communication.....</b>	<b>p256</b>
5.2.1. L'offre d'information à travers les médias de masse.....	p257
Les revues académiques.....	p257
Les revues professionnelles.....	p258
La presse « en kiosque ».....	p260
Ensemble des revues.....	p261
Les ouvrages de gestion.....	p262
Internet.....	p265
5.2.2. L'offre d'information et de formation à travers les conférences et séminaires.....	p265
Les conférences académiques.....	p265
Les conférences professionnelles.....	p267
Les séminaires de formation professionnelle.....	p268
La formation initiale.....	p269
5.2.3. L'offre d'information et de missions de conseil à travers les discussions interpersonnelles.....	p269

5.2.4. Synthèse de l'évolution de l'offre d'information, de formation et de missions de conseil au cours des trois phases du processus de diffusion.....	p270
Evolution de l'offre d'information.....	p270
Evolution de l'offre de formation.....	p272
Evolution de l'offre de conseil.....	p272
<b>5.3. Implication et rôles joués par les acteurs du processus de diffusion.....</b>	<b>p273</b>
5.3.1. Implication des différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion.....	p274
Définition du concept d'« acteur ».....	p274
Implication des professeurs.....	p276
Implication des consultants.....	p278
Implication des éditeurs de logiciels.....	p280
Implication des associations.....	p280
Implication des adoptants.....	p282
Implication des organismes de formation professionnelle.....	p283
Implication des organismes des professions réglementées.....	p283
5.3.2. Rôles joués par les différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion.....	p284
Définition du concept de « rôle » et typologie utilisée.....	p284
Le rôle d'agent de changement.....	p287
Le rôle de leader d'opinion positif.....	p289
Le rôle de leader d'opinion négatif.....	p293
Le rôle de relais d'opinion.....	p295
<b>5.4. Une première tentative d'explication du taux de diffusion de l'ABC par l'importance de « l'offre ».....</b>	<b>p297</b>
5.4.1. Explication de l'évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p297

Quantité d'information disponible et évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p298
Canaux de communication utilisés et évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p299
Rôles joués par les acteurs et évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p303
5.4.2. Explication de l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p307
Offre de ressources et évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p308
Rôles joués par les acteurs et évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p311
<b>Conclusion du cinquième chapitre.....</b>	<b>p317</b>
 <b>CHAPITRE 6. PROCESSUS D'ADOPTION DE L'ABC ET INTERACTION OFFRE-DEMANDE.....</b>	 <b>p321</b>
<b>6.1. Relation entre adoption de l'ABC et autres variables du niveau organisationnel.....</b>	<b>p323</b>
6.1.1. Les différentes étapes du processus d'adoption de l'ABC.....	p324
Définition des différentes étapes du processus.....	p324
Répartition des répondants entre les différentes étapes du processus.....	p325
6.1.2. Relation entre adoption et perception des caractéristiques de l'ABC.....	p327
Données issues du questionnaire adoption.....	p327
Données issues des entretiens.....	p330
Synthèse.....	p332
6.1.3. Relation entre adoption de l'ABC et liberté d'adoption/posture d'imitation.....	p332
Relation entre adoption de l'ABC et liberté d'adoption.....	p333
Relation entre adoption de l'ABC et posture d'imitation.....	p334
6.1.4. Relation entre adoption de l'ABC et caractéristiques organisationnelles.....	p335
Présentation des hypothèses.....	p335

Données issues du questionnaire adoption.....	p339
Données issues des entretiens.....	p341
Synthèse.....	p342
<b>6.2. Relation entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et caractéristiques organisationnelles.....</b>	<b>p344</b>
6.2.1. Relation entre utilisation des canaux de communication et perception des caractéristiques de l'ABC.....	p345
6.2.2. Relation entre caractéristiques organisationnelles et utilisation des canaux de communication.....	p348
6.2.3. Relation entre caractéristiques organisationnelles et perception des caractéristiques de l'ABC.....	p350
6.2.4. Synthèse.....	p351
<b>6.3. Analyse multivariée des variables du niveau organisationnel.....</b>	<b>p352</b>
6.3.1. Définition de la notion de « causalité ».....	p354
6.3.2. Effet des caractéristiques organisationnelles sur la relation « perception des caractéristiques de l'ABC - adoption de l'ABC ».....	p355
Effet de la structure des coûts sur la relation « perception de l'avantage relatif de l'ABC - fait d'envisager l'adoption de l'ABC ».....	p356
Effet de la taille de l'organisation sur la relation « perception de la compatibilité de l'ABC - fait d'envisager l'adoption de l'ABC ».....	p357
6.3.3. Effet de la taille sur la relation « utilisation des canaux de communication - perception des caractéristiques de l'ABC ».....	p358
Effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase de découverte - perception de l'avantage relatif de l'ABC ».....	p358
Effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase de découverte - perception de la compatibilité de l'ABC ».....	p358
Effet de la taille sur la relation « utilisation de l'ensemble des canaux lors de la phase d'évaluation - perception de l'avantage relatif de l'ABC ».....	p360

6.3.4. Effet de la taille sur les relations impliquant d'autres caractéristiques organisationnelles.....	p361
Effet de la taille sur la relation « positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation – fait d'envisager l'adoption de l'ABC » .....	p361
Effet de la taille sur la relation « type de stratégie poursuivie – perception de la complexité de l'ABC » .....	p362
6.3.5. Mise à jour du modèle d'adoption de l'ABC.....	p362
<b>6.4. Relation entre les variables des niveaux organisationnel et contextuel.....</b>	<b>p364</b>
6.4.1. Relation entre offre et utilisation de ressources et connaissance de l'ABC.....	p365
6.4.2. Relation entre offre et utilisation de ressources et adoption de l'ABC.....	p367
Utilisation des canaux de communication lors de la phase d'évaluation.....	p367
Offre et utilisation de ressources et adoption de l'ABC.....	p369
<b>Conclusion du sixième chapitre.....</b>	<b>p370</b>
<b>CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE.....</b>	<b>p375</b>
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE.....</b>	<b>p377</b>
<b>7.1. La diffusion de l'ABC.....</b>	<b>p378</b>
7.1.1. Une vision statique de la diffusion de l'ABC : le taux de diffusion et ses déterminants.....	p379
Le taux de connaissance de l'ABC et ses déterminants.....	p379
Le taux d'adoption de l'ABC et ses déterminants.....	p382
7.1.2. Une vision dynamique de la diffusion de l'ABC : la courbe de diffusion et les différentes phases du processus.....	p391
La courbe de diffusion de l'ABC obtenue.....	p391
Les trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France.....	p394
<b>7.2. L'adoption de l'ABC.....</b>	<b>p398</b>
7.2.1. Les déterminants de l'adoption de l'ABC.....	p398

Résultats obtenus.....	p399
Comparaison avec les recherches antérieures.....	p401
Apports, limites et mise en perspective .....	p403
7.2.2. Une vision processuelle de l'adoption de l'ABC.....	p407
La dimension décisionnelle du processus d'adoption.....	p407
Les différentes étapes du processus d'adoption.....	p412
<b>7.3. L'articulation entre les perspectives d'adoption et de diffusion de l'ABC.....</b>	<b>p414</b>
7.3.1. Apports du volet « adoption » à l'étude de la diffusion.....	p415
7.3.2. Apports du volet « diffusion » à l'étude de l'adoption.....	p418
7.3.3. Validité externe du modèle d'adoption-diffusion développé.....	p421
<b>BIBLIOGRAPHIE.....</b>	<b>p424</b>
<b>TABLE DES MATIÈRES.....</b>	<b>p457</b>
<b>TABLE DES ILLUSTRATIONS.....</b>	<b>p469</b>
Liste des figures.....	p469
Liste des tableaux.....	p473

## TABLE DES ILLUSTRATIONS

### LISTE DES FIGURES

#### Introduction

Figure 0.1 : Les trois dimensions du projet d'innovation.....p11

Figure 0.2 : Typologie des problématiques de la gestion de l'innovation.....p12

Figure 0.3 : Schématisation du plan de thèse.....p18

#### Chapitre 1

Figure 1.1 : Relation entre innovation de produit et de procédé.....p48

Figure 1.2 : La carte de « transilience ».....p53

Figure 1.3 : Construction et déconstruction d'un instrument de gestion.....p59

Figure 1.4 : Modalités de relation entre les fonctions des instruments de gestion.....p62

#### Chapitre 2

Figure 2.1 : Comparaison approche « traditionnelle » /  
approche ABC dans l'affectation des charges indirectes.....p89

Figure 2.2 : Des ressources aux activités et aux produits.....p90

Figure 2.3 : L'allocation des ressources aux activités.....p93

Figure 2.4 : L'allocation des activités aux produits.....p98

Figure 2.5 : L'activité et ses trois opérateurs.....p99

Figure 2.6 : Comparaison de logique entre les approches  
« traditionnelles » et celles et A Base de Causes.....p112

#### Chapitre 3

Figure 3.1 : La courbe de diffusion de l'innovation.....p122

Figure 3.2 : Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation.....p124

Figure 3.3 : Modèle de flux de communication en deux étapes.....p132

Figure 3.4 : Importance relative supposée des canaux interpersonnels dans la diffusion de l'innovation selon les catégories d'adoptants et par étape du processus.....	p135
Figure 3.5 : Processus décisionnel individuel d'adoption de l'innovation.....	p147
Figure 3.6 : Le processus d'innovation dans une organisation.....	p149
Figure 3.7 : Les trois dimensions du concept d'innovativité.....	p153
Figure 3.8 : Modèle de diffusion et d'adoption de l'innovation technologique.....	p184
Figure 3.9 : Modèle intégré d'adoption et de diffusion de l'innovation.....	p186

#### **Chapitre 4**

Figure 4.1 : Modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC.....	p196
--	------

#### **Chapitre 5**

Figure 5.1 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le chapitre 5.....	p239
Figure 5.2 : Courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants au questionnaire diffusion du premier échantillon.....	p251
Figure 5.3 : Courbe de diffusion de l'ABC parmi les répondants au questionnaire diffusion du second échantillon.....	p251
Figure 5.4 : Les trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France de 1985 à 2000.....	p255
Figure 5.5 : Relation entre la quantité d'information disponible sur l'ABC et l'évolution de son taux de connaissance.....	p298
Figure 5.6 : Relation entre l'utilisation des médias de masse et des canaux interpersonnels pour mettre à disposition de l'information sur l'ABC et évolution de son taux de connaissance.....	p300
Figure 5.7 : Relation entre l'utilisation des médias de masse pour mettre à disposition de l'information sur l'ABC et évolution de son taux de connaissance.....	p301
Figure 5.8 : Relation entre l'utilisation des canaux interpersonnels pour mettre à disposition de l'information sur l'ABC et évolution de son taux de connaissance.....	p302



Figure 5.9 : Relation entre l'intensité avec laquelle les rôles de leader d'opinion positif et négatif et de relais d'opinion sont joués et l'évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p304
Figure 5.10 : Relation entre l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de leader d'opinion positif et l'évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p305
Figure 5.11 : Relation entre l'intensité avec laquelle les différentes catégories d'acteurs jouent le rôle de relais d'opinion et l'évolution du taux de connaissance de l'ABC.....	p307
Figure 5.12 : Relation entre la nature de l'information disponible sur l'ABC et l'évolution de son taux d'adoption.....	p309
Figure 5.13 : Relation entre l'offre de formation professionnelle sur l'ABC et l'évolution de son taux d'adoption.....	p310
Figure 5.14 : Relation entre l'offre de conseil sur l'ABC et l'évolution de son taux d'adoption.....	p311
Figure 5.15 : Relation entre l'intensité avec laquelle les différents rôles sont joués et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p312
Figure 5.16 : Relation entre l'intensité avec laquelle le rôle d'agent de changement est joué par les différentes catégories d'acteurs et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p314
Figure 5.17 : Relation entre l'intensité avec laquelle le rôle de leader d'opinion positif est joué par les différentes catégories d'acteurs et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p315
Figure 5.18 : Relation entre l'intensité avec laquelle le rôle de relais d'opinion est joué par les différentes catégories d'acteurs et l'évolution du taux d'adoption de l'ABC.....	p316

## Chapitre 6

Figure 6.1 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le chapitre 6.....	p322
Figure 6.2 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le paragraphe §6.1.....	p323
Figure 6.3 : Les différentes étapes du processus d'adoption de l'ABC.....	p325
Figure 6.4 : Relations entre perception des caractéristiques de l'ABC et adoption.....	p332
Figure 6.5 : Relations entre caractéristiques organisationnelles et adoption de l'ABC.....	p343

Figure 6.6 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le paragraphe §6.2.....	p344
Figure 6.7 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et caractéristiques organisationnelles.....	p352
Figure 6.8 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC, adoption de l'ABC et caractéristiques organisationnelles.....	p353
Figure 6.9 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et fait d'envisager l'adoption de l'ABC avec effet des caractéristiques organisationnelles.....	p363
Figure 6.10 : Relations entre utilisation des canaux de communication, perception des caractéristiques de l'ABC et fait d'adopter l'ABC avec effet des caractéristiques organisationnelles.....	p363
Figure 6.11 : Partie du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'ABC étudiée dans le paragraphe §6.4.....	p365
Figure 6.12 : Relations entre les différentes variables du niveau organisationnel du modèle d'adoption-diffusion de l'ABC.....	p372

### **Conclusion générale**

Figure 5.4 (reproduite) : Les trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France de 1985 à 2000.....	p392
Figure 6.12 (reproduite) : Relations entre les différentes variables du niveau organisationnel du modèle d'adoption-diffusion de l'ABC.....	p399
Figure 7.1 : Mise à jour du niveau organisationnel du modèle intégré d'adoption -diffusion de l'ABC avec effets modérateurs et boucles de rétroaction.....	p409
Figure 7.2 : Modèle d'adoption de l'ABC intégrant différentes étapes du processus.....	p414
Figure 7.3 : Mise à jour du modèle intégré d'adoption-diffusion de l'innovation.....	p422

## **LISTE DES TABLEAUX**

### **Chapitre 1**

Tableau 1.1 : Définitions de l'innovation considérée comme un résultat.....	p32
Tableau 1.2 : Définitions de l'innovation considérée comme un processus.....	p33
Tableau 1.3 : Les quinze caractéristiques de l'innovation selon Fliegel et Kivlin.....	p38
Tableau 1.4 : Distinctions entre outil et instrument de gestion.....	p57

### **Chapitre 2**

Tableau 2.1 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de « ressource ».....	p71
Tableau 2.2 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de « tâche ».....	p73
Tableau 2.3 : Eléments décrivant une activité.....	p78
Tableau 2.4 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept d'« activité ».....	p81
Tableau 2.5 : Les activités – Définitions propres et finalités.....	p82
Tableau 2.6 : Comparaison des définitions et des exemples donnés pour le concept de « processus ».....	p86
Tableau 2.7 : Des ressources aux activités.....	p91
Tableau 2.8 : Exemples d'inducteurs d'activité pour une usine.....	p99

### **Chapitre 3**

Tableau 3.1 : Etudes empiriques sur le taux de diffusion de l'ABC.....	p137
Tableau 3.2 : Comparaison des taux de diffusion de l'ABC dans différents pays.....	p142
Tableau 3.3 : Relation entre innovativité organisationnelle et caractéristiques des membres de l'organisation.....	p155
Tableau 3.4 : Relation entre innovativité et caractéristiques structurelles.....	p158
Tableau 3.5 : Relation entre innovativité et stratégie de l'organisation.....	p161
Tableau 3.6 : Relation entre innovativité et environnement de l'organisation.....	p162

Tableau 3.7 : Relation entre innovativité et autres variables organisationnelles.....	p165
Tableau 3.8 : Caractérisation des comportements stratégiques identifiés par De La Villarmois et Tondeur.....	p169
Tableau 3.9 : Analyse factorielle des déterminants de l'adoption de l'ABC.....	p171
Tableau 3.10 : Synthèse des principaux résultats empiriques relatifs aux déterminants de l'adoption de l'ABC.....	p174
Tableau 3.11 : Comparaison des recherches sur la diffusion et sur l'innovativité organisationnelle.....	p182

#### **Chapitre 4**

Tableau 4.1 : Récapitulatif des caractéristiques des deux volets de recherche.....	p204
Tableau 4.2 : Nombre de personnes interviewées par sous-population.....	p211
Tableau 4.3 : Questions, variables et références bibliographiques des échelles de mesure utilisées dans le questionnaire adoption.....	p219

#### **Chapitre 5**

Tableau 5.1 : Taux de connaissance de l'ABC des répondants au questionnaire diffusion selon l'échantillon.....	p241
Tableau 5.2 : Répartition des répondants au questionnaire diffusion selon le statut de l'ABC et l'échantillon.....	p245
Tableau 5.3 : Place occupée par l'ABC au sein des répondants au questionnaire diffusion ayant adopté la méthode.....	p245
Tableau 5.4 : Données concernant le traitement de l'ABC dans les ouvrages de comptabilité et de contrôle de gestion étudiés par phases du processus de diffusion.....	p263
Tableau 5.5 : Estimation de l'évolution de l'offre d'information au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France....	p271
Tableau 5.6 : Estimation de l'évolution de l'offre de formation au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France....	p272
Tableau 5.7 : Estimation de l'évolution de l'offre de conseil au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC en France....	p273
Tableau 5.8 : Les trois représentations de l'individu au sein de la littérature organisationnelle.....	p275

Tableau 5.9 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les professeurs, consultants et éditeurs de logiciels ont joué le rôle d'agent de changement par phase du processus de diffusion de l'ABC en France.....	p289
Tableau 5.10 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les professeurs, consultants, éditeurs de logiciels et adoptants ont joué le rôle de leader d'opinion positif par phase du processus de diffusion de l'ABC en France.....	p293
Tableau 5.11 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les professeurs et les adoptants ont joué le rôle de leader d'opinion négatif par phase du processus de diffusion de l'ABC en France.....	p294
Tableau 5.12 : Estimation de l'intensité relative avec laquelle les associations et les organismes de formation professionnelle et des professions réglementées ont joué le rôle de relais d'opinion par phase du processus de diffusion de l'ABC en France.....	p296
Tableau 5.13 : Evolution de la nature de l'offre d'information au cours des trois phases du processus de diffusion de l'ABC .....	p308
Tableau 5.14 : Récapitulatif des propositions relatives à l'influence de l'offre de ressources et des rôles joués par les acteurs sur le taux de connaissance de l'ABC.....	p319
Tableau 5.15 : Récapitulatif des propositions relatives à l'influence de l'offre de ressources et des rôles joués par les acteurs sur le taux d'adoption de l'ABC.....	p320

## **Chapitre 6**

Tableau 6.1 : Répartition des répondants au questionnaire adoption selon le statut pris par l'ABC.....	p326
Tableau 6.2 : Hypothèses sur les relations entre adoption de l'ABC et perception de ses caractéristiques.....	p327
Tableau 6.3 : Coefficients de corrélation entre la perception des caractéristiques de l'ABC et son adoption.....	p328
Tableau 6.4 : Raisons invoquées pour ne pas adopter l'ABC par les répondants au questionnaire adoption selon le statut pris par celle-ci.....	p329
Tableau 6.5 : Hypothèses sur les relations entre les caractéristiques de l'organisation et l'adoption de l'ABC.....	p337
Tableau 6.6 : Coefficients de corrélation entre les caractéristiques organisationnelles et l'adoption de l'ABC.....	p340

Tableau 6.7 : Coefficients de corrélation entre l'utilisation des canaux de communication et la perception des caractéristiques de l'ABC .....	p346
Tableau 6.8 : Coefficients de corrélation entre l'utilisation des canaux de communication et les caractéristiques organisationnelles .....	p349
Tableau 6.9 : Coefficients de corrélation entre les caractéristiques organisationnelles et la perception des caractéristiques de l'ABC .....	p351
Tableau 6.10 : Fait d'envisager l'adoption de l'ABC selon la perception de son avantage relatif, contrôlant l'effet de la structure des coûts .....	p356
Tableau 6.11 : Fait d'envisager l'adoption de l'ABC selon la perception de sa compatibilité, contrôlant l'effet de la taille .....	p357
Tableau 6.12 : Perception de l'avantage relatif de l'ABC selon le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation .....	p359
Tableau 6.13 : Perception de la compatibilité de l'ABC selon le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation .....	p359
Tableau 6.14 : Perception de l'avantage relatif de l'ABC selon le degré d'utilisation globale de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase d'évaluation, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation .....	p360
Tableau 6.15 : Fait d'envisager l'adoption de l'ABC selon le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation .....	p361
Tableau 6.16 : Perception de la complexité de l'ABC selon le positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation, contrôlant l'effet de la taille de l'organisation .....	p362
Tableau 6.17 : Correspondance entre l'utilisation des différents canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC et l'offre de ressources à travers ces canaux .....	p366
Tableau 6.18 : Correspondance entre l'utilisation des différents canaux de communication lors de la phase d'évaluation de l'ABC et l'offre de ressources à travers ces canaux .....	p368

### **Conclusion générale**

Tableau 7.1 : Comparaison des taux de connaissance de l'ABC dans différents pays .....	p381
--	------

**École des Hautes Etudes Commerciales  
Doctorat HEC**

**Thèse pour l'obtention du titre  
de Docteur ès Sciences de Gestion**

**Nouveau doctorat (arrêté du 30 mars 1992)**

**Sujet : LA DIFFUSION ET L'ADOPTION DES INNOVATIONS MANAGÉRIALES  
EN COMPTABILITÉ ET CONTRÔLE DE GESTION :  
LE CAS DE L'ABC EN FRANCE**

**ANNEXES**

Directeur de Recherche : Monsieur le Professeur Yvon PESQUEUX

Candidat : Simon ALCOUFFE

Jury :

Mme Dominique BESSIRE	Professeur à l'Université d'Orléans
M. Alain BURLAUD	Professeur au CNAM
Mme Véronique MALLERET	Professeur au Groupe HEC
M. Philippe LORINO	Professeur à l'ESSEC
M. Yvon PESQUEUX	Professeur au CNAM

Année de la soutenance : 2004

**ANNEXE 1**

**ANNEXE À L'ENQUÊTE  
PAR ENTRETIENS**



## ANNEXE 1.1 : GUIDE D'ENTRETIEN

### GUIDE D'ENTRETIEN

#### Questions principales :

- 1- Récit de la propre expérience de l'interviewé avec l'ABC
- 2- Perception de l'évolution de la diffusion de l'ABC de 1990 à 2000
- 3- Perception du rôle des différents acteurs dans le processus de diffusion
- 4- Réaction de l'interviewé à l'évocation d'un effet de mode concernant l'ABC
- 5- Perception des motivations et des contextes d'adoption (et de rejet) de l'ABC
- 6- Perception des caractéristiques des entreprises ayant adopté/rejeté l'ABC
- 7- Perception de l'interviewé de son propre rôle dans le processus de diffusion

#### Questions d'investigation :

- 1- Portée de l'expérience ? Acteurs rencontrés ? Réussites ? Echecs ? Position par rapport à l'ABC ? Connaissances ? etc.
- 2- Début du processus ? Grandes étapes ? Degré de diffusion ? Futur ? etc.
- 3- Catégories d'acteurs concernées ? Degré d'influence ? Rôle des différents canaux de communication ? Rôle des réseaux d'acteurs ? etc.
- 4- Définition des termes « effet de mode » ? Etendue de la mode ? Véritable influence ? Qui en est responsable ? Dans quel but ? Quels intérêts ? Période précise ? etc.
- 5- Quelles motivations pour adopter l'ABC ? Caractéristiques des contextes d'adoption ? Rôle des acteurs / influence extérieure ? Choix libre/pas libre ? Processus d'imitation ?
- 6- Stratégies ? Secteurs d'activité ? Caractéristiques de l'environnement ? Taille ?
- 7- A quel niveau ? Auprès de qui ? Quelle portée ? Quand ? Futur ? etc.

## ANNEXE 1.2 : LISTE DES CODES UTILISÉS POUR L'ANALYSE DES RETRANSCRIPTIONS D'ENTRETIENS

<b>Perceptions des caractéristiques de l'ABC (CAR)</b>		ACT-EDIT	Sociétés d'édition de logiciels ABC
CAR-AVA	Perception de l'avantage relatif de l'ABC	ACT-FORM	Organismes de formation et organisateurs de conférences
CAR-COMP	Perception de la compatibilité de l'ABC	<b>Canaux de communication (COM)</b>	
CAR-COMX	Perception de la complexité de l'ABC	COM-ECRI	Ensemble des canaux à supports écrits
<b>Diffusion de l'ABC (DIF)</b>		COM-WEB	Internet
DIF-EVE	Événements majeurs dans la diffusion de l'ABC	COM-LIV	Livres
DIF-TX	Taux de diffusion de l'ABC	COM-REV	Ensemble des revues
DIF-ID	Diffusion des idées et de la connaissance de l'ABC	COM-REVA	Revue académiques
DIF-ACA	Diffusion de l'ABC au sein du monde académique	COM-REVP	Revue professionnelles
DIF-PHASE	Phases dans la diffusion de l'ABC	COM-REVK	Presse en kiosque
DIF-MODE	Effet de mode dans la diffusion de l'ABC	COM-CON	Congrès et conférences
<b>Adoption de l'ABC (ADO)</b>		COM-SEM	Séminaire de formation et formation continue
ADO-MOT	Motivations d'adoption de l'ABC	COM-FINI	Formation initiale
ADO-LIB	Liberté d'adoption de l'ABC	COM-INTER	Communication interpersonnelle
ADO-IMI	Phénomènes d'imitation dans l'adoption de l'ABC	<b>Relations émergentes (RE)</b>	
ADO-ABA	Abandon de l'ABC après utilisation	RE-EXI-DIF	Facteurs de diffusion évoqués par les personnes interviewées
ADO-CAR	Caractéristiques organisationnelles liées à l'adoption de l'ABC	RE-EXI-MES	Raisons évoquées par les interviewés pour expliquer la difficulté de mesurer la diffusion de l'ABC
<b>Acteurs (ACT)</b>			
ACT-ACA	Professeurs et institutions académiques	RE-ROL-AC	Rôle d'agent de changement
ACT-REG	Organismes des professions réglementées	RE-ROL-LOP	Rôle de leader d'opinion positif
ACT-ADO	Adoptants de l'ABC	RE-ROL-LON	Rôle de leader d'opinion négatif
ACT-ASSO	Associations académiques et professionnelles	RE-ROL-RO	Rôle de relais d'opinion
ACT-CONS	Consultants et cabinets de conseil		

### ANNEXE 1.3 : DÉFINITIONS DES CODES UTILISÉS POUR L'ANALYSE

1. Perception de l'avantage relatif de l'ABC <b>CAR-AVA</b>	Jugements de valeur émis par la personne interviewée quant à l'avantage de l'ABC par rapport aux autres méthodes de calcul et d'analyse des coûts (et notamment la méthode des sections homogènes). Cet avantage peut être de différentes natures : pratique (utilisation), économique (apport vs. coût), etc.
2. Perception de la compatibilité de l'ABC <b>CAR-COMP</b>	Jugements de valeur émis par la personne interviewée quant à la compatibilité de l'ABC avec certaines caractéristiques organisationnelles (système d'information),
3. Perception de la complexité de l'ABC <b>CAR-COMX</b>	Jugements de valeur émis par les personnes interviewées quant à la complexité de compréhension, de mise en place et/ou d'utilisation de l'ABC
4. Evénements majeurs dans la diffusion de l'ABC <b>DIF-EVE</b>	Description par la personne interviewée d'un événement qu'elle considère comme étant majeur dans le processus de diffusion de l'ABC
5. Taux de diffusion de l'ABC <b>DIF-TX</b>	Opinion de la personne interviewée quant au taux de diffusion de l'ABC à un instant t donné ou éléments de discours permettant d'évaluer ce taux
6. Diffusion des idées et de la connaissance de l'ABC <b>DIF-ID</b>	Opinion de la personne interviewée quant à la diffusion des idées et/ou au taux de connaissance l'ABC à un instant t donné ou éléments de discours permettant d'évaluer cette diffusion ou ce taux
7. Diffusion de l'ABC au sein du monde académique <b>DIF-ACA</b>	Opinion de la personne interviewée quant au processus de diffusion de l'ABC au sein du monde académique et description de ce phénomène
8. Phases dans la diffusion de l'ABC <b>DIF-PHASE</b>	Opinion de la personne interviewée quant au découpage du processus de diffusion de l'ABC en grandes phases ou étapes dans le temps, description de ces phases
9. Effet de mode dans la diffusion de l'ABC <b>DIF-MODE</b>	Opinion de la personne interviewée quant à la présence d'un effet de mode dans la diffusion de l'ABC et description de ce phénomène
10. Motivations d'adoption de l'ABC <b>ADO-MOT</b>	Description par la personne interviewée des motivations rationnelles (rationalité économique ou technique) qui conduisent à prendre la décision d'adopter et d'utiliser l'ABC au sein d'une organisation
11. Liberté d'adoption de l'ABC <b>ADO-LIB</b>	Description par la personne interviewée de cas où l'adoption de l'ABC a été forcée ou impérative (ordre de la société mère à une filiale, du siège à une division, d'un fournisseur à un client)

12. Phénomènes d'imitation dans l'adoption de l'ABC <i>ADO-IMI</i>	Description par la personne interviewée de situations où la décision d'adopter l'ABC au sein d'une organisation a été prise au moins en partie dans le but d'imiter une autre organisation
13. Abandon de l'ABC après utilisation <i>ADO-ABA</i>	Description par la personne interviewée de situations où l'ABC a été abandonnée après avoir été adoptée et utilisée un certain temps
14. Caractéristiques organisationnelles liées à l'adoption de l'ABC <i>ADO-CAR</i>	Opinion de la personne interviewée quant aux facteurs de contingence de l'adoption et de l'utilisation de l'ABC (taille de l'organisation, secteur d'activité, environnement, etc.)
15. Professeurs et institutions académiques <i>ACT-ACA</i>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs professeurs / institutions académiques (grandes écoles, universités), description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
16. Organismes des professions réglementées <i>ACT-REG</i>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs organismes de professions réglementées, description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
17. Adoptants de l'ABC <i>ACT-ADO</i>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs organisations ayant adopté et utilisant l'ABC, description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
18. Associations académiques et professionnelles <i>ACT-ASSO</i>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs associations académiques et/ou professionnelles, description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
19. Consultants et cabinets de conseil <i>ACT-CONS</i>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs consultants / cabinets de conseil, description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
20. Sociétés d'édition de logiciels ABC <i>ACT-EDIT</i>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs sociétés d'édition de logiciels ABC, description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
21. Organismes de formation et organisateurs de conférences <i>ACT-FORM</i>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs organismes de formation / organisateurs de conférences, description ou généralisation de leur implication dans la diffusion de l'ABC
22. Ensemble des canaux à supports écrits <i>COM-ECRI</i>	Eléments de discours impliquant l'ensemble des canaux de communication utilisant un support écrit (Internet, livres, revues), description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
23. Internet <i>COM-WEB</i>	Eléments de discours impliquant Internet comme canal de communication, description ou généralisation de son rôle dans la diffusion de l'ABC

24. Livres <b>COM-LIV</b>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs livres comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
25. Ensemble des revues <b>COM-REV</b>	Eléments de discours impliquant l'ensemble des revues (académiques, professionnelles, presse en kiosque) comme canaux de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
26. Revues académiques <b>COM-REVA</b>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs revues académiques comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
27. Revues professionnelles <b>COM-REVP</b>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs revues professionnelles comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
28. Presse en kiosque <b>COM-REVK</b>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs revues que l'on trouve en « kiosque » comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
29. Conférences et congrès <b>COM-CON</b>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs congrès / conférences (académiques, professionnels, etc.) comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
30. Séminaires de formation et formation continue <b>COM-SEM</b>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs séminaires de formation / formation continue comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
31. Formation initiale <b>COM-FINI</b>	Eléments de discours impliquant un ou plusieurs cours de formation initiale comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
32. Communication interpersonnelle <b>COM-INTER</b>	Eléments de discours impliquant une ou plusieurs situations de communication interpersonnelle comme canal de communication, description ou généralisation de leur rôle dans la diffusion de l'ABC
33. Facteurs de diffusion évoqués par les personnes interviewées <b>RE-EXI-DIF</b>	Eléments identifiés par la personne interviewée comme ayant eu une influence directe sur le taux de diffusion de l'ABC, que cette influence soit positive ou négative
34. Raisons évoquées par les interviewés pour expliquer la difficulté de mesurer la diffusion de l'ABC <b>RE-EXI-MES</b>	Raisons ou éléments identifiés par la personne interviewée expliquant la difficulté de mesurer le taux de diffusion de l'ABC (en tant que pratique organisationnelle) et son évolution dans le temps

35. Rôle d'agent de changement <b>RE-ROL-AC</b>	Eléments de discours permettant au chercheur d'attribuer l'exercice du rôle d'agent de changement à un ou plusieurs individus / catégories d'acteurs
36. Rôle de leader d'opinion positif <b>RE-ROL-LOP</b>	Eléments de discours permettant au chercheur d'attribuer l'exercice du rôle de leader d'opinion positif à un ou plusieurs individus / catégories d'acteurs
37. Rôle de leader d'opinion négatif <b>RE-ROL-LON</b>	Eléments de discours permettant au chercheur d'attribuer l'exercice du rôle de leader d'opinion négatif à un ou plusieurs individus / catégories d'acteurs
38. Rôle de relais d'opinion <b>RE-ROL-RO</b>	Eléments de discours permettant au chercheur d'attribuer l'exercice du rôle de relais d'opinion à un ou plusieurs individus / catégories d'acteurs

## **ANNEXE 1.4 : EXTRAITS DE RETRANSCRIPTIONS D'ENTRETIEN**

*Extraits d'un entretien avec un professeur*

**Q. Quelle est votre propre expérience par rapport à l'ABC ?**

**R.** Si l'on prend les choses par le début, ma première rencontre avec l'ABC date de la fin des années 1980 à travers un certain nombre d'articles américains sur la méthode. Mais à l'époque, en France, je crois qu'il n'y avait pas vraiment d'exemple d'application de cette méthode. En 1991, plusieurs écoles françaises ont décidé d'envoyer des professeurs à un congrès du CAM-I. Je suis donc parti aux Etats-Unis assister à ce congrès qui représente un moment important dans ma relation à l'ABC. Je m'attendais à rencontrer là-bas une cinquantaine d'entreprises et une centaine de personnes essayant de réfléchir à la mise au point de nouvelles méthodes de calcul et d'analyse des coûts reposant sur la notion d'activité. (§5.1)

En réalité, et alors là il y a eu un véritable effet de surprise, je me suis rendu compte qu'il y avait plus de mille personnes présentes. J'ai donc été surpris par l'ampleur de l'événement, mais aussi par l'importance des entreprises présentes et par l'état d'avancement de la méthode. Ce n'était pas du tout des expériences naissantes mais il y avait des expériences abouties avec des résultats même parfois assez frappants. De multiples applications de la méthode étaient présentées comme, par exemple, dans le domaine stratégique. Il y a donc eu un effet de surprise. On n'était que peu de français là-bas : il devait y avoir deux autres professeurs, un consultant et moi. Je suis revenu en France et j'ai alors été attentif à tout ce qui sortait sur l'ABC au niveau des écrits. (§5.2)

[...]

**Q. Quelle est votre perception de l'évolution du processus de diffusion de l'ABC en France depuis 1995 ?**

**R.** Le sentiment que j'ai, mais c'est un petit peu subjectif, et à part l'enquête récente d'un professeur, c'est qu'il n'y a pas eu vraiment d'enquête. Mon sentiment est que la diffusion du

concept ABC est relativement aboutie maintenant mais l'un des obstacles auxquels il s'est heurté à ses débuts en France fut que certains considèrent l'ABC comme pas véritablement nouvelle car proche de la méthode des sections homogènes. (§5.5)

Mais d'un autre côté la méthode s'est développée en France. Je pense que l'un des facteurs de son développement est la présence d'un certain nombre de filiales de grands groupes étrangers et notamment anglo-saxons. Certaines de ces filiales sont amenées à mettre en place l'ABC sous l'impulsion de leur maison mère. De plus, en dehors des entreprises américaines qui poussaient leurs filiales françaises à mettre en place l'ABC, les grands groupes européens se sont également mis à mettre en place la méthode et ont à leur tour incité leurs filiales françaises à faire de même. Le deuxième facteur c'est la présence en France des grands cabinets de conseil. Une fois que l'approche ABC a été bien développée, des outils d'analyse ont été mis au point comme des listes types d'activités, mises au point par les cabinets de conseil. Les cabinets de conseil ont pu reprendre la méthode pour en faire un produit à proposer à leurs clients lorsque ceux-ci ont un problème de calcul des coûts. (§5.6)

[...]

**Q. Peut-on revenir sur les différents acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France ?**

**R.** Les associations interviennent surtout en organisant des réunions, des conférences, bref toutes sortes d'événements autour de l'ABC. Je pense également que les sociétés de logiciel ont joué un rôle non négligeable dans la diffusion de l'ABC. Le fait qu'à partir d'une certaine date des modules ABC ont été inclus dans des logiciels comme SAP a certainement joué un rôle. Il faut également citer les acteurs assurant la formation autour de la méthode ABC comme la CEGOS, EFE, etc. Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode. (§5.10)

[...]



**Q. Quelle est l'activité du cabinet par rapport à la méthode ABC ?**

**R.** La branche conseil du cabinet [...] représente 130 personnes sur toute la France et 30 consultants sur la région. Il y a trois grands domaines de compétences : stratégie et développement, amélioration des performances, dans lequel s'inscrivent l'ABC et l'ABM et systèmes d'information. Celui qui est tourné vers l'amélioration des performances, dont je m'occupe, utilise les concepts ABC et ABM. Je suis responsable sur le plan national de ce domaine, je fais de la R&D et je mets en œuvre un certain nombre de choses autour de ce domaine. Sur la région il y a 10 consultants qui travaillent sur le domaine de l'amélioration des performances et peut-être trois ou quatre qui utilisent l'ABC/ABM. (§14.1)

Cela fait 10 ans que je touche à l'ABC. C'est à partir des articles des premiers auteurs sur l'ABC - des professeurs - parus dans les revues spécialisées, et avec l'aide de stagiaires, que j'ai conceptualisé la démarche ABC/ABM en fonction de la population à laquelle je la destinais. C'est un élément important parce que la clientèle du cabinet est constituée d'entreprises qui font entre 50 et 500 personnes et autant en chiffre d'affaires. Là-dedans on a quelques entreprises qui font 20 millions de chiffre d'affaires et quelques-unes qui font un milliard. (§14.2)

Donc en partant de démarches de mesure de la performance et d'analyse des coûts, le concept d'ABC est venu naturellement. Je suis parti de lectures et rapidement j'ai conceptualisé quelque chose. A partir de là, j'ai constitué au fil du temps une boîte à outils et une méthodologie dans lesquelles on va trouver des outils de formation, des outils sous forme de journées qui permettent aux entreprises d'être formées à l'ABC, et des missions d'accompagnement plus ou moins lourdes pour mettre en place l'ABC. On a aujourd'hui une boîte à outils qui est très fournie. (§14.3)

[...]

**Q. Comment se passe l'une de vos missions ABC types ?**

**R.** On travaille toujours sur 100% des ressources internes à l'entreprise. Le périmètre d'application correspond toujours à la totalité de l'entreprise. On a une démarche systématique qui est toujours appliquée de la même façon. On commence par présenter l'entreprise dans sa globalité et son métier. Ensuite on présente tous les éléments structurants de la méthode ABC : le lexique d'activités avec toutes les fiches techniques des activités, la démarche de valorisation, le choix des inducteurs de coûts, etc. (§14.6)

Tout cela est packagé, c'est-à-dire que systématiquement un consultant qui travaille dans une entreprise va utiliser la même démarche. Le choix des activités est standardisé. Derrière les éléments structurants, il y a une démarche de valorisation qui permet d'aboutir à des coûts standard. Derrière, on a aussi une démarche de simulation. On a développé notre outil de simulation qui permet de reconstituer la consommation des ressources par les activités et celle des activités par les produits. On aboutit donc au coût des activités. (§14.7)

[...]

**Q. Comment se passent les contacts entre le cabinet et les clients ?**

**R.** Nos clients ne viennent pas nous voir en nous demandant de mettre en place l'ABC. Il n'y en a eu qu'un seul dans ce cas-là. En général, les entreprises ont besoin de mieux connaître ce qui fait leur rentabilité. Elles ont des problèmes de résultat et s'interrogent sur la manière dont celui-ci va évoluer. Ou alors elles s'interrogent à l'occasion des 35 heures sur comment réorganiser un service de l'entreprise. Ce sont des questions qui sont là. (§14.11)

D'ailleurs au début, lorsqu'on mettait en place l'ABC chez nos clients, on ne le leur disait pas. On n'appelait pas cela ABC. Maintenant cela ne pose plus de problèmes. Il y a quatre ou cinq ans, parler de méthode ABC dans des entreprises de 50 millions de chiffre d'affaires, cela pouvait faire peur. Et puis le point d'entrée n'est pas toujours l'ABC, c'est plutôt la stratégie. On se rend compte que si l'on veut mesurer et manager la performance il faut bien construire un modèle de référence pour faire déjà un état des lieux. Le modèle ABC vient après. (§14.12)

Le point d'entrée ce sont les projets de l'entreprise, la stratégie. On installe un modèle de travail qui va permettre d'évoluer là-dessus et d'avoir également une réflexion sur l'organisation de l'entreprise, la performance, etc. On installe le concept et après on ouvre des tiroirs pour améliorer la performance. (§14.13)

[...]

**Q. Comment percevez-vous le processus de diffusion de l'ABC en France ?**

**R.** Je n'ai pas une vision globale de la diffusion de l'ABC en France. La perception que j'ai c'est que probablement que les grandes entreprises et notamment les entreprises industrielles ont bien avancé sur le sujet, je pense à Renault, Valéo, Volvo, Danone, FR3, tout ceux qui justement ont illustré par des articles le fait qu'ils avaient mis en place l'ABC. En ce qui concerne les PME j'ai plutôt l'impression que ce sont des initiatives régionales et locales qui font qu'il y a eu à gauche et à droite des « boosters » qui ont fait qu'il y a eu des taches d'huile de mise en place de l'ABC/ABM. Je pense notamment à un professeur de la région. Il a fait avancer les choses régionalement. J'avais également rencontré un consultant qui travaillait sur la région de Marseille à l'occasion d'une conférence, et il avait lui aussi fait avancer les choses localement. Je me dis que ce sont des actions liées à des hommes qui régionalement ont fait avancer les choses. (§14.22)

**Q. Comment voyez-vous le rôle des différents acteurs dans le processus de diffusion de l'ABC en France ?**

**R.** Les professeurs manquent d'expérience sur la partie opérationnelle et devraient faire attention avant de se lancer dans des tentatives. En même temps, ils sont très bons sur la partie R&D, étude. Les écrits sont très bons et je m'en inspire. Il faudrait que le monde professoral s'appuie un peu plus sur les consultants. Le rôle des consultants, c'est de faire du business. Mais moi je ne fais du business qu'à partir du moment où les gens s'enrichissent en entreprise, lorsque j'apporte de la valeur ajoutée. (§14.23)

[...]

**Q. Comment avez-vous pris contact avec la méthode ABC ? A quand remonte ce premier contact ?**

**R.** Cela remonte à 1995. A l'époque, on a rencontré des consultants. On se posait la question de la refonte totale du système de contrôle de gestion de la banque. Ces consultants nous ont fait une proposition de réalisation d'un prototype basé sur la méthode ABC. On a décidé à l'époque avec mon supérieur, moi j'étais responsable du projet, de se lancer dans un prototype significatif, c'est-à-dire sur un secteur stratégique en termes de développement commercial qui s'appelait « flux ». Dans la banque, cela concerne l'ensemble des opérations bancaires de volume important : des chèques, des virements, des prélèvements, sur la France et l'étranger. Cela représentait un périmètre financier de l'ordre de 100 MF. (§20.1)

Donc, en fait, j'ai entendu parler de la méthode ABC par ce cabinet de conseil. On a eu une première présentation de la méthode et ensuite on s'est lancé dans l'analyse avec les consultants du cabinet qui, eux, connaissaient bien la méthode. (§20.2)

**Q. Pourquoi votre entreprise s'est-elle lancée dans l'analyse ABC ?**

**R.** Pour chercher à mieux connaître nos coûts avec plusieurs axes : mieux connaître nos coûts unitaires, par exemple le coût unitaire du chèque. L'objectif prioritaire était de connaître le coût unitaire de nos prestations et de nos activités. C'est comme ça que l'on arrive assez logiquement sur la méthode ABC. On ne connaissait pas le coût de nos activités, ce n'était pas suffisamment transparent et les responsables de service qui géraient les opérations étaient incapables de dire combien ils dépensaient chaque année en contrôle, en saisie, en enquête, en réclamation, en informatique, etc. C'était l'un des objectifs principaux : mieux cerner nos coûts pour les améliorer, c'est-à-dire les réduire, améliorer la productivité voire réorganiser complètement certains secteurs. La connaissance des coûts et l'analyse des activités nous ont permis de réorganiser certaines activités voire d'en sous-traiter certaines. (§20.3)

**Q. Comment s'est déroulée la mise en place de l'ABC dans votre entreprise ?**

**R.** La première démarche date de septembre 1995. C'était l'analyse détaillée des services avec l'aide d'un consultant. Cela veut dire entretiens de deux à trois heures sur les différents services pour comprendre le métier et essayer de construire des activités. L'analyse a duré de septembre à novembre, et au fur et à mesure de l'avancement de la cartographie des activités, on a essayé d'identifier les ressources, c'est-à-dire les dépenses que l'on peut effectivement attribuer aux activités. Cette analyse a permis au bout de deux mois d'établir une liste d'une soixantaine d'activités qui pouvaient être classifiées dans une dizaine de grandes familles. On ne parlait pas encore d'opérations bancaires à ce niveau-là. Le détail que l'on peut construire à partir de la connaissance des activités n'était pas encore élaboré à ce niveau d'étude. (§20.4)

Ensuite, a été réalisé un prototype sous Excel à l'époque, en décembre 1995/janvier 1996. Prototype avec les ressources donc toutes les factures et les activités. Là, on a commencé à construire avec le prototype des opérations bancaires qui se construisaient comme un empilage de briques d'activités. Au passage, la gamme opératoire a été complètement modifiée. On avait de l'ordre de 120 opérations bancaires, après l'analyse, il n'en restait que 80. L'analyse a donc permis de simplifier beaucoup le périmètre dans lequel on travaillait. (§20.5)

L'objectif était aussi de changer les mentalités dans la banque : les commerciaux qui vendent les opérations bancaires doivent raisonner à partir d'opérations qui ont un sens. Ensuite, on a fait une pause pour décision. Avec le prototype, on avait les coûts d'activités pour l'année 1995 et les coûts d'opérations bancaires. On a fait une présentation au niveau de la direction générale, ça c'est important. La présentation était appuyée par le président avec les consultants et les études commerciales, pour dire « qu'est-ce qu'on fait maintenant ? ». (§20.6)

[...]

**Q. Comment s'est fait le rapprochement entre le questionnement sur la pertinence de vos coûts et la pertinence de l'ABC ?**

**R.** C'est vrai que l'on a fait confiance aux consultants qui avaient déjà de l'expérience dans d'autres domaines, peu dans la banque mais plutôt dans l'industrie. Donc on s'est retrouvé en face de consultants qui avaient déjà travaillé dans l'industrie et qui ont pu nous montrer des exemples tangibles de réalisation dans l'industrie. (§20.16)

Dans les banques, de façon générale, on est en contact avec les consultants. C'est une méthode de travail assez efficace, on se rencontre de temps à temps. Chaque banque a ses habitudes, on se rencontre de temps en temps avec les consultants du marché en qui on a confiance, c'est-à-dire qui connaissent la banque, qui travaillent dans les banques, qui sont capables de nous dire « en ce moment on travaille dans telle banque ou dans telle industrie et voilà ce qu'on a mené comme projets, cela pourrait peut-être vous intéresser ». (§20.17)

[...]

**Q. Comment percevez-vous le processus de diffusion de l'ABC dans le secteur bancaire et en France en général ?**

**R.** Je ne suis pas un spécialiste de l'ABC, mais mon impression est qu'elle n'est pas assez diffusée en France. En 1995, dans le secteur bancaire on n'en avait jamais entendu parler. On était les premiers en 1995 à se lancer là-dedans. A ma connaissance aucune banque n'utilisait la méthode ABC en 1995. Les consultants avec lesquels on a travaillé n'avaient travaillé que dans l'industrie chimique, automobile et dans l'aciérie. C'est une méthode qui au départ était plus utilisée dans le monde industriel. (§20.27)

Je crois vraiment qu'on a été la première banque en France à utiliser la méthode ABC. Depuis, cela ne s'est pas beaucoup développé. Il y a quelques banques qui s'y sont mises dans des applications très sectorielles, très ciblées. Quand j'étais encore à la banque, j'avais reçu quelques personnes d'une autre banque. Cette dernière a fait un prototype qui n'a pas été étendu de façon plus large et qu'on va essayer d'étendre. Je suis allé à un séminaire organisé par un éditeur de logiciels en Angleterre, ça semble beaucoup plus étendu en Angleterre. Il y avait quelques industriels français qui étaient là mais il n'y avait pas beaucoup de français. (§20.28)

[...]

## ANNEXE 1.5 : EXEMPLES DE PARAGRAPHES CODÉS

*Extraits d'un entretien avec un professeur*

**Q. Quelle est votre propre expérience par rapport à l'ABC ?**

*(DIF-TX) (COM-REVA) (COM-CON) (ACT-ASSO)* **R.** Si l'on prend les choses par le début, ma première rencontre avec l'ABC date de la fin des années 1980 à travers un certain nombre d'articles américains sur la méthode. Mais à l'époque, en France, je crois qu'il n'y avait pas vraiment d'exemple d'application de cette méthode. En 1991, plusieurs écoles françaises ont décidé d'envoyer des professeurs à un congrès du CAM-I. Je suis donc parti aux Etats-Unis assister à ce congrès qui représente un moment important dans ma relation à l'ABC. Je m'attendais à rencontrer là-bas une cinquantaine d'entreprises et une centaine de personnes essayant de réfléchir à la mise au point de nouvelles méthodes de calcul et d'analyse des coûts reposant sur la notion d'activité. (§5.1)

*(ACT-ACA) (ACT-CONS) (COM-CON) (COM-ECRI)* En réalité, et alors là il y a eu un véritable effet de surprise, je me suis rendu compte qu'il y avait plus de mille personnes présentes. J'ai donc été surpris par l'ampleur de l'événement, mais aussi par l'importance des entreprises présentes et par l'état d'avancement de la méthode. Ce n'était pas du tout des expériences naissantes mais il y avait des expériences abouties avec des résultats même parfois assez frappants. De multiples applications de la méthode étaient présentées comme, par exemple, dans le domaine stratégique. Il y a donc eu un effet de surprise. On n'était que peu de français là-bas : il devait y avoir deux autres professeurs, un consultant et moi. Je suis revenu en France et j'ai alors été attentive à tout ce qui sortait sur l'ABC au niveau des écrits. (§5.2)

[...]

**Q. Quelle est votre perception de l'évolution du processus de diffusion de l'ABC en France depuis 1995 ?**

*(DIF-ID) (DIF-PHASE) (CAR-AVA) (RE-EXI-DIF)* **R.** Le sentiment que j'ai, mais c'est un petit peu subjectif, et à part l'enquête récente d'un professeur, c'est qu'il n'y a pas eu

vraiment d'enquête. Mon sentiment est que la diffusion du concept ABC est relativement aboutie maintenant mais l'un des obstacles auxquels il s'est heurté à ses débuts en France fut que certains considèrent l'ABC comme pas véritablement nouvelle car proche de la méthode des sections homogènes. (§5.5)

**(DIF-PHASE) (ADO-LIB) (ACT-CONS) (RE-EXI-DIF) (RE-ROL-AC)** Mais d'un autre côté la méthode s'est développée en France. Je pense que l'un des facteurs de son développement est la présence d'un certain nombre de filiales de grands groupes étrangers et notamment anglo-saxons. Certaines de ces filiales sont amenées à mettre en place l'ABC sous l'impulsion de leur maison mère. De plus, en dehors des entreprises américaines qui poussaient leurs filiales françaises à mettre en place l'ABC, les grands groupes européens se sont également mis à mettre en place la méthode et ont à leur tour incité leurs filiales françaises à faire de même. Le deuxième facteur c'est la présence en France des grands cabinets de conseil. Une fois que l'approche ABC a été bien développée, des outils d'analyse ont été mis au point comme des listes types d'activités, les cabinets de conseil ont pu reprendre la méthode pour en faire un produit à proposer à leurs clients lorsque ceux-ci ont un problème de calcul des coûts. (§5.6)

[...]

**Q. Peut-on revenir sur les différents acteurs du processus de diffusion de l'ABC en France ?**

**(COM-CON) (ACT-ASSO) (ACT-EDIT) (ACT-FORM) (ACT-ADO) (RE-EXI-DIF) (RE-ROL-RO) (RE-ROL-LOP) R.** Les associations interviennent surtout en organisant des réunions, des conférences, bref toutes sortes d'événements autour de l'ABC. Je pense également que les sociétés de logiciel ont joué un rôle non négligeable dans la diffusion de l'ABC. Le fait qu'à partir d'une certaine date des modules ABC ont été inclus dans des logiciels comme SAP a certainement joué un rôle. Il faut également citer les acteurs assurant la formation autour de la méthode ABC comme la CEGOS, EFE, etc. Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode. (§5.10)

[...]



**Q. Quelle est l'activité du cabinet par rapport à la méthode ABC ?**

**(RE-ROL-AC) R.** La branche conseil du cabinet [...] représente 130 personnes sur toute la France et 30 consultants sur la région. Il y a trois grands domaines de compétences : stratégie et développement, amélioration des performances, dans lequel s'inscrivent l'ABC et l'ABM et systèmes d'information. Celui qui est tourné vers l'amélioration des performances, dont je m'occupe, utilise les concepts ABC et ABM. Je suis responsable sur le plan national de ce domaine, je fais de la R&D et je mets en œuvre un certain nombre de choses autour de ce domaine. Sur la région il y a 10 consultants qui travaillent sur le domaine de l'amélioration des performances et peut-être trois ou quatre qui utilisent l'ABC/ABM. (§14.1)

**(ACT-ACA) (COM-REVP) (COM-REVA)** Cela fait 10 ans que je touche à l'ABC. C'est à partir des articles des premiers auteurs sur l'ABC - des professeurs - parus dans les revues spécialisées, et avec l'aide de stagiaires, que j'ai conceptualisé la démarche ABC/ABM en fonction de la population à laquelle je la destinais. C'est un élément important parce que la clientèle du cabinet est constituée d'entreprises qui font entre 50 et 500 personnes et autant en chiffre d'affaires. Là-dedans on a quelques entreprises qui font 20 millions de chiffre d'affaires et quelques-unes qui font un milliard. (§14.2)

**(COM-SEM)** Donc en partant de démarches de mesure de la performance et d'analyse des coûts, le concept d'ABC est venu naturellement. Je suis parti de lectures et rapidement j'ai conceptualisé quelque chose. A partir de là, j'ai constitué au fil du temps une boîte à outils et une méthodologie dans lesquelles on va trouver des outils de formation, des outils sous forme de journées qui permettent aux entreprises d'être formées à l'ABC, et des missions d'accompagnement plus ou moins lourdes pour mettre en place l'ABC. On a aujourd'hui une boîte à outils qui est très fournie. (§14.3)

[...]

**Q. Comment se passe l'une de vos missions ABC types ?**

**R.** On travaille toujours sur 100% des ressources internes à l'entreprise. Le périmètre d'application correspond toujours à la totalité de l'entreprise. On a une démarche systématique qui est toujours appliquée de la même façon. On commence par présenter l'entreprise dans sa globalité et son métier. Ensuite on présente tous les éléments structurants de la méthode ABC : le lexique d'activités avec toutes les fiches techniques des activités, la démarche de valorisation, le choix des inducteurs de coûts, etc. (§14.6)

Tout cela est packagé, c'est-à-dire que systématiquement un consultant qui travaille dans une entreprise va utiliser la même démarche. Le choix des activités est standardisé. Derrière les éléments structurants, il y a une démarche de valorisation qui permet d'aboutir à des coûts standard. Derrière, on a aussi une démarche de simulation. On a développé notre outil de simulation qui permet de reconstituer la consommation des ressources par les activités et celle des activités par les produits. On aboutit donc au coût des activités. (§14.7)

[...]

**Q. Comment se passent les contacts entre le cabinet et les clients ?**

**(ADO-MOT) R.** Nos clients ne viennent pas nous voir en nous demandant de mettre en place l'ABC. Il n'y en a eu qu'un seul dans ce cas-là. En général, les entreprises ont besoin de mieux connaître ce qui fait leur rentabilité. Elles ont des problèmes de résultat et s'interrogent sur la manière dont celui-ci va évoluer. Ou alors elles s'interrogent à l'occasion des 35 heures sur comment réorganiser un service de l'entreprise. Ce sont des questions qui sont là. (§14.11)

**(RE-EXC-MES)** D'ailleurs au début, lorsqu'on mettait en place l'ABC chez nos clients, on ne le leur disait pas. On n'appelait pas cela ABC. Maintenant cela ne pose plus de problèmes. Il y a quatre ou cinq ans, parler de méthode ABC dans des entreprises de 50 millions de chiffre d'affaires, cela pouvait faire peur. Et puis le point d'entrée n'est pas toujours l'ABC, c'est plutôt la stratégie. On se rend compte que si l'on veut mesurer et manager la performance il faut bien construire un modèle de référence pour faire déjà un état des lieux. Le modèle ABC vient après. (§14.12)

Le point d'entrée ce sont les projets de l'entreprise, la stratégie. On installe un modèle de travail qui va permettre d'évoluer là-dessus et d'avoir également une réflexion sur l'organisation de l'entreprise, la performance, etc. On installe le concept et après on ouvre des tiroirs pour améliorer la performance. (§14.13)

[...]

**Q. Comment percevez-vous le processus de diffusion de l'ABC en France ?**

**(DIF-TX) (ADO-CAR) (ACT-ADO) (ACT-ACA) (RE-EXI-DIF) (RE-ROL-AC) R.** Je n'ai pas une vision globale de la diffusion de l'ABC en France. La perception que j'ai c'est que probablement que les grandes entreprises et notamment les entreprises industrielles ont bien avancé sur le sujet, je pense à Renault, Valéo, Volvo, Danone, FR3, tout ceux qui justement ont illustré par des articles le fait qu'ils avaient mis en place l'ABC. En ce qui concerne les PME j'ai plutôt l'impression que ce sont des initiatives régionales et locales qui font qu'il y a eu à gauche et à droite des « boosters » qui ont fait qu'il y a eu des taches d'huile de mise en place de l'ABC/ABM. Je pense notamment à un professeur de la région. Il a fait avancer les choses régionalement. J'avais également rencontré un consultant qui travaillait sur la région de Marseille à l'occasion d'une conférence, et il avait lui aussi fait avancer les choses localement. Je me dis que ce sont des actions liées à des hommes qui régionalement ont fait avancer les choses. (§14.22)

**Q. Comment voyez-vous le rôle des différents acteurs dans le processus de diffusion de l'ABC en France ?**

**(ACT-ACA) (ACT-CONS) (COM-ECRI) (RE-ROL-LOP) R.** Les professeurs manquent d'expérience sur la partie opérationnelle et devraient faire attention avant de se lancer dans des tentatives. En même temps, ils sont très bons sur la partie R&D, étude. Les écrits sont très bons et je m'en inspire. Il faudrait que le monde professoral s'appuie un peu plus sur les consultants. Le rôle des consultants, c'est de faire du business. Mais moi je ne fais du business qu'à partir du moment où les gens s'enrichissent en entreprise, lorsque j'apporte de la valeur ajoutée. (§14.23)

[...]

**Q. Comment avez-vous pris contact avec la méthode ABC ? A quand remonte ce premier contact ?**

*(ACT-CONS) (ADO-MOT) R.* Cela remonte à 1995. A l'époque, on a rencontré des consultants. On se posait la question de la refonte totale du système de contrôle de gestion de la banque. Ces consultants nous ont fait une proposition de réalisation d'un prototype basé sur la méthode ABC. On a décidé à l'époque avec mon supérieur, moi j'étais responsable du projet, de se lancer dans un prototype significatif, c'est-à-dire sur un secteur stratégique en termes de développement commercial qui s'appelait « flux ». Dans la banque, cela concerne l'ensemble des opérations bancaires de volume important : des chèques, des virements, des prélèvements, sur la France et l'étranger. Cela représentait un périmètre financier de l'ordre de 100 MF. (§20.1)

*(ACT-CONS) (COM-INTER)* Donc, en fait, j'ai entendu parler de la méthode ABC par ces consultants. On a eu une première présentation de la méthode et ensuite on s'est lancé dans l'analyse avec les consultants du cabinet qui, eux, connaissaient bien la méthode. (§20.2)

**Q. Pourquoi votre entreprise s'est-elle lancée dans l'analyse ABC ?**

*(ADO-MOT) R.* Pour chercher à mieux connaître nos coûts avec plusieurs axes : mieux connaître nos coûts unitaires, par exemple le coût unitaire du chèque. L'objectif prioritaire était de connaître le coût unitaire de nos prestations et de nos activités. C'est comme ça que l'on arrive assez logiquement sur la méthode ABC. On ne connaissait pas le coût de nos activités, ce n'était pas suffisamment transparent et les responsables de service qui géraient les opérations étaient incapables de dire combien ils dépensaient chaque année en contrôle, en saisie, en enquête, en réclamation, en informatique, etc. C'était l'un des objectifs principaux : mieux cerner nos coûts pour les améliorer, c'est-à-dire les réduire, améliorer la productivité voire réorganiser complètement certains secteurs. La connaissance des coûts et l'analyse des activités nous ont permis de réorganiser certaines activités voire d'en sous-traiter certaines. (§20.3)

**Q. Comment s'est déroulée la mise en place de l'ABC dans votre entreprise ?**

**R.** La première démarche date de septembre 1995. C'était l'analyse détaillée des services avec l'aide d'un consultant. Cela veut dire entretiens de deux à trois heures sur les différents services pour comprendre le métier et essayer de construire des activités. L'analyse a duré de septembre à novembre, et au fur et à mesure de l'avancement de la cartographie des activités, on a essayé d'identifier les ressources, c'est-à-dire les dépenses que l'on peut effectivement attribuer aux activités. Cette analyse a permis au bout de deux mois d'établir une liste d'une soixantaine d'activités qui pouvaient être classifiées dans une dizaine de grandes familles. On ne parlait pas encore d'opérations bancaires à ce niveau-là. Le détail que l'on peut construire à partir de la connaissance des activités n'était pas encore élaboré à ce niveau d'étude. (§20.4)

Ensuite, a été réalisé un prototype sous Excel à l'époque, en décembre 1995/janvier 1996. Prototype avec les ressources donc toutes les factures et les activités. Là, on a commencé à construire avec le prototype des opérations bancaires qui se construisaient comme un empilage de briques d'activités. Au passage, la gamme opératoire a été complètement modifiée. On avait de l'ordre de 120 opérations bancaires, après l'analyse, il n'en restait que 80. L'analyse a donc permis de simplifier beaucoup le périmètre dans lequel on travaillait. (§20.5)

L'objectif était aussi de changer les mentalités dans la banque : les commerciaux qui vendent les opérations bancaires doivent raisonner à partir d'opérations qui ont un sens. Ensuite, on a fait une pause pour décision. Avec le prototype, on avait les coûts d'activités pour l'année 1995 et les coûts d'opérations bancaires. On a fait une présentation au niveau de la direction générale, ça c'est important. La présentation était appuyée par le président avec les consultants et les études commerciales, pour dire « qu'est-ce qu'on fait maintenant ? ». (§20.6)

[...]

**Q. Comment s'est fait le rapprochement entre le questionnement sur la pertinence de vos coûts et la pertinence de l'ABC ?**

**(ACT-CONS) (COM-INTER) R.** C'est vrai que l'on a fait confiance aux consultants qui avaient déjà de l'expérience dans d'autres domaines, peu dans la banque mais plutôt dans l'industrie. Donc on s'est retrouvé en face de consultants qui avaient déjà travaillé dans l'industrie et qui ont pu nous montrer des exemples tangibles de réalisation dans l'industrie. (§20.16)

**(ACT-CONS) (COM-INTER) (ADO-IMI) (RE-ROL-LOP)** Dans les banques, de façon générale, on est en contact avec les consultants. C'est une méthode de travail assez efficace, on se rencontre de temps à temps. Chaque banque a ses habitudes, on se rencontre de temps en temps avec les consultants du marché en qui on a confiance, c'est-à-dire qui connaissent la banque, qui travaillent dans les banques, qui sont capables de nous dire « en ce moment on travaille dans telle banque ou dans telle industrie et voilà ce qu'on a mené comme projets, cela pourrait peut-être vous intéresser ». (§20.17)

[...]

**Q. Comment percevez-vous le processus de diffusion de l'ABC dans le secteur bancaire et en France en général ?**

**(DIF-TX) (ADO-IMI) R.** Je ne suis pas un spécialiste de l'ABC, mais mon impression est qu'elle n'est pas assez diffusée en France. En 1995, dans le secteur bancaire on n'en avait jamais entendu parler. On était les premiers en 1995 à se lancer là-dedans. A ma connaissance aucune banque n'utilisait la méthode ABC en 1995. Les consultants avec lesquels on a travaillé n'avaient travaillé que dans l'industrie chimique, automobile et dans l'aciérie. C'est une méthode qui au départ était plus utilisée dans le monde industriel. (§20.27)

**(DIF-TX) (ACT-ADO) (COM-INTER)** Je crois vraiment qu'on a été la première banque en France à utiliser la méthode ABC. Depuis, cela ne s'est pas beaucoup développé. Il y a quelques banques qui s'y sont mises dans des applications très sectorielles, très ciblées. Quand j'étais encore à la banque, j'avais reçu quelques personnes d'une autre banque. Cette dernière a fait un prototype qui n'a pas été étendu de façon plus large et qu'on va essayer d'étendre. Je suis allé à un séminaire organisé par un éditeur de logiciels en Angleterre, ça semble beaucoup plus étendu en Angleterre. Il y avait quelques industriels français qui étaient là mais il n'y avait pas beaucoup de français. (§20.28) [...]

**ANNEXE 1.6 : MATRICES ET TABLEAUX  
DE PRÉSENTATION DES DONNÉES  
RELATIVES À LA DIFFUSION DE L'ABC**

**Tableau A1.1 : Matrice descriptive de la diffusion de la connaissance de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Diffusion de la connaissance de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Les revues, les ouvrages, les sujets d'examen d'expertise comptable, les formations ont fait que les gens ont eu à connaître la méthode
<b>Professeur</b>	« Le rôle des associations a été important dans la diffusion des idées, mais cela ne veut pas dire pour autant que la méthode a été de plus en plus utilisée », « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après, les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques »
<b>Professeur</b>	Les conférences des organismes de formation et d'événements ont joué un grand rôle dans la diffusion des idées, ainsi que les articles et les livres. « Maintenant l'ABC est entrée dans les mœurs au niveau des idées ». « Je dirais que la majeure partie des gens en ont entendu parler, mais ils n'ont pas encore les idées claires. La majorité des gens en sont encore à la méthode de calcul des coûts »
<b>Professeur</b>	La diffusion des concepts est maintenant relativement aboutie. « A l'heure actuelle, je pense [...] que la majorité des personnes au niveau du contrôle de gestion en ont entendu parler, mais je ne pense pas que les concepts soient maîtrisés de tous ». La littérature, les conférences et les séminaires ont fait qu'à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts comme les contrôleurs de gestion ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC
<b>Professeur</b>	Il y a eu un effet de mode dans l'intérêt, donc dans la diffusion des idées. Ce professeur estime avoir joué un grand rôle dans la diffusion des idées à travers ses articles. Deux autres professeurs ont selon lui joué un tel rôle. Pour lui, la diffusion des idées s'est déroulée dans tous les pays la même année : en 1991. Il n'y pas vraiment eu d'idées nouvelles ensuite
<b>Editeur de logiciels</b>	« Initialement les universitaires ont eu un rôle essentiel dans la mesure où ils ont permis de rendre compréhensibles au plus grand nombre les principes des méthodes de gestion par activités ». « Il y a eu un effet de mode dans les journaux, avec les universitaires. » « L'effet de mode avec l'ABC c'était dans les années 1990, conceptuellement »
<b>Consultant</b>	« Je pense que la méthode ABC commence à s'implanter en France mais qu'elle n'est pas encore si connue que cela. Les gens connaissent la méthode par bruit médiatique, par des lectures un peu vague. Elle n'est pas connue au sens "mise en place dans une entreprise" »
<b>Consultant</b>	Il y avait très peu de cas d'adoption de l'ABC avant 1993 et le « grand boom » date de 1995. Pour que ce « grand boom » arrive, il a fallu le temps que la méthode soit connue
<b>Consultant</b>	« [...] pour l'instant il y a une grosse demande d'information et de formation »
<b>Adoptant</b>	« Aujourd'hui j'ai tendance à croire qu'il y a une incubation, une prise de conscience et que l'on est réellement dans les débuts de la diffusion de l'ABC en France »
<b>Adoptant</b>	La méthode se vulgarise de plus en plus car le nombre de formations sur l'ABC augmente



**Tableau A1.2 : Matrice causes/effets sur la diffusion de la connaissance de l'ABC regroupée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Diffusion de la connaissance de l'ABC	Acteurs/canaux de communication cités comme ayant joué un rôle important	
		Acteurs	Canaux de communication
<b>Professeurs (5)</b>	« [...] les gens ont eu à connaître la méthode », « Maintenant, l'ABC est entrée dans les mœurs au niveau des idées », « [...] la majeure partie des gens en ont entendu parler », « A l'heure actuelle, je pense [...] que la majorité des personnes au niveau du contrôle de gestion en ont entendu parler [...] » « [...] à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts [...] ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC »	académiques (2), associations professionnelles (1), consultants (1)	ensemble des médias de masse (1), ensemble des revues (1), ouvrages (1), formation initiale (1), conférences (1), séminaires de formation (2), revues professionnelles (1)
<b>Editeurs de logiciels et consultants (4)</b>	« Je pense que la méthode ABC commence à s'implanter en France mais qu'elle n'est pas encore si connue que cela. Les gens connaissent la méthode par bruit médiatique, par des lectures un peu vague. Elle n'est pas connue au sens 'mise en place dans une entreprise' », « [...] pour l'instant il y a une grosse demande d'information et de formation », Il y a très peu de cas d'adoption de l'ABC avant 1993 et le « grand boom » date de 1995. Pour que ce « grand boom » arrive, il a fallu le temps que la méthode soit connue	académiques (1)	ensemble des médias de masse (1), ensemble des revues (1)
<b>Adoptants (2)</b>	« Aujourd'hui j'ai tendance à croire qu'il y a une incubation, une prise de conscience et que l'on est réellement dans les débuts de la diffusion de l'ABC en France », La méthode se vulgarise de plus en plus		séminaires de formation (1)

**Tableau A1.3 : Matrice descriptive du taux de diffusion actuel de l'ABC en tant que pratique organisationnelle ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Taux de diffusion actuel de l'ABC en tant que pratique organisationnelle</b>
<b>Professeur</b>	« Le taux de diffusion en France a atteint maintenant un niveau comparable à celui du Canada par exemple [20%]. Le processus a été plus lent que dans ce pays, sûrement à cause des différents freins que j'ai déjà évoqués »
<b>Professeur</b>	« Si la méthode a peu progressé jusqu'ici [...] »
<b>Professeur</b>	« [...] je crois que la France à l'inverse de la Grande Bretagne et des Etats-Unis a été très lente à se mettre en route. Il y a eu beaucoup de débats ouverts, beaucoup de discussions et de rejets. En fait c'est une progression très lente et à mon avis plus profonde de changement de mentalité ». « Quand on me demande quel est le taux de diffusion de la méthode ABC je réponds que cela dépend de quelle méthode on parle. Si on parle de la méthode numéro 1, c'est probablement de l'ordre de 75% à 80% parce que les gens font de l'ABC comme Monsieur Jourdain faisait de la prose ». « Par contre si on passe à la méthode 3, l'ABC/ABM à vision stratégique, je ne pense pas qu'il y en ait une seule. Pour la méthode 2, on ne peut pas savoir. Je pense que c'est de l'ordre de 10 à 15% pour la totalité des entreprises »
<b>Professeur</b>	Ce professeur a participé à 140 projets ABC au cours des années 1990. « [...] le nombre d'entreprises qui appliquent actuellement l'ABC c'est "peanuts" ». « [...] l'ABC ne s'est pas diffusée [...] »
<b>Editeur de logiciels</b>	« On dispose d'environ une quarantaine de clients aujourd'hui. Certains de ces clients sont multi-sites. On peut estimer que le nombre de projets s'élève à dix ou quinze en moyenne par an ». « L'ABC n'est donc pas, de notre point de vue, quelque chose qui peut être considérée comme un nouveau marché explosif qui croîtrait à 300% par an [...] ». « Si l'on considère les mises en oeuvre avec logiciel suivies sur le long terme, on peut en imaginer une cinquantaine par an, ce qui est très faible par rapport au nombre d'entreprises »
<b>Editeur de logiciels</b>	« A l'heure actuelle, le nombre de nos clients en France s'élève à 70 »
<b>Consultant</b>	Le cabinet a mené 5 missions ABC en 2 ans. « Je pense que la méthode ABC commence à s'implanter en France mais qu'elle n'est pas encore si connue que cela. [...] La diffusion de l'ABC a certainement progressé depuis 10 ans »

<b>Consultant</b>	« Je suis quand même assez surpris qu'après dix ans de présence en France l'ABC reste assez peu diffusée. Je pense que cela touche moins de 2% des PME ». « Dans les grandes entreprises par contre il y a eu beaucoup plus d'expériences. A mon avis, la plupart des grands groupes ne l'ont pas mis en œuvre comme outil intégré, récurrent, etc., mais ont fait soit des tests soit l'ont appliqué à des questions spécifiques [...]. Je ne crois pas qu'il y ait beaucoup de grandes entreprises où l'ABC fonctionne en tant que système récurrent ». Le cabinet a mené une trentaine de missions ABC en France. « L'ABC ne représente qu'un tout petit % de notre activité et n'est pas un domaine stratégique »
<b>Consultant</b>	Le cabinet a mené une centaine de missions ABC en France. « Je pense que l'ABC/ABM va s'installer durablement en France »
<b>Consultant</b>	« [...] depuis octobre 1997, il y a peut-être eu une quinzaine de missions mais pas plus. Ce n'est pas énorme. Par rapport à l'activité du cabinet, c'est petit ». « Je pense que l'on a à peu près les mêmes parts de marché [que les autres cabinets] ». « Je dirais que le marché s'élève à une centaine de missions de mise en place par an. Le taux de croissance du marché est assez régulier »
<b>Consultant</b>	Le cabinet a mené 7 missions ABC. « Cela serait intéressant de comparer le chiffre d'affaires du marché des logiciels ABC avec celui du marché des logiciels de comptabilité analytique. Je pense que la part de marché de l'ABC est faible notamment pour les PME »
<b>Adoptant</b>	« [...] mon impression est que [l'ABC] n'est pas assez diffusée en France. En 1995 dans le secteur bancaire, on n'en avait jamais entendu parler. On était les premiers en 1995 à la banque à se lancer là-dedans. A ma connaissance aucune banque n'utilisait la méthode ABC en 1995 ». « Depuis, cela ne s'est pas beaucoup développé. Il y a quelques banques qui s'y sont mises dans des applications très sectorielles, très ciblées »
<b>Adoptant</b>	« Dans le domaine public il n'y avait pas eu, à ma connaissance, d'expérience de mise en place de la méthode ABC avant la nôtre. Je crois que l'on a été les premiers à mettre en place l'ABC »
<b>Adoptant</b>	Les autres fournisseurs de l'automobile n'utilisent pas l'ABC. « On est les seuls en Europe à utiliser l'ABC »

**Tableau A1.4 : Matrice descriptive des phases du processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée chronologiquement et regroupée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Phases du processus de diffusion		
	Avant 1991	1991-1996	Depuis 1996
<b>Professeurs (6)</b>	« [...] ce mouvement ABC s'est développé au départ dans des entreprises filiales de groupes américains. Tout simplement du fait qu'aux Etats-Unis cela a été la grande mode. [...] Il y a eu des groupes industriels qui ont systématisé la démarche, et dont les filiales ont dû mettre en place l'ABC », « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font », « Le programme de recherche du CAM-I a eu un rôle important. Cela a été un catalyseur important parce que les entreprises qui y participaient étaient motivées et avaient un rôle prosélyte : elles essayaient d'en faire venir d'autres. La communication des quelques entreprises qui ont fait de l'ABC de manière pionnière a également joué un rôle. [...] Ces vecteurs ont joué un rôle significatif dans la phase pionnière, au début », « Je pense que l'un des facteurs de développement [de l'ABC en France] est la présence d'un certain nombre de filiales de grands groupes étrangers et notamment anglo-saxons. Certaines de ces filiales sont amenées à mettre en place l'ABC sous l'impulsion de leur maison mère. De plus, [...] les grands groupes européens se sont également mis à mettre en place la méthode et ont à leur tour incité leurs filiales françaises à faire de même »		
			« Après les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques », 1995 est la période qui a marqué la véritable introduction de l'ABC en France. « Le deuxième facteur c'est la présence en France des grands cabinets de conseil. Une fois que l'approche ABC a été bien développée, [...] les cabinets de conseil ont pu reprendre la méthode pour en faire un produit à proposer à leurs clients [...] »

	<p>« La première [phase] va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. C'est l'âge d'or des conférences professionnelles. [...] C'est la prise de conscience ou la révélation qu'il y avait une insatisfaction importante par rapport aux systèmes de contrôle de gestion industriel en particulier » « [...] la diffusion des idées s'est faite dans tous les pays la même année, en 1991. Après 1991, il n'y a pas eu d'idées nouvelles »</p>	<p>« Dans la chronologie, je pense qu'un certain professeur, avec ses livres, a vraiment été celui qui a ouvert le terrain en donnant une crédibilité intellectuelle », Les conférences professionnelles animées par un autre professeur ont permis le développement de l'idée, Il y a eu une diffusion de l'idée assez importante, En 1991, on parle encore peu de l'ABC en France. « A partir du moment où une certaine masse critique a été atteinte ce sont les grands cabinets de conseil qui ont pris le relais. Je dirais qu'à mon avis l'ABC comme produit commercial sur le marché n'a vraiment décollé que lorsque les consultants l'ont incorporé dans leur discours, vers 1992/1993 », « De 1992 à 1996 on voit apparaître les premières applications en vraie grandeur mais c'est vraiment l'exception. La plupart du temps c'est encore des projets pilotes pour voir à quoi ça ressemble »</p>	<p>La vraie diffusion a commencé depuis que les logiciels spécialisés existent. « En 2000 il y a eu une vague importante de débuts de mise en place de l'ABC grâce au bogue », « Depuis 1996 on ressent vraiment une rupture dans la diffusion de l'ABC. Jusqu'à 1996 c'était simplement par curiosité. Depuis 1996 on est de plus en plus impliqués dans de vrais projets industriels. En 1996, c'est en gros l'année où les marchands de logiciels s'installent en France et où le marché commence vraiment à se développer »</p>
<p><b>Editeurs de logiciels (2)</b></p>	<p>« A la fin des années 1980, [...] la méthode ABC n'était que dans les "limbes". La cristallisation de la méthode ABC s'est faite plutôt dans la première moitié des années 1990 »</p>	<p>« Si l'on examine les premières tentatives, qui je crois étaient des tentatives universitaires, au début des années 1990, elles ont eu pour principal impact de créer une réflexion au sein des entreprises » « je distinguerais trois phases au niveau de la France : une première phase d'émergence théorique en 1991/1992 [...] »</p>	<p>« On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants. Donc nous n'avons pas eu un rôle d'éducation du marché ou de création de besoins », « [...] une seconde phase d'émergence pratique de 1994 à 1999 et une troisième phase marquant le début d'une maturité pratique à partir de la fin de 1999 »</p>

<b>Consultants (2)</b>	« En 1993, en France, la méthode ABC existait mais n'était pas très connue. [...] La première expérience que j'ai recensée en France c'était en 1987 chez Hewlett Packard à Grenoble ». L'ABC est arrivée par les filiales de grands groupes et se diffuse maintenant dans les PME. « Avant 1993 il y a donc très peu de cas de mise en place de l'ABC »	« L'introduction de la méthode ABC au début des années 1990 en France m'a particulièrement intéressé »	« Le grand boom cela doit être 1995. Mais depuis la progression est assez régulière, il n'y a pas eu de pic. Il a fallu le temps que l'ABC soit connue et qu'il y ait de la littérature en français. Il y a eu une autre année importante en France, c'est 1997. En 1997, deux éditeurs de logiciels spécialisés ABC ont ouvert un bureau en France. C'est un signe important. [...] On pourrait pratiquement faire une césure avant 1997 et après 1997. Mais bon, s'ils se sont installés en 1997 c'est qu'ils avaient un marché avant 1997 »
<b>Adoptants (2)</b>			« Aujourd'hui j'ai tendance à croire qu'il y a une incubation, une prise de conscience et que l'on est réellement dans les débuts de la diffusion de l'ABC en France. Je pense que cela va décoller maintenant », Vers 1996 l'ABC balbutiait en France. Les formations étaient mauvaises et les animateurs diffusaient une méthode dont il n'avait pas d'expérience pratique

**Tableau A1.5 : Liste des revues académiques étudiées avec période d'étude et sources**

Titre de la revue	Période étudiée	Source(s)
Comptabilité – Contrôle - Audit	1995 <sup>1</sup> -2000	Vérification manuelle et site Internet
Direction et Gestion	1990-2000	Vérification manuelle
Logistique et Management	1993-2000	Vérification manuelle
Revue Française de Gestion	1987-2000	Vérification manuelle
Revue Française de Gestion Industrielle	1990-2000	Vérification manuelle

**Tableau A1.6 : Nombre d'articles publiés dans les revues académiques étudiées par catégories d'acteurs, types d'articles et phases du processus de diffusion de l'ABC**

	Phase 1 (1987-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)	TOTAL (1987-2000)
<i>Catégorie d'acteurs</i>				
<b>Professeurs</b>	1	6	8	15
<b>Consultants</b>	0	0	3	3
<b>Adoptants</b>	0	0	2	2
<i>Type d'article</i>				
<b>Théorique</b>	1	6	9	16
<b>Pratique/Cas</b>	0	0	3	3
<b>Totak</b>	<b>1 (5%)</b>	<b>6 (32%)</b>	<b>12<sup>2</sup> (63%)</b>	<b>19 (100%)</b>

**Tableau A1.7 : Liste des auteurs ayant publié au moins un article sur l'ABC dans l'une des revues académiques étudiées de 1987 à 2000**

Cat. d'acteurs	Auteurs (nombre d'articles écrits ou co-écrits, pays d'origine si étranger)
<b>Professeurs (13)</b>	P. Mévellec (6 articles), S. Evraert (2), M. Lebas (2), H. Bouquin (1), J.-P. Briffaut (1), M. Gosselin (1, Canada), N. Halgand (1), B. La Londe (1, USA), M.-G. Marteau (1), D. Meyer (1, Allemagne), G. Ouellet (1, Canada), P. Piget (1), A. Thomas (1)
<b>Consultants (6)</b>	M. Baldellon (1), D. Flichy (1), B. Freeman (1, étranger), S. Haasz (1, étranger), S. Lizzola (1, étranger), N. Siersen (1, étranger)
<b>Adoptants (2)</b>	T. Pohlen (1, USA), R. Ritt (1)

<sup>1</sup> 1995 = début de la parution de *Comptabilité - Contrôle - Audit* ; 1993 = début de la parution de *Logistique et Management*.

<sup>2</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total en phase 3 et sur l'ensemble de la période car 1 article est co-signé par des auteurs appartenant à deux catégories différentes

**Tableau A1.8 : Liste des articles sur l'ABC parus dans les revues académiques étudiées de 1987 à 2000**

Date	Revue	Titre de l'article	Auteur(s)	Type <sup>3</sup>
03-05/1990	RFG <sup>4</sup>	Calcul des coûts : il faut dépasser les méthodes traditionnelles	S. Evraert et P. Mévellec	T
01-02/1991	RFG	Les systèmes de coûts par activité. Réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion	S. Evraert et P. Mévellec	T
1992	RFGI	Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités	M. Lebas	T
03-05/1992	D&G	La comptabilité analytique face aux nouvelles règles de gestion de production	M.-G. Marteau	T
01-04/1994	RFG	Coûts à base d'activités : un succès construit sur un malentendu	P. Mévellec	T
03/1995	CCA	La comptabilité à base d'activités. Une double question de sens	P. Mévellec	T
09/1995	CCA	Rimailho revisité ( <i>article critique vis-à-vis de l'ABC</i> )	H. Bouquin	T
1996	L&M	ABC/ABM : vos méthodes de gestion de demain ?	D. Flichy	T
1996	L&M	La méthode ABC appliquée au service logistique d'une usine de production de moteurs d'avion : résultats et apports de la méthode	R. Ritt	P/C
1996	L&M	L'Activity Based Value Management : une approche particulière de l' « Activity Based Management »	A. Thomas	P/C
1996	L&M	L'entreprise étendue : apports de l'Activity-Based Costing. Application à l' « Efficient Consumer Response » (ECR)	M. Baldellon	T
09/1997	CCA	Comptabilité et pertinence : une proposition constructiviste pour le nouveau management hospitalier	N. Halgand	P/C
01/1998	D&G	La comptabilité à base d'activités. Principes généraux et application	P. Piget	T
1999	D&G	Racines allemandes de l'approche par activités	D. Meyer et J.-P. Briffaut	T
1999	L&M	Maîtriser la rentabilité par client et par circuit de distribution : une méthode d'analyse des coûts	B. Freeman <i>et al.</i>	T
03/1999	CCA	Les enquêtes sur la mise en place de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris ?	M. Gosselin et G. Ouellet	T
05/1999	CCA	Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion	M. Lebas et P. Mévellec	T
2000	L&M	L'analyse ABC, un outil stratégique de reconception des processus logistiques	T. Pohlen et B. La Londe	T
03/2000	CCA	Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action	P. Mévellec	T

<sup>3</sup> T = article théorique ; P/C = article pratique ou relatant un cas d'adoption.

<sup>4</sup> RFG = Revue Française de Gestion ; RFGI = Revue Française de Gestion Industrielle ; D&G = Direction et Gestion ; CCA = Comptabilité - Contrôle - Audit ; L&M = Logistique & Management.



**Tableau A1.9 : Matrice descriptive de l'implication des revues académiques dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des revues académiques dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Les articles dans la RFG représentent la concrétisation des travaux de ce professeur sur l'ABC, ils « ont eu un effet important »
<b>Professeur</b>	Les articles dans la RFG jettent les fondements de l'ABC en France, ce sont des articles « superbes », c'est la première base de légitimité de l'ABC, ils ont eu une grande importance dans la diffusion de l'ABC dans le monde académique mais une importance faible auprès des adoptants potentiels, les articles dans CCA ont fait progresser les choses, mais n'ont pas reçu « un écho famineux sur le plan académique »
<b>Professeur</b>	Les articles américains sur l'ABC représentent l'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC
<b>Professeur</b>	Les articles américains sur l'ABC représentent l'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC, les articles dans la RFG ont été des sources d'inspiration pour lui
<b>Professeur</b>	Les articles dans la RFG ont joué un rôle dans la diffusion des idées
<b>Consultant</b>	Les articles dans la RFG ont été l'un des premiers contacts de ce consultant avec l'ABC, ce sont une source d'inspiration pour lui
<b>Consultant</b>	Les articles dans la RFG permettent à ce consultant de conceptualiser sa démarche de conseil, ce sont une source d'inspiration
<b>Adoptant</b>	Les articles dans la RFG sont intéressants parce qu'ils répondent à des questionnements internes, ils constituent une matière pour étayer les propos en interne
<b>Adoptant</b>	Les articles dans la RFG ont été l'un des premiers contacts de cet adoptant avec l'ABC, ils lui donnent envie d'en savoir plus

**Tableau A1.10 : Matrice descriptive de l'importance des revues académiques dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Jugement sur l'importance des revues académiques dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Arguments qui justifient ce jugement</b>
<b><i>Rôle important</i></b>		
<b>Professeurs (3)</b>  <b>Total : 3</b>	Les articles dans la RFG ont joué un rôle dans la diffusion des idées, ils « ont eu un effet important », les articles dans CCA ont fait progresser les choses	Les articles dans la RFG jettent les fondements de l'ABC en France, ce sont des articles « superbes », c'est la première base de légitimité de l'ABC, ils ont eu une grande importance dans la diffusion de l'ABC dans le monde académique
<b><i>Rôle peu important</i></b>		
<b>Professeur (1)</b>  <b>Total : 1</b>	Les articles dans la RFG ont eu une importance faible auprès des adoptants potentiels, les articles dans CCA ont fait progresser les choses mais n'ont pas reçu « un écho faramineux sur le plan académique »	
<b><i>Rôle négatif</i></b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant

**Tableau A1.11 : Liste des revues professionnelles étudiées avec période d'étude et sources**

Périodique	Période étudiée	Source(s)
Banque	1990-1998 <sup>5</sup>	Site Internet et base de données Swetswise
BanqueMagazine	1999-2000	Site Internet et base de données Swetswise
Dirigeant	1990-2000	Vérification manuelle
Echanges	1990-2000	Vérification manuelle
Personnel	1990-2000	Vérification manuelle
Revue Fiduciaire Comptable	1990-2000	Vérification manuelle
Revue Française de Comptabilité	1990-2000	Vérification manuelle

**Tableau A1.12 : Nombre d'articles publiés dans les revues professionnelles étudiées par catégories d'acteurs, types d'articles et phases du processus de diffusion de l'ABC**

	Phase 1 (1990-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)	TOTAL (1990-2000)
<i>Catégorie d'acteurs</i>				
<b>Professeurs</b>	2	19	21	42
<b>Consultants</b>	0	1	13	14
<b>Adoptants</b>	0	3	15	18
<i>Type d'article</i>				
<b>Théorique</b>	2	13	14	29
<b>Pratique/Cas</b>	0	11	28	39
<b>Total</b>	<b>2 (3%)</b>	<b>23<sup>6</sup> (34%)</b>	<b>42<sup>7</sup> (63%)</b>	<b>67 (100%)</b>

<sup>5</sup> Banque devient ensuite BanqueMagazine.

<sup>6</sup> La somme des types d'articles est supérieure au total en phase 2 et sur l'ensemble de la période en raison de la double nature d'un article.

<sup>7</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total en phase 3 et sur l'ensemble de la période car six articles sont co-signés par des auteurs appartenant à différentes catégories.

**Tableau A1.13 : Nombre d'articles publiés dans la RFC et Echanges par catégories d'acteurs et phases du processus de diffusion de l'ABC**

Catégorie d'acteurs	Phase 1 (1990-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)	TOTAL (1990-2000)
<b>RFC</b>				
Professeurs	2	17	9	28
Consultants	0	1	6	7
Adoptants	0	2	2	4
<b>Total</b>	<b>2</b>	<b>20</b>	<b>16<sup>8</sup></b>	<b>38</b>
<b>Echanges</b>				
Professeurs	0	1	8	9
Consultants	0	0	6	6
Adoptants	0	1	8	9
<b>Total</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>17<sup>9</sup></b>	<b>19</b>

**Tableau A1.14 : Liste des auteurs ayant publié au moins un article sur l'ABC dans l'une des revues professionnelles étudiées de 1990 à 2000**

Cat. d'acteurs	Auteurs (nombre d'articles écrits ou co-écrits, pays d'origine si étranger)
<b>Professeurs (24)</b>	P. Mévellec (8 articles), M. Lebas (7), P.-L. Bescos (5), P. Kérébel (3), H. Bouquin (2), C. Diard (2), R. Cooper (2, USA), H. M. Armitage (1, Canada), H. Boisvert (1, Canada), E. Cauvin (1), P. de La Villarmois (1), J. Dondi (1); T. Garrot (1), C. Guyon (1), P. Lemestre (1), P. Lorino (1), C. Mendoza (1), R. Milkoff (1), G. Naulleau (1), T. Nobre (1), B. Oger (1), Y. Pesqueux (1), N. Ravidat (1), H. Tondeur (1)
<b>Consultants (15)</b>	J.-N. Chauvey (2), I. Lacombe (2), R. Masseyeff (2), P. Rabiller (2), L. Ravignon (2), G. Ashworth (1, UK), C. Baverez (1), B. Bousquié (1), T. Connolly (1, UK), C. Flück (1); P. Girard (1), B. Lauré (1), J. Laverty (1), S. Player (1, USA), H. Tcheng (1)
<b>Adoptants (19)</b>	M. Rouach (3), M. Faubert (2), S. Obadia (2), G. Prouteau (2), D. Auchecorne (1), C. Benier-Pisani (1), L. Beretz (1), P. Besson (1), N. Biron (1), A. Bouillit-Chabert (1), J. Dupuis (1), A. Dworaczek (1), B. Gourieux (1), N. Mérindol (1), P. Minssen (1), A. Perelstein (1), K. Siboni (1), D. Souloumiac (1), X. Tardy (1)

<sup>8</sup> La somme des catégories est supérieure au total en phase 3 et sur l'ensemble de la période car 1 article est co-signé par des auteurs appartenant à des catégories différentes.

<sup>9</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total en phase 3 et sur l'ensemble de la période car 4 articles sont co-signés par des auteurs appartenant à des catégories différentes.

**Tableau A1.15 : Liste des articles sur l'ABC parus dans la Revue Française de Comptabilité de 1990 à 2000**

<b>Date</b>	<b>Titre de l'article</b>	<b>Auteur(s)</b>	<b>Type</b>
10/1990	Coût complet à base d'activités : une étude comparative	P. Mévellec	Théorique
09/1991	Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités	M. Lebas	Théorique
09/1992	L'ABM ou le Management Basé sur les Activités	M. Lebas	Théorique
10/1992	Qu'est-ce qu'une activité ?	P. Mévellec	Théorique
11/1992	L'évolution du calcul des coûts chez Hewlett Packard	C. Diard	Pratique/Cas
01/1993	Système de calcul de coûts de revient et subventionnements croisés	P. Mévellec	Théorique
03/1993	Gestion à base d'activités et amélioration continue. Le cas de J. M. Schneider Inc.	H. M. Armitage	Pratique/Cas
04/1993	Pertinence : le retour ( <i>article critique</i> )	H. Bouquin	Théorique
04/1993	Théories et pratiques	M. Lebas et P. Mévellec	Théorique
09/1993	Où va la comptabilité d'activité ?	P. Besson	Pratique/Cas
10/1993	Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités : 1 <sup>ère</sup> partie	R. Cooper	Pratique/Cas
11/1993	Comment mener à bien un projet de comptabilité par activités : 2 <sup>ème</sup> partie	R. Cooper	Pratique/Cas
12/1993	Plaidoyer pour une vision française de la méthode ABC	P. Mévellec	Théorique
01/1994	Répartition des frais généraux dans sept groupes industriels français : une étude de la pratique	M. Lebas	Pratique/Cas
02/1994	A propos du dernier livre de Henri Bouquin « Comptabilité de gestion »	P. Mévellec	Théorique
07-08/1994	Le modèle ABC. Du contrôle sanction au contrôle conseil	H. Boisvert	Théorique
07-08/1994	Du coût de revient au management par les activités	M. Lebas	Théorique
10/1994	Changement de comptabilité de gestion dans une entreprise de services non marchands. Le cas de l'ASSEDIC Atlantique-Anjou	G. Prouteau	Pratique/Cas
12/1994	Projets ABC : les 10 erreurs à ne pas commettre (et comment les éviter)	B. Bousquié et S. Player	Pratique/Cas
01/1995	« Le management de la performance » de P.-L. Bescos et C. Mendoza	M. Lebas	Théorique
05/1995	ABM et BFR. L'emploi de l'approche par les activités dans la gestion des besoins de financement d'exploitation	H. Bouquin	Théorique

12/1995	La gestion hospitalière par la méthode ABC	T. Garrot	Pratique/Cas
01/1996	Gérer les clients de façon profitable	T. Connolly et G. Ashworth	Théorique
03/1996	Comptabilité de gestion et cessions inter unités. Etude des pratiques de 9 groupes industriels européens	M. Lebas	Pratique/Cas
04/1996	Quelles leçons tirer de l'acclimatation de l'ABC en France	P. Mévellec	Théorique
05/1996	Le chemin de fer et le monstre. Une application de la méthode ABC dans la presse écrite	L. Ravignon	Pratique/Cas
06/1996	L'analyse d'activités. Un outil d'information stratégique pour les services	J.-N. Chauvey	Pratique/Cas
10/1996	Gestion par activités	P. Lorino	Théorique
05/1997	Introduire la gestion par les activités dans l'entreprise : une décision stratégique. Comment optimiser l'investissement ?	J. Laverty	Théorique
09/1997	Modèles de l'entreprise et méthodes de calcul des coûts. Approche critique de la comptabilité d'activité ( <i>article critique</i> )	Y. Pesqueux	Théorique
11/1997	La méthode ABC à l'épreuve des faits. Application aux PME	J.-N. Chauvey	Pratique/Cas
12/1997	Le choix entre ABC et ABM. Une question d'application	X. Tardy	Pratique/Cas
02/1998	L'application de l'ABC-ABM au domaine des services. Le cas de la maintenance informatique chez Hewlett-Packard	I. Lacombe	Pratique/Cas
07-08/1998	L'ABC, facteur d'efficacité des services internes	A. Dworaczek et B. Oger	Pratique/Cas
11/1998	La méthode ABC est-elle utile aux PME ?	P.-L. Bescos	Pratique/Cas
04/1999	BPR de la fonction contrôle de gestion par l'audit interne. Apports de la méthode ABC	C. Diard et J. Dondi	Pratique/Cas
02/2000	De l'application de la méthode ABC dans une entreprise de production en continu	P. Lemestre	Pratique/Cas
09/2000	Le client objet de la comptabilité d'activités	N. Ravidat	Pratique/Cas

**Tableau A1.16 : Liste des articles sur l'ABC parus dans Echanges de 1990 à 2000**

<b>Date</b>	<b>Titre de l'article</b>	<b>Auteur(s)</b>	<b>Type</b>
06/1995	Contrôle de gestion et management par les activités	P.-L. Bescos	T
10/1995	Introduction de la méthode ABC dans les collectivités territoriales	J. Dupuis et A. Perelstein	P/C
07/1996	L'ABC en France : les déterminants de la mise en place	O. De La Villarmois et H. Tondeur	T
11/1997	Safe Ascoforge : un exemple réussi de mise en place de l'ABC	D. Souloumiac/H. Tcheng <sup>10</sup>	P/C
01/1998	Quels enjeux stratégiques pour la comptabilité par activités bancaires ?	P. Kerebel	P/C
06/1998	La mise en place d'une comptabilité analytique par activités à l'Union des groupements d'achats publics	K. Siboni et V. Auchecorne	P/C
03/1999	Du contrôle de gestion au pilotage des activités industrielles	P.-L. Bescos	T
03/1999	Deux réponses de l'ABC face aux petites commandes et à l'élargissement de la gamme de produits	L. Ravignon	P/C
03/1999	Les apports de l'ABC à l'optimisation de la chaîne de valeur. Comment évoluer vers le supply chain management	C. Baverez et B. Lauré	P/C
05/1999	De l'expertise à la co-production du chiffre. La gestion par activités à l'hôpital, le cas de la stérilisation	P. Rabiller, A. Bouillit-Chabert et R. Masseyeff	P/C
08-09/1999	Comprendre le controlling anglo-saxon. De l'activity based costing au feature costing	P. Kerebel	P/C
10/1999	Gains de productivité dans la banque par l'utilisation de la méthode ABC	P. Minssen/J. Albisetti <sup>11</sup>	P/C
07/2000	L'apport de l'ABC au laboratoire d'analyses de biologie médicale	P. Rabiller et R. Masseyeff	P/C
07/2000	ABC...GRH : l'implication active des opérationnels, facteur-clé de succès d'ABC	C. Guyon, G. Prouteau et C. Flück	P/C
07/2000	La méthode ABC en stérilisation : l'expérience des Hôpitaux universitaires de Strasbourg	B. Gourieux, N. Biron, T. Nobre et L. Beretz	P/C
07/2000	Comment l'ABC-ABM s'inscrit-il dans la nouvelle économie ?	H. Tcheng et I. Lacombe	T
07/2000	MO.N.A.CO. : les Caisses d'Epargne en pôle position sur l'ABC	M. Faubert/F. Lалуveau <sup>12</sup>	P/C
07/2000	L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ?	P.-L. Bescos et E. Cauvin	P/C
07/2000	L'ABC/ABM dans la banque : le cas de la Banque Populaire de la Côte d'Azur	C. Benier-Pisani et P.-L. Bescos	P/C

<sup>10</sup> L'auteur de l'article est H. Tcheng (consultant), mais il s'agit de la retranscription d'un entretien avec D. Souloumiac (adoptant). Dans notre analyse, cet article est donc considéré comme étant écrit par D. Souloumiac, mais la référence bibliographique correspondante est Tcheng (1997).

<sup>11</sup> Même remarque. La référence bibliographique est Albisetti (1999) mais nous considérons que P. Minssen (adoptant) est l'auteur de l'article.

<sup>12</sup> Même remarque. La référence bibliographique est Lалуveau (2000) mais nous considérons que M. Faubert (adoptant) est l'auteur de l'article.

**Tableau A1.17 : Liste des articles sur l'ABC parus dans les autres revues professionnelles de 1990 à 2000**

<b>Date</b>	<b>Titre de la revue</b>	<b>Titre de l'article</b>	<b>Auteur(s)</b>	<b>Type d'article</b>
10/1995	RFiC <sup>13</sup>	La comptabilité à base d'activités	P. Mévellec	Théorique et Pratique/Cas
07/1996	Personnel	ABC-ABM. Une méthode à double lecture	R. Milkoff	Théorique
12/1997	Banque	La comptabilité par activités : de l'industrie à la banque	P. Kérébel	Théorique
03/1998	Banque	Les méthodes récentes du contrôle de gestion : les apports pour la banque	G. Naulleau et M. Rouach	Théorique
10/1998	Banque	ABC et ABM : perspectives en cinq points	P. Girard	Théorique
10/1998	Banque	Connaître les coûts opérationnels. De la théorie à la pratique	M. Rouach	Théorique
10/1998	Banque	Le choix de la méthode ABC	N. Mérindol et S. Obadia	Pratique/Cas
10/2000	BanqueMagazine	Le contrôle de gestion a un rôle clé dans la stratégie	M. Rouach	Théorique
10/2000	BanqueMagazine	Méthode ABC : une approche industrielle	S. Obadia et M. Faubert	Pratique/Cas
11/2000	RFiC	Mieux utiliser les coûts pour décider	C. Mendoza	Pratique/Cas

<sup>13</sup> RFiC : Revue Fiduciaire Comptable



**Tableau A1.18 : Matrice descriptive de l'implication des revues professionnelles dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des articles de la RFC dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Implication des articles d'Echanges dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Implication des revues professionnelles en général dans la diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Marquent une période très riche pour la diffusion de l'ABC au sein de la population des professionnels de la comptabilité, ont été des canaux de communication parmi d'autres	Ont été des canaux de communication parmi d'autres	
<b>Professeur</b>		Ont permis la vulgarisation de l'ABC, ont joué un rôle dans la diffusion des idées mais pas forcément dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle	
<b>Professeur</b>	Ont été un vecteur de diffusion non négligeable, ont été repris par d'autres professeurs à des fins pédagogiques, ont joué un rôle très important dans la diffusion des idées		
<b>Professeur</b>	Ont peut-être eu un certain impact professionnel		
<b>Professeur</b>	Ont joué un rôle dans la diffusion, ont permis la diffusion des idées et ont mis en avant l'ABC		
<b>Professeur</b>	Ont eu un faible impact dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique car le public de la RFC, les experts-comptables, ne s'intéresse pas à l'ABC. Ont joué un rôle dans la diffusion des idées auprès des professeurs	N'ont pas eu un impact très important au début du processus de diffusion	

<b>Editeur de logiciels</b>			Informent, permettent aux adoptants potentiels de découvrir l'existence de l'ABC mais ne déclenchent pas l'adoption
<b>Editeur de logiciels</b>			Jouent un rôle en faisant l'état des lieux des expériences et tenant informés les professionnels
<b>Resp. d'org. de formation</b>	Ont permis à ce responsable d'organisme de formation d'identifier l'ABC comme étant un sujet à la mode et devant être incorporé dans les séminaires de formation		
<b>Consultant</b>			Ont véhiculé l'effet de mode autour de l'ABC
<b>Consultant</b>	Permettent de conceptualiser la démarche de conseil, sources d'inspiration		
<b>Consultant</b>	Ont eu un impact dans la diffusion de l'ABC	Ont un rôle important dans la diffusion car ils permettent aux adoptants de témoigner de leur expérience, favorisent l'imitation	
<b>Consultant</b>	Ce consultant a écrit un article dans la RFC, ce qui lui a permis d'animer le séminaire de l'OEC et de rencontrer un professeur. N'ont pas eu d'impact dans la diffusion car les lecteurs ne s'intéressent pas à l'ABC	Ont eu un impact car les lecteurs s'intéressent à l'ABC et sont ceux qui sont en position de proposer l'adoption de l'ABC	
<b>Adoptant</b>	Intéressants parce qu'ils répondent à des questionnements internes, matière pour étayer les propos en interne	Cet adoptant a témoigné dans un article de l'adoption de l'ABC dans son entreprise	
<b>Adoptant</b>		Cet adoptant a témoigné dans un article de l'adoption de l'ABC dans son entreprise	

**Tableau A1.19 : Matrice descriptive de l'importance des revues professionnelles dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personne interviewée	Jugement sur l'importance des revues professionnelles dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<b>Rôle important</b>		
<b>Professeurs (6), éditeurs de logiciels (2), consultants (2)</b>  <b>Total : 9</b>	Ont été des canaux de communication parmi d'autres, ont joué un rôle dans la diffusion des idées, auprès des professeurs, ont été un vecteur de diffusion non négligeable, ont peut-être eu un certain impact professionnel, ont eu un impact dans la diffusion	Les articles dans la RFC marquent une période très riche pour la diffusion de l'ABC au sein de la population des professionnels de la comptabilité, ont permis la vulgarisation de l'ABC, les articles dans la RFC ont été repris par d'autres professeurs à des fins pédagogiques, ont permis la diffusion des idées et ont mis en avant l'ABC, informent, permettent aux adoptants potentiels de découvrir l'existence de l'ABC, jouent un rôle en faisant l'état des lieux des expériences et tenant informés les professionnels, permettent aux adoptants de témoigner de leur expérience, favorisent l'imitation, les articles dans Echanges ont eu un impact car les lecteurs s'intéressent à l'ABC et sont ceux qui sont en position de proposer l'adoption de l'ABC
<b>Rôle peu important</b>		
<b>Professeurs (2), éditeur de logiciels (1), consultants (1)</b>  <b>Total : 4</b>	Ont joué un rôle dans la diffusion des idées mais pas forcément dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique organisationnelle, les articles dans la RFC ont eu un faible impact dans la diffusion de l'ABC en tant que pratique	Ne déclenchent pas l'adoption, n'ont pas eu d'impact dans la diffusion car les lecteurs ne s'intéressent pas à l'ABC, les articles dans la RFC ont eu un faible impact car le public de la revue (experts-comptables) ne s'intéresse pas à l'ABC
<b>Rôle négatif</b>		
<b>Consultants (1)</b>  <b>Total : 1</b>	Ont véhiculé l'effet de mode autour de l'ABC	

**Tableau A1.20 : Liste des périodiques en kiosque étudiés avec période d'étude et sources**

Périodique	Période étudiée	Source(s)
Capital	1991 <sup>14</sup> -2000	Vérification manuelle
Challenges	1993-2000	Site Internet
Enjeux Les Echos	1992-2000	Base de données Factiva et vérification manuelle
Harvard – L'Expansion <sup>15</sup>	1987-1993 <sup>16</sup>	Vérification manuelle
L'Entreprise	1990-2000	Vérification manuelle et site Internet
L'Essentiel du Management	1995-2000	Vérification manuelle
L'Expansion	1992-2000	Site Internet
L'Expansion Management Review	1994-2000	Vérification manuelle
La Tribune	1995-2000	Base de données Europresse
Le Monde	1990-2000	Base de données Europresse
Les Echos	1991-2000	Base de données Europresse
Option Finance	07/1998-2000	Vérification manuelle

**Tableau A1.21 : Nombre d'articles publiés dans la presse en kiosque étudiée par catégories d'acteurs, types d'articles et phases du processus de diffusion de l'ABC**

	Phase 1 (1987-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)	TOTAL (1987-2000)
<i>Catégorie d'acteurs</i>				
<b>Professeurs</b>	3	2	3	8
<b>Consultants</b>	1	0	1	2
<b>Adoptants</b>	1	0	1	2
<i>Type d'article</i>				
<b>Théorique</b>	4	3	8	15
<b>Pratique/Cas</b>	0	1	4	5
<b>Total</b>	<b>4<sup>17</sup> (22%)</b>	<b>4<sup>18</sup> (22%)</b>	<b>10<sup>19</sup> (56%)</b>	<b>18<sup>20</sup> (100%)</b>

<sup>14</sup> 1991 = début de la parution de *Capital* ; 1995 = début de la parution de *L'Essentiel du Management*.

<sup>15</sup> Cette revue n'est pas disponible en « kiosque » mais sur abonnement que l'on trouve dans *L'Expansion*, revue qui, elle, est disponible en kiosque.

<sup>16</sup> *Harvard L'Expansion* devient ensuite *L'Expansion Management Review*.

<sup>17</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total en phase 1 car un article est co-signé par des auteurs appartenant à deux catégories différentes.

<sup>18</sup> La somme des catégories d'acteurs est inférieure au total en phase 2 car deux articles sont signés par des journalistes.

<sup>19</sup> La somme des types d'article est supérieure au total en phase 3 et sur l'ensemble de la période en raison de la double nature de deux articles. La somme des catégories d'acteurs est différente du total car un article est co-signé par des auteurs appartenant à deux catégories différentes et six articles sont signés par des journalistes.

<sup>20</sup> La somme des types d'article est supérieure au total en raison de la double nature de deux articles. La somme des catégories d'acteurs est différente du total car deux articles sont co-signés par des acteurs appartenant à deux catégories différentes et huit articles sont signés par des journalistes.

**Tableau A1.22 : Liste des auteurs ayant publié au moins un article sur l'ABC  
dans la presse en kiosque étudiée de 1987 à 2000**

<b>Cat. d'acteurs</b>	<b>Auteurs (nombre d'articles écrits ou co-écrits, pays d'origine si étranger)</b>
<b>Professeurs (5)</b>	R. Kaplan (4, USA), R. Cooper (3, USA), H. Bouquin (1), J. M. Reeve (1, USA), K. Silvester (1, USA)
<b>Consultants (2)</b>	J. A. Brimson (1, USA), J. Hlavacek (1, USA)
<b>Adoptants (2)</b>	C. Ames (1, USA), M. Roberts (1, USA)

**Tableau A1.23 : Liste des articles sur l'ABC parus dans la presse en kiosque étudiée de 1987 à 2000**

Date	Nom du périodique	Titre de l'article	Auteur(s)	Type d'article
12/1988-02/1989	Harvard-L'Expansion	Calcul des coûts : un seul système ne suffit pas !	R. Kaplan	Théorique
07-10/1989	Harvard-L'Expansion	Mesurez vos coûts pour prendre les bonnes décisions	R. Cooper et R. Kaplan	Théorique
07-10/1990	Harvard-L'Expansion	Le contrôle de gestion ne répond plus	R. Cooper	Théorique
10-12/1990	Harvard-L'Expansion	La vérité sur les coûts	C. Ames et J. Hlavacek	Théorique
10-12/1991	Harvard-L'Expansion	Mesurez mieux vos prix de revient	R. Cooper et R. Kaplan	Théorique
05/1995	Capital	Tailler dans les coûts... sans licencier	S. Courage	Cas/pratique
27/09/1995	La Tribune	L'ABC : le prochain B.A.-ba de la gestion des coûts	Y. de Kerorguen	Théorique
12/1995	L'Expansion Management Review	Des contrôleurs de gestion aux managers de coûts	R. Kaplan	Théorique
01/1996	L'Entreprise	ABC : la comptabilité de gestion revue et corrigée	S. Jourdain	Théorique et Cas/pratique
02/1996	L'Essentiel du management	L'ABM, une stratégie pour comprimer ses coûts indirects	anonyme	Théorique et Cas/pratique
03/1996	L'Expansion Management Review	Pourquoi l'ABC a échoué et comment il peut encore réussir	M. Roberts et K. Silvester	Théorique
12/1996	L'Expansion Management Review	L'« activity-based management » en question	J. M. Reeve	Théorique
15/05/1997	La Tribune	Rentabilité – ABC ou comment analyser ses charges	anonyme	Théorique
02/1998	Option Finance	AscoForge améliore son contrôle des coûts	C. Desjardins	Cas/pratique
06/1998	L'Expansion Management Review	Contrôle de gestion : de l'ABC au CCC	J. A. Brimson	Théorique
05/2000	Option Finance	E-business et système décisionnel complètent les progiciels financiers	P. Nieuwbourg	Cas/pratique
09/2000	L'Expansion Management Review	Du contrôle de gestion au pilotage ( <i>article critique</i> )	H. Bouquin	Théorique
07/11/2000	La Tribune	De l'innovation ABC à la révolution ABM	J. H.	Théorique

**Tableau A1.24 : Matrice descriptive de l'implication de la presse en kiosque dans la diffusion de l'ABC**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Implication de la presse en kiosque dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Ont permis de vulgariser l'ABC
<b>Professeur</b>	Ont participé à la diffusion des idées mais de façon négative en véhiculant une image de méthode uniquement calculatoire
<b>Editeur de logiciels</b>	Informent, permettent aux adoptants potentiels de découvrir l'existence de l'ABC mais ne déclenchent pas l'adoption
<b>Responsable d'un organisme de formation</b>	Ont permis à ce responsable d'organisme de formation d'identifier l'ABC comme étant un sujet à la mode et devant être incorporé dans les séminaires de formation
<b>Consultant</b>	Ont véhiculé l'effet de mode autour de l'ABC
<b>Consultant</b>	Présentent l'ABC de façon générale, leur impact est difficile à évaluer
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant a témoigné dans plusieurs articles de l'adoption de l'ABC dans son entreprise

**Tableau A1.25 : Matrice descriptive de l'importance de la presse en kiosque dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Jugement sur l'importance de la presse en kiosque dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Arguments qui justifient ce jugement</b>
<b><i>Rôle important</i></b>		
<b>Professeur (1), éditeur de logiciels (1)</b>  <b>Total : 2</b>	Ont permis de vulgariser l'ABC	Informent, permettent aux adoptants potentiels de découvrir l'existence de l'ABC mais ne déclenchent pas l'adoption
<b><i>Rôle peu important</i></b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<b><i>Rôle négatif</i></b>		
<b>Professeur (1), consultant (1)</b>  <b>Total : 2</b>	Ont participé à la diffusion des idées mais de façon négative	Ont participé à la diffusion des idées mais de façon négative en véhiculant une image de méthode uniquement calculatoire, ont véhiculé l'effet de mode autour de l'ABC



**Tableau A1.26 : Nombre d'articles sur l'ABC publiés dans les différentes catégories de revues étudiées par phases du processus de diffusion de l'ABC**

Revues	Phase 1 (1987-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)	TOTAL (1987-2000)
Académiques	1 (14%)	6 (18%)	12 (19%)	19 (18%)
Professionnelles	2 (29%)	23 (70%)	42 (66%)	67 (64%)
- dont RFC	2	20	16	38
- dont Echanges	0	2	17	19
Presse en kiosque	4 (57%)	4 (12%)	10 (16%)	18 (17%)
<b>Total</b>	<b>7 (100%)</b>	<b>33 (100%)</b>	<b>64 (100%)</b>	<b>104 (100%)</b>

**Tableau A1.27 : Répartition entre articles théoriques et articles pratiques/cas d'adoption des articles publiés dans les différentes catégories de revues par phases du processus de diffusion de l'ABC**

Type d'article	Phase 1 (1987-1991)	Phase 2 (1991-1996)	Phase 3 (1996-2000)	TOTAL (1987-2000)
Théorique	7 (100%)	22 (67%)	31 (48%)	60 (58%)
Pratique/Cas	0	12 (36%)	35 (55%)	47 (45%)
<b>Total</b>	<b>7 (100%)</b>	<b>33<sup>21</sup> (100%)</b>	<b>64<sup>22</sup> (100%)</b>	<b>104<sup>23</sup> (100%)</b>

<sup>21</sup> La somme des types d'articles est supérieure au total en phase 2 en raison de la double nature d'un article.

<sup>22</sup> La somme des types d'articles est supérieure au total en phase 3 en raison de la double nature de deux articles.

<sup>23</sup> La somme des types d'articles est supérieure au total sur l'ensemble de la période en raison de la double nature de trois articles.

**Tableau A1.28 : Nombre d'articles publiés dans l'ensemble des revues étudiées  
par catégories d'acteurs et phases du processus de diffusion de l'ABC**

<b>Catégorie d'acteurs</b>	<b>Phase 1 (1988-1991)</b>	<b>Phase 2 (1991-1996)</b>	<b>Phase 3 (1996-2000)</b>	<b>TOTAL (1988-2000)</b>
<b>Professeurs</b>	6 (86%)	27 (82%)	32 (50%)	65 (63%)
<b>Consultants</b>	1 (14%)	1 (3%)	17 (27%)	19 (18%)
<b>Adoptants</b>	1 (14%)	3 (9%)	18 (28%)	22 (21%)
<b>Total</b>	<b>7<sup>24</sup> (100%)</b>	<b>33<sup>25</sup> (100%)</b>	<b>64<sup>26</sup> (100%)</b>	<b>104<sup>27</sup> (100%)</b>

<sup>24</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total en phase 1 car un article est co-signé par des acteurs appartenant à deux catégories différentes.

<sup>25</sup> La somme des catégories d'acteurs est inférieure au total en phase 2 car deux articles sont signés par des journalistes.

<sup>26</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total en phase 3 car huit articles sont co-signés par des acteurs appartenant des catégories différentes et six articles sont signés par des journalistes.

<sup>27</sup> La somme des catégories d'acteurs est supérieure au total sur l'ensemble de la période car neuf articles sont co-signés par des acteurs appartenant à des catégories différentes et huit articles sont signés par des journalistes.

**Tableau A1.29 : Liste des ouvrages étudiés avec nombre et pourcentage de pages consacrées à l'ABC**

Date	Titre	Auteur(s)	Nbre de pages sur ABC	% de pages sur ABC
1990	Contrôle de gestion. Tome 1 : la comptabilité analytique (1 <sup>ère</sup> édition)	T. Cuyaubere, J. Muller	0	0%
1990	Principes et pratiques de gestion prévisionnelle	J. De Guerny, J.-C. Guiriec	0	0%
1990	Contrôle de gestion et planification de l'entreprise (4 <sup>e</sup> édition)	M. Gervais	0	0%
1990	Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle	J. Lavery, R. Demeestère	11	3.5%
1990	Outils de gestion. La pertinence retrouvée	P. Mévellec	191	100%
1990	Le contrôle de gestion bancaire et financier	M. Rouach, G. Naulleau	0	0%
1991	Le contrôle de gestion (2 <sup>e</sup> édition)	H. Bouquin	0	0%
1991	Manuel de contrôle de gestion	Y. Dupuy, G. Rolland	0	0%
1991	Contrôle de gestion	P. Germak	3	1.5%
1991	Le contrôle de gestion (1 <sup>ère</sup> édition)	N. Guedj et collaborateurs	0	0%
1991	Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités (1 <sup>ère</sup> édition)	P. Lorino	208	100%
1991	Comptabilité analytique et gestion prévisionnelle : outils de gestion	G. Raimbault	0	0%
1992	Le contrôle de gestion... en action	A. Garmilis, H. Arnaud, V. Vignon	0	0%
1992	Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts-performances cachés	H. Savall, V. Zardet	0	0%
1993	Contrôle de gestion et management (2 <sup>e</sup> édition)	P.-L. Bescos, P. Dobler, C. Mendoza, G. Naulleau	2	0.5%
1993	Comptabilité de gestion (1 <sup>ère</sup> édition) ( <i>critique vis-à-vis de l'ABC</i> )	H. Bouquin	51	11%
1993	Les fondements du contrôle de gestion (1 <sup>ère</sup> édition)	H. Bouquin	23	19%
1993	Comptabilité de gestion (1 <sup>ère</sup> édition)	A. Burlaud, C. Simon	18	4%
1993	Contrôle de gestion. Tome 1 : la comptabilité analytique (2 <sup>e</sup> édition)	T. Cuyaubere, J. Muller	0	0%
1994	Contrôle de gestion	C. Alazard, S. Separi	0	0%
1994	Le management de la performance	P.-L. Bescos, C. Mendoza	194	72.5%

1994	Comptabilité analytique (1 <sup>ère</sup> édition)	G. Cha, P. Piget	0	0%
1994	Contrôle de gestion (5 <sup>e</sup> édition)	M. Gervais	26	4%
1994	Comptabilité analytique et de gestion	A.-M. Keiser	10	4.5%
1995	Le contrôle de gestion (2 <sup>e</sup> édition)	N. Guedj et collaborateurs	0	0%
1995	Contrôle budgétaire et de gestion	A.-M. Keiser	10	4.5%
1995	Le calcul des coûts dans les organisations	P. Mévellec	30	25%
1995	Le contrôle de gestion (8 <sup>e</sup> édition)	J. Meyer	0	0%
1995	La nouvelle comptabilité des coûts	Y. Pesqueux, B. Martory	22	7.5%
1995	Comptabilité analytique et contrôle de gestion (1 <sup>ère</sup> édition)	T. Saada, A. Burlaud, C. Simon	17	8.5%
1995	La gestion stratégique des coûts	J. K. Shank, V. Govindarajan	16	7%
1996	Le contrôle de gestion	B. Carlier, C. Ruprich-Robert	1	0.5%
1996	Contrôle de gestion	G. Langlois, C. Bonnier	11	3.5%
1996	Comptabilité analytique et contrôle de gestion	C. Goujet, C. Raullet, C. Raullet	7	3.5%
1997	Comptabilité de gestion (2 <sup>e</sup> édition) ( <i>critique vis-à-vis de l'ABC</i> )	H. Bouquin	50	41.5%
1997	Les fondements du contrôle de gestion (2 <sup>e</sup> édition)	H. Bouquin	23	19%
1997	Le contrôle de gestion	A. Burlaud, C. Simon	1	0.5%
1997	Audit financier et contrôle de gestion : fondements et cas pratiques	J.-E. Combes, M.-C. Labrousse	2	1%
1997	Gestion par activités : une méthode pratique testée sur 25 sites	P. Deherripon	160	100%
1997	Contrôle de gestion et pilotage	R. Demeestère, P. Lorino, N. Mottis	10	4%
1997	Le contrôle de gestion (6 <sup>e</sup> édition)	M. Gervais	36	5.5%
1997	Contrôle de gestion et budgets (8 <sup>e</sup> édition)	P. Lauzel, R. Teller	7	2%
1997	L'essentiel de la comptabilité analytique	D. Leclere	35	19%
1997	Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités (2 <sup>e</sup> édition)	P. Lorino	212	100%
1997	Méthodes et pratiques de la performance (1 <sup>ère</sup> édition)	P. Lorino	127	26%
1997	Le pilotage de l'entreprise : des outils pour gérer la performance future	M. Vlasselaer	32	16.5%

1998	Le contrôle de gestion (4 <sup>e</sup> édition)	H. Bouquin	12	3%
1998	Comptabilité analytique (2 <sup>e</sup> édition)	G. Cha, P. Piget	14	5%
1998	Contrôle de gestion et choix stratégiques (6 <sup>e</sup> édition)	J. De Guerny, J.-C. Guiriec	0	0%
1998	Comptabilité de gestion	Y. De Rongé	62	14.5%
1998	Le contrôle de gestion	H. Löning, Y. Pesqueux et collaborateurs	2	1%
1998	L'essentiel du contrôle de gestion (1 <sup>ère</sup> édition)	J.-L. Malo, J.-C. Mathe	0 <sup>28</sup>	0%
1998	Comptabilités de gestion	E. Marqués	24	11.5%
1998	Comptabilité analytique et contrôle de gestion (2 <sup>e</sup> édition)	T. Saada, A. Burlaud, C. Simon	17	8.5%
1999	La méthode ABC/ABM	L. Ravignon <i>et al.</i>	323	100%
1999	Contrôle de gestion : cours et applications (1 <sup>ère</sup> édition)	P. Boisselier	30	6%
1999	L'essentiel de la comptabilité analytique	B. Grandguillot, F. Grandguillot	0	0%
2000	Les nouveaux visages du contrôle de gestion	X. Bouin, F.-X. Simon	28	10%
2000	Comptabilité de gestion (3 <sup>e</sup> édition) ( <i>critique vis-à-vis de l'ABC</i> )	H. Bouquin	7	2.5%
2000	Comptabilité de gestion (2 <sup>e</sup> édition)	A. Burlaud, C. Simon	17	4.5%
2000	La mutation du contrôle de gestion	D. Corfmat, A. Helluy, P. Baron	8	5.5%
2000	Le contrôle de gestion à la portée de tous	I. De Kerviler, L. De Kerviler	0	0%
2000	Contrôle de gestion	B. Doriath	0	0%
2000	Comptabilité analytique de gestion	L. Dubrulle, D. Jourdain	4	0.5%
2000	Contrôle de gestion (7 <sup>e</sup> édition)	M. Gervais	33	5%
2000	Le contrôle de gestion (3 <sup>e</sup> édition)	N. Guedj et collaborateurs	22	3.5%
2000	Méthodes et pratiques de la performance (2 <sup>e</sup> édition)	P. Lorino	132	25%
2000	L'essentiel du contrôle de gestion (2 <sup>e</sup> édition)	J.-L. Malo, J.-C. Mathe	0	0%
2000	Comptabilité de gestion : coût, activité, répartition	B. Morard, E. Cagnello-Charles, J. Trahand	25	10%
2000	Contrôle de gestion et stratégie dans la banque	G. Naulleau, M. Rouach	1	1%

<sup>28</sup> Les ouvrages suivant ne parlent pas de comptabilité de gestion : Malo et Mathe (1998, 2000), De Kerviler et De Kerviler (2000) et Doriath (2000).

**Tableau A1.30 : Matrice descriptive de l'implication des ouvrages dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par types d'ouvrages et catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des ouvrages dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b><i>Premiers ouvrages américains (Johnson et Kaplan, 1987 ; Berliner et Brimson, 1988 ; Cooper et al., 1991)</i></b>	
<b>Professeur</b>	L'ouvrage de Cooper <i>et al.</i> (1991) est une source d'inspiration pour l'écriture d'un ouvrage français par ce professeur
<b>Professeur</b>	Ce professeur cite l'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987), c'est une source d'inspiration pour lui
<b>Professeur</b>	L'ouvrage de Berliner et Brimson (1988) est l'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC, c'est une source d'inspiration pour lui
<b>Professeur</b>	L'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987) est l'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC, c'est une source d'inspiration pour lui
<b>Professeur</b>	Les ouvrages de Johnson et Kaplan (1987) et de Berliner et Brimson (1988) sont parmi les premiers contacts de ce professeur avec l'ABC, ce sont une source d'inspiration pour lui
<b>Consultant</b>	L'ouvrage de Johnson et Kaplan (1987) est l'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC, c'est une source d'inspiration pour lui
<b><i>Premiers ouvrages français (Mévellec, 1990a ; Lorino, 1991 ; Bescos et Mendoza, 1994)</i></b>	
<b>Professeur</b>	Les ouvrages de Lorino (1991) et de Mévellec (1990a) sont des canaux « parmi d'autres », « ils ont fait connaître l'ABC »
<b>Professeur</b>	Ce professeur cite l'ouvrage de Mévellec (1990a) comme ayant « compté » dans la diffusion, l'ouvrage de Lorino (1990) « ouvre le terrain » et donne une « crédibilité intellectuelle » à l'ABC
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, l'ouvrage de Lorino (1991) « a joué un rôle non négligeable » et « a eu beaucoup de succès », il était conçu comme un vecteur de diffusion des concepts et a bien fonctionné en tant que tel, l'ouvrage de Mévellec (1990) a également eu « un certain écho »
<b>Professeur</b>	Ce professeur cite l'ouvrage de Mévellec (1990a) comme vecteur de diffusion de l'ABC
<b>Professeur</b>	Ce professeur estime que l'ouvrage de Bescos et Mendoza (1994) « a rencontré un certain succès », c'est le premier livre qui parle de cas pratiques
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les ouvrages de Lorino (1991) et de Mévellec (1990a) ont joué un rôle dans la diffusion de l'ABC mais ne sont pas vraiment accessibles pour le grand public
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les premiers ouvrages français sur l'ABC sont beaucoup lus dans les entreprises
<b>Consultant</b>	L'ouvrage de Lorino (1991) est l'un des premiers contacts de ce consultant avec l'ABC, c'est une source d'inspiration pour lui

<b>Adoptant</b>	L'ouvrage de Lorino (1991) est l'un des premiers contacts de cet adoptant avec l'ABC, c'est une source d'inspiration pour lui
<b>Adoptant</b>	Selon cet adoptant, l'ouvrage de Lorino (1991) est le meilleur livre sur l'ABC car il est un peu pratique et permet de commencer à mettre en œuvre l'ABC concrètement
<b><i>Ouvrages français plus récents (Ravignon et al., 1998)</i></b>	
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) représente un « travail de vulgarisation » et a eu « beaucoup de succès »
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) a eu un impact sur la diffusion de l'ABC car il relate des expériences
<b>Editeur de logiciels</b>	Selon cet éditeur de logiciels ABC, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) conduit des dirigeants à s'intéresser fortement à l'ABC
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) joue un rôle très important dans la diffusion, il est accessible aux adoptants potentiels et apporte « une vraie valeur ajoutée »
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) est beaucoup lu dans les entreprises, c'est « celui qui marche le plus en ce moment »
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) « marche bien », il est parmi les best-sellers de la maison d'édition, il lui a apporté une mission de conseil
<b><i>Ouvrages en général</i></b>	
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, les ouvrages sur l'ABC permettent à l'enseignement de jouer un rôle dans la diffusion de la méthode
<b>Professeur</b>	Les ouvrages sur l'ABC sont pour ce professeur une source d'inspiration, ils font partie de la diffusion
<b>Professeur</b>	Les ouvrages sur l'ABC sont pour ce professeur une source d'inspiration
<b>Editeur de logiciels</b>	Selon cet éditeur de logiciels, les ouvrages sur l'ABC sont des relais d'information qui ont une « importance énorme » car ils déclenchent des vocations et crédibilisent la méthode
<b>Consultant</b>	Les ouvrages sur l'ABC sont pour ce consultant une source d'inspiration
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les ouvrages sur l'ABC jouent un rôle dans la diffusion à partir du moment où ils sont en français
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les ouvrages sur l'ABC jouent un rôle positif dans la diffusion
<b>Adoptant</b>	Les ouvrages sur l'ABC sont pour cet adoptant une source d'inspiration

**Tableau A1.31 : Matrice descriptive de l'importance des ouvrages dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des ouvrages dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<b>Rôle important</b>		
<b>Professeurs (5), éditeur de logiciels (1), consultants (3)</b>  <b>Total : 9</b>	l'ouvrage de Mévellec (1990a) a « compté » dans la diffusion, l'ouvrage de Lorino (1991) « a joué un rôle non négligeable », l'ouvrage de Bescos et Mendoza (1994) « a rencontré un certain succès », l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) a eu « beaucoup de succès », il a joué un rôle très important dans la diffusion, les ouvrages sur l'ABC font partie de la diffusion, ils ont une « importance énorme »	Les ouvrages de Lorino (1991) et de Mévellec (1990a) sont des canaux « parmi d'autres », « ils ont fait connaître l'ABC », l'ouvrage de Lorino (1990) « ouvre le terrain » et donne une « crédibilité intellectuelle » à l'ABC, il « a eu beaucoup de succès », il était conçu comme un vecteur de diffusion des concepts et a bien fonctionné en tant que tel, l'ouvrage de Mévellec (1990a) a également eu « un certain écho », l'ouvrage de Bescos et Mendoza (1994) est le premier livre qui parle de cas pratiques, l'ouvrage de Ravignon <i>et al.</i> (1998) représente un « travail de vulgarisation », il a eu un impact sur la diffusion de l'ABC car il relate des expériences, il a conduit des dirigeants à s'intéresser fortement à l'ABC, il est accessible aux adoptants potentiels et apporte « une vraie valeur ajoutée », il est beaucoup lu dans les entreprises, c'est « celui qui marche le plus en ce moment », il est parmi les best-sellers de la maison d'édition, les ouvrages sur l'ABC permettent à l'enseignement de jouer un rôle dans la diffusion de la méthode, sont des relais d'information, ils déclenchent des vocations et crédibilisent la méthode
<b>Rôle peu important</b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<b>Rôle négatif</b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant



**Tableau A1.32 : Matrice descriptive de l'implication d'Internet dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication d'Internet dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Editeur de logiciels</b>	Selon cet éditeur de logiciels, Internet joue également un rôle dans la diffusion de l'ABC à partir de la fin des années 1990
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, Internet joue également un rôle dans la diffusion de l'ABC à partir de la fin des années 1990

**Tableau A1.33 : Liste des communications sur l'ABC effectuées lors des congrès annuels  
de l'Association Française de Comptabilité de 1985 à 2000**

<b>Date</b>	<b>Titre de la communication</b>	<b>Auteur(s)</b>
1990	Nouvelles tendances du contrôle de gestion	R. Demeestère
1991	Du contrôle des coûts à la gestion des activités	H. Boisvert
1992	La comptabilité sectorielle des activités et la stratégie	H. Boisvert
1992	Evolution des systèmes de contrôle de gestion dans l'environnement des nouvelles technologies de production	J. Ernult
1992	Les nouvelles approches de la comptabilité : portées et limites de la remise en cause du modèle classique	G. Rolland
1993	Le calcul des coûts : quelques réflexions pragmatiques ( <i>communication critique</i> )	G. Causse
1993	L'Activity-Based Costing, une solution à l'obsolescence des systèmes de comptabilité analytique traditionnels ? Etude préliminaire des entreprises belges	Y. De Rongé
1993	Pertinence de la modélisation par activités dans le pilotage des charges tertiaires : essai de validation	A. Loiseau
1993	Mise en œuvre d'un outil commun de comptabilité analytique à base d'activités dans le secteur vinicole	F. Couret
1993	Comptabilité par activités : outil de pilotage des systèmes flexibles de production ?	F. Ambada Belinga
1994	Un exemple de mise en œuvre d'ABC. Objectifs : améliorer l'efficacité et l'efficience	R. Milkoff
1995	Le processus : une voie de refonte du contrôle de gestion dans les entreprises de service. Application au secteur public non-marchand	G. Solle et T. Garrot
1995	Le paradigme de l'activité appliqué au management des collectivités territoriales	A. Henriot
1995	Vers une approche théorique et méthodologique renouvelée du contrôle hospitalier	A. Briole et N. Halgand
1995	Appréhension de la performance d'un processus complexe par le biais de l'ABM	A. Avadikyan <i>et al.</i>
1995	Une double lecture d'ABC	R. Milkoff
1996	L'ABC en France : les déterminants de la mise en place	O. De la Villarmois et H. Tondeur
1996	L'effet de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre de la comptabilité par activités	M. Gosselin
1996	Les systèmes de coûts par activité : d'une meilleure connaissance à une meilleure gestion des coûts	T. Chanegrih
1996	ACA : une alternative à ABC/ABM ( <i>communication critique</i> )	J. Galanos
1997	La méthode ABC à l'épreuve des faits	J.-N. Chauvey

1997	Comment adapter l'ABC (Activity-Based Costing) aux services ?	I. Lacombe
1997	Réforme de la comptabilité communale et gestion par activités	D. Khouatra
1998	L'approche rentabilité clients appliquée au secteur bancaire	E. Cargnello-Charles
1998	De la perception de la crise des systèmes de coûts à la mise en place de la méthode ABC	T. Chanegrih
1998	Les enquêtes sur l'utilisation de la comptabilité par activités : qu'avons nous vraiment appris ?	M. Gosselin et G. Ouellet
1998	Audit de la fonction contrôle de gestion : apports de la méthode ABC	C. Diard et J. Dondi
2000	Apports de la comptabilité par activités à la diversification du risque global bancaire	C. Godowski

**Tableau A1.34 : Matrice descriptive de l'implication des conférences et congrès dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des conférences et congrès dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	L'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC est une série de congrès académiques aux Etats-Unis. Ce professeur a participé à des conférences DFCG pour présenter son ouvrage sur l'ABC
<b>Professeur</b>	L'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC est un congrès de l'AFC. Les congrès académiques lui permettent d'échanger sur l'ABC avec d'autres professeurs, ce sont des sources d'inspiration pour lui. Les conférences de la DFCG ont joué un rôle important dans la diffusion des idées mais pas forcément dans la diffusion de la pratique
<b>Professeur</b>	L'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC est un congrès du CAM-I. Selon ce professeur, les congrès de l'AFC sont un bon média pour la diffusion des idées, ils font partie de la diffusion de l'ABC comme les conférences de la DFCG. Les conférences organisées par les organismes de formation professionnelle ont eu un succès incroyable, elles ont permis la diffusion des idées et les témoignages d'adoptants
<b>Professeur</b>	Les congrès du CAM-I et les conférences organisées par les organismes de formation professionnelle ont permis à ce professeur de légitimer la démarche ABC dans l'entreprise où il la mettait en place, de promouvoir l'image de l'entreprise et de se constituer un réseau de relations. Selon lui, les conférences DFCG ont joué un rôle de tribune pour les adoptants pionniers mais avec un impact limité
<b>Professeur</b>	L'un des premiers contacts de ce professeur avec l'ABC est un congrès du CAM-I. Selon ce professeur, les conférences professionnelles ont joué un rôle important en touchant un grand nombre d'adoptants potentiels et en faisant témoigner des adoptants, elles ont mis en avant l'ABC
<b>Professeur</b>	Ce professeur a participé à quelques conférences DFCG, selon lui elles n'ont pas eu un gros impact. Par contre, les conférences organisées par un organisme de formation professionnelle ont connu un véritable « âge d'or » et ont permis à ce professeur de parler à 650 adoptants potentiels en quelques années
<b>Editeur de logiciels</b>	Cet éditeur de logiciels ABC participe à des conférences DFCG pour se faire connaître et rencontrer des clients potentiels, les conférences professionnelles sont également un bon moyen de faire connaître les ouvrages sur l'ABC
<b>Editeur de logiciels</b>	Cet éditeur de logiciels ABC participe à des conférences DFCG pour se faire connaître et rencontrer des clients potentiels

<b>Responsable d'org. de formation</b>	Les conférences professionnelles sont de grandes tribunes où s'expriment plein d'acteurs différents
<b>Consultant</b>	Le premier contact de ce consultant avec l'ABC est un congrès du CAM-I. Les conférences professionnelles sont un bon moyen pour les éditeurs de logiciels de présenter leurs produits à un grand nombre de clients potentiels
<b>Consultant</b>	Ce consultant a participé à plusieurs conférences organisées par la DFCG
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les conférences DFCG favorisent l'effet de mode autour de l'ABC, le cabinet pour lequel il travaille organise plusieurs conférences par an sur l'ABC, c'est un moyen de rencontrer des clients potentiels
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les conférences DFCG sont un très bon mode de diffusion de l'ABC, les adoptants et adoptants potentiels s'y rencontrent, cela favorise les phénomènes d'imitation
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant est contractuellement obligé de participer en tant que témoin à des conférences professionnelles organisées par un éditeur de logiciels ABC
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant a participé en tant que témoin à des conférences organisées par la DFCG
<b>Adoptant</b>	Une conférence académique est pour cet adoptant l'un de ses premiers contacts avec l'ABC. Cet adoptant a participé en tant que témoin à des conférences organisées par la DFCG et un organisme de formation professionnelle
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant a participé en tant que témoin à des conférences organisées par la DFCG et un organisme de formation professionnelle

**Tableau A1.35 : Matrice descriptive de l'importance des conférences et congrès dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Jugement sur l'importance des conférences et congrès dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Arguments qui justifient ce jugement</b>
<b><i>Rôle important</i></b>		
<b>Professeurs (4), éditeur de logiciels (1), consultant (1)</b>  <b>Total : 6</b>	Les conférences de la DFCG ont joué un rôle important dans la diffusion des idées, les conférences DFCG sont un très bon mode de diffusion de l'ABC, les congrès de l'AFC sont un bon média pour la diffusion des idées, les conférences professionnelles ont joué un rôle important	Les conférences organisées par les organismes de formation professionnelle ont eu un succès incroyable, elles ont permis la diffusion des idées et les témoignages d'adoptants, les conférences professionnelles ont joué un rôle important en touchant un grand nombre d'adoptants potentiels et en faisant témoigner des adoptants, elles ont mis en avant l'ABC, les conférences organisées par un organisme de formation professionnelle ont connu un véritable « âge d'or » et ont permis à ce professeur de parler à 650 adoptants potentiels en quelques années, les conférences professionnelles sont également un bon moyen de faire connaître les ouvrages sur l'ABC, les adoptants et adoptants potentiels se rencontrent aux conférences DFCG, cela favorise les phénomènes d'imitation
<b><i>Rôle peu important</i></b>		
<b>Professeurs (3)</b>  <b>Total : 3</b>	Les conférences de la DFCG ont joué un rôle important dans la diffusion des idées mais pas forcément dans la diffusion de la pratique, elles n'ont pas eu un gros impact	Les conférences DFCG ont joué un rôle de tribune pour les adoptants pionniers mais avec un impact limité
<b><i>Rôle négatif</i></b>		
<b>Consultant (1)</b>  <b>Total : 1</b>	Les conférences DFCG favorisent l'effet de mode autour de l'ABC	

**Tableau A1.36 : Liste des conférences professionnelles sur l'ABC annoncées dans la revue Echanges de 1990 à 2000**

Date	Intitulé de la conférence	Organisateur(s)	Lieu	Source
21/09/1995	Journée débat : Méthode ABC	DFCG / FLF <sup>29</sup>	Paris	n°113, juin 1995
16/02/1996	Méthode ABC. Résultats de l'enquête IAE de Lille	DFCG	Marq en Barœul	n°119, janvier 1996
25/04/1996	La méthode ABC. Visite de la société Chevron Chemicals	DFCG	Le Havre	n°121, mars 1996
07/06/1996	La méthode ABC	DFCG / KPMG	Condé-sur-Vire	n°121, mars 1996
17/06/1996	La méthode ABC	DFCG / KPMG	Nancy	n°123, mai 1996
11/02/1997	La méthode ABC	DFCG / KPMG	Toulouse	n°130, janvier 1997
25/06/1997	La méthode ABC	DFCG / KPMG	Marseille	n°135, juin 1997
18/11/1997	La gestion des coûts par les activités, autour d'un exemple réussi en France	DFCG/ALG/AA	Paris	n°137, octobre 1997
20/11/1997	La gestion des coûts par les activités, autour d'un exemple réussi en France	DFCG/ALG/AA	Paris	n°138, novembre 1997
20/10/1998	La méthode ABC/ABM	DFCG/ABCTech	Reims	n°147, août/septembre 1998
03/1999	Journée de formation sur la méthode ABC	DFCG/KPMG	Marseille	n°153, mars 1999
18/04/2000	L'utilisation de l'ABC/ABM par les entreprises françaises	DFCG/ALG	Paris	n°163, février 2000
05/10/2000	Mise en place de la comptabilité analytique classique ou ABC/ABM	DFCG	Chambéry	n°170, octobre 2000
12/10/2000	Mise en place de la comptabilité analytique classique ou ABC/ABM	DFCG	Chambéry	n°170, octobre 2000
21/11/2000	Pertinence et contrôle des facteurs clés de succès par le scoring, le benchmarking et le management basé sur les activités	DFCG/HYP	Paris	n°170, octobre 2000
28/11/2000	L'ABC avec un témoignage de P. Mariet sur sa mise en place dans une société de décolletage	DFCG	Chambéry	n°171, novembre 2000
19/12/2000	La méthode ABC avec P. Mariet	DFCG	Chambéry	n°172, décembre 2000

<sup>29</sup> FLF = Francis Lefebvre Formation (organisme de formation professionnelle) ; ALG = Armstrong Laing (éditeur de logiciels ABC) ; AA = Arthur Andersen (cabinet de conseil) ; ABCTech = ABC Technology (éditeur de logiciels ABC) ; HYP = Hyperion (éditeur de logiciels ABC).

**Tableau A1.37 : Liste des séminaires de formation sur l'ABC annoncés dans la Revue Fiduciaire Comptable de 1990 à 2000**

<b>Date</b>	<b>Intitulé du séminaire</b>	<b>Organisateur</b>	<b>Source</b>
03/1996	Comment réussir la mise en place de la comptabilité par activités	IIR <sup>30</sup>	n°216, février 1996
10/1996	Bilan et perspectives de l'Activity Based Costing	IIR	n°222, octobre 1996
02/1998	Les nouveaux outils du contrôle de gestion et l'ABC	DII	n°236, janvier 1998
09/1998	Les nouveaux outils du contrôle de gestion et l'ABC	DII	n°243, septembre 1998
03/2000	ABC/ABM, la gestion par les activités	EFE	n°260, mars 2000
09/2000	Mettre en œuvre un projet ABC et Construire un tableau de bord méthode ABM	GRF	n°264, juillet/août 2000

<sup>30</sup> IIR = Institute for International Research ; DII = Development Institute International; EFE = Edition Formation Entreprise; GRF = Groupe Revue Fiduciaire (tous sont des organismes de formation professionnelle).



**Tableau A1.38 : Matrice descriptive de l'implication des séminaires de formation dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des séminaires de formation dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, les séminaires de l'OEC consistaient à mettre l'ABC à la portée des experts-comptables et à les inciter à développer des missions de conseil sur ce thème. Les séminaires se sont traduits par des missions de conseil pour lui. C'est à cette occasion qu'il rencontre un consultant avec qui il collabore par la suite. Selon ce professeur, les séminaires ABC organisés par les écoles de commerce ont également joué un rôle dans la diffusion
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, les séminaires de formation sur l'ABC ont joué un rôle dans la diffusion de la méthode
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, les séminaires ABC qu'il a animés dans son école ont eu du succès. Il a lancé des dizaines de chantiers ABC dans les entreprises par ce moyen. Selon lui, les séminaires organisés par les organismes de formation ont eu un rôle très important dans la diffusion de l'ABC. Ce professeur anime également des séminaires de formation sur l'ABC dans les entreprises
<b>Professeur</b>	Ce professeur a organisé un séminaire de formation ABC au sein de son organisme public. Selon lui, les séminaires de formation ABC ont servi de tribunes où se sont exprimés les adoptants pionniers
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, les séminaires de formation ABC organisés par les écoles de commerce jouent un rôle dans la diffusion. Les professeurs y parlent de l'ABC à des personnes qui ne s'interrogent pas forcément sur le sujet
<b>Professeur</b>	Ce professeur a monté des séminaires de formation ABC pour le compte d'un organisme de formation professionnelle. Il a ainsi vu passer 200 personnes en quelques années. Il a recruté des stages pour ses étudiants et des missions de conseil parmi ces gens-là
<b>Editeur de logiciels</b>	Cet éditeur de logiciels ABC participe à des séminaires de formation avec des consultants pour se créer des relations et présenter ses produits
<b>Responsable d'un org. de formation</b>	C'est un adoptant qui a proposé à ce responsable d'organisme de formation professionnelle de monter un séminaire ABC qui a ensuite été animé par des professeurs. Cet organisme organise des séminaires ABC inter et intra-entreprises. Parfois l'animateur du séminaire se voit ensuite confier une mission de conseil. Il y a plusieurs séminaires par an depuis 5 ans. C'est une activité stable.

<b>Consultant</b>	Le premier contact avec l'ABC de ce consultant est un séminaire de formation. Ce consultant anime depuis quelques années des séminaires ABC dans le secteur public
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les cadres de la fonction publique sont de mieux en mieux formés sur l'ABC depuis 5 ans notamment grâce à des séminaires de formation
<b>Consultant</b>	Ce consultant forme 25 experts-comptables par an sur 5 jours dans le cadre de séminaires de formation, cela lui permet de constituer son réseau de relations et de futurs clients potentiels. Il organise également 3 ou 4 journées de formation ABC par an, une partie des missions de conseil proviennent de là
<b>Consultant</b>	Ce consultant participe à 5 ou 6 séminaires de formation ABC par an, c'est là qu'il rencontre ses futurs clients. Selon lui, les séminaires jouent un rôle important dans le processus de diffusion de l'ABC, les adoptants témoignent auprès d'adoptants potentiels, cela favorise les phénomènes d'imitation
<b>Consultant</b>	Le premier contact de ce consultant avec l'ABC est un séminaire de formation. Ce consultant est contacté par l'OEC pour animer un séminaire de formation ABC à la suite d'un article qu'il publie dans la RFC, cela débouche sur la collaboration avec un professeur. Il anime maintenant des séminaires ABC organisés par deux organismes de formation, 4 ou 5 fois par an. Plus de 50% de ses clients proviennent de ces formations
<b>Adoptant</b>	Le premier contact de cet adoptant avec l'ABC est un séminaire de formation organisé par des consultants
<b>Adoptant</b>	L'un des premiers contacts de cet adoptant avec l'ABC est un séminaire de formation Selon lui, les séminaires de formation ABC sont souvent mauvais car peu pratiques. Il participe également à quelques séminaires organisés par un organisme de formation professionnelle en tant que témoin

**Tableau A1.39 : Matrice descriptive de l'importance des séminaires de formation dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des séminaires de formation dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<i>Rôle important</i>		
<b>Professeurs (4), consultant (1)</b>  <i>Total : 5</i>	Les séminaires organisés par les écoles de commerce « ont joué un rôle dans la diffusion de l'ABC », « ont eu du succès », les séminaires organisés par les organismes de formation ont eu un rôle très important dans la diffusion de l'ABC	Un professeur a lancé des dizaines de chantiers ABC dans les entreprises par ce moyen, les séminaires de formation ABC ont servi de tribunes où se sont exprimés les adoptants pionniers, les adoptants témoignent auprès d'adoptants potentiels, cela favorise les phénomènes d'imitation
<i>Rôle peu important</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<i>Rôle négatif</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant

**Tableau A1.40 : Matrice descriptive de l'implication de la formation initiale dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication de la formation initiale dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Ce professeur a mis au point des séances de cours sur l'ABC dans son école et a développé des cas pédagogiques qui ont eu un certain succès. Il fait intervenir des étudiants sur l'ABC en entreprise.
<b>Professeur</b>	Ce professeur a développé des travaux sur l'ABC grâce à ses étudiants de DESS qui ont fait des stages ABC en entreprise. Mais il ne sait pas si ces stages ont conduit à une pérennisation de l'ABC dans les entreprises. Il pense que l'enseignement joue un rôle « incontestable » dans la diffusion de l'ABC
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, un certain DESS est le pôle de développement de l'ABC en France, « il a joué un grand rôle ». Le professeur à la tête de ce DESS recueille des expériences ABC en entreprises et fait témoigner les adoptants dans des conférences et des séminaires. Cela lui permet également de développer des cas pédagogiques qui sont nécessaires à la diffusion de l'ABC. En dehors de ce DESS, il n'y a pas de formation ABC avancée dans l'enseignement supérieur. L'impact des cours en école de commerce n'est pas fort car il faut du temps pour que élèves accèdent à des postes de responsabilité élevés
<b>Professeur</b>	« Les professeurs jouent un rôle à travers la formation initiale mais aussi et surtout à travers les masters et les programmes de formation continue [...] », Ce professeur estime qu'il joue un rôle à travers les formations qu'il donne et le développement de matériel pédagogique
<b>Professeur</b>	Ce professeur prend la direction d'un DESS à la fin des années 1990 et l'oriente vers l'ABC. Les stages ABC des étudiants se développent à partir de 1992. 140 projets ABC sont conduits au cours des années 1990, c'est sans doute la plus grande expérience quantitative en France. Ce professeur recrute des stages grâce aux conférences et séminaires de formation ABC qu'il anime. Selon lui, à part deux DESS et quelques écoles de commerce, la formation initiale a un rôle nul dans la diffusion de l'ABC
<b>Consultant</b>	Ce consultant découvre l'ABC lors de sa thèse, son directeur lui dit de faire un chapitre sur ce sujet qui est à la mode
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les écoles de management de la fonction publique intègrent l'ABC à leurs cours de formation initiale vers la fin des années 1990
<b>Consultant</b>	Ce consultant s'intéresse pour la première fois à l'ABC au cours de son DEA où il fait son mémoire sur ce thème et il continue à travers une thèse. Selon lui, l'ABC n'est enseignée de façon large qu'à partir de 1996
<b>Consultant</b>	Ce consultant cite les cours d'université et d'école de commerce qui parlent de l'ABC
<b>Adoptant</b>	Un professeur encadre cet adoptant dans le cadre de son mémoire de DESS sur l'ABC

**Tableau A1.41 : Matrice descriptive de l'importance de la formation initiale dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Jugement sur l'importance de la formation initiale dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Arguments qui justifient ce jugement</b>
<b><i>Rôle important</i></b>		
<b>Professeurs (4)</b>  <b>Total : 4</b>	L'enseignement joue un rôle « incontestable » dans la diffusion de l'ABC, « ce DESS a joué un grand rôle »	Ce DESS est le pôle de développement de l'ABC en France, le professeur à sa tête recueille des expériences ABC en entreprises et fait témoigner les adoptants dans des conférences et des séminaires, cela lui permet également de développer des cas pédagogiques qui sont nécessaires à la diffusion de l'ABC, « Les professeurs jouent un rôle à travers la formation initiale mais aussi et surtout à travers les masters et les programmes de formation continue [...] », 140 projets ABC sont conduits au cours des années 1990 au sein d'un DESS, c'est sans doute la plus grande expérience quantitative en France
<b><i>Rôle peu important</i></b>		
<b>Professeurs (2)</b>  <b>Total : 2</b>	L'impact des cours en école de commerce n'est pas fort, à part deux DESS et quelques écoles de commerce, la formation initiale a un rôle nul dans la diffusion de l'ABC	En dehors d'un DESS, il n'y a pas de formation ABC avancée dans l'enseignement supérieur, l'impact des cours en école de commerce n'est pas fort car il faut du temps pour que élèves accèdent à des postes de responsabilité élevés
<b><i>Rôle négatif</i></b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant

**Tableau A1.42 : Matrice descriptive de l'implication des communications interpersonnelles dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des communications interpersonnelles dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	C'est à la suite de discussions lors de réunions du CAM-I ou d'un groupe de travail sous l'égide de l'OEC que ce professeur dirige ses travaux vers l'ABC
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, les communications interpersonnelles sont un moyen important de diffusion de l'ABC
<b>Professeur</b>	Ce professeur discute avec des consultants au sein d'un groupe de travail sous l'égide de l'OEC
<b>Professeur</b>	En tant qu'adoptant, ce professeur a beaucoup discuté avec des adoptants et des adoptants potentiels lors de conférences sur l'ABC
<b>Editeur de logiciels</b>	Des adoptants potentiels s'adressent à cet éditeur de logiciels sur les conseils de cabinets de conseil
<b>Editeur de logiciels</b>	Cet éditeur de logiciels anime des conférences organisées par la DFCG au cours desquelles il rencontre des clients potentiels qu'il contacte ensuite pour leur proposer d'adopter l'ABC. Le bouche-à-oreille conduit également des adoptants potentiels à s'adresser à cet éditeur de logiciels
<b>Responsable d'org. de formation</b>	Ce responsable d'un organisme de formation professionnelle entretient des contacts avec des professeurs et des consultants grâce à la DFCG. A la suite de séminaires de formation, les animateurs sont contactés par des adoptants potentiels afin de mettre en place l'ABC
<b>Consultant</b>	Ce consultant propose l'ABC à son réseau de clients. Il estime que c'est le mode de fonctionnement des cabinets de conseil
<b>Consultant</b>	Ce consultant entretient des contacts avec des professeurs grâce à la DFCG
<b>Consultant</b>	Ce consultant entretient des contacts avec des professeurs grâce à la DFCG. Il propose l'ABC à son réseau de clients (cross-selling) ou à des personnes qui assistent aux conférences qu'il anime

<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, les adoptants potentiels du secteur public discutent avec d'autres adoptants et adoptants potentiels avant de contacter les consultants pour adopter l'ABC
<b>Consultant</b>	Ce consultant propose l'ABC à son réseau de clients ou aux personnes qui assistent à ses journées de formation. Le bouche-à-oreille incite également des adoptants potentiels à contacter le cabinet
<b>Consultant</b>	Lors des séminaires et conférences sur ABC, les adoptants potentiels discutent entre eux et avec les adoptants venus témoigner, ce qui les incite à adopter l'ABC et à contacter ce consultant par bouche-à-oreille ou suite à leur rencontre. Ce consultant utilise également la prospection directe
<b>Consultant</b>	Ce consultant rencontre un professeur lors de l'animation d'un séminaire de formation sur ABC et suite à des discussions avec lui, ils décident de collaborer. 50% à 66% des clients de ce consultants le rencontrent lors de formations et le rappellent ensuite ou l'inverse pour démarrer une mission. Certains clients viennent également grâce au bouche-à-oreille, à la prescription d'adoptants.
<b>Adoptant</b>	Les discussions entre consultants et les banques représentent un mode de fonctionnement « normal ». C'est lors de telles discussions que des consultants proposent à cet adoptant d'adopter l'ABC. Cet adoptant a témoigné auprès de 4 ou 5 adoptants potentiels
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant a témoigné auprès de 4 ou 5 adoptants potentiels
<b>Adoptant</b>	Des discussions avec un professeurs représentent l'un des premiers contacts de cet adoptant avec l'ABC et l'incitent à adopter l'ABC. Cet adoptant a témoigné auprès d'une dizaine d'adoptants potentiels
<b>Adoptant</b>	A la suite des articles dans lesquels il témoigne de l'adoption de l'ABC par son entreprise, cet adoptant est contacté par « plein » d'adoptants potentiels

**Tableau A1.43 : Matrice descriptive de l'importance des communications interpersonnelles dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des communications interpersonnelles dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<i>Rôle important</i>		
<b>Professeur (1)</b>  <i>Total : 1</i>	Les communications interpersonnelles sont un moyen important de diffusion de l'ABC	
<i>Rôle peu important</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<i>Rôle négatif</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant



**Tableau A1.44 : Tableau récapitulatif de l'importance des différentes catégories de canaux de communication  
dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Canaux de communication</b>	<b>Rôle important</b>	<b>Rôle peu important</b>	<b>Rôle négatif</b>
<b>Revue académiques</b>	<i>3 personnes</i> professeurs (3)	<i>1 personne</i> professeur (1)	<i>0 personne</i> néant
<b>Revue professionnelles</b>	<i>9 personnes</i> professeurs (6), éditeurs de logiciels (2), consultants (2)	<i>4 personnes</i> professeurs (2), éditeur de logiciels (1), consultants (1)	<i>1 personne</i> consultant (1)
<b>Presse en kiosque</b>	<i>2 personnes</i> professeur (1), éditeur de logiciels (1)	<i>0 personne</i> néant	<i>2 personnes</i> professeur (1), consultant (1)
<b>Ouvrages</b>	<i>9 personnes</i> professeurs (5), éditeur de logiciels (1), consultants (3)	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant
<b>Internet</b>	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant
<b>Congrès académiques</b>	<i>1 personne</i> professeur (1)	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant
<b>Conférences professionnelles</b>	<i>6 personnes</i> professeurs (4), éditeur de logiciels (1), consultant (1)	<i>3 personnes</i> professeurs (3)	<i>1 personnes</i> consultant (1)
<b>Formation professionnelle</b>	<i>5 personnes</i> professeurs (4), consultant (1)	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant
<b>Formation initiale</b>	<i>4 personnes</i> professeurs (4)	<i>2 personnes</i> professeurs (2)	<i>0 personne</i> néant
<b>Discussions interpersonnelles</b>	<i>1 personne</i> professeur (1)	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant

**Tableau A1.45 : Matrice descriptive de l'implication des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	<p>Grâce à ses activités académiques, ce professeur a la plus grande expérience quantitative de l'ABC en France : 140. Il parle à 650 personnes lors de conférences professionnelles où il fait venir des adoptants pour témoigner et forme 200 personnes lors de stages. « Le monde académique a été très réservé. [...] quand vous avez cité trois professeurs parmi les académiques il ne reste plus grand monde. Au niveau de l'université, l'ABC était même considérée dans la lignée des travaux d'un certain professeur comme étant la réinvention des sections homogènes. Les programmes académiques n'ont absolument pas intégré l'ABC. Le rôle de l'université est donc nul en la matière. [...] Je crois qu'en la matière l'enseignement n'a pas joué un grand rôle ». « [...] je pense qu'à travers mes activités académiques j'ai certainement joué un rôle dans la diffusion de l'ABC en France. Dans la diffusion des idées également à travers mes articles. De toute façon, en termes de diffusion des idées sur le sujet, en France, vous avez trois ou quatre noms : des professeurs »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« Je crois que le gros vecteur de développement de la méthode cela a été un certain professeur ». Car ce professeur a orienté un DESS vers l'ABC, qui représente le lieu de développement de l'ABC en France, il a développé du matériel pédagogique et a fait des conférences professionnelles qui ont eu beaucoup de succès notamment parce qu'il y a fait venir des adoptants pour témoigner. « Non. Personne ne voulait entendre parler de ça ici. Il y avait, et il y a toujours aujourd'hui, un rejet de la méthode à l'école. Personne n'y adhère ou n'y voit le moindre intérêt en dehors de moi et personne ne développe du matériel pédagogique autour de ce concept ». « [...] je pense qu'il n'y a pas une adoption profonde de la méthode ABC de la part des académiques français. Les consultants vendent énormément mais les académiques ne suivent pas. On présente l'ABC comme une alternative mais pas comme étant "la" manière de penser ». « Dans le monde académique les articles des professeurs pionniers avaient eu un gros impact, mais dans le monde de l'entreprise zéro, parce qu'il n'y avait aucune entreprise qui l'avait mis en œuvre ». « En France, deux professeurs ont jeté les fondements ». « Dans la diffusion, il faut quand même noter que deux professeurs ont sorti un premier bouquin sur les expériences de comptabilité de gestion en ABC. Ce livre venait compléter le travail de labour effectué par un autre professeur qui avait semé les graines intellectuelles. [...] Ce dernier a joué un rôle énorme dans la diffusion de l'ABC. Il n'a jamais travaillé à la technique mais il a rendu acceptable le concept de transversalité. Il a vraiment été un acteur absolument crucial ». « Un autre professeur et moi, avec nos articles, je pense qu'on a fait progresser les choses même si on n'a pas reçu un écho faramineux sur le plan académique ». « Je pense qu'en France les trois grands acteurs ont été des professeurs »</p>

<b>Professeur</b>	<p>« [...] je crois qu'après une période de résistance, on est passé à une période d'acceptation. Mais il y a des survivances. Il est par exemple intéressant de lire les différentes éditions des ouvrages de certains auteurs qui au départ étaient très contre l'ABC, et puis qui tout d'un coup ont changé de point de vue dans les éditions suivantes. Je me souviens que certains de mes collègues à l'école trouvaient curieux de s'intéresser à l'ABC/M et ne comprenaient pas. Ils trouvaient que l'ABC n'apportait pas un plus ». « J'ai assimilé ce phénomène à une lutte entre les anciens et les modernes. [...] Dans la communauté académique française et dans la communauté des experts-comptables, il y eut vraiment cette résistance au changement, encore plus forte d'ailleurs que dans certaines entreprises ou du côté des directeurs financiers ». « Il y eut d'autres professeurs également qui ont eu un rôle important. [...] la DFCG m'a accueilli très volontiers pour parler de mes travaux et du deuxième ouvrage que j'ai fait ». « Comme je l'indique souvent aux gens à la DFCG, les professeurs ont un rôle de diffusion des innovations en France. Leur rôle est d'être à l'avant-garde des innovations et d'aider les entreprises à les mettre en œuvre et à se moderniser. [...]. Je crois que j'ai pu faire évoluer un certain nombre de choses et d'entreprises, avec d'autres, bien entendu »</p>
<b>Professeur</b>	<p>Ce professeur découvre l'ABC en assistant à une communication d'un autre professeur. « Je pense qu'il y avait deux attitudes bien différentes. Il y a avait une attitude propre à quelques professeurs qui se sont intéressés à l'ABC [...]. On a trouvé une méthode qui va bien au-delà de la méthode des sections homogènes. » « Et puis il y avait un deuxième courant académique qui consistait à dire qu'il n'y a rien de nouveau dans cette méthode. [...] Beaucoup de nos collègues français habitués à la méthode des sections homogènes pensaient dès le départ qu'il n'y avait rien de nouveau là-dedans ». « Il y avait quand même le souci d'apporter du neuf dans le domaine comptable, on n'avait pas beaucoup innové ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. [...] Les académiques entretiennent des relations avec les associations professionnelles et les consultants à la fois très étroites et très indépendantes. On est membre de ces associations. On fait des conférences, on les reçoit dans le cadre de notre travail. Mais piloter le changement n'est pas le métier principal des professeurs. Ils font des conférences, des séminaires, ils apportent des idées »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« Autres acteurs qui ont sans doute joué un rôle important, notamment auprès d'entreprises plus petites, ce sont les académiques qui se sont saisis de l'ABC pour l'analyser, l'améliorer et le promouvoir [...] ». « Je crois que mon livre, si j'en juge par les chiffres de diffusion, a joué un rôle non négligeable. Il est sorti à une période où l'on parlait encore peu de l'ABC en France et il a eu beaucoup de succès. Je pense que le livre d'un autre professeur a dû avoir également un certain écho »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« Les professeurs jouent également un rôle à travers la formation initiale mais aussi et surtout à travers les masters et les programmes de formation continue pour les cadres, etc. Ils ont donc un rôle de formation important et contribuent à la diffusion. Ce qui est intéressant de noter également c'est qu'ils forment des personnes à la méthode ABC ayant des interrogations au sujet du calcul des coûts mais aussi des personnes qui n'en ont pas forcément encore. Enfin, certains professeurs ont également développé des activités de conseil »</p>

<b>Editeur de logiciels</b>	Le fondateur de cette société d'édition de logiciels ABC était en contact avec un académique américain. « Les académiques continuent d'avoir un rôle notoire. [...] On trouve de plus en plus de professeurs qui apportent leurs conseils concrets aux entreprises, et qui sont dans certains cas un peu les précurseurs. Ce ne sont pas seulement les cabinets de conseil mais aussi les professeurs qui ont un rôle très actif sur le sujet. Aujourd'hui on travaille en collaboration avec une dizaine de centres d'enseignement » « Les associations ne vont pas rebondir sur les idées à la mode, mais sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs, elles vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience ». « On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Le fondateur du bureau de cet éditeur de logiciels ABC a longtemps travaillé avec des universitaires sur des conférences pour rendre plus accessible cette méthode auprès des gens qui devaient in fine pouvoir l'utiliser ». « Si l'on examine les premières tentatives, qui je crois étaient des tentatives universitaires, au début des années 1990, elles ont eu pour principal impact de créer une réflexion au sein des entreprises ». « Initialement les universitaires ont eu un rôle essentiel dans la mesure où ils ont permis de rendre compréhensibles au plus grand nombre les principes des méthodes de gestion par activités ». « Le rôle des universitaires a été essentiel surtout lors de la première phase ». « Je crois qu'il n'y a pas eu vraiment d'effet de mode avec l'ABC. Il y a eu un effet de mode dans les journaux, avec les universitaires »
<b>Resp. d'un organisme de formation</b>	Deux professeurs ont animé les stages de formation ABC de cet organisme. Les écoles de commerce organisent des formations sur ABC. « Les cabinets de conseil sont aussi des acteurs importants qui diffusent ce genre de méthodes. Les professeurs en écoles de commerce également, qui sont d'ailleurs souvent consultants en même temps »
<b>Consultant</b>	Le premier contact de ce consultant avec l'ABC est une conférence d'un professeur américain. « Je pense que les différents acteurs n'ont pas d'intérêts divergents par rapport à la diffusion de la méthode ABC. [...] J'ai vu quelques personnes qui écrivaient contre la méthode mais elles sont peu nombreuses. Les professeurs ont mis en avant les avantages méthodologiques de la méthode »
<b>Consultant</b>	Ce consultant découvre l'ABC en faisant sa thèse. « Je pense que la méthode ABC s'est heurtée à beaucoup de scepticisme que je ressens beaucoup dans les conférences que j'anime sur le sujet. J'ai souvent des réactions virulentes de gens en face de moi qui veulent absolument prouver que l'ABC est trop ceci ou pas assez cela, alors que l'on s'en fiche et que ce n'est pas vraiment le débat. La question que l'on doit se poser c'est comment répondre aux besoins des chefs d'entreprise. L'ABC s'est donc heurtée à beaucoup de réticence surtout de la part des académiques et je ne sais pas trop pourquoi ». « Les professeurs ont parfois été soit extrêmement dithyrambiques soit extrêmement critiques et souvent à l'excès. Et ils se sont, en général, plutôt focalisés en termes de discours sur les spécificités techniques de la méthode ABC, moins peut-être et c'est dommage sur le côté ABC comme outil de management ou parfois de façon "tarte à la crème". Donc je perçois leur rôle comme étant essentiellement fondé sur la technique et moins sur l'utilisation et l'intérêt global »

<b>Consultant</b>	Ce consultant se lance dans l'ABC en s'inspirant des écrits des professeurs pionniers. Il estime qu'un professeur a fait avancer l'ABC dans sa région. « Les professeurs manquent d'expérience sur la partie opérationnelle et devraient faire attention avant de se lancer dans des tentatives. En même tant, ils sont très bons sur la partie R&D, étude. Les écrits sont très bons et je m'en inspire ». « Les professeurs devraient faire attention à ne pas décrédibiliser les démarches de conseil sur la méthode ABC en proposant des modèles qui ne sont pas adaptés ou que les entreprises ne comprennent pas. Cela peut être un frein dans la diffusion de la méthode »
<b>Consultant</b>	Ce consultant découvre l'ABC pendant son DEA et fait sa thèse sur le sujet
<b>Consultant</b>	« Mais depuis une dizaine d'années et surtout depuis cinq ans il y a une montée en puissance des compétences des cadres territoriaux, de l'apprentissage de ces méthodes dans leurs écoles de formation initiale ou continue, qui fait que le secteur public fait appel de façon plus mesurée aux consultants »
<b>Consultant</b>	Ce consultant a créé un cabinet spécialisé ABC avec un professeur. « Pour moi le rôle des professeurs, c'est de diffuser la méthode et de montrer son intérêt par rapport aux méthodes traditionnelles. C'est vrai qu'en France il y a aussi eu des débats entre professeurs pour savoir si l'on fait de l'ABC lorsqu'on fait correctement des sections homogènes. Ce genre de débat n'intéresse pas beaucoup les entreprises [...]. Je suis un peu surpris par ces débats-là »
<b>Adoptant</b>	Un professeur a suivi cet adoptant en mémoire de DEA sur l'ABC. Selon cet adoptant, la plupart des professeurs n'ont pas vraiment compris les principes de l'ABC et manquent d'expérience pratique
<b>Adoptant</b>	D'après cet adoptant, les professeurs ont une vue un peu théorique de l'ABC
<b>Adoptant</b>	Un professeur a joué un grand rôle dans l'adoption de l'ABC par l'entreprise de cet adoptant. « [...] à un moment donné, le centre de management de la fonction publique m'avait demandé d'intervenir plusieurs fois dans le cadre de conférences sur l'ABC ». « Personnellement, je n'ai pas l'impression que le monde académique s'en soit encore emparé. Dès lors que le monde académique ne s'en empare pas, je pense qu'il y a là un des freins ou l'une des explications à la non diffusion généralisée de l'ABC en France ». « Quand je dis que le monde académique ne s'en est pas emparé, je pense au fait qu'il a fallu attendre à peu près deux ou trois ans pour voir que l'ABC était au programme de l'unité 7 du DECF et de l'unité 13 du DESCF. Auparavant, lorsqu'on parlait de méthode de calcul des coûts, on faisait plutôt allusion à une méthode dite "traditionnelle". Donc rien que cela c'est un frein. Ensuite, si on lit les livres de comptabilité et de contrôle de gestion qui sortent, il n'y en a que très peu qui portent sur les nouvelles méthodes et il y a en a beaucoup qui reprennent en fond les méthodes traditionnelles [...]. Tant qu'on n'inversera pas cette proportion probablement que la diffusion de l'ABC sera freinée ». « Les académiques n'ont pas eu le rôle d'accélérateur. Je me souviens d'une polémique vers 1996 où il y avait tout un corps enseignant qui était contre la méthode ABC. En termes de publications, c'était beaucoup plus volumineux que ceux qui adoptaient la méthode. Ceux qui adoptaient la méthode, à l'époque, étaient très peu nombreux, [...] ils étaient limités pas le nombre de lignes qu'ils pouvaient écrire [...] »
<b>Adoptant</b>	L'un des premiers contacts de cet adoptant avec l'ABC est une formation animée par un professeur

**Tableau A1.46 : Matrice descriptive de l'importance des professeurs dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des professeurs dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<i>Rôle important</i>		
<p><b>Professeurs (6), éditeurs de logiciels (2), resp. d'organisme de formation (1)</b></p> <p><i>Total : 9</i></p>	<p>« Les cabinets de conseil sont aussi des acteurs importants qui diffusent ce genre de méthodes. Les professeurs en écoles de commerce également », « Le rôle des universitaires a été essentiel surtout lors de la première phase », « Les académiques continuent d'avoir un rôle notoire », « On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants », « De toute façon, en termes de diffusion des idées sur le sujet en France, vous avez trois ou quatre noms : des professeurs », « On a vraisemblablement la plus grande expérience quantitative de l'ABC », « Ils ont donc un rôle de formation important et contribuent à la diffusion », « Autres acteurs qui ont sans doute joué un rôle important, notamment auprès d'entreprises plus petites, ce sont les académiques », « Je crois que le gros vecteur de développement de la méthode cela a été un certain professeur », « En France, deux professeurs ont jeté les fondements », « Je pense qu'en France les trois grands acteurs ont été des professeurs », « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent », « Il y eut d'autres professeurs qui ont eu un rôle important »</p>	<p>« Initialement les universitaires ont eu un rôle essentiel dans la mesure où ils ont permis de rendre compréhensibles au plus grand nombre les principes de l'ABC », « On trouve de plus en plus de professeurs qui apportent leurs conseils concrets aux entreprises, et qui sont dans certains cas un peu les précurseurs », « Dans ce cadre là, on a participé à peu près à 140 projets ABC durant les années 1990 », « Les professeurs jouent également un rôle à travers la formation initiale mais aussi et surtout à travers les masters et les programmes de formation continue », « [...] les académiques se sont saisis de l'ABC pour l'analyser, l'améliorer et la promouvoir [...] ». « Je crois que mon livre, si j'en juge par les chiffres de diffusion, a joué un rôle non négligeable. [...] Je pense que le livre d'un autre professeur a dû avoir également un certain écho », « Dans la diffusion il faut quand même noter que deux professeurs ont sorti un premier bouquin sur les expériences en ABC. Ce livre venait compléter le travail de labour effectué par un autre professeur qui avait semé les graines intellectuelles ». « Un autre professeur et moi, avec nos articles, je pense qu'on a fait progresser les choses [...] », « Les académiques entretiennent des relations avec les associations professionnelles et les consultants à la fois très étroites et très indépendantes. On est membre de ces associations. On fait des conférences, on les reçoit dans le cadre de notre travail. Mais piloter le changement n'est pas le métier principal des professeurs. Ils font des conférences, des séminaires, ils apportent des idées », « Je crois que j'ai pu faire évoluer un certain nombre de choses et d'entreprises, avec d'autres »</p>

<b>Rôle peu important</b>		
<b>Professeurs</b> <b>(3),</b> <b>consultant</b> <b>(1), adoptants</b> <b>(2)</b>  <b>Total : 6</b>	<p>« Personnellement, je n'ai pas l'impression que le monde académique s'en soit encore emparé », « Les académiques n'ont pas eu le rôle d'accélérateur », « Le monde académique a été très réservé », « Le rôle de l'université est donc nul en la matière », « Je crois qu'en la matière l'enseignement n'a pas joué un grand rôle », « [...] je pense qu'il n'y a pas une adoption profonde de la méthode ABC de la part des académiques français. Les consultants vendent énormément, mais les académiques ne suivent pas »</p>	<p>« [...] je pense au fait qu'il a fallu attendre à peu près deux ou trois ans pour voir que l'ABC était au programme du DECF et du DESCF. Auparavant, lorsqu'on parlait de méthode de calcul des coûts on faisait plutôt allusion à une méthode dite "traditionnelle". [...] Ensuite, si on lit les livres de comptabilité et de contrôle de gestion qui sortent, il n'y en a que très peu qui portent sur les nouvelles méthodes [...] », « Mon interprétation c'est que les professeurs n'ont pas compris la méthode et n'ont pas d'expérience pratique », « C'est vrai qu'en France il y a aussi eu des débats entre professeurs pour savoir si l'on fait de l'ABC lorsqu'on fait correctement des sections homogènes », « [...] quand vous avez cité trois professeurs parmi les académiques il ne reste plus grand monde », « Au niveau de l'université l'ABC était même considérée [...] comme étant la réinvention des sections homogènes. Les programmes académiques n'ont absolument pas intégré l'ABC », « Il y avait, et il y a toujours aujourd'hui, un rejet de la méthode à l'école », « On présente l'ABC comme une alternative mais pas comme étant "la" manière de penser », « Et puis il y avait un deuxième courant académique qui consistait à dire qu'il n'y a rien de nouveau dans cette méthode. [...] Beaucoup de nos collègues français habitués à la méthode des sections homogènes pensaient dès le départ qu'il n'y avait rien de nouveau là-dedans »</p>
<b>Rôle négatif</b>		
<b>Professeurs</b> <b>(2),</b> <b>consultant</b> <b>(1), adoptant</b> <b>(1)</b>  <b>Total : 4</b>	<p>« Cela peut être un frein dans la diffusion de la méthode », « L'ABC s'est donc heurtée à beaucoup de réticence surtout de la part des académiques et je ne sais pas trop pourquoi », « Les professeurs ont parfois été soit extrêmement dithyrambiques soit extrêmement critiques et souvent à l'excès », « [...] je crois qu'après une période de résistance, on est passé à une période d'acceptation. Mais il y a des survivances »</p>	<p>« Je me souviens d'une polémique vers 1996 où il y avait tout un corps enseignant qui était contre la méthode ABC. En termes de publications c'était beaucoup plus volumineux que ceux qui adoptaient la méthode », « Les professeurs manquent d'expérience sur la partie opérationnelle et devrait faire attention avant de se lancer dans des tentatives ». « Les professeurs devraient faire attention à ne pas décrédibiliser les démarches de conseil sur la méthode ABC en proposant des modèles qui ne sont pas adaptés ou que les entreprises ne comprennent pas », « Je pense que la méthode ABC s'est heurtée à beaucoup de scepticisme que je ressens beaucoup dans les conférences que j'anime sur le sujet. J'ai souvent des réactions virulentes de gens en face de moi qui veulent absolument prouver que l'ABC est trop ceci ou pas assez cela », « Il est par exemple intéressant de lire les différentes éditions des ouvrages de certains auteurs qui au départ étaient très contre l'ABC, et puis qui tout d'un coup ont changé de point de vue dans les éditions suivantes »</p>

**Tableau A1.47 : Matrice descriptive de l'implication des consultants dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Implication des consultants dans le processus de diffusion de l'ABC
<b>Professeur</b>	Ce professeur a des activités de conseil, il a créé un cabinet spécialisé ABC avec un consultant. « Les cabinets de conseil ont également eu un rôle important, à la fois positif et négatif, comme beaucoup d'autres vecteurs. Ils y ont vu une mine de possibilités en termes de missions de conseil. Mais ils ont eu du mal au départ à digérer la méthode, c'est-à-dire à l'opérationnaliser ». « Je sais que, par ailleurs, il y a des cabinets qui mettent en œuvre de manière satisfaisante la méthode ABC »
<b>Professeur</b>	« L'autre catégorie d'acteurs ce sont les cabinets de conseil qui ont une cellule ABC. Il y a eu aussi des loupés. Au milieu des années 1990 une grande entreprise a acheté un système ABC à un cabinet et à la même époque deux personnes de ce cabinet ont écrit un article sur les dix erreurs à ne pas commettre dans la mise en place d'un système ABC ». « A la fin des années 1990 il y a plein de cabinets de conseil qui se sont mis sur le marché. Les marchands de logiciel sont arrivés et puis les grands cabinets se sont renforcés dans ce domaine [...] ». « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché. Mais cela pose un vrai problème parce que l'approche est très mal structurée parce qu'en particulier ils n'ont pas la conscience de la variété des modèles qui est forte en termes de conséquences sur le management »
<b>Professeur</b>	Ce professeur a des activités de conseil. « Les consultants vendent énormément mais les académiques ne suivent pas ». « Les rôles sont très entremêlés. Les consultants sont quand même ceux qui font avancer les choses au niveau des pratiques. C'est eux qui mettent en œuvre. Le moteur reste donc quand même les sociétés de conseil, qui cherchent à gagner de l'argent ». « Par contre aux Etats-Unis, on peut parler d'effet de mode. La diffusion de l'ABC a été faramineuse. Parce qu'à l'inverse de la France, à la fin des années 1980 il y avait pléthore de sociétés de conseil aux Etats-Unis qui ont vu là la machine à gagner de l'argent. Elles ont vendu de l'ABC à une vitesse extraordinaire ». « En France, il y a eu rapidement un très grand intérêt de la part des entreprises mais il n'y avait pas d'outils pédagogiques et informatiques et les cabinets de conseil ne sont arrivés sur ce sujet qu'à partir de 1990 ». « Fondamental aussi, mais ça c'était une opération commerciale, a été l'article d'un consultant dans la RFC qui rendait compte de l'état d'avancement de la réflexion de son cabinet aux Etats-unis, qui était le leader de la méthode ABC dans sa mise en œuvre. Il a voulu ouvrir le marché en France. [...] Il a joué un rôle très important parce qu'il avait une crédibilité totale. Je pense que nous, les professeurs, avons moins de crédibilité que lui. Donc il a pavé le terrain. Parce qu'il fallait de la crédibilité »



<b>Professeur</b>	« Je pense que le rôle des consultants est sûrement important sur le plan des concepts mais surtout sur le plan de l'application. Ils ont les équipes, une obligation de résultat, ils développent des méthodes et des logiciels ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques »
<b>Professeur</b>	« A partir du moment où une certaine masse critique a été atteinte ce sont les grands cabinets de conseil qui ont pris le relais. Je dirais qu'à mon avis l'ABC comme produit commercial sur le marché n'a vraiment décollé que lorsque les consultants l'ont incorporé dans leur discours. Vers 1992/1993 le processus était déjà engagé. D'un côté les grands cabinets ont contribué à faire connaître l'ABC mais de l'autre ils l'ont très mal vendue, comme une recette miracle, ce qui fait que partout, aux Etats-Unis puis en Europe, il y a eu un "retour de manivelle", avec des déceptions : le "miracle" ne fonctionnait pas... ». « Beaucoup d'entreprises qui s'étaient lancées dans l'ABC ont été déçues et ont commencé à faire une publicité négative. Il y a eu un contre-effet. Je pense que dans la plupart de ces cas ce sont des entreprises à qui les consultants avaient survendu l'ABC avec probablement le fait que, comme pour le réengineering ou le BBZ, il y a eu une espèce de mode, une flambée puis le reflux des abandons, des désillusions, des discours négatifs "démystificateurs" sur le sujet ». « L'effet de mode aux Etats-Unis peut en fait pas complètement à tort être imputé aux archaïsmes de la gestion américaine. Or les consultants ont vendu l'ABC en Europe et en France comme ils l'ont vendue aux Etats-Unis. Grande erreur, leurs arguments n'ont pas fait mouche en France »
<b>Professeur</b>	Cet professeur a développé un cas ABC avec un consultant. « Le deuxième facteur c'est la présence en France des grands cabinets de conseil. Une fois que l'approche ABC a été bien développée, que des outils d'analyse ont été mis au point comme des listes types d'activités, les cabinets de conseil ont pu reprendre la méthode pour en faire un produit à proposer à leurs clients lorsque ceux-ci ont un problème de calcul des coûts ». « Ils se relaient. Mais je pense que les consultants ont plus un rôle de prescripteur, même si la proposition de mettre en place l'ABC rencontrera plus d'échos si les personnes en entreprise ont déjà entendu parler de la méthode. Les rôles se complètent »
<b>Editeur de logiciels</b>	Cet éditeur travaille en collaboration avec des consultants qui lui fournissent 50% de son activité. « Ce ne sont pas seulement les cabinets de conseil mais aussi les professeurs qui ont un rôle très actif sur le sujet ». « On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants ». « Les associations ne vont pas rebondir sur les idées à la mode, mais sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs elles vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience »
<b>Editeur de logiciels</b>	Cet éditeur travaille en collaboration avec les consultants. « Le rôle des universitaires a été essentiel surtout lors de la première phase. Ensuite, les acteurs majeurs sont devenus plutôt les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciels »

<b>Resp. d'un org. de formation</b>	Les animateurs des stages de cet organisme de formation font parfois des missions de conseil dans la foulée. « Les cabinets de conseil sont aussi des acteurs importants qui diffusent ce genre de méthodes. Les professeurs en écoles de commerce également, qui sont d'ailleurs souvent consultants en même temps »
<b>Consultant</b>	L'ABC ne représente que 5% du C.A. annuel de ce cabinet mais son importance va augmenter dans le futur. « Les consultants ont mis en avant la méthode parce qu'elle représentait une amélioration pour les entreprises et parce qu'elle représentait un apport commercial également, comme pour les éditeurs de logiciel ». « Les consultants ont une approche un peu plus spécialisée, ils travaillent avec leurs réseaux relationnels, leurs clients »
<b>Consultant</b>	Ce cabinet de conseil ne met pas en place l'ABC de façon pérenne. Le cabinet a mené 30 missions depuis 1995. L'ABC représente un faible % du C.A. du cabinet. « Les consultants ont participé à la diffusion de l'ABC avec des objectifs très directs de rentabilité pour créer des produits et surfer sur la vague de la mode avec la plupart du temps à mon avis une compréhension des fondements de l'ABC et des vraies différences avec les méthodes traditionnelles souvent un peu superficielle et souvent avec des mises en œuvre qui n'ont d'ABC que le nom. Ils ont largement contribué à la dégradation de la méthode, à sa normalisation et au fait que l'on est allé dans des choses trop compliquées. Les consultants sont allés vite vers le truc qui allait générer du business et ont un peu vendu du vent ». « Nos concurrents sont soit les gros cabinets, mais ils sont assez peu actifs sur l'ABC et sur le marché des PME, soit les petits cabinets spécialisés sur l'ABC qui s'appuient sur des experts qui ont une certaine notoriété et qui sont souvent en partenariat avec les éditeurs de logiciels ». « Les associations surfent elles aussi sur les modes et sont en partenariat avec les cabinets. Donc c'est le cabinet avec qui elles sont en partenariat qui va dire "tient, je veux faire une intervention sur tel sujet, je vais voir la DFCG" »
<b>Consultant</b>	« Le secteur public faisait beaucoup appel aux consultants [...]. Il y a eu beaucoup d'intervention de cabinets pour améliorer la gestion, soit connaître les coûts, soit mieux évaluer les choix d'investissements, soit refonte de procédures, etc. ». « J'ai l'impression que les consultants sont les accompagnateurs du mouvement, mais que ce mouvement est plus porté en interne qu'en externe. Auparavant, l'introduction de nouveaux outils de gestion était plutôt portée par l'extérieur, l'offre créait la demande. Je pense qu'aujourd'hui c'est plutôt l'inverse »
<b>Consultant</b>	Ce cabinet a mené 100 missions ABC depuis 1993/94. « Le rôle des consultants, c'est de faire du business ». « Les consultants sont très clairement des boosters de la diffusion de la méthode. On a des plans d'action, on a du business à faire et on sait que grâce à l'ABC on peut améliorer la performance de nos clients, donc il n'y a pas de raison pour que l'on ne se lance pas ». « La demande est supérieure à l'offre, au moins sur la région. La demande de conseils qui mettent en œuvre les concepts de l'ABC est là. [...] Mais le marché des entreprises est immense par rapport au nombre de consultants qui travaillent sur l'ABC ». « Pour expliquer le retard dans la diffusion de l'ABC, il n'y a peut-être pas eu assez de consultants qui se sont intéressés à la méthode et qui ont eu l'occasion d'intéresser les chefs d'entreprise qu'ils côtoient »

<b>Consultant</b>	Ce cabinet a mené 15 missions depuis 1995, l'ABC représente un faible % de son C.A.. Ce consultant évalue le nombre de missions de conseil ABC en France à 100 par an. « Les adoptants potentiels de l'ABC tirent le marché, alors que les autres acteurs comme les sociétés de conseil poussent la demande ». « Je pense que l'on a à peu près les mêmes parts de marché [que les autres cabinets]. Justement je connais assez bien le marché puisque je communique beaucoup à l'extérieur par mes articles, je vais à des séminaires »
<b>Adoptant</b>	« Tout au début ils ont bossé avec des consultants de l'éditeur de logiciels »
<b>Adoptant</b>	« La méthode ABC a été introduite en 1998. [...] Cela a été fait par notre fournisseur soutenu par un cabinet de conseil »
<b>Adoptant</b>	« A l'époque on a rencontré des consultants. On se posait la question de la refonte totale du système de contrôle de gestion de l'entreprise. Ces consultants nous ont fait une proposition de réalisation d'un prototype basé sur la méthode ABC ». « Donc en fait j'ai entendu parler de la méthode ABC par ce cabinet de conseil. On a eu une première présentation de la méthode et ensuite on s'est lancé dans l'analyse avec le cabinet qui, lui, connaissait bien la méthode »
<b>Adoptant</b>	« Les consultants il y en a deux types. Il y a les petits cabinets qui s'investissent complètement et qui ne vont pas appliquer telle ou telle recette et il y a les gros cabinets qui appliquent des recettes »
<b>Adoptant</b>	« Un cabinet de conseil m'a également demandé d'aller faire une conférence sur l'ABC ». « Les consultants ne chassent pas dans le même domaine. Ils sont généralement consultants pour de grosses entreprises avec un gros chiffre d'affaires. Ils apportent une idée, un concept, mais cela ne va pas au-delà. Il leur manque la mesure d'accompagnement. [...] Je pense seulement que certains cabinets se sont dit qu'il tenait là un moyen de faire un chiffre d'affaires supplémentaire »
<b>Adoptant</b>	« J'ai choisi ce cabinet de conseil parce qu'il semblait avoir une expérience de la méthode. J'ai également vu d'autres sociétés de conseil, mais elles n'avaient aucune expérience de la méthode ABC et ne savaient pas vraiment de quoi elles parlaient. On a donc choisit ce cabinet qui a fait du bon travail même si on s'est rapidement rendu compte que c'était sa première expérience »

**Tableau A1.48 : Matrice descriptive de l'importance des consultants dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des consultants dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<i>Rôle important</i>		
<p><b>Professeurs (6), éditeurs de logiciels (2), responsable d'organisme de formation (1), consultants (3)</b></p> <p><b>Total : 12</b></p>	<p>« Les cabinets de conseil ont également eu un rôle important, à la fois positif et négatif », « Je pense que le rôle des consultants est sûrement important sur le plan des concepts mais surtout sur le plan de l'application », « Les consultants vendent énormément, mais les académiques ne suivent pas », « Les consultants sont quand même ceux qui font avancer les choses au niveau des pratiques », « Je dirais qu'à mon avis l'ABC comme produit commercial sur le marché n'a vraiment décollé que lorsque les consultants l'ont incorporé dans leur discours », « Le deuxième facteur c'est la présence en France des grands cabinets de conseil », « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché [...] », « Ce ne sont pas seulement les cabinets de conseil mais aussi les professeurs qui ont un rôle très actif sur le sujet », « Le rôle des universitaires a été essentiel surtout lors de la première phase. Ensuite, les acteurs majeurs sont devenus plutôt les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciels », « Les cabinets de conseil sont aussi des acteurs importants qui diffusent ce genre de méthodes », « Les consultants sont très clairement des boosters de la diffusion de la méthode », « Les adoptants potentiels de l'ABC tirent le marché, alors que les autres acteurs comme les sociétés de conseil poussent la demande »</p>	<p>« Je sais que, par ailleurs, il y a des cabinets qui mettent en œuvre de manière satisfaisante la méthode ABC », « Ils ont les équipes, une obligation de résultat, ils développent des méthodes et des logiciels ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques », « C'est eux qui mettent en œuvre. Le moteur reste donc quand même les sociétés de conseil, qui cherchent à gagner de l'argent », « A la fin des années 1990 il y a plein de cabinets de conseil qui se sont mis sur le marché. Les marchands de logiciel sont arrivés et puis les grands cabinets se sont renforcés dans ce domaine [...] »</p>

<i>Rôle peu important</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<i>Rôle négatif</i>		
<b>Professeurs</b> <b>(3),</b> <b>consultant</b> <b>(1)</b>  <b>Total : 4</b>	<p>« Les cabinets de conseil ont également eu un rôle important, à la fois positif et négatif », « D'un côté les grands cabinets ont contribué à faire connaître l'ABC mais de l'autre ils l'ont très mal vendue », « Il y a eu aussi des loupés », « Ils ont largement contribué à la dégradation de la méthode, à sa normalisation et au fait que l'on est allé dans des choses trop compliquées »</p>	<p>« Ils y ont vu une mine de possibilités en termes de missions de conseil. Mais ils ont eu du mal au départ à digérer la méthode, c'est-à-dire à l'opérationnaliser », « ils l'ont très mal vendue, comme une recette miracle, ce qui fait que partout, aux Etats-Unis puis en Europe, il y a eu un "retour de manivelle", avec des déceptions : le "miracle" ne fonctionnait pas... ». « Beaucoup d'entreprises qui s'étaient lancées dans l'ABC ont été déçues et ont commencé à faire une publicité négative. Il y a eu un contre-effet », « Les consultants ont vendu l'ABC en Europe et en France comme ils l'ont vendue aux Etats-Unis. Grande erreur, leurs arguments n'ont pas fait mouche en France », « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché. Mais cela pose un vrai problème parce que l'approche est très mal structurée parce qu'en particulier ils n'ont pas la conscience de la variété des modèles qui est forte en termes de conséquences sur le management », « Les consultants ont participé à la diffusion de l'ABC avec des objectifs très directs de rentabilité pour créer des produits et surfer sur la vague de la mode avec la plupart du temps à mon avis une compréhension des fondements de l'ABC et des vraies différences avec les méthodes traditionnelles souvent un peu superficielle et souvent avec des mises en œuvre qui n'ont d'ABC que le nom. [...] Les consultants sont allés vite vers le truc qui allait générer du business et ont un peu vendu du vent »</p>

**Tableau A1.49 : Matrice descriptive de l'implication des éditeurs de logiciel dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Implication des éditeurs de logiciels dans le processus de diffusion de l'ABC
<b>Professeur</b>	« Ils ont peut-être joué un rôle. [...] Il est vrai que les logiciels peuvent jouer un rôle important dans la mise en place d'un système ABC parce que cela permet de configurer les activités, d'avoir une certaine souplesse et surtout de faire des simulations. Mais le coût d'un tel logiciel n'est pas négligeable. Je crois que cela a été un facteur accélérateur tout de même, notamment au sein de groupes d'entreprises utilisant l'ABC. Cela joue un rôle d'harmonisation »
<b>Professeur</b>	« Aujourd'hui il y a les logiciels en français. Déjà à l'époque certaines personnes utilisaient des logiciels en anglais »
<b>Professeur</b>	« Mais la vraie diffusion a commencé depuis que les logiciels spécialisés existent ». « D'abord, les entreprises de logiciels ABC sont arrivées en France avec beaucoup de retard. Elles offrent un outil. Elles participent à la diffusion dans la mesure où elles font des "roadshows" et promeuvent leurs produits. Il y a aussi ce que l'on appelle les conférences clients. Maintenant il n'y a presque plus de conférences où l'on explique les principes de l'ABC. Ces conférences sont remplacées par des conférences clients organisées par les sociétés de conseil ou les entreprises de logiciel qui font venir leurs clients pour présenter leur expérience.[...] Ceux-là sont ravis de parler de leur expérience et quand il y en a cinq pour parler de leur expérience, il y en a 150 pour venir les écouter. Ça se répercute très vite ». « En France, il y a eu rapidement un très grand intérêt de la part des entreprises mais il n'y avait pas d'outils pédagogiques et informatiques et les cabinets de conseil ne sont arrivés sur ce sujet qu'à partir de 1990 »
<b>Professeur</b>	« Les logiciels dédiés, spécialisés sur l'ABC, ne sont pas pareils. Ils font généralement de l'ABC en dehors de l'outil comptable. Ce sont des outils conviviaux qui peuvent fonctionner en interface avec les outils comptables lourds de base, ils permettent de faire de la simulation, des paramétrages multiples et évolutifs, etc. Là est l'avenir, à mon avis »
<b>Professeur</b>	« Je pense également que les sociétés de logiciels ont joué un rôle non négligeable dans la diffusion de l'ABC. Le fait qu'à partir d'une certaine date, des modules ABC ont été inclus dans des logiciels, a certainement joué un rôle »
<b>Professeur</b>	« Depuis 1996 on ressent vraiment une rupture dans la diffusion de l'ABC. [...] Depuis 1996 on est de plus en plus impliqué dans de vrais projets industriels. En 1996, c'est en gros l'année où les marchands de logiciels s'installent en France et où le marché commence vraiment à se développer ». « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché. Mais cela pose un vrai problème parce que l'approche est très mal structurée parce qu'en particulier ils n'ont pas la conscience de la variété des modèles qui est forte en termes de conséquences sur le management »

<b>Editeur de logiciels</b>	« On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants. Donc nous n'avons pas eu un rôle d'éducation du marché ou de création de besoins. Si on a pu, au départ, pour se faire connaître, avoir un rôle de généraliste de présentation de la méthodologie, aujourd'hui on se présente vraiment comme quelqu'un qui apporte une solution technologique à un besoin qui doit être prédéterminé. On ne se pose pas en société qui éduque le marché ». « Notre rôle en France n'est donc pas un rôle d'évangélisation »
<b>Editeur de logiciels</b>	« D'un point de vue totalement macroscopique en France, un événement important a été l'arrivée de progiciels spécialisés. Mais c'est un petit peu "l'œuf ou la poule" : on va mettre en œuvre ce genre d'outils dans la mesure où le marché existe et que le marché a besoin de ce genre d'outils ». Selon cet éditeur, sa société n'a pas pour vocation première d'intervenir sur la méthodologie (le contenu) mais plutôt sur le contenant, d'où la collaboration avec les consultants. « Le rôle des universitaires a été essentiel surtout lors de la première phase. Ensuite, les acteurs majeurs sont devenus plutôt les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciels ». Selon lui, le marché de l'édition informatique spécialisée sur ABC se développe et les « mastodontes » vont bientôt arriver
<b>Consultant</b>	« Je pense que les différents acteurs n'ont pas d'intérêts divergents par rapport à la diffusion de la méthode ABC. Les motivations sont certes différentes, pour les uns commerciales, pour les autres méthodologiques. [...] Les consultants ont mis en avant la méthode parce qu'elle représentait une amélioration pour les entreprises et parce qu'elle représentait un apport commercial également, comme pour les éditeurs de logiciel ». « En termes d'influence des différents acteurs sur la diffusion de la méthode, je dirais qu'il s'agit d'impact médiatique et il me semble que ce sont les éditeurs qui font le plus de tapage médiatique parce qu'ils en ont les moyens financiers ». « Je pense que les éditeurs ont le plus d'impact parce qu'ils ont des moyens importants. Ils développent des partenariats avec les associations professionnelles, ils organisent des petits-déjeuners, etc. Ils ont les moyens de présenter la méthode à un nombre important de personnes et font de la publicité dans les salons »
<b>Consultant</b>	« Nos concurrents sont soit les gros cabinets, mais ils sont assez peu actifs sur l'ABC et sur le marché des PME, soit les petits cabinets spécialisés sur l'ABC qui s'appuient sur des experts qui ont une certaine notoriété et qui sont souvent en partenariat avec les éditeurs de logiciels »
<b>Consultant</b>	« Le deuxième type d'acteur qui intervient de plus en plus c'est le vendeur de logiciels. [...] Ce type d'acteurs est sur le marché du secteur public depuis deux ans. Je suis souvent appelé par des éditeurs de logiciels pour donner mon avis. Le seul problème c'est que l'on ne peut pas rentrer, compte tenu de la préparation culturelle actuelle, par l'instrument. Rentrer par l'outil informatique c'est une vision qui date des années 1970 »
<b>Consultant</b>	Le cabinet travaille en collaboration avec les éditeurs de logiciels. « Parmi les sociétés de conseil, je dirais que celles qui poussent le plus sont les sociétés de logiciel. Si on parle de notre cabinet, on ne fait pas que du conseil en ABC alors que les sociétés de logiciels oui ». « Le boom de la diffusion en 1997 n'est pas dû à un effet de mode, c'est plutôt dû à l'officialisation de la méthode et l'ouverture des bureaux des éditeurs de logiciels spécialisés ABC en France, à la présence d'une vitrine. Eux peuvent faire de la publicité, pas nous »

<b>Consultant</b>	« Par contre il y a un phénomène important sur le marché français c'est l'arrivée en France des éditeurs de logiciels spécialisé ABC il y a trois ou quatre ans. Donc le marché a été remué par eux depuis quatre ou cinq ans et puis si l'on ajoute à cela les ERP qui en parlent un petit peu, donc les éditeurs parlent maintenant de l'ABC, il n'y a pas que les consultants ou les cours d'universités ou d'écoles de gestion ». « Après, sur les éditeurs, je trouve qu'ils sont un peu trop gourmands mais en même temps ils font pas mal de bruit sur les logiciels mais ils viennent vendre un outil et donc l'inconvénient c'est que l'on met pas suffisamment en avant la réflexion stratégique préalable »
<b>Adoptant</b>	L'entreprise de cet adoptant utilise un logiciel spécialisé ABC
<b>Adoptant</b>	L'entreprise de cet adoptant est obligé d'utiliser un logiciel ABC imposé par son fournisseur et doit prêter son nom et son image à l'éditeur en témoignant lors de conférences (obligation contractuelle)
<b>Adoptant</b>	L'entreprise de cet adoptant utilise un logiciel spécialisé ABC
<b>Adoptant</b>	L'entreprise de cet adoptant utilise un logiciel spécialisé ABC
<b>Adoptant</b>	L'entreprise de cet adoptant utilise un logiciel spécialisé ABC, cet adoptant a participé à une conférence organisée par la DFCG avec un cabinet de conseil et un éditeur de logiciels. Il estime qu'il a donné un coup de pouce à ce cabinet de conseil et à cet éditeur de logiciels spécialisés ABC pour lancer leur activité en étant l'une de leurs premières expériences en France



**Tableau A1.50 : Matrice descriptive de l'importance des éditeurs de logiciel dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des éditeurs de logiciels ABC dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<i>Rôle important</i>		
<p><b>Professeurs (4), éditeur de logiciels (1), consultants (3)</b></p> <p><b>Total : 8</b></p>	<p>« Il est vrai que les logiciels peuvent jouer un rôle important dans la mise en place d'un système ABC. [...] Je crois que cela a été un facteur accélérateur », « Mais la vraie diffusion a commencé depuis que les logiciels spécialisés existent », « Je pense également que les sociétés de logiciels ont joué un rôle non négligeable dans la diffusion de l'ABC », « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché », « Le rôle des universitaires a été essentiel surtout lors de la première phase. Ensuite, les acteurs majeurs sont devenus plutôt les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciels », « En termes d'influence des différents acteurs [...] il me semble que ce sont les éditeurs qui font le plus de tapage médiatique », « Je pense que les éditeurs ont le plus d'impact », « Parmi les sociétés de conseil, je dirais que celles qui poussent le plus sont les sociétés de logiciel », « Le boom de la diffusion en 1997 n'est pas dû à un effet de mode, c'est plutôt dû à l'officialisation de la méthode et l'ouverture des bureaux des éditeurs de logiciels spécialisés ABC en France, à la présence d'une vitrine », « Par contre il y a un phénomène important sur le marché français c'est l'arrivée en France des éditeurs de logiciels spécialisés ABC, il y a trois ou quatre ans »</p>	<p>« [...] les logiciels peuvent jouer un rôle important dans la mise en place d'un système ABC parce que cela permet de configurer les activités, d'avoir une certaine souplesse et surtout de faire des simulations. [...] Cela joue un rôle d'harmonisation » ; « Les éditeurs participent à la diffusion dans la mesure où elles font des "roadshows" et promeuvent leurs produits. Il y a aussi ce que l'on appelle les conférences clients », « Le fait qu'à partir d'une certaine date, des modules ABC ont été inclus dans des logiciels, a certainement joué un rôle », « Je pense que les éditeurs ont le plus d'impact parce qu'ils ont des moyens importants. Ils développent des partenariats avec les associations professionnelles, ils organisent des petits-déjeuners, etc. Ils ont les moyens de présenter la méthode à un nombre important de personnes et font de la publicité dans les salons », « Si on parle de notre cabinet, on ne fait pas que du conseil en ABC alors que les sociétés de logiciels oui », « Eux peuvent faire de la publicité, pas nous », « Donc le marché a été remué par eux depuis quatre ou cinq ans et puis si l'on ajoute à cela les ERP qui en parlent un petit peu, donc les éditeurs parlent maintenant de l'ABC, il n'y a pas que les consultants ou les cours d'universités ou d'écoles de gestion »</p>

<i>Rôle peu important</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<i>Rôle négatif</i>		
<b>Professeur (1), consultants (2)  Total : 3</b>	« Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché. Mais cela pose un vrai problème [...] », « [...] je trouve qu'ils sont un peu trop gourmands mais en même temps ils font pas mal de bruit sur les logiciels mais ils viennent vendre un outil »	« [...] cela pose un vrai problème parce que l'approche est très mal structurée parce qu'en particulier ils n'ont pas la conscience de la variété des modèles qui est forte en termes de conséquences sur le management », « Le seul problème c'est que l'on ne peut pas rentrer, compte tenu de la préparation culturelle actuelle, par l'instrument. Rentrer par l'outil informatique c'est une vision qui date des années 1970 », « [...] l'inconvénient c'est que l'on met pas suffisamment en avant la réflexion stratégique préalable »

**Tableau A1.51 : Matrice descriptive de l'implication de l'AFC dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication de l'AFC dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	« Les congrès de l'AFC sont de très très bons média pour la diffusion des idées. D'ailleurs il y a eu une journée de pédagogie en 1991, une journée de formation ABC, organisée par l'AFC [...]. Je l'ai animée avec deux autres professeurs. Il y avait 70 personnes. Ca ça fait partie de la diffusion ». « Cet organisateur de conférences a joué un très grand rôle, l'AFC aussi [...] »

**Tableau A1.52 : Matrice descriptive de l'implication du CAM-I dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication du CAM-I dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	Ce professeur a des contacts avec le CAM-I, qui selon lui, a eu une influence dans la diffusion de l'ABC
<b>Professeur</b>	Ce professeur communique aux congrès du CAM-I, cela lui permet de se faire une idée plus précise de ce qu'il cherche
<b>Professeur</b>	Ce professeur est au courant des travaux du CAM-I sur l'ABC vers 1984, l'un de ses premiers contacts avec l'ABC est un congrès du CAM-I. Il devient membre du CAM-I dans les années 1980. Selon lui, le CAM-I est le foyer de réflexion intellectuelle sur l'ABC
<b>Professeur</b>	« J'ai fait entrer l'entreprise dans le CAM-I en 1990. J'ai moi-même été le président de programme CMS du CAM-I pour l'Europe fin 1990. On a beaucoup communiqué à l'extérieur de l'entreprise sur l'ABC, soit dans le cadre du CAM-I, soit dans des conférences publiques sur le contrôle de gestion. Cela permettait à la fois de promouvoir l'image de l'entreprise et en même temps de légitimer la démarche en interne. A partir du moment où l'on était sollicité à l'extérieur, cela conférait une légitimité en interne. Nous avons ainsi construit un réseau de relations à l'extérieur sur l'ABC en 1990/1991 ». « Le programme de recherche du CAM-I a eu un rôle important. Cela a été un catalyseur important parce que les entreprises qui y participaient étaient motivées et avaient un rôle prosélyte : elles essayaient d'en faire venir d'autres. La communication des quelques entreprises qui ont fait de l'ABC de manière pionnière a également joué un rôle. [...] Ces vecteurs ont joué un rôle significatif dans la phase "pionnière", au début »
<b>Professeur</b>	L'un de premiers contacts de ce professeur avec l'ABC est un congrès du CAM-I
<b>Editeur</b>	Le fondateur de cette société d'édition de logiciels ABC a été en contact avec le CAM-I
<b>Editeur</b>	Cet éditeur de logiciels ABC est membre du CAM-I
<b>Consultant</b>	Ce consultant cite le CAM-I comme association, mais il estime qu'elle est moins importante en France. Il pense que dans les grands groupes il y a toujours un membre du CAM-I

**Tableau A1.53 : Matrice descriptive de l'implication de la DFCG dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication de la DFCG dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	« La DFCG également a eu un rôle important, puisqu'il y a eu des articles dans Echanges, un dossier spécial et les Clubs du Jeudi de la DFCG m'ont accueilli très volontiers pour parler de mes travaux et du deuxième ouvrage que j'ai fait avec un consultant »
<b>Professeur</b>	« Si l'on prend la DFCG, il y a eu des articles de vulgarisation, des conférences. Le rôle des associations a été important dans la diffusion des idées, mais cela ne veut pas dire pour autant que la méthode a été de plus en plus utilisée ». « Au début quand on cherchait, les autres ne montraient aucun intérêt, ils attendaient que cela sorte. Et puis, quand on a sorti des résultats, certains ont commencé à faire d'autres recherches. Pour la DFCG, ils ont découvert cela après les premières années ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après, les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques. Les académiques entretiennent des relations avec eux à la fois très étroites et très indépendantes. On est membre de ces associations. On fait des conférences, on les reçoit dans le cadre de notre travail »
<b>Professeur</b>	« Moi j'ai fait des conférences un peu partout, dans des entreprises, des associations, etc. Deux autres professeurs en faisaient aussi... On a essayé de répandre la bonne nouvelle mais sous l'angle managérial et pas sous l'angle du calcul des coûts ». « [...] il faut également citer la DFCG. [...] un autre professeur et moi nous sommes allés parler à une réunion de la DFCG en région. Il y avait quand même 120 personnes qui avaient entendu parler de la méthode et à qui on l'a expliquée. Ca diffuse, ça va très vite. [...] Dans le processus de diffusion, il y a donc les livres, les revues, les conférences, les associations, les écoles aussi ». « Les associations offrent des tribunes. Le rôle d'une association du type DFCG c'est de donner à ses membres de la valeur sous la forme de packaging d'idées qui traînent. C'est le même rôle que la presse mais vers une cible de membres et en général avec plus de temps pour communiquer que la presse »
<b>Professeur</b>	« Je pense que le rôle des associations a été faible quoique non nul. Elles organisent des formations, des journées, des séminaires, etc., mais l'impact est limité, et elles sont rarement à la source de l'innovation. Je crois qu'elles se sont intéressées à l'ABC quand tout le monde en parlait. Et même comme relais, elles n'ont pas été un relais très puissant »

<b>Professeur</b>	« Je pense aussi que la littérature a joué un rôle à travers des revues comme la Revue Française de Comptabilité, qui a eu à une époque une rubrique comptabilité de gestion, ou la revue Echanges, et à travers les tables rondes, les conférences ou encore les petits-déjeuners organisés par des associations comme la DFCG et/ou des sociétés de formation. Tout cela a fait qu'à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts comme les contrôleurs de gestion, etc. ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC. Et donc naturellement, à ce moment-là il y avait une méthode qui se présentait comme neuve et qui était mise en avant par la presse, les conférences, la profession, etc. Je pense que cela a beaucoup contribué à la diffusion de la méthode ». « Les associations interviennent surtout en organisant des réunions, des conférences, bref toutes sortes d'événements autour de l'ABC »
<b>Professeur</b>	« Je ne pense pas que les associations professionnelles comme la DFCG aient eu un rôle important dans le processus de diffusion de l'ABC. Moi j'ai fait quelques conférences pour la DFCG, elle a publié l'un de mes papiers. Mais, bon, elle a peut-être un petit peu plus de tonus actuellement, mais au début des années 1990 c'était une association sans envergure et en particulier dans le contrôle de gestion. Elle avait eu de l'importance dans les années 1970 mais tout ses membres étaient devenus ensuite directeurs financiers et donc elle ne s'occupait plus que de finance. Par curiosité, ils ont organisé quelques trucs au début des années 1990 mais sans plus »
<b>Editeur</b>	« Les associations professionnelles ont également un rôle. Mais je pense que ce sont surtout les média qui ont un rôle très important. Les associations ne vont pas rebondir sur les idées à la mode, mais sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs elles vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience. Elles n'ont pas véritablement d'apport sur le fond. La DFCG c'est la cible, ce sont les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion qui sont nos clients »
<b>Editeur</b>	ALG participe à des conférences DFCG sur ABC où il rencontre des clients potentiels. « Ces associations ont donc, il me semble, un intérêt majeur en matière de formation professionnelle et permettent à leurs membres de se tenir au courant des derniers outils, des dernières réflexions, et de partager l'information et les expériences. Ces organisations sont essentielles pour la diffusion d'approches par activités ». « Enfin, le rôle de la presse professionnelle est essentiellement le même que celui des associations professionnelles c'est-à-dire faire un état des lieux des expériences, un état de l'art, tenir informés les professionnels de ce qui se fait de mieux »
<b>Responsable d'un organisme de formation</b>	« Mais nous essayons, par ailleurs, de participer à la vie des associations professionnelles [...]. Avant cela, j'ai été dans des groupes de travail à la DFCG et notamment dans des groupes de travail sur la rédaction de fiches techniques "Point de vue de la DFCG" ». « Et puis, dans la foulée, j'ai été amenée à organiser en partenariat avec la DFCG une journée-débat sur la méthode ABC/ABM où il y a eu 120 personnes ». « La DFCG est par contre un acteur majeur dans le processus de diffusion de l'ABC »

<b>Consultant</b>	Les éditeurs organisent des événements en partenariat avec la DFCG ce qui leur permet de présenter l'ABC à un grand nombre de personnes
<b>Consultant</b>	« J'ai ensuite tiré les leçons de cette expérience et j'ai notamment participé à des travaux sur la méthode à la DFCG ». « La méthode ABC, je l'ai rencontrée à travers des conférences. Et puis j'ai monté un groupe de travail à la DFCG pour faire une fiche "Point de vue" qui s'appelle "La méthode ABC". C'est à travers ces débats et ces échanges que j'ai développé ma connaissance de la méthode ». « Moi, j'ai toujours animé la réflexion et la production techniques à la DFCG et donc j'ai créé des petits forums, j'ai monté des groupes de travail sur le contrôle de gestion dans le secteur public, et j'ai fait des fiches "point de vue" sur les systèmes d'information de gestion, sur la méthode ABC, etc. »
<b>Consultant</b>	« Le rôle des associations professionnelles comme la DFCG est quasi nul. Les associations surfent, elles aussi, sur les modes et sont en partenariat avec les cabinets. Donc c'est le cabinet avec qui elles sont en partenariat qui va dire "tient, je veux faire une intervention sur tel sujet, je vais voir la DFCG". Les associations ont donc eu un rôle de tuyau de diffusion mais neutre. Elles n'ont pas dit "c'est bien, il faut le faire, ou ce n'est pas bien, il ne faut pas le faire". Leur rôle a été de donner des tribunes, de permettre à des gens qui avaient des choses à dire sur l'ABC, plus ou moins compétents, de s'exprimer ». Lieu de contacts pour ce consultant
<b>Consultant</b>	« La DFCG est une association assez importante au niveau des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion qui pour moi sont les acteurs qui tirent la mise en place de l'ABC dans les entreprises. Souvent c'est eux qui proposent la mise en place. La DFCG organise souvent des petits déjeuners et des séminaires sur la méthode, elle a une revue qui paraît tous les mois qui est <i>Echanges</i> et où il y a souvent des dossiers sur l'ABC. Les séminaires sont un très bon mode de diffusion, les entreprises s'y rencontrent et peuvent parler de leurs projets »
<b>Consultant</b>	Echanges est une revue importante. « La DFCG me semble être un relais très important »
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant participe à une conférence organisée par la DFCG et publie un article dans Echanges. « Je crois que les associations comme la DFCG ont laissé des tribunes assez nombreuses à la méthode ABC »
<b>Adoptant</b>	Cet adoptant participe à une conférence co-organisée par la DFCG, un cabinet de conseil et un éditeur de logiciels ABC

**Tableau A1.54 : Matrice descriptive de l'importance de la DFCG dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance de la DFCG dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<i>Rôle important</i>		
<p><b>Professeurs (4), éditeurs (2), responsable d'organisme de formation (1), consultants (2)</b></p> <p><b>Total : 9</b></p>	<p>« La DFCG a eu un rôle important », « Le rôle des associations a été important dans la diffusion des idées », « [...] il faut également citer la DFCG », « Dans le processus de diffusion il y a donc les livres, les revues, les conférences, les associations, les écoles aussi », « Tout cela a fait qu'à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts [...] ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC. Et donc naturellement, à ce moment-là il y avait une méthode qui se présentait comme neuve et qui était mise en avant par la presse, les conférences, la profession, etc. Je pense que cela a beaucoup contribué à la diffusion de la méthode », « Les associations professionnelles ont également un rôle », « Ces organisations sont essentielles pour la diffusion d'approches par activités », « La DFCG est par contre un acteur majeur dans le processus de diffusion de l'ABC », « La DFCG est une association assez importante au niveau des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion qui pour moi sont les acteurs qui tirent la mise en place de l'ABC dans les entreprises », « La DFCG me semble être un relais très important »</p>	<p>« [...] il y a eu des articles dans Echanges, un dossier spécial et la DFCG m'a accueilli très volontiers pour parler de mes travaux [...] », « [...] il y a eu des articles de vulgarisation, des conférences », « Moi j'ai fait des conférences un peu partout, dans des entreprises, des associations, etc. Deux autres professeurs en faisaient aussi... On a essayé de répandre la bonne nouvelle [...] ». « [...] un autre professeur et moi nous sommes allés parler à une réunion de la DFCG en région. Il y avait quand même 120 personnes qui avaient entendu parler de la méthode et à qui on l'a expliquée », « [...] la littérature a joué un rôle à travers des revues comme la RFC [...] ou la revue Echanges, et à travers les tables rondes, les conférences ou encore les petits déjeuners organisés par des associations comme la DFCG [...] », « Les associations interviennent surtout en organisant des réunions, des conférences, bref toutes sortes d'événements autour de l'ABC », « Les associations [...] sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience. », « [...] le rôle de la presse professionnelle est essentiellement le même que celui des associations professionnelles c'est-à-dire faire un état des lieux des expériences, un état de l'art, tenir informés les professionnels de ce qui se fait de mieux », « La DFCG organise souvent des petits-déjeuners et des séminaires sur la méthode, elle a une revue qui paraît tous les mois qui est <i>Echanges</i> et où il y a souvent des dossiers sur l'ABC. Les séminaires sont un très bon mode de diffusion, les entreprises s'y rencontrent et peuvent parler de leurs projets », <i>Echanges</i> est une revue importante</p>



<i>Rôle peu important</i>		
<b>Professeurs</b> <b>(2),</b> <b>consultant</b> <b>(1)</b>  <b>Total : 3</b>	<p>« Je pense que le rôle des associations a été faible quoique non nul », « [...] l'impact est limité », « Et même comme relais, elles n'ont pas été un relais très puissant », « Je ne pense pas que les associations professionnelles comme la DFCG aient eu un rôle important dans le processus de diffusion de l'ABC », « Le rôle des associations professionnelles comme la DFCG est quasi nul »</p>	<p>« Elles organisent des formations, des journées, des séminaires, etc., [...] et elles sont rarement à la source de l'innovation. Je crois qu'elles se sont intéressées à l'ABC quand tout le monde en parlait », « Moi j'ai fait quelques conférences pour la DFCG, elle a publié l'un de mes papiers. Mais, bon, elle a peut-être un petit peu plus de tonus actuellement, mais au début des années 1990 c'était une association sans envergure et en particulier dans le contrôle de gestion. [...] Par curiosité, ils ont organisé quelques trucs au début des années 1990 mais sans plus », « Les associations ont donc eu un rôle de tuyau de diffusion mais neutre. Elles n'ont pas dit "c'est bien, il faut le faire, ou ce n'est pas bien, il ne faut pas le faire". Leur rôle a été de donner des tribunes, de permettre à des gens qui avaient des choses à dire sur l'ABC, plus ou moins compétents, de s'exprimer »</p>
<i>Rôle négatif</i>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant

**Tableau A1.55 : Matrice descriptive de l'implication des adoptants dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des adoptants dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	« Pour réaliser l'ouvrage, on a procédé par interviews au sein de différentes entreprises pour montrer l'intérêt des expériences de l'époque. [...] Dans ce livre on a décrit un certain nombre de cas [...] ». « J'ai dirigé une thèse sur la mise en œuvre de l'ABC dans une entreprise. [...] C'est une expérience qui m'a bien influencé et qui a compté pour me forger une opinion vis-à-vis de l'ABC »
<b>Professeur</b>	« Moi j'allais chercher des sites de recherche en étant parrainé, mais cela s'était traduit par un échec. Et puis un mois ou deux après en faisant le tour avec les étudiants d'ici je me suis rendu compte qu'ils avaient été acceptés pour développer cette méthode dans des grands groupes français. Donc c'est comme cela que l'on a mené les tout premiers travaux dans des sociétés »
<b>Professeur</b>	« Il y a une autre chose qui a été très importante pour la diffusion de l'ABC et où un professeur a eu un rôle très important. Dans le cadre de ses activités académiques il a eu immédiatement des stagiaires qu'il a placés dans les entreprises de sa région. [...] Un organisateur de conférences a vu la mine et a eu l'excellente idée de l'embaucher pour monter des journées de formation qui ont eu un grand succès ». « Les entreprises qui ont déjà adopté l'ABC jouent donc un rôle énorme. Au début il n'y en avait qu'une qui acceptait d'en parler. [...] Puis un professeur a réussi avec les stagiaires qu'il avait à tisser un réseau important d'utilisateurs qu'il a fait venir aux conférences professionnelles. S'il n'y a pas de gens d'entreprises pour dire "cela a marché dans mon entreprise", ça ne marche pas ». « Une autre entreprise était également ravie de parler de son expérience. Il y avait un contrôleur de gestion qui était très content de parler de leur expérience avec la méthode ABC. Il a joué un rôle énorme. Ensuite il est parti dans une autre société où il a aussi mis en place la méthode. [...] C'était une autre source de crédibilité de la méthode, apportée par les entreprises qui disaient que la méthode était bonne pour elles ». « Maintenant il n'y a presque plus de conférences où l'on explique les principes de l'ABC. Ces conférences sont remplacées par des conférences clients organisées par les sociétés de conseil ou les entreprises de logiciel qui font venir leurs clients pour présenter leur expérience »
<b>Professeur</b>	« Le problème qui s'est alors posé est que certaines des entreprises françaises que l'on avait observées dans leur démarche de mise en place de l'ABC n'ont pas accepté d'être décrites sous forme de cas dans le livre ». « Il faut également citer les acteurs assurant la formation autour de la méthode ABC comme les organismes de formation professionnelle. Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode »

<b>Professeur</b>	« On a beaucoup communiqué à l'extérieur de l'entreprise sur l'ABC, soit dans le cadre du CAM-I, soit dans des conférences publiques sur le contrôle de gestion. Cela permettait à la fois de promouvoir l'image de l'entreprise et en même temps de légitimer la démarche en interne ». « Le programme de recherche du CAM-I a eu un rôle important. Cela a été un catalyseur important parce que les entreprises qui y participaient étaient motivées et avaient un rôle prosélyte : elles essayaient d'en faire venir d'autres. La communication des quelques entreprises qui ont fait de l'ABC de manière pionnière a également joué un rôle. [...] Ces vecteurs ont joué un rôle significatif dans la phase "pionnière", au début ». « Les séminaires, journées, etc., ont à mon avis joué un rôle. C'était des tribunes où s'exprimaient les entreprises pionnières », « Beaucoup d'entreprises qui s'étaient lancées dans l'ABC ont été déçues et ont commencé à faire une publicité négative. Il y a eu un contre-effet. Je pense que dans la plupart de ces cas, ce sont des entreprises à qui les consultants avaient survendu l'ABC avec probablement le fait que, comme pour le réengineering ou le BBZ, il y a eu une espèce de mode, une flambée puis le reflux des abandons, des désillusions, des discours négatifs "démythificateurs" sur le sujet »
<b>Professeur</b>	« Mon processus de recherche a été de trouver une entreprise qui accepte que je fasse en grandeur nature sans que cela ne lui coûte rien pour voir. Et donc j'ai fini par trouver une entreprise qui m'a laissé "jouer" avec ça. Cela a donné un papier dans la RFG [...] ». « Moi j'avais eu un cas en 1989 et c'était intéressant parce que dans les conférences on pouvait parler de quelque chose qui marchait ». « D'ailleurs, celles qui l'ont fait et où ça marche ne communiquent absolument pas dessus parce que c'est devenu un avantage stratégique intéressant. A mon avis, les témoignages d'entreprises lors de séminaires ou de conférences ne sont pas forcément les plus grandes réussites. Il y en a certains qui communiquent assez volontiers, mais j'en connais d'autres où l'effet a été vraisemblablement plus important et qui refusent de communiquer ». « Il y a donc eu quelques exemples emblématiques qui ont joué [...] un rôle très intéressant dans la réticence des universitaires parce que le modèle qu'ils présentaient dans ces conférences en 1989-1990, c'était un modèle sections homogènes pur et dur et donc comme c'était la première expérience publique, on a dit que les américains réinventaient les sections homogènes »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Les adhérents aux associations professionnelles du type DCFG sont des gens qui sont en recherche naturelle d'explications simples vis-à-vis du fonctionnement de méthodologies telles que l'ABC. Ces associations ont donc, il me semble, un intérêt majeur en matière de formation professionnelle et permettent à leurs membres de se tenir au courant des derniers outils, des dernières réflexions, et de partager l'information et les expériences »
<b>Responsable d'un organisme de formation</b>	« Dans ces groupes, nous avons travaillé sur différents sujets et l'un des premiers sujets a été justement la méthode ABC/ABM, il y a 5 ans. Dans ce groupe de travail, il y avait un professeur, un consultant et des représentants d'entreprises ». « Et puis, dans la foulée, j'ai été amenée à organiser en partenariat avec la DFCG une journée-débat sur la méthode ABC/ABM où il y a eu 120 personnes. Une journée-débat c'est une grande journée d'information où l'on aborde tous les points-clés, où il y a des débats et des témoignages, c'est une grande tribune ». « En même temps, j'ai créé un stage de formation dans le cadre des activités inter-entreprises. [...] A l'origine ce stage était animé par un contrôleur de gestion [...] ». « Cet intervenant, qui était contrôleur de gestion dans un grand groupe et avait été amené à mettre en œuvre une démarche ABC, m'a proposé de monter le stage. C'était un "effet de connaissance" »

<b>Consultant</b>	« Les séminaires sont un très bon mode de diffusion, les entreprises s’y rencontrent et peuvent parler de leurs projets. Les entreprises ayant déjà adopté l’ABC jouent un rôle important dans le processus de diffusion à travers leurs témoignages et articles. Quand on voit des expériences dans des entreprises qui ont une activité comparable à la vôtre, on se dit “tient, si eux l’ont fait, nous aussi on va le faire”, parfois ce sont des concurrents et on se dit qu’il faut qu’on le fasse aussi. Ca, ça joue ». « Dans le secteur des banques, moi j’assiste à beaucoup de séminaires et je vois des banquiers qui parlent entre eux de leurs modèles et je pense que c’est quelque chose qui pousse à mettre en place l’ABC. C’est un phénomène qui a une certaine influence, que ce soit des expériences chez des concurrents directs ou dans des entreprises ayant une activité à laquelle on peut s’assimiler »
<b>Adoptant</b>	« Quand j’étais encore à la banque, j’avais reçu quelques personnes d’une autre banque ». « J’ai reçu une banque portugaise, j’ai fait une présentation dans une entreprise d’un autre secteur qui s’est intéressée au sujet. J’avais reçu encore une autre banque aussi une fois, mais je ne sais pas du tout ce qu’ils ont fait derrière »
<b>Adoptant</b>	« Notre expérience a été suivie par des ministères, mais je ne sais pas s’il y a eu des suites derrière. Je sais que cela a inspiré certaines mairies qui ont parfois fait appel à nous pour des témoignages. On a surtout travaillé avec des entreprises du secteur public »
<b>Adoptant</b>	« On a fait appel à nous plusieurs fois. [...] Trois Caisses d’Allocation Familiales m’ont sollicité pour faire une conférence sur la méthode ABC ». « Dans le privé, je suis intervenu dans le cadre de la mise en place de l’ABC dans le secteur bancaire mutualiste ainsi que pour une compagnie d’assurance privée parisienne. Un cabinet de conseil m’a également demandé d’aller faire une conférence sur l’ABC ». « Ces gens m’ont connu de diverses façons. La première c’est qu’à un moment donné, le centre de management de la fonction publique m’avait demandé d’intervenir plusieurs fois dans le cadre de conférences sur l’ABC. Un organisme de formation privé m’avait également demandé d’intervenir dans des conférences sur le sujet ». « Dans le cadre de la DFCG je suis allé faire une conférence en 1996 sur l’ABC. J’ai écrit un article l’an dernier dans Echanges sur le pilotage en général »
<b>Adoptant</b>	« A la suite de cette expérience de mise en place chez nous j’ai été contacté pour communiquer sur le sujet dans le cadre d’une journée co-organisée par la DFCG. Il y avait également un cabinet de conseil et un éditeur de logiciels ABC ». « On a également communiqué sur notre expérience à travers des articles dans des revues en France et sous forme de chapitres dans des ouvrages américains. J’ai eu plein de contacts avec l’extérieur à la suite de cela, des entreprises m’ont demandé d’intervenir chez elles [...] ». « Je pense que les témoignages de notre expérience ont contribué à la diffusion de la méthode. Je pense qu’à l’époque autour de tout ce que l’on a pu faire, il y a eu quand même beaucoup d’intérêt de la part d’autres entreprises intéressées par l’ABC ou de celles qui attendaient un coup de pouce pour lancer leur activité comme les éditeurs de logiciels ou les cabinets de conseil, qui avaient besoin d’expériences ». « Il y a eu d’autres journées auxquelles j’ai participé. J’ai été contacté par un organisme de formation professionnelle pour participer à des journées de formation. J’ai fait deux séminaires, en compagnie d’un professeur et d’un consultant, et puis j’ai arrêté. J’ai aussi fait de la formation interne pour le groupe »

**Tableau A1.56 : Matrice descriptive de l'importance des adoptants dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Personnes interviewées</b>	<b>Jugement sur l'importance des adoptants dans la diffusion de l'ABC</b>	<b>Arguments qui justifient ce jugement</b>
<b>Rôle important</b>		
<b>Professeurs (2), consultant (1), adoptant (1)</b>  <b>Total : 4</b>	« Les entreprises qui ont déjà adopté l'ABC jouent donc un rôle énorme », « La communication des quelques entreprises qui ont fait de l'ABC de manière pionnière a également joué un rôle », « Les entreprises ayant déjà adopté l'ABC jouent un rôle important dans le processus de diffusion à travers leurs témoignages et articles », « Je pense que les témoignages de notre expérience ont contribué à la diffusion de la méthode »	« S'il n'y a pas de gens d'entreprises pour dire "cela a marché dans mon entreprise", ça ne marche pas ». « C'était une autre source de crédibilité de la méthode, apportée par les entreprises qui disaient que la méthode était bonne pour elles », « Le programme de recherche du CAM-I a eu un rôle important. Cela a été un catalyseur important parce que les entreprises qui y participaient étaient motivées et avaient un rôle prosélyte : elles essayaient d'en faire venir d'autres », « Quand on voit des expériences dans des entreprises qui ont une activité comparable à la vôtre, on se dit "tient, si eux l'ont fait, nous aussi on va le faire", parfois ce sont des concurrents et on se dit qu'il faut qu'on le fasse aussi », « Je pense qu'à l'époque autour de tout ce que l'on a pu faire il y a eu quand même beaucoup d'intérêt de la part d'autres entreprises intéressées par l'ABC ou de celles qui attendaient un coup de pouce pour lancer leur activité comme les éditeurs de logiciels ou les cabinets de conseil, qui avaient besoin d'expériences »
<b>Rôle peu important</b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<b>Rôle négatif</b>		
<b>Professeurs (2)</b>  <b>Total : 2</b>	« Beaucoup d'entreprises qui s'étaient lancées dans l'ABC ont été déçues et ont commencé à faire une publicité négative », « Il y a donc eu quelques exemples emblématiques qui ont joué, et ça c'est une hypothèse à moi, un rôle très intéressant dans la réticence des universitaires »	« Il y a eu un contre-effet. Je pense que dans la plupart de ces cas ce sont des entreprises à qui les consultants avaient survendu l'ABC avec probablement le fait que, comme pour le réengineering ou le BBZ, il y a eu une espèce de mode, une flambée puis le reflux des abandons, des désillusions, des discours négatifs "démystificateurs" sur le sujet », « [...] la réticence des universitaires parce que le modèle qu'ils présentaient dans leurs conférences en 1989-1990, c'était un modèle sections homogènes pur et dur et donc comme c'était la première expérience publique on a dit que les américains réinventaient les sections homogènes »

**Tableau A1.57 : Matrice descriptive de l'implication des organismes de formation professionnelle dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des organismes de formation professionnelle dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	« Il y a une autre chose qui a été très importante pour la diffusion de l'ABC et un professeur a eu un rôle très important. Dans le cadre de ses activités académiques il a eu immédiatement des stagiaires qu'il a placés dans des entreprises de sa région. Il a eu immédiatement des expériences car les stagiaires travaillaient six mois en entreprise et revenaient avec des expériences. Un organisateur de conférences a vu la mine et a eu l'excellente idée de l'embaucher pour monter des journées de formation qui ont eu un grand succès ». « Cet organisateur de conférences a joué un très grand rôle [...] »
<b>Professeur</b>	« Je pense aussi que la littérature a joué un rôle à travers des revues comme la RFC [...] ou Echanges, et à travers les tables rondes, les conférences ou encore les petits-déjeuners organisés par des associations comme la DFCG et/ou des sociétés de formation. Tout cela a fait qu'à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts [...] ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC. Et donc naturellement, à ce moment-là, il y avait une méthode qui se présentait comme neuve et qui était mise en avant par la presse, les conférences, la profession, etc. Je pense que cela a beaucoup contribué à la diffusion de la méthode ». « Il faut également citer les acteurs assurant la formation autour de la méthode ABC comme les organismes de formation professionnelle. Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode ». « [Les organismes de formation et les consultants] se relaient. Mais je pense que les consultants ont plus un rôle de prescripteur, même si la proposition de mettre en place l'ABC rencontrera plus d'échos si les personnes en entreprise ont déjà entendu parler de la méthode. Les rôles se complètent »
<b>Professeur</b>	« Il y a eu trois phases. La première va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. C'est l'âge d'or des conférences professionnelles. On fonctionnait à guichet fermé ». « Après les premiers séminaires de cet organisme de formation, j'ai monté pour cette société des séminaires de formation de deux jours. On en faisait au moins deux par an. J'ai ainsi vu passer 200 personnes donc à peu près 150 entreprises qui sont venues chercher une formation plus technique. Et j'ai recruté des stages pour mes étudiants dans ces gens-là ». « En dehors de ces conférences, il y a avait d'autres organisateurs, le marché étant juteux [...] »
<b>Resp. d'un organisme de formation</b>	« Notre rôle, c'est de mettre à disposition les produits de formation qui répondent aux motivations de nos clients ». « Nous avons des stages sur l'ABC depuis maintenant cinq ans, plusieurs fois par an. Mais c'est une activité stable qui "n'explose pas les plafonds" »

<b>Consultant</b>	« Les organismes de formation professionnelle organisent des séminaires sur le contrôle de gestion et maintenant il y a toujours une journée ou au moins quelques sujets sur l'ABC. Moi j'interviens beaucoup dans ce genre de séminaires par exemple. C'est là aussi que je rencontre mes futurs clients. Le fait qu'ils entendent parler de ce genre de méthodes, je pense que ça joue »
<b>Consultant</b>	« Pour l'instant il y a une grosse demande d'information et de formation, je suis par ailleurs partenaire d'un organisme de formation professionnelle. Cet organisme arrive à tenir quatre ou cinq séminaires par an pour les contrôleurs de gestion. Si l'on ajoute quelques autres séminaires tenus par les écoles de commerce et d'autres organismes, il y a une demande quand même assez importante ». « En ce qui concerne la rencontre entre les clients et le cabinet, il n'y a pas vraiment de règles générales. Pour moi c'est essentiellement par la formation parce que je suis référencé dans trois organismes de formation professionnelle »
<b>Adoptant</b>	« [...] à un moment donné, le centre de management de la fonction publique m'avait demandé d'intervenir plusieurs fois dans le cadre de conférences sur l'ABC. Un organisme de formation professionnelle privé m'avait également demandé d'intervenir dans des conférences sur le sujet »
<b>Adoptant</b>	L'un des premiers contacts de cet adoptant avec l'ABC est un séminaire organisé par un organisme de formation professionnelle et animé par deux professeurs. Cet organisme le contacte ensuite pour qu'il anime des formations avec un consultant et un professeur. Cet adoptant reçoit beaucoup de publicité pour des formations ABC, il pense que le nombre d'organismes proposant des formations sur l'ABC a beaucoup augmenté dans la deuxième moitié des années 1990.

**Tableau A1.58 : Matrice descriptive de l'importance des organismes de formation professionnelle dans le processus de diffusion de l'ABC**

Personnes interviewées	Jugement sur l'importance des organismes de formation dans la diffusion de l'ABC	Arguments qui justifient ce jugement
<b>Rôle important</b>		
<b>Professeurs (3), consultant (1)</b>  <b>Total : 4</b>	« Cet organisateur de conférences a joué un très grand rôle [...] », « Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode », « Il y a eu trois phases. La première va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. C'est l'âge d'or des conférences professionnelles. On fonctionnait à guichet fermé », « Le fait qu'ils entendent parler de ce genre de méthodes, je pense que ça joue »	« Un organisateur de conférences a vu la mine d'or et a eu l'excellente idée de l'embaucher pour monter des journées de formation qui ont eu un grand succès », « Ils ont joué un rôle important [...] en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode », « Moi j'ai dû parler en l'espace de trois ans à 650 contrôleurs de gestion », « Les organismes de formation professionnelle organisent des séminaires sur le contrôle de gestion et maintenant il y a toujours une journée ou au moins quelques sujets sur l'ABC »
<b>Rôle peu important</b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant
<b>Rôle négatif</b>		
<b>Néant</b>	Néant	Néant



**Tableau A1.59 : Matrice descriptive de l'implication de l'OEC dans le processus de diffusion de l'ABC  
ordonnée par catégorie d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication de l'Ordre des Experts Comptables dans le processus de diffusion de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	L'OEC commande un ouvrage à ce professeur et lui demande de créer et d'animer un séminaire de formation. Un groupe de travail sous l'égide de l'OEC a également joué un rôle important en amenant ce professeur à se concentrer sur l'ABC
<b>Professeur</b>	Selon ce professeur, la chronique de la RFC a été créée au nom d'un groupe de travail sous l'égide de l'OEC
<b>Professeur</b>	Ce professeur parle également de l'ouvrage sur l'ABC commandé par l'OEC
<b>Consultant</b>	Selon ce consultant, l'OEC n'est pas « moteur moteur » dans la diffusion de l'ABC
<b>Consultant</b>	L'OEC contacte ce consultant après qu'il ait publié un article dans la RFC et lui demande de créer et d'animer un séminaire avec un professeur
<b>Adoptant</b>	L'ABC est rentré dans le programme des épreuves des diplômes de l'expertise comptable dans la seconde moitié des années 1990

**Tableau A1.60 : Tableau récapitulatif de l'importance des différentes catégories d'acteurs dans le processus de diffusion de l'ABC**

<b>Catégorie d'acteurs</b>	<b>Rôle important</b>	<b>Rôle peu important</b>	<b>Rôle négatif</b>
<b>Professeurs</b>	<i>9 personnes</i> professeurs (6), éditeurs de logiciels (2), resp. d'organisme de formation (1)	<i>6 personnes</i> professeurs (3), consultant (1), adoptants (2)	<i>4 personnes</i> professeurs (2), consultant (1), adoptant (1)
<b>Consultants</b>	<i>12 personnes</i> professeurs (6), éditeurs de logiciels (2), responsable d'organisme de formation (1), consultants (3)	<i>0 personne</i> néant	<i>4 personnes</i> professeurs (3), consultant (1)
<b>Editeurs</b>	<i>8 personnes</i> professeurs (4), éditeur de logiciels (1), consultants (3)	<i>0 personne</i> néant	<i>3 personnes</i> professeur (1), consultants (2)
<b>Associations (DFCG principalement)</b>	<i>9 personnes</i> professeurs (4), éditeurs (2), responsable d'organisme de formation (1), consultants (2)	<i>3 personnes</i> professeurs (2), consultant (1)	<i>0 personne</i> néant
<b>Organismes de formation</b>	<i>4 personnes</i> professeurs (3), consultant (1)	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant
<b>Organismes des professions réglementées</b>	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant	<i>0 personne</i> néant
<b>Adoptants</b>	<i>4 personnes</i> professeurs (2), consultant (1), adoptant (1)	<i>0 personne</i> néant	<i>2 personnes</i> professeurs (2)

**Tableau A1.61 : Matrice descriptive de l'implication des professeurs dans le rôle d'agent de changement  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des professeurs dans le rôle d'agent de changement</b>
<b>Professeur</b>	« Après se sont enchaînées un certain nombre de circonstances qui ont fait que j'ai été amené à développer un certain nombre de choses et également à intervenir comme consultant en entreprise sur la méthode ABC/ABM ». « [...] les professeurs ont un rôle de diffusion des innovations en France. Leur rôle est d'être à l'avant-garde des innovations et d'aider les entreprises à les mettre en œuvre et à se moderniser »
<b>Professeur</b>	« J'ai donc commencé ici un certain nombre de travaux de terrain grâce aux étudiants que j'avais en cours pour faire des essais de mesure des coûts. On a donc lancé plusieurs études avec des entreprises en partie en collaboration avec un autre professeur ». « Moi j'ai fait développer à travers mes étudiants et moi-même ce type d'instruments d'analyse ». « Moi j'allais chercher des sites de recherche en étant parrainé, mais cela s'était traduit par un échec. Et puis un mois ou deux après en faisant le tour avec les étudiants d'ici je me suis rendu compte qu'ils avaient été acceptés pour développer cette méthode dans des grands groupes français. Donc c'est comme cela que l'on a mené les tout premiers travaux dans des sociétés ». « La prise de contact se faisait par mes étudiants. Il m'est arrivé que l'on me demande de venir. Les entreprises étaient réceptives à nos démarches, mais pour la plupart je ne sais pas si l'utilisation de la méthode a été généralisée par la suite ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après, les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques. [...] Mais piloter le changement n'est pas le métier principal des professeurs »
<b>Professeur</b>	« A chaque fois que je fais une présentation à un séminaire de formation continue, séminaires qui ont du succès, les gens disent qu'ils vont la mettre en place. Quand j'ai fait la présentation dans un séminaire pour une entreprise, 16 personnes ont choisi comme projet d'étude de mettre l'ABC en œuvre. Dans une autre, j'ai créé 20 ou 25 chantiers, ce n'est quand même pas rien ». « Par exemple un professeur a été successivement chef de projet dans une entreprise, puis consultant à plein temps pour son compte et en même temps associé au CAM-I, avant de devenir professeur. Dans son cas, le changement de rôles est séquentiel. Mais, dans le cas d'un autre professeur, non. Son travail en entreprise a coïncidé avec l'arrivée de l'ABC sur le marché des idées qu'il s'est approprié. Après cela il est devenu professeur. Mais il fait du conseil à travers ses étudiants qu'il suit dans les entreprises. Moi je fais du conseil en parallèle. Un autre professeur, lui, écrit beaucoup. Nous on a plutôt tendance à écrire des articles conceptuels. Je pense qu'il y a probablement plus de simultanéité dans le phénomène de la diffusion de l'ABC que de séquentialité »

<b>Professeur</b>	« J'ai une autre expérience dans une entreprise de taille moyenne qui fait de l'emballage plastique, pour laquelle l'ABC était un moyen pratique de mettre en place une comptabilité analytique ». « J'ai également travaillé sur la mise en place de l'ABM dans une banque ». « Autres acteurs qui ont sans doute joué un rôle important, notamment auprès d'entreprises plus petites, ce sont les académiques qui se sont saisis de l'ABC pour l'analyser, l'améliorer et le promouvoir, je pense à trois professeurs en particulier. L'un d'entre eux a joué un rôle significatif dans la diffusion de l'ABC en montant des projets ABC dans des entreprises de sa région »
<b>Professeur</b>	« Enfin, certains professeurs ont également développé des activités de conseil »
<b>Professeur</b>	« C'est à partir de ce moment-là que j'ai développé tout ce que j'ai écrit après. La première application en vraie grandeur utilisée en système officiel date donc de 1989 dans une entreprise d'assemblage de périphériques électroniques. Ensuite, la seconde date de 1992 dans la pharmacie. Là, les stages d'étudiants que j'ai tous suivis ont commencé à se développer et donc certains stages ont donné lieu à des applications qui sont devenues pérennes ». « Dans ce cadre là, on a participé à à peu près 140 projets ABC durant les années 1990. On a vraisemblablement la plus grande expérience quantitative de l'ABC ». « Ma perception c'est que l'on trouve de plus en plus de mes étudiants dans les entreprises qui ont des projets ABC. En ce sens, je pense que j'ai certainement joué un rôle dans la diffusion de l'ABC en France »
<b>Editeur de logiciel</b>	« Si l'on examine les premières tentatives, qui je crois étaient des tentatives universitaires, au début des années 1990, elles ont eu pour principal impact de créer une réflexion au sein des entreprises »
<b>Resp. d'org. de formation</b>	« Les cabinets de conseil sont aussi des acteurs importants qui diffusent ce genre de méthodes. Les professeurs en écoles de commerce également, qui sont d'ailleurs souvent consultants en même temps »
<b>Consultant</b>	« Les professeurs devraient faire attention à ne pas décrédibiliser les démarches de conseil sur la méthode ABC en proposant des modèles qui ne sont pas adaptés ou que les entreprises ne comprennent pas. Cela peut être un frein dans la diffusion de la méthode »
<b>Adoptant</b>	« Un professeur était très intéressé par la méthodologie et la mise en œuvre de l'ABC dans notre organisation. [...] Il a donc suivi le dossier avec intérêt à tel point que cela lui a permis de candidater comme consultant sur la méthode ABC vers 1997/1998 »

**Tableau A1.62 : Matrice descriptive de l'implication des consultants dans le rôle d'agent de changement  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des consultants dans le rôle d'agent de changement</b>
<b>Professeur</b>	« Je pense que le rôle des consultants est sûrement important sur le plan des concepts mais surtout sur le plan de l'application. Ils ont les équipes, une obligation de résultat, ils développent des méthodes et des logiciels ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après, les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques »
<b>Professeur</b>	« Un cabinet de conseil en particulier a été un grand metteur en place de la méthode ABC, plus que les autres sociétés de conseil. Ce cabinet a fait de l'ABC son cheval de bataille ». « Les rôles sont très entremêlés. Les consultants sont quand même ceux qui font avancer les choses au niveau des pratiques. C'est eux qui mettent en œuvre. Ils viennent parler de leurs expériences dans les conférences, les professeurs viennent les écouter et rediffusent leur message en le restructurant de façon pédagogique. Le moteur reste donc quand même les sociétés de conseil, qui cherchent à gagner de l'argent »
<b>Professeur</b>	« A partir du moment où une certaine masse critique a été atteinte ce sont les grands cabinets de conseil qui ont pris le relais. Je dirais qu'à mon avis l'ABC comme produit commercial sur le marché n'a vraiment décollé que lorsque les consultants l'ont incorporé dans leur discours. Quand j'ai quitté l'entreprise le processus était déjà engagé, donc vers 1992/1993. D'un côté les grands consultants ont contribué à faire connaître l'ABC mais de l'autre ils l'ont très mal vendue, comme une recette miracle, ce qui fait que partout, aux Etats-Unis puis en Europe, il y a eu un "retour de manivelle", avec des déceptions : le "miracle" ne fonctionnait pas... »
<b>Professeur</b>	« Le deuxième facteur c'est la présence en France des grands cabinets de conseil. Une fois que l'approche ABC a été bien développée, que des outils d'analyse ont été mis au point comme des listes types d'activités, les cabinets de conseil ont pu reprendre la méthode pour en faire un produit à proposer à leurs clients lorsque ceux-ci ont un problème de calcul des coûts »
<b>Professeur</b>	« L'autre catégorie d'acteurs ce sont les cabinets de conseil qui avaient une cellule ABC. Il y a eu aussi des loupés ». « A la fin des années 1990 il y a plein de cabinets de conseil qui se sont mis sur le marché. Les marchands de logiciel sont arrivés et puis les grands cabinets se sont renforcés dans ce domaine [...] ». « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciels qui tirent le marché. Mais cela pose un vrai problème parce que l'approche est très mal structurée parce qu'en particulier ils n'ont pas la conscience de la variété des modèles qui est forte en termes de conséquences sur le management »

<b>Resp. d'org. de formation</b>	« Les cabinets de conseil sont aussi des acteurs importants qui diffusent ce genre de méthodes »
<b>Consultant</b>	« Du côté du cabinet, dans le secteur public, les missions ABC ont toujours été obtenues sur la base d'appels d'offre. Les établissements lancent des appels d'offre pour mettre en place la méthode ABC en partant de projets pilotes. [...] Dans le privé cela se passe un peu de la même façon sauf que cela ne passe pas par un appel d'offre. On parle de la méthode à des clients que l'on connaît, pour lesquels on pense que la méthode serait intéressante ». « Cinq missions en deux ans ». « Les consultants ont mis en avant la méthode parce qu'elle représentait une amélioration pour les entreprises et parce qu'elle représentait un apport commercial également, comme pour les éditeurs de logiciel ». « Les consultants ont une approche un peu plus spécialisée, ils travaillent avec leurs réseaux relationnels, leurs clients »
<b>Consultant</b>	« Les différentes missions que l'on a réalisées et que l'on continue à réaliser, en ceci on se différencie pas mal des autres cabinets, ont toujours été focalisées sur des missions courtes ». « [...] on répond donc à une question bien précise mais on ne met pas en place un système qui a vocation à durer dans le temps ». « Il y a aussi le fait que l'on cherche constamment à être novateur et à proposer des thèmes de réflexion aux chefs d'entreprise notamment à travers le programme de rencontre [...] qui propose de nouvelles approches, de nouvelles méthodes pour aborder les problèmes. On essaie aussi de surfer sur les effets de mode, parce que cela compte et cela nous aide à vendre ». « Nos concurrents sont soit les gros cabinets mais qui sont assez peu actifs sur l'ABC et sur le marché des PME, soit les petits cabinets spécialisés sur l'ABC qui s'appuient sur des experts qui ont une certaine notoriété et qui sont souvent en partenariat avec les éditeurs de logiciels ». « On en est donc en tout à une trentaine de missions pour le cabinet sur l'ensemble de la France. L'ABC ne représente qu'un tout petit % de notre activité et n'est pas un domaine stratégique ». « Les consultants ont participé à la diffusion de l'ABC avec des objectifs très directs de rentabilité pour créer des produits et surfer sur la vague de la mode avec la plupart du temps, à mon avis, une compréhension des fondements de l'ABC et des vraies différences avec les méthodes traditionnelles souvent un peu superficielle et souvent avec des mises en œuvre qui n'ont d'ABC que le nom »
<b>Consultant</b>	« Ce qu'il faut savoir c'est que nous ne sommes pas très vieux, cela fait peut être sept à huit ans que l'on existe en France donc ça réduit un petit peu le champ. [...] il y a peut-être eu une quinzaine de missions mais pas plus. Ce n'est pas énorme. Par rapport à l'activité du cabinet, c'est petit ». « Je pense que le cabinet est bien positionné sur le marché ». « Les adoptants potentiels de l'ABC tirent le marché, alors que les autres acteurs comme les sociétés de conseil poussent la demande ». « En général, c'est plutôt nous qui démarchons les clients. On fait à la fois de la prospection de nouveaux clients et du démarchage pour vendre l'ABC à des clients existants. C'est rare que des clients nous appellent directement. Mais ça arrive. C'est plutôt par le bouche-à-oreille, lors de rencontres dans des séminaires, ou alors j'appelle les gens par téléphone. Mais bon, c'est sûr que si la personne n'a jamais entendu parler de l'ABC, on ne vend rien. Il faut que la personne y ait déjà pensé »

<b>Consultant</b>	« Sur la région il y a 10 consultants qui travaillent sur le domaine de l'amélioration des performances et peut-être trois ou quatre qui utilisent l'ABC/ABM ». « J'en suis aujourd'hui à 50 ou 60 missions ABC depuis 10 ans, avec 5 missions minimum par an. Ce sont des missions récurrentes qui durent, dans lesquelles j'accompagne des entreprises depuis des années ». « 60 missions dans la région et pas plus d'une centaine de missions en France ». « Les consultants sont très clairement des boosters de la diffusion de la méthode ». « Mais le marché des entreprises et surtout des PME est immense par rapport au nombre de consultants qui travaillent sur l'ABC ». « L'ABC n'est pas une priorité absolue par rapport aux autres méthodes utilisées dans le pôle amélioration de la performance. C'est une priorité forte dans la mesure où elle fait partie de ce pôle et que ce pôle est un métier qui est proche de l'image du cabinet. [...] Mais les autres pôles sont aussi prioritaires et stratégiques ». « Pour expliquer le retard dans la diffusion de l'ABC, il n'y a peut-être pas eu assez de consultants qui se sont intéressés à la méthode et qui ont eu l'occasion d'intéresser les chefs d'entreprise qu'ils côtoient »
<b>Consultant</b>	« Aujourd'hui je mène des chantiers que je n'appelle pas nécessairement "mise en place de l'ABC" mais qui s'inspirent largement des principes de la méthode »
<b>Consultant</b>	« Parallèlement à cela je fais de la formation et du conseil dans la mise en place des outils de contrôle, de pilotage et d'évaluation ». « On fait [de l'ABC] sans le dire parce qu'on est plutôt sur une logique pragmatique d'adaptation parce qu'il y a peu de références »
<b>Consultant</b>	« Sur les sept références que j'ai [...] »
<b>Adoptant</b>	« Il y a des rencontres au niveau de la direction générale qui se font très régulièrement et qui sont très consultatives. On travaille une fois avec le consultant, ce n'est pas une obligation, mais si dans les analyses en cours, indépendamment des aspects commerciaux un peu compliqués, on sent qu'il y a un sujet qui peut nous intéresser, qui est complètement dans le débat du moment, au comité de direction, on y va. C'est comme cela que ça se passe. Il y a un processus d'itération. La méthode peut être soit de participer à des séminaires organisés par ces consultants qui découlent sur des entretiens plus précis, soit des entretiens réguliers avec des consultants avec lesquels on a l'habitude de travailler »
<b>Adoptant</b>	« Les consultants il y en a deux types. Il y a les petits cabinets qui s'investissent complètement et qui ne vont pas appliquer telle ou telle recette et il y a les gros cabinets qui appliquent des recettes »
<b>Adoptant</b>	« Les consultants ne chassent pas dans le même domaine. Ils sont généralement consultants pour de grosses entreprises avec un gros chiffre d'affaires. Ils apportent une idée, un concept, mais cela ne va pas au-delà. Il leur manque la mesure d'accompagnement »

**Tableau A1.63 : Matrice descriptive de l'implication des éditeurs de logiciels dans le rôle d'agent de changement  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des éditeurs de logiciels dans le rôle d'agent de changement</b>
<b>Professeur</b>	« A la fin des années 1990 il y a plein de cabinets de conseil qui se sont mis sur le marché. Les marchands de logiciel sont arrivés et puis les grands cabinets se sont renforcés dans ce domaine [...] ». « Actuellement ce sont les cabinets de conseil et les éditeurs de logiciel qui tirent le marché. Mais cela pose un vrai problème parce que l'approche est très mal structurée parce qu'en particulier ils n'ont pas la conscience de la variété des modèles qui est forte en termes de conséquences sur le management »
<b>Editeur de logiciels</b>	« On dispose d'environ une quarantaine de clients aujourd'hui. [...] On peut estimer que le nombre de projets s'élève à dix ou quinze en moyenne par an ». « On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants. [...] aujourd'hui, on se présente vraiment comme quelqu'un qui apporte une solution technologique à un besoin qui doit être prédéterminé »
<b>Editeur de logiciels</b>	« A l'heure actuelle, le nombre de clients en France s'élève à 70. En tant qu'éditeur, on n'a pas pour vocation première de mettre en place la méthodologie chez nos clients. On intervient soit en direct chez des clients qui ont une maturité de réflexion par rapport aux méthodes de gestion par activités, soit en parallèle avec des partenaires qui sont souvent des cabinets de conseil formés à notre méthode et à nos outils. Ce sont les consultants qui vont apporter une expertise dans le contenu alors que nous nous limiterons à l'expertise sur le contenant »
<b>Consultant</b>	« Les consultants ont mis en avant la méthode parce qu'elle représentait une amélioration pour les entreprises et parce qu'elle représentait un apport commercial également, comme pour les éditeurs de logiciel ». « Je pense que les éditeurs ont le plus d'impact parce qu'ils ont des moyens importants. Ils développent des partenariats avec les associations professionnelles, ils organisent des petits-déjeuners, etc. Ils ont les moyens de présenter la méthode à un nombre important de personnes et font de la publicité dans les salons »
<b>Consultant</b>	« Parmi les sociétés de conseil, je dirais que celles qui poussent le plus sont les sociétés de logiciel. On ne fait pas que du conseil en ABC alors que les sociétés de logiciel, oui ». « Le boom de la diffusion en 1997 n'est pas dû à un effet de mode, c'est plutôt dû à l'officialisation de la méthode et l'ouverture des bureaux des éditeurs de logiciels en France, à la présence d'une vitrine. Eux peuvent faire de la publicité, pas nous »
<b>Consultant</b>	« Il y a un phénomène important sur le marché français c'est l'arrivée en France des éditeurs de logiciels il y a trois ou quatre ans. Donc le marché a été remué par eux depuis quatre ou cinq ans [...] ». « Après, sur les éditeurs, je trouve qu'ils sont un peu trop gourmands mais en même temps ils font pas mal de bruit sur les logiciels mais ils viennent vendre un outil et donc l'inconvénient c'est que l'on met pas suffisamment en avant la réflexion stratégique préalable »



**Tableau A1.64 : Articles, ouvrages et communications écrits ou co-écrits  
par des professeurs et cités dans les articles sur l'ABC  
parus dans l'ensemble des revues étudiées de 1987 à 2000**

Article, ouvrage, communication cité	Nbre de citations
<b>Articles de revues académiques</b>	<b>16</b>
Evraert et Mévellec (1990)	8
Evraert et Mévellec (1991)	4
Mévellec (1994)	2
Gosselin et Ouellet (1999), Lebas et Mévellec (1999)	1
<b>Articles de revues professionnelles</b>	<b>29</b>
Lebas (1991)	6
Mévellec (1993b)	5
Cooper (1993a), Lebas (1992)	4
Lebas (1994a)	2
Cooper (1993b), Diard (1992), Lebas et Mévellec (1993), Mévellec (1992a, 1995b, 1996), Naulleau et Rouach (1998), Pesqueux (1997)	1
<b>Articles de presse en kiosque</b>	<b>6</b>
Cooper et Kaplan (1989), Kaplan (1995)	2
Cooper et Kaplan (1991), Reeve (1996)	1
<b>Ouvrages américains</b>	<b>19</b>
Johnson et Kaplan (1987)	12
Cooper <i>et al.</i> (1991)	7
<b>Ouvrages français</b>	<b>58</b>
Lorino (1991/1997a)	13
Bouquin (1993a/1997a/2000)	12
Bescos et Mendoza (1994)	10
Mévellec (1990)	9
Laverty & Demeestère (1990), Mévellec (1995a), Ravignon <i>et al.</i> (1998)	2
Bouquin (1997b, 1998), Burlaud et Simon (1993), Cha et Piget (1994), Gervais (1997), Löning et Pesqueux (1998), Lorino (1997b), Pesqueux et Martory (1995)	1
<b>Communications aux congrès de l'AFC</b>	<b>1</b>
Causse (1993)	1
<b>Nombre total de citations</b>	<b>129</b>

**Tableau A1.65 : Articles, ouvrages et communications écrits ou co-écrits  
par des consultants et cités dans les articles sur l'ABC  
parus dans l'ensemble des revues étudiées de 1987 à 2000**

Article, ouvrage, communication cité	Nbre de citations
<i>Articles de revues professionnelles</i>	<b>13</b>
Bousquié et Player (1994)	4
Chauvey (1996)	3
Chauvey (1997), Laverty (1997)	2
Lacombe (1998), Rabiller <i>et al.</i> (1999)	1
<i>Articles de presse en kiosque</i>	<b>2</b>
Ames et Hlavacek (1990)	2
<i>Ouvrages américains</i>	<b>19</b>
Berliner et Brimson (1988)	12
Brimson (1991)	4
Turney (1991)	3
<i>Ouvrages français</i>	<b>5</b>
Laverty & Demeestère (1990), Ravignon <i>et al.</i> (1998)	2
Corfinat <i>et al.</i> (2000)	1
<b>Nombre total de citations</b>	<b>39</b>

**Tableau A1.66 : Articles, ouvrages et communications écrits ou co-écrits par des adoptants  
et cités dans les articles sur l'ABC parus dans l'ensemble des revues  
étudiées de 1987 à 2000**

Article, ouvrage, communication cité	Nbre de citations
<i>Articles de revues professionnelles</i>	<b>3</b>
Naulleau et Rouach (1998), Rabiller <i>et al.</i> (1999), Tardy (1997)	1
<i>Articles de presse en kiosque</i>	<b>2</b>
Ames et Hlavacek (1990)	2
<i>Ouvrages français</i>	<b>6</b>
Laverty & Demeestère (1990), Mévellec (1995a)	2
Corfinat <i>et al.</i> (2000), Deherripon (1997)	1
<b>Nombre total de citations</b>	<b>11</b>

**Tableau A1.67 : Répartition des citations effectuées dans les articles sur l'ABC parus dans l'ensemble des revues étudiées de 1987 à 2000 en fonction des catégories d'acteurs auxquelles appartiennent les auteurs des articles, ouvrages et communications cités**

Articles, ouvrages et communications écrits ou co-écrits par un ou plusieurs...	Nbre de citations	%
<b>Professeurs</b>	<b>129</b>	<b>77%</b>
- dont Mévellec	36	21%
- dont Kaplan (USA)	24	14%
- dont Cooper (USA)	15	9%
- dont Lebas et Lorino	14	8%
<b>Consultants</b>	<b>39</b>	<b>23%</b>
- dont Brimson (USA)	16	10%
<b>Adoptants</b>	<b>11</b>	<b>7%</b>
<i>Total</i>	<i>168<sup>31</sup></i>	<i>100%<sup>32</sup></i>

**Tableau A1.68 : Répartition des articles et ouvrages étudiés selon les catégories d'acteurs qui les citent et la catégorie d'acteurs qui les écrivent**

Articles et ouvrages écrits par des...	Articles et ouvrages cités par des...				
	Professeurs	Consultants	Adoptants	Journalistes	TOTAL
<b>Professeurs</b>	<b>119 (85%)</b>	<b>9 (7%)</b>	<b>5 (4%)</b>	<b>5 (4%)</b>	<b>138 (100%)</b>
- dont français	88 (83%)	8 (8%)	4 (4%)	5 (5%)	105 (100%)
- dont étrangers	31 (94%)	1 (3%)	1 (3%)	0 (0%)	33 (100%)
<b>Consultants</b>	<b>35 (83%)</b>	<b>3 (7%)</b>	<b>3 (7%)</b>	<b>1 (2%)</b>	<b>42 (100%)</b>
- dont français	14 (67%)	3 (14%)	3 (14%)	1 (5%)	21 (100%)
- dont étrangers	23 (92%)	1 (4%)	0 (0%)	1 (4%)	25 (100%)
<b>Adoptants</b>	<b>5 (62%)</b>	<b>1 (13%)</b>	<b>2 (25%)</b>	<b>0 (%)</b>	<b>8 (100%)</b>

<sup>31</sup> La somme des citations est supérieure au total en raison de la co-écriture de certains articles et ouvrages par des auteurs appartenant à différentes catégories d'acteurs.

<sup>32</sup> La somme des pourcentages est supérieure à cent en raison de la co-écriture de certains articles et ouvrages par des auteurs appartenant à différentes catégories d'acteurs.

**Tableau A1.69 : Matrice descriptive de l'implication des professeurs dans le rôle de leader d'opinion positif  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des professeurs dans le rôle de leader d'opinion positif</b>
<b>Professeur</b>	« Autres acteurs qui ont sans doute joué un rôle important, notamment auprès d'entreprises plus petites, ce sont les académiques qui se sont saisis de l'ABC pour l'analyser, l'améliorer et la promouvoir, je pense à trois professeurs en particulier ». « Je crois que mon livre, si j'en juge par les chiffres de diffusion, a joué un rôle non négligeable. Il est sorti en 1991, à une période où l'on parlait encore peu de l'ABC en France et il a eu beaucoup de succès. Je pense que le livre d'un autre professeur a dû avoir également un certain écho ». « En toute modestie je pense que mon rôle a été important. J'ai été probablement le premier en France à parler fortement de l'ABC. [...] J'avais conçu mon livre comme un vecteur de diffusion des concepts et je crois qu'il a bien fonctionné. D'après le nombre de conférences que j'ai été invité à réaliser et la diffusion de mon livre, je crois que j'ai dû jouer un rôle significatif dans la diffusion »
<b>Professeur</b>	Ce professeur découvre l'ABC en écoutant un autre professeur lors d'un congrès de l'AFC. « Il y a avait une attitude propre à quelques professeurs qui se sont intéressés à cela, qui consistait à dire que l'on modifie les conditions d'aide à la décision en offrant une information plus proche des opérationnels avec un contenu stratégique, qui rapproche les gens des tableaux de bord et brise le conservatisme antérieur ». « On en parle, on fait des séminaires, par la DFCG, par les consultants ici et là. [...] C'est sûr que lorsqu'on a commencé à produire des évaluations de coûts cela semblait révolutionnaire ». « Au début quand on cherchait, les autres ne montraient aucun intérêt, ils attendaient que cela sorte. Et puis quand on a sorti des résultats, certains ont commencé à faire d'autres recherches ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. [...] Ils font des conférences, des séminaires, ils apportent des idées ». « Je pense que mes articles ont certainement eu un effet important. Indirectement on a eu un rôle [...] »
<b>Professeur</b>	« Il y a eu trois phases. La première va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. C'est l'âge d'or des conférences d'un organisme de formation professionnelle. [...] Moi j'ai dû parler en l'espace de trois ans à 650 contrôleurs de gestion. Il y avait comme autres conférenciers un professeur et un consultant ». « Après les premiers séminaires, j'ai monté pour cette société des séminaires de formation de deux jours. On en faisait au moins deux par an. J'ai ainsi vu passer 200 personnes donc à peu près 150 entreprises qui sont venues chercher une formation plus technique ». « Dans la diffusion des idées, j'ai également joué un rôle à travers mes articles. De toute façon, en termes de diffusion des idées sur le sujet en France, vous avez trois ou quatre professeurs ». « Il y a bien eu un numéro spécial de la RFC, mais je suis très sceptique sur l'impact de la RFC parce qu'elle est diffusée dans les cabinets d'expertise et que les experts-comptables ne s'intéressent pas vraiment à l'ABC. Donc, cela a un impact éventuellement sur les collègues qui enseignent la comptabilité »

<b>Professeur</b>	<p>« En France, deux professeurs ont pris le relais avec leurs études sur la non représentativité des unités d'œuvre. C'est eux qui ont jeté les fondements en France ». « [la section comptabilité de gestion de la Revue Française de Comptabilité] a été un vecteur de diffusion de la méthode non négligeable ». « Moi j'ai fait des conférences un peu partout [...] Deux autres professeurs en faisaient aussi... On a essayé de répandre la bonne nouvelle [...] ». « Dans le cadre de ses activités académiques, un professeur a eu immédiatement des stagiaires qu'il a placés en entreprise. [...] Un organisateur de conférences a vu la mine et a eu l'excellente idée de l'embaucher pour monter des journées de formation qui ont eu un grand succès. Ces journées ont permis le développement de l'idée parce qu'à chacune de ces journées il y avait 500 personnes. C'était un succès incroyable, il y en avait 4 par an. [...] Il y a eu une diffusion de l'idée assez importante [...] ». « Dans la diffusion, il faut quand même noter que deux professeurs ont sorti un premier bouquin sur les expériences de comptabilité de gestion en ABC. [...] Ce livre venait compléter le travail de labour effectué par un autre professeur qui avait semé les graines intellectuelles ». « Dans la chronologie, je pense que ce professeur, avec ses trois livres de base, a vraiment été celui qui a ouvert le terrain en donnant une crédibilité intellectuelle. Sans ça, les gens regardaient l'ABC comme un amalgame de chiffres ». « Les congrès de l'AFC sont de très très bon média pour la diffusion des idées. D'ailleurs il y a eu une journée de formation ABC organisée par l'AFC en 1991[...]. Moi et deux autres professeurs l'avons animée. Il y avait 70 personnes. Cela fait partie de la diffusion. D'ailleurs, après la création de la rubrique, nos articles sur l'ABC ont été repris par d'autres à des fins pédagogiques ». « Avec nos articles, je pense qu'on a fait progresser les choses même si on n'a pas reçu un écho faramineux sur le plan académique ». « A chaque fois que je fais une présentation à un séminaire de formation continue, les gens disent qu'ils vont la mettre en place ». « [...] il faut également citer la DFCG. Avec un autre professeur, nous sommes allés parler à une réunion de la DFCG en région. Il y avait quand même 120 personnes qui avaient entendu parler de la méthode et à qui on l'a expliquée »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« [...] l'idée est venue de faire un livre basé sur un certain nombre d'études de cas [...] Cela a été un gros travail de vulgarisation. Ce livre a eu beaucoup de succès. On en est à la cinquième édition. L'objectif était de montrer que l'ABC était également abordable par des PME et des entreprises de service » « [...] les professeurs ont un rôle de diffusion des innovations en France. Leur rôle est d'être à l'avant-garde des innovations et d'aider les entreprises à les mettre en œuvre et à se moderniser. [...] L'un de mes rôles est de faire le pont entre académiques et professionnels, de faire évoluer les choses »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« Les professeurs jouent également un rôle à travers la formation initiale mais aussi et surtout à travers les masters et les programmes de formation continue pour les cadres, etc. Ils ont donc un rôle de formation important et contribuent à la diffusion ». « J'ai participé au processus à travers ma production d'écrits et par les formations que je donne à l'école. C'est vrai que le livre écrit avec un autre professeur a rencontré un certain succès [...] ». « Nous, on ne se présentait pas comme des prescripteurs, mais notre discours intéressait »</p>
<b>Editeur de logiciels</b>	<p>« Les associations ne vont pas rebondir sur les idées à la mode, mais sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs elles vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience ». « On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants »</p>

<b>Editeur de logiciels</b>	« Initialement les universitaires ont eu un rôle essentiel dans la mesure où ils ont permis de rendre compréhensibles au plus grand nombre les principes des méthodes de gestion par activités »
<b>Consultant</b>	« Les professeurs ont mis en avant les avantages méthodologiques de la méthode »
<b>Consultant</b>	« Les professeurs ont parfois été soit extrêmement dithyrambiques soit extrêmement critiques et souvent à l'excès »
<b>Consultant</b>	Ce consultant découvre l'ABC en lisant les articles de professeurs pionniers. « Les professeurs manquent d'expérience sur la partie opérationnelle et devraient faire attention avant de se lancer dans des tentatives. En même tant, ils sont très bons sur la partie R&D, étude. Les écrits sont très bons et je m'en inspire »
<b>Consultant</b>	« Il y a aussi les livres dont on n'a pas encore parlé. Les livres des professeurs sont beaucoup lus dans les entreprises, plus que les articles. Le livre d'un consultant est celui qui marche le plus en ce moment »
<b>Consultant</b>	« Pour moi le rôle des professeurs, c'est de diffuser la méthode et de montrer son intérêt par rapport aux méthodes traditionnelles »
<b>Adoptant</b>	« Je dirais que la méthode ABC, il y avait les livres d'un professeur à l'époque qui essayait de faire sortir cela. Moi, cela m'avait séduit mathématiquement parce que l'on affecte les coûts à ceux qui les consomment »
<b>Adoptant</b>	« Deuxièmement, j'en avais discuté avec un professeur qui est très branché ABC, qui m'avait dit que cela valait le coût probablement d'essayer de mener une démarche ABC au sein de mon organisation ». « J'ai pris connaissance de l'ABC à travers mes rapports privilégiés avec ce professeur. J'échangeais beaucoup avec lui [...] ». « J'ai trouvé intéressants les articles des premiers professeurs qui ont écrit sur l'ABC en France parce que cela répondait à des questionnements que l'on avait en interne. Je trouvais une matière pour étayer mes propos à l'intérieur de ma propre entreprise ». « Personnellement, je n'ai pas l'impression que le monde académique se soit encore emparé de l'ABC ». « [...] je pense au fait qu'il a fallu attendre à peu près deux ou trois ans pour voir que l'ABC était au programme de l'unité 7 du DECF et de l'unité 13 du DESCF. Auparavant, lorsqu'on parlait de méthode de calcul des coûts, on faisait plutôt allusion à une méthode dite "traditionnelle". ». « Les académiques n'ont pas eu le rôle d'accélérateur. Je me souviens d'une polémique vers 1996 où il y avait tout un corps enseignant qui était contre la méthode ABC. En termes de publications, c'était beaucoup plus volumineux que ceux qui adoptaient la méthode. Ceux qui adoptaient la méthode, à l'époque, étaient très peu nombreux, et même s'ils avaient des qualités rédactionnelles importantes, ils étaient limités pas le nombre de lignes qu'ils pouvaient écrire, alors que ceux qui étaient contre pouvaient écrire chacun leurs arguments »
<b>Adoptant</b>	« Je crois que c'est tout à fait par hasard. A l'époque, j'étais abonné à la Revue Française de Gestion et j'ai lu un article sur la méthode ABC. Cela m'a paru pas mal et j'ai cherché de la documentation sur le sujet »

**Tableau A1.70 : Matrice descriptive de l'implication des consultants dans le rôle de leader d'opinion positif  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des consultants dans le rôle de leader d'opinion positif</b>
<b>Professeur</b>	« Fondamental aussi, mais ça c'était une opération commerciale, a été l'article d'un consultant en 92-93 qui rendait compte de l'état d'avancement de la réflexion de son cabinet aux Etats-Unis, qui était le leader de la méthode ABC dans sa mise en œuvre. Il a voulu ouvrir le marché en France. [...] Il a joué un rôle très important parce qu'il avait une crédibilité totale. Je pense que les professeurs avaient moins de crédibilité que lui. Donc il a pavé le terrain. Parce qu'il fallait de la crédibilité »
<b>Professeur</b>	« Il y a eu trois phases. La première va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. C'est l'âge d'or des conférences d'un organisme de formation professionnelle. [...] Il y avait comme autres conférenciers un professeur et un consultant »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Les associations ne vont pas rebondir sur les idées à la mode, mais sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs elles vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience ». « On a établi ce bureau en 1998 à un moment où toute une série d'acteurs sur le marché avaient déjà travaillé, aussi bien des académiques que des consultants »
<b>Consultant</b>	« Les consultants ont mis en avant la méthode parce qu'elle représentait une amélioration pour les entreprises et parce qu'elle représentait un apport commercial également, comme pour les éditeurs de logiciel ». « Les consultants ont une approche un peu plus spécialisée, ils travaillent avec leurs réseaux relationnels, leurs clients »
<b>Consultant</b>	« J'ai ensuite tiré les leçons de cette expérience et j'ai notamment participé à des travaux sur la méthode à la DFCG. J'ai beaucoup parlé de la méthode dans des conférences et dans mon ouvrage [...] ». « Moi, j'ai toujours animé la réflexion et la production techniques à la DFCG et donc j'ai créé des petits forums, j'ai monté des groupes de travail sur le contrôle de gestion dans le secteur public, et j'ai fait des fiches "point de vue" sur les systèmes d'information de gestion, sur la méthode ABC, etc. »
<b>Consultant</b>	« Le troisième mode c'est l'accroche commerciale directe de notre part : ou on frappe à des portes, ce que l'on fait assez peu, ou on organise des manifestations. On a un programme de rencontres où on va parler d'un thème d'actualité pendant deux heures et dont l'un des thèmes est ABC/ABM que j'ai animé un peu partout en France ». « Les associations surfent elles aussi sur les modes et sont en partenariat avec les cabinets. Donc c'est le cabinet avec qui elles sont en partenariat qui va dire "tient, je veux faire une intervention sur tel sujet, je vais voir la DFCG" »

<b>Consultant</b>	« Il y a aussi les livres dont on n'a pas encore parlé. [...] Le livre d'un consultant est celui qui marche le plus en ce moment ». « J'ai sans doute un rôle un peu différent d'un consultant traditionnel puisque j'écris également des articles et que je communique beaucoup avec l'extérieur, dans des séminaires par exemple. Mon rôle sur la diffusion, c'est à travers les articles où j'ai révélé des expériences de la méthode en France, je participe à 5-6 séminaires par an, je rencontre beaucoup de gens, [...] »
<b>Consultant</b>	« Mon livre a bien marché, il a été parmi les best-sellers de l'éditeur pendant longtemps, on en est au quatrième tirage [...] »
<b>Adoptant</b>	« Dans les banques de façon générale, on est en contact avec les consultants. C'est une méthode de travail assez efficace, on se rencontre de temps en temps. Chaque banque a ses habitudes, on se rencontre de temps en temps avec les consultants du marché en qui on a confiance, c'est-à-dire qui connaissent la banque, qui travaillent dans les banques, qui sont capables de nous dire "en ce moment on travaille dans telle banque ou dans telle industrie et voilà ce qu'on a mené comme projet, cela pourrait peut-être vous intéresser" »



**Tableau A1.71 : Matrice descriptive de l'implication des éditeurs de logiciels dans le rôle de leader d'opinion positif  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des éditeurs de logiciels dans le rôle de leader d'opinion positif</b>
<b>Professeur</b>	« D'abord, les entreprises de logiciel ABC sont arrivées en France avec beaucoup de retard. Elles offrent un outil. Elles participent à la diffusion dans la mesure où elles font des "roadshows" et promeuvent leurs produits. Il y a aussi ce que l'on appelle les conférences clients. Maintenant il n'y a presque plus de conférences où l'on explique les principes de l'ABC. Ces conférences sont remplacées par des conférences clients organisées par les sociétés de conseil ou les entreprises de logiciel qui font venir leurs clients pour présenter leur expérience »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Donc nous n'avons pas eu un rôle d'éducation du marché ou de création de besoins. [...] On ne se pose pas en société qui éduque le marché ». « Par contre, la société au niveau mondial s'est posée pendant des années en acteur éduquant le marché. Il fallait montrer aux entreprises ce qu'était la méthodologie, pourquoi elle était pertinente. [...] Notre rôle en France n'est donc pas un rôle d'évangélisation »
<b>Editeur de logiciels</b>	« En ce moment nous travaillons avec la DFCG : par exemple, jeudi, on est à Lyon pour une conférence "état de l'art" sur l'ABC/ABM. Lors de ces occasions on rencontre des gens avec qui on rentre en contact »
<b>Consultant</b>	« Les consultants ont mis en avant la méthode parce qu'elle représentait une amélioration pour les entreprises et parce qu'elle représentait un apport commercial également, comme pour les éditeurs de logiciel ». « Je pense que les éditeurs ont le plus d'impact parce qu'ils ont des moyens importants. Ils développent des partenariats avec les associations professionnelles, ils organisent des petits-déjeuners, etc. Ils ont les moyens de présenter la méthode à un nombre important de personnes et font de la publicité dans les salons »

**Tableau A1.72 : Matrice descriptive de l'implication des adoptants dans le rôle de leader d'opinion positif  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Implication des adoptants dans le rôle de leader d'opinion positif</b>
<b>Professeur</b>	« Les entreprises qui ont déjà adopté l'ABC jouent donc un rôle énorme. Au début il n'y en avait qu'une qui acceptait d'en parler. Puis un professeur a réussi avec les stagiaires qu'il avait à tisser un réseau important d'utilisateurs qu'il a fait venir aux conférences d'un organisme de formation professionnelle. S'il n'y a pas de gens pour dire "cela a marché dans mon entreprise", ça ne marche pas. Si cela reste une chose totalement intellectuelle, cela n'a aucun impact ». « C'est le fait qu'il y ait ces gens-là qui acceptent de parler. C'était une autre source de crédibilité de la méthode, apportée par les entreprises qui disaient que la méthode était bonne pour elles »
<b>Professeur</b>	« J'ai fait entrer l'entreprise dans le CAM-I en 1990. [...] On a beaucoup communiqué à l'extérieur sur l'ABC, soit dans le cadre du CAM-I, soit dans des conférences publiques sur le contrôle de gestion ». « Le programme de recherche du CAM-I a eu un rôle important. Cela a été un catalyseur important parce que les entreprises qui y participaient étaient motivées et avaient un rôle prosélyte : elles essayaient d'en faire venir d'autres. La communication des quelques entreprises qui ont fait de l'ABC de manière pionnière a également joué un rôle. [...] Ces vecteurs ont joué un rôle significatif dans la phase "pionnière", au début ». « Les séminaires, journées, etc., ont à mon avis joué un rôle. C'était des tribunes où s'exprimaient les entreprises pionnières »
<b>Professeur</b>	« Il faut également citer les acteurs assurant la formation autour de la méthode ABC. Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode »
<b>Professeur</b>	« D'ailleurs, celles qui l'ont fait et où ça marche ne communiquent absolument pas dessus parce que c'est devenu un avantage stratégique intéressant. A mon avis, les témoignages d'entreprises lors de séminaires ou de conférences ne sont pas forcément les plus grandes réussites. Il y en a certains qui communiquent assez volontiers, mais j'en connais d'autres où l'effet a été vraisemblablement plus important et qui refusent de communiquer »
<b>Consultant</b>	« Le fait que des organismes publics mettent en place l'ABC quelque part ça joue aussi parce que c'est un peu une référence. Si eux s'y sont mis ça officialise un peu la méthode [...] ». « Les entreprises ayant déjà adopté l'ABC jouent un rôle important dans le processus de diffusion à travers leurs témoignages et articles. Quand on voit des expériences dans des entreprises qui ont une activité comparable à la vôtre, on se dit "tient, si eux l'ont fait, nous aussi on va le faire", parfois ce sont des concurrents et on se dit qu'il faut qu'on le fasse aussi. Ca, ça joue »

<b>Adoptant</b>	« J'ai fais une présentation à un progiforum pour un autre produit que l'on utilise. Dans la salle, il y avait un éditeur de logiciels qui m'a sollicitée depuis pour intervenir sur l'utilisation que l'on fait du logiciel ABC. C'est un peu une forme de promotion, mais c'est contractuel [...] »
<b>Adoptant</b>	« J'ai reçu une banque portugaise, j'ai fait une présentation dans une autre entreprise qui s'est intéressée au sujet. J'avais reçu encore une autre banque aussi une fois mais je ne sais pas du tout ce qu'ils ont fait derrière »
<b>Adoptant</b>	« Notre expérience a été suivie par des ministères, mais je ne sais pas s'il y a eu des suites derrière. Je sais que cela a inspiré certaines mairies qui ont parfois fait appel à nous pour des témoignages. On a surtout travaillé avec des entreprises du secteur public »
<b>Adoptant</b>	Au moins sept organismes publics ont fait appel à cet adoptant. « Dans le privé, je suis intervenu dans le cadre de la mise en place de l'ABC dans le secteur bancaire mutualiste ainsi que pour une compagnie d'assurance privée parisienne. Un cabinet de conseil m'a également demandé d'aller faire une conférence sur l'ABC ». « Ces gens m'ont connu de diverses façons. Deux organismes de formation professionnelle, l'un public, l'autre privé, m'avaient également demandé d'intervenir dans des conférences sur le sujet ». « Dans le cadre de la DFCG je suis allé faire une conférence en 1996 sur l'ABC »
<b>Adoptant</b>	« A la suite de cette expérience de mise en place dans mon entreprise j'ai été contacté pour communiquer sur le sujet dans le cadre d'une journée co-organisée par la DFCG Ile de France ». « On a également communiqué sur notre expérience à travers des articles dans des revues en France et sous forme de chapitres dans des ouvrages américains. J'ai eu plein de contacts avec l'extérieur à la suite de cela, des entreprises m'ont demandé d'intervenir chez elles [...] ». « Je pense que les témoignages de notre expérience ont contribué à la diffusion de la méthode. Je pense qu'à l'époque, autour de tout ce que l'on a pu faire, il y a eu quand même beaucoup d'intérêt de la part d'autres entreprises intéressées par l'ABC ou de celles qui attendaient un coup de pouce pour lancer leur activité comme l'éditeur de logiciels et le cabinet de conseil, qui avaient besoin d'expériences ». « Il y a eu d'autres journées auxquelles j'ai participé. J'ai été contacté par un organisme de formation professionnelle pour participer à des journées de formation. J'ai fait deux séminaires, en compagnie d'un consultant et d'un professeur, et puis j'ai arrêté ». « Je crois qu'on a eu un rôle à travers la communication que l'on a faite de notre expérience [...] »

**Tableau A1.73 : Matrice descriptive de l'implication des différentes catégories d'acteurs dans le rôle de leader d'opinion négatif  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Implication des différentes catégories d'acteurs dans le rôle de leader d'opinion négatif
<i>Implication des professeurs dans le rôle de leader d'opinion négatif</i>	
<b>Professeur</b>	« Du côté des professionnels de la comptabilité, je ne parle pas des directeurs financiers, je crois qu'après une période de résistance, on est passé à une période d'acceptation. Mais il y a des survivances. Il est par exemple intéressant de lire les différentes éditions des ouvrages de certains auteurs qui au départ étaient très contre l'ABC, et puis qui tout d'un coup ont changé de point de vue dans les éditions suivantes. Je me souviens que certains de mes collègues à l'école trouvaient curieux de s'intéresser à l'ABC/M et ne comprenaient pas. Ils trouvaient que l'ABC n'apportait pas un plus »
<b>Professeur</b>	« Et puis il y avait un deuxième courant académique qui consistait à dire qu'il n'y a rien de nouveau dans cette méthode. [...] Beaucoup de nos collègues français habitués à la méthode des sections homogènes pensaient dès le départ qu'il n'y avait rien de nouveau là-dedans »
<b>Professeur</b>	« Le monde académique a été très réservé. [...] Au niveau de l'université, l'ABC était même considérée dans la lignée des travaux d'un certain professeur comme étant la réinvention des sections homogènes »
<b>Consultant</b>	« Je pense que les différents acteurs n'ont pas d'intérêts divergents par rapport à la diffusion de la méthode ABC. Les motivations sont certes différentes, pour les uns commerciales, pour les autres méthodologiques. J'ai vu quelques professeurs qui écrivaient contre la méthode mais ils sont peu nombreux »
<b>Consultant</b>	« Je pense que la méthode ABC s'est heurtée à beaucoup de scepticisme que je ressens beaucoup dans les conférences que j'anime sur le sujet. J'ai souvent des réactions virulentes de gens en face de moi [...]. L'ABC s'est donc heurtée à beaucoup de réticence surtout de la part des académiques et je ne sais pas trop pourquoi ». « Les professeurs ont parfois été soit extrêmement dithyrambiques soit extrêmement critiques et souvent à l'excès »
<b>Consultant</b>	« [...] il y a beaucoup de gens qui sont contre l'ABC. Par exemple mon directeur de mémoire de DEA était contre. [...] les gens qui sont dans la lignée "classique" en France sont contre l'ABC parce qu'ils disent que c'est en fait une bonne adaptation de la méthode des sections homogènes et qu'elle n'apporte rien de plus »
<b>Consultant</b>	« C'est vrai qu'en France il y a aussi eu des débats entre professeurs pour savoir si l'on fait de l'ABC lorsqu'on fait correctement des sections homogènes. Ce genre de débat n'intéresse pas beaucoup les entreprises [...] ». « Peut-être que ce débat a pu freiner la diffusion de l'ABC en France »

<b>Adoptant</b>	« Les académiques n'ont pas eu le rôle d'accélérateur. Je me souviens d'une polémique vers 1996 où il y avait tout un corps enseignant qui était contre la méthode ABC. En termes de publications, c'était beaucoup plus volumineux que ceux qui adoptaient la méthode »
<b><i>Implication des adoptants dans le rôle de leader d'opinion négatif</i></b>	
<b>Professeur</b>	« Beaucoup d'entreprises qui s'étaient lancées dans l'ABC ont été déçues et ont commencé à faire une publicité négative. Il y a eu un contre-effet. Je pense que, dans la plupart de ces cas, ce sont des entreprises à qui les consultants avaient survendu l'ABC avec probablement le fait qu'il y a eu une espèce de mode, une flambée puis le reflux des abandons, des désillusions, des discours négatifs "démystificateurs" sur le sujet »
<b>Professeur</b>	« Il y a donc eu quelques exemples emblématiques qui ont joué, et ça c'est une hypothèse à moi, un rôle très intéressant dans la réticence des universitaires parce que le modèle qu'ils présentaient dans ses conférences en 1989-1990, c'était un modèle sections homogènes pur et dur et donc comme c'était la première expérience publique, on a dit que les américains réinventaient les sections homogènes »

**Tableau A1.74 : Matrice descriptive de l'implication des différentes catégories d'acteurs dans le rôle de relais d'opinion  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Implication des différentes catégories d'acteurs dans le rôle de relais d'opinion
<b>Implication des associations académiques</b>	
<b>Professeur</b>	« Les congrès de l'AFC sont de très très bon média pour la diffusion des idées »
<b>Implication des associations professionnelles</b>	
<b>Professeur</b>	« Si l'on prend la DFCG, il y a eu des articles de vulgarisation, des conférences. Le rôle des associations a été important dans la diffusion des idées [...] ». « Je pense que les académiques jouent un rôle très tôt au stade où les choses se dessinent, se font. Après, les associations professionnelles et les consultants jouent un rôle d'amplificateur et de lancement de réponses ou de solutions à des questions qui sont directement opérationnelles et pratiques »
<b>Professeur</b>	« On a beaucoup communiqué à l'extérieur de l'entreprise sur l'ABC, soit dans le cadre du CAM-I, soit dans des conférences publiques sur le contrôle de gestion [...] ». « Le programme de recherche du CAM-I a eu un rôle important. Cela a été un catalyseur important parce que les entreprises qui y participaient étaient motivées et avaient un rôle prosélyte : elles essayaient d'en faire venir d'autres. La communication des quelques entreprises qui ont fait de l'ABC de manière pionnière a également joué un rôle. [...] Ces vecteurs ont joué un rôle significatif dans la phase "pionnière", au début ». « Je pense que le rôle des associations a été faible quoique non nul. Elles organisent des formations, des journées, des séminaires, etc., mais l'impact est limité, et elles sont rarement à la source de l'innovation. Je crois qu'elles se sont intéressées à l'ABC quand tout le monde en parlait. Et même comme relais, elles n'ont pas été un relais très puissant ». « Les séminaires, journées, etc., ont à mon avis joué un rôle. C'étaient des tribunes où s'exprimaient les entreprises pionnières »
<b>Professeur</b>	« Je pense aussi que la littérature a joué un rôle à travers des revues comme la Revue Française de Comptabilité, qui a eu, à une époque, une rubrique comptabilité de gestion, ou la revue Echanges, et à travers les tables rondes, les conférences ou encore les petits-déjeuners organisés par des associations comme la DFCG et/ou des sociétés de formation. Tout cela a fait qu'à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts comme les contrôleurs de gestion, etc. ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC. Et donc naturellement, à ce moment-là il y avait une méthode qui se présentait comme neuve et qui était mise en avant par la presse, les conférences, la profession, etc. ». « Les associations interviennent surtout en organisant des réunions, des conférences, bref toutes sortes d'événements autour de l'ABC »

<b>Professeur</b>	« Un organisme de formation professionnelle a joué un rôle très important dans la diffusion des idées. La chronique de comptabilité de gestion dans la RFC aussi ». « Il faut également citer la DFCG. Un autre professeur et moi nous sommes allés parler à une réunion de la DFCG en région. Il y avait quand même 120 personnes qui avaient entendu parler de la méthode et à qui on l'a expliquée ». « Les associations offrent des tribunes. Le rôle d'une association du type DFCG c'est de donner à ses membres de la valeur sous la forme de packaging d'idées qui traînent. C'est le même rôle que la presse mais vers une cible de membres et en général avec plus de temps pour communiquer »
<b>Professeur</b>	« La DFCG également a eu un rôle important, puisqu'il y a eu des articles dans Echanges, un dossier spécial et les Clubs du Jeudi de la DFCG m'ont accueilli très volontiers pour parler de mes travaux et du deuxième ouvrage que j'ai fait »
<b>Professeur</b>	« Je ne pense pas que les associations professionnelles comme la DFCG aient eu un rôle important dans le processus de diffusion de l'ABC. Moi j'ai fait quelques conférences pour la DFCG, elle a publié l'un de mes papiers. Mais, bon, elle a peut-être un petit peu plus de tonus actuellement, mais au début des années 1990 c'était une association sans envergure et en particulier dans le contrôle de gestion. [...] Par curiosité, ils ont organisé quelques trucs au début des années 1990 mais sans plus »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Les associations ne vont pas rebondir sur les idées à la mode, mais sous l'impulsion des académiques, des consultants et des éditeurs elles vont servir de relais, d'endroits de rassemblement où il y aura une audience. Elles n'ont pas véritablement d'apport sur le fond. La DFCG c'est la cible, ce sont les directeurs financiers et les contrôleurs de gestion qui sont nos clients »
<b>Editeur de logiciels</b>	« En ce moment nous travaillons avec la DFCG : par exemple, jeudi, on est à Lyon pour une conférence "état de l'art" sur l'ABC/ABM. Lors de ces occasions on rencontre des gens avec qui on rentre en contact ». « Les adhérents aux associations professionnelles du type DFCG sont des gens qui sont en recherche naturelle d'explications simples vis-à-vis du fonctionnement de méthodologies telles que l'ABC. Ces associations ont donc, il me semble, un intérêt majeur en matière de formation professionnelle et permettent à leurs membres de se tenir au courant des derniers outils, des dernières réflexions, et de partager l'information et les expériences. Ces organisations sont essentielles pour la diffusion d'approches par activités »
<b>Resp. d'org. de formation</b>	« [...] j'ai été amenée à organiser en partenariat avec la DFCG un journée-débat sur la méthode ABC/ABM où il y a eu 120 personnes. Une journée-débat c'est une grande journée d'information où l'on aborde tous les points-clés, où il y a des débats et des témoignages, c'est une grande tribune »
<b>Consultant</b>	« Je pense que les éditeurs ont le plus d'impact parce qu'ils ont des moyens importants. Ils développent des partenariats avec les associations professionnelles, ils organisent des petits-déjeuners, etc. Ils ont les moyens de présenter la méthode à un nombre important de personnes et font de la publicité dans les salons »
<b>Consultant</b>	« Moi, j'ai toujours animé la réflexion et la production techniques à la DFCG et donc j'ai créé des petits forums, j'ai monté des groupes de travail sur le contrôle de gestion dans le secteur public, et j'ai fait des fiches "point de vue" sur les systèmes d'information de gestion, sur la méthode ABC, etc. »

<b>Consultant</b>	« Les associations surfent elles aussi sur les modes et sont en partenariat avec les cabinets. Donc c'est le cabinet avec qui elles sont en partenariat qui va dire "tient, je veux faire une intervention sur tel sujet, je vais voir la DFCG". Les associations ont donc eu un rôle de tuyau de diffusion mais neutre. Elles n'ont pas dit "c'est bien, il faut le faire, ou ce n'est pas bien, il ne faut pas le faire". Leur rôle a été de donner des tribunes, de permettre à des gens qui avaient des choses à dire sur l'ABC, plus ou moins compétents, de s'exprimer »
<b>Consultant</b>	« La DFCG est une association assez importante au niveau des directeurs financiers et des contrôleurs de gestion qui, pour moi, sont les acteurs qui tirent la mise en place de l'ABC dans les entreprises. [...] La DFCG organise souvent des petits-déjeuners et des séminaires sur la méthode, elle a une revue qui paraît tous les mois qui est <i>Echanges</i> et où il y a souvent des dossiers sur l'ABC. Les séminaires sont un très bon mode de diffusion, les entreprises s'y rencontrent et peuvent parler de leurs projets. Les entreprises ayant déjà adopté l'ABC jouent un rôle important dans le processus de diffusion à travers leurs témoignages et articles ». « Il y a des séminaires sur le contrôle de gestion et maintenant il y a toujours une journée ou au moins quelques sujets sur l'ABC. Moi j'interviens beaucoup dans ce genre de séminaires par exemple. C'est là aussi que je rencontre mes futurs clients [...] »
<b>Consultant</b>	« La DFCG me semble être un relais très important »
<b>Adoptant</b>	« Dans le cadre de la DFCG je suis allé faire une conférence en 1996 sur l'ABC. [...] Je crois que les associations comme la DFCG ont laissé des tribunes assez nombreuses à la méthode ABC »
<b>Adoptant</b>	« A la suite de cette expérience de mise en place dans mon entreprise j'ai été contacté pour communiquer sur le sujet dans le cadre d'une journée co-organisée par la DFCG Ile de France. Il y avait également un cabinet de conseil et un éditeur de logiciels. [...] il y avait 250 personnes »
<b><i>Implication des organismes de formation professionnelle</i></b>	
<b>Professeur</b>	« Je pense aussi que la littérature a joué un rôle à travers des revues [...] et à travers les tables rondes, les conférences ou encore les petits déjeuners organisés par des associations comme la DFCG et/ou des sociétés de formation. Tout cela a fait qu'à un certain moment, toutes les personnes qui se posaient des questions sur le calcul des coûts comme les contrôleurs de gestion, etc. ne pouvaient pas ne pas avoir entendu parler de la méthode ABC. Et donc naturellement, à ce moment-là il y avait une méthode qui se présentait comme neuve et qui était mise en avant par la presse, les conférences, la profession, etc. ». « Il faut également citer les acteurs assurant la formation autour de la méthode ABC. Je pense que cette catégorie d'acteurs a joué un rôle important dans la diffusion de la méthode en touchant un grand nombre d'entreprises mais aussi en favorisant le partage d'expériences de l'ABC, en faisant intervenir des gens ayant déjà mis en place la méthode »
<b>Professeur</b>	« Il y a eu trois phases. La première va de 1989 à 1992. C'est la phase d'information. C'est l'âge d'or des conférences d'un organisme de formation professionnelle [...] ». « En dehors de ces conférences, il y a avait d'autres organisateurs, le marché étant juteux [...] »



<b>Resp. d'org. de formation</b>	« Donc, dans ce cas, cette personne m'a proposé le thème de l'ABC, mais je savais déjà que c'était un sujet dans l'air du temps. Dans d'autres cas, nous avons l'idée du sujet. [...] Les idées viennent de nos rencontres à l'extérieur ou du suivi de l'actualité dans les revues, etc. » « Notre rôle, c'est de mettre à disposition les produits de formation qui répondent aux motivations de nos clients »
<b>Consultant</b>	« Les séminaires sont un très bon mode de diffusion, les entreprises s'y rencontrent et peuvent parler de leurs projets. Les entreprises ayant déjà adopté l'ABC jouent un rôle important dans le processus de diffusion à travers leurs témoignages et articles ». « Il y a des séminaires sur le contrôle de gestion et maintenant il y a toujours une journée ou au moins quelques sujets sur l'ABC. Moi j'interviens beaucoup dans ce genre de séminaires par exemple. C'est là aussi que je rencontre mes futurs clients [...] »
<b>Consultant</b>	« Pour l'instant il y a une grosse demande d'information et de formation, je suis par ailleurs partenaire d'un organisme de formation professionnelle. Celui-ci arrive à tenir quatre ou cinq séminaires par an pour les contrôleurs de gestion [...] ». « En ce qui concerne la rencontre entre les clients et le cabinet il n'y a pas vraiment de règles générales. Pour moi, c'est essentiellement par la formation parce que je suis référencé dans trois organismes. C'est souvent des suites de formation »
<b>Adoptant</b>	« Il y a eu d'autres journées auxquelles j'ai participé. J'ai été contacté par un organisme de formation professionnelle pour participer à des journées de formation. J'ai fait deux séminaires, en compagnie d'un consultant et d'un professeur, et puis j'ai arrêté »

**ANNEXE 1.7 : MATRICES DE PRÉSENTATION DES DONNÉES  
RELATIVES À L'ADOPTION DE L'ABC**

**Tableau A1.75 : Matrice descriptive du lien entre perception de l'avantage relatif de l'ABC et adoption  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Lien entre perception de l'avantage relatif de l'ABC et adoption</b>
<b>Professeur</b>	« [Le début des années 1990] a été une période très riche pour la diffusion de l'ABC/M au sein de la population des professionnels de la comptabilité, mais avec des résistances très claires au changement avec l'argument massue qui consistait à dire que "“ finalement, cela ressemble aux sections homogènes ” » ». « En fait, notre hypothèse de départ pour expliquer le retard de la France dans le domaine était l'existence de la méthode des sections homogènes, donc la résistance des professionnels qui disaient que finalement on réinventait la roue ». « L'existence de la méthode des centres d'analyse a pu avoir un effet négatif, soit dans la perception de l'ABC en France, soit dans l'expérimentation et la mise en œuvre »
<b>Professeur</b>	« Pour les comptables c'est une autre façon de compter. Pour les opérationnels on rapprochait le contrôle de gestion ou la comptabilité de gestion, on s'intéressait à des questions qui leur posaient des problèmes tous les jours. Pour d'autres, ils suivaient cela comme une curiosité mais visiblement ce n'était pas leur impératif immédiat en raison d'objectifs différents. Pour d'autres encore, ce n'était pas quelque chose de plus pertinent que les méthodes qu'ils utilisaient déjà. L'avis des industriels n'est pas homogène ». « Ce n'était pas vraiment un rejet de la part des entreprises, mais l'ABC était perçue comme une méthode comme les autres. [...] Ensuite, ils étaient sur des objectifs de réduction des temps, d'amélioration de la qualité et ils ne voyaient pas ce que la mesure de celle-ci aurait pu changer dans leur programme ». « Si la méthode a peu progressé jusqu'ici, c'est certainement que pour un manager général payer des gens sur son propre budget pour travailler dessus alors que le système d'information sert, ça lui semble être une aventure inutile. Si cela n'est pas dans ses objectifs et qu'il ne voit pas ce qu'il peut en obtenir, [...] il n'a pas de raison de s'engager là-dedans. Les gens regardent d'un côté ce que cela coûte et de l'autre ce que cela rapporte. L'apport, c'est d'avoir des calculs de coûts pertinents, mais est-ce que les calculs des entreprises ne le sont pas déjà ? »
<b>Professeur</b>	« Je pense que l'une des raisons pour lesquelles la méthode ABC ne s'est pas développée en France est que la méthode des sections homogènes est très bonne si elle est appliquée correctement. Simplement elle est verticalisée. Les gens ne comprennent pas encore aujourd'hui le besoin de la transversalité ». « Un des freins à la diffusion c'est que la première présentation d'ABC faite par les américains était trop proche de la méthode des sections homogènes. Les gens ont dit : "“ et bien quoi, qu'est-ce qu'il y a de nouveau ? ” » »
<b>Professeur</b>	« Donc en France, l'ABC c'était reprendre la méthode des sections homogènes pour la complexifier ou la raffiner un peu. Les comptables et les contrôleurs de gestion n'ont pas perçu le côté innovant de la méthode, moins évident qu'aux Etats-Unis, les dirigeants n'étaient pas très intéressés par le sujet, une "“ cuisine ”", donc l'effet de mode a été limité »

<b>Professeur</b>	« Mon sentiment est que la diffusion du concept ABC est relativement aboutie maintenant mais l'un des obstacles auxquels il s'est heurté à ses débuts en France fut que certains la considèrent comme pas véritablement nouvelle car proche de la méthode des sections homogènes ». « Si l'on revient aux premiers facteurs de diffusion de l'ABC que j'ai cités, il faut également noter que pour les grands groupes français qui disposaient déjà d'un système de calcul et d'analyse des coûts assez développé, l'abandon de ce système pour un système ABC posait la question du coût du changement. Alors que pour les entreprises de taille plus petite, qui n'avaient pas encore de système bien développé et qui justement se posaient des questions à ce sujet, la méthode ABC se présentait comme "la" solution avec tout le bruit qu'il y avait autour »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Il y a la barrière de la langue, un certain conservatisme qui tient aussi au fait que les entreprises ne sont pas restées les bras croisés en matière de costing. L'écart entre ce qu'il y a déjà et ce qu'apporte la nouvelle approche est éventuellement important ou éventuellement assez faible ». « La deuxième spécificité c'est la tradition en matière de comptabilité analytique qui fait que certaines entreprises ont un costing produit qui est satisfaisant. Il faut voir que lorsqu'on a déjà un costing il y a des habitudes qui sont ancrées autour de la méthodologie et on ne pourra pas changer de système sans bien en montrer l'intérêt. [...] Le fait qu'il y ait déjà une comptabilité analytique réduit la portée de l'ABC ». « D'un autre côté, la dimension managériale de l'ABC/M est mal perçue et mal comprise dans l'industrie. Par contre si l'on considère les banques et les assurances, la dimension managériale est clairement perçue. L'idée des processus et des activités a fait son chemin avec les démarches qualité, certification ISO 9001, etc. [...] »
<b>Consultant</b>	« Les motivations principales étaient d'avoir dans les sites de production une information plus pertinente au niveau des coûts de production qu'au paravent. Avant, on fonctionnait avec la méthode des sections homogènes ». « D'une façon générale, les personnes sont intéressées parce qu'elles considèrent que l'ABC est une méthode qui se prête bien à l'administration et au domaine du service. Mais parfois elles ne voient pas vraiment de changement par rapport aux méthodes anciennes, par rapport à la méthode des sections homogènes »
<b>Consultant</b>	« [...] les gens qui sont dans la lignée "classique" en France sont contre l'ABC parce qu'ils disent que c'est en fait une bonne adaptation de la méthode des sections homogènes et qu'elle n'apporte rien de plus »
<b>Adoptant</b>	« On se rendait compte qu'à un moment donné le coût n'était pas exploitable [...] ». « C'est venu parce qu'ici il y avait une grosse réflexion des chefs de service qui me disaient : "j'en ai marre que tu me dises que je coûte 10 francs, moi je veux savoir ce que m'apportent les autres, comment je fais pour rattraper les bévues des autres ?". Je m'étais dit qu'il fallait un système plutôt dynamique qui suive à peu près la logique des événements et qu'il fallait abandonner cette logique purement verticale des choses »
<b>Adoptant</b>	« Si une entreprise part de zéro en matière de calcul et d'analyse des coûts, l'ABC pourquoi pas ? Mais sinon c'est quand même une opération qui coûte cher à mettre en place et à maintenir et pour en sortir un résultat qui est très contestable en fonction du type de société dans lequel on se trouve ». « Avec quatre ans de recul c'est quand même un gros marteau pour écraser une mouche. C'est un peu démesuré pour l'usage que l'on veut en faire »

<b>Adoptant</b>	« [...] j'étais naturellement aussi sensible au problème des coûts de structure d'un côté et ce qui était particulièrement intéressant avec l'ABC c'est de trouver une approche qui permet de mesurer l'utilité de quelque chose que l'on produit, donc pas seulement un regard coût mais un regard sur l'utilité de ce que l'on produit et comment mesurer cette utilité ». « La comptabilité analytique de l'entreprise ne répondait à aucune question. Elle ne peut pas répondre parce qu'elle ne pose la question. La comptabilité analytique traditionnelle mesure la consommation de ressources mais ne pose pas la question de l'utilité et de la raison d'être d'un service. L'ABC regarde les tâches et les processus qui sont exécutés pour produire et colle les consommations dans les tâches et les processus. Depuis des années on avait identifié le problème de l'augmentation des coûts mais on ne savait pas comment s'y prendre »
<b>Adoptant</b>	« Nous, on était convaincu qu'on avait un bon outil mais il fallait prendre une décision surtout au niveau des études commerciales ». « A l'époque c'étaient des tableurs qui à partir de données comptables permettaient de calculer le coût du chèque par exemple. On s'est dit qu'il fallait quelque chose de plus fiable. D'où la pertinence de la méthode ABC qui permet d'analyser par activités et de sensibiliser les contrôleurs de gestion et les responsables d'opération bancaire pour être capable d'avoir des coûts pertinents ». « Ce qui était très intéressant et que l'on a pu faire lors de la présentation des résultats c'est qu'on avait fait des simulations. C'est-à-dire qu'on avait comparé l'ancienne méthode et l'ABC. On a dit "voilà ce que vous obtenez avec l'ancienne méthode : le coût du chèque à tant et puis on ne sait pas dire ce qu'il y a dedans ni pour combien". On a calculé la rentabilité d'un client avec l'ancienne méthode et l'ABC, ce qui donne des résultats surprenant ». « Lancer un vrai gros projet dans une banque, c'est très ambitieux. Tant qu'elle gagne de l'argent, ce n'est pas forcément très prioritaire. [...] Je pense que les gens ne se rendent pas bien compte des avantages de la méthode »
<b>Adoptant</b>	« Au début les gens pensaient un peu en ces termes : "cela ne va pas servir, c'est comme d'habitude, on fait le rapport et puis voilà". [...] Parfois on a la sensation que le rapport ne nous apprend pas vraiment de grands phénomènes parce que lorsqu'on gère bien l'entreprise on sent venir ce genre de choses, mais on ne les chiffre pas ». « Non, mais il est clair que nous cela nous coûte plus cher pour l'instant que cela nous rapporte ». « Quand on regarde les chiffres, on se rend compte que l'on prend un temps fou pour répartir un coût de distribution qui représente au plus le quart du total des coûts de l'entreprise. [...] On passe des jours à répartir des coûts de personnel, de bâtiments et de fournitures. C'est là que je me demande si c'est vraiment utile. [...] Moi je n'y crois pas tellement ». « C'est une usine à gaz et on ne découvre pas des problèmes, on ne fait que valoriser des coûts ou des pertes d'argent. En plus, lorsqu'on fait le benchmarking, on découvre que les différences entre dealers viennent de différences structurelles entre les pays. Par ailleurs beaucoup de nos coûts, comme les coûts liés aux bâtiments, ne sont pas des coûts variables, si on abandonne un produit, ces coûts seront répartis sur les autres »
<b>Adoptant</b>	« Moi cela m'avait séduit mathématiquement parce que l'on affecte les coûts à ceux qui les consomment. Ce n'est pas une répartition arbitraire. Et puis on voulait avoir une analyse transversale parce que toutes les analyses qu'on avait faites auparavant étaient des analyses verticales »

**Tableau A1.76 : Matrice descriptive du lien entre perception de la compatibilité de l'ABC et adoption  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Lien entre perception de la compatibilité de l'ABC et adoption</b>
<b>Professeur</b>	<p>« En fait, notre hypothèse de départ pour expliquer le retard de la France dans le domaine était l'existence de la méthode des sections homogènes, donc la résistance des professionnels qui disaient que finalement on réinventait la roue. L'autre hypothèse concerne la culture : il y a de grosses résistances au changement en France en matière d'analyse des coûts et de contrôle de gestion, notamment parce que l'ABC, comme tous les outils de gestion, véhicule non seulement des techniques, mais aussi des présupposés culturels, anglo-saxons en ce qui concerne l'ABC ». « Notre idée est de dire qu'avec un outil il y a autre chose. Il y a des façons d'être et des modes de management. [...] notre idée est que l'ABC était livrée avec un certain nombre d'éléments culturels, comme toutes les approches américaines qui se basent sur le management par les chiffres et supposent a priori la transparence. Or, en France, [...] c'est plutôt le règne de l'opacité et de l'informel. Il y a donc un antagonisme entre les deux modes de management français et anglo-saxon. L'ABC, c'est mettre la transparence dans les coûts indirects [...] ». « La logique de l'honneur est essentielle pour comprendre les freins dans les entreprises françaises : contrôler quelqu'un comme avec l'ABC c'est se méfier de lui et donc remettre en cause son pouvoir et sa place dans l'entreprise. Un autre élément qui peut freiner les choses c'est qu'il y a implicitement dans l'ABC l'idée de transversalité, que l'on n'aime pas beaucoup dans les entreprises françaises ». « [...] L'une des difficultés majeures, c'est la mesure des temps. [...] On est derrière les gens pour voir ce qu'ils font et pour les chronométrer. Cela ne plaît pas forcément »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« Ce qui m'a le plus frappé dans tout cela ce sont les différences culturelles entre les américains et nous. Aux USA, la transparence est recherchée [...]. C'est quelque chose qui convient bien au comportement des américains dans l'exercice de leurs professions. Dans des pays comme le nôtre on est moins soucieux des processus que des résultats. On recherche moins la transparence. Je crois que le professionnalisme de la gestion par les chiffres n'a pas encore atteint la France »</p>
<b>Professeur</b>	<p>« C'est d'une lenteur incroyable parce que cela revient à changer de culture et de système d'information, ce qui fait beaucoup à la fois. Le bogue de l'an 2000 a été une excellente occasion de changer les systèmes d'information et, en changeant ces systèmes, de mettre des modules ABC ». « Les gens se sont rendu compte qu'il n'était pas nécessaire de mettre en place toute la lourdeur de la mécanique d'un système de calcul des coûts de revient alors qu'on pouvait en tirer des bénéfices de façon stratégique et ad-hoc. Cet obstacle-là a été levé par le bogue de l'an 2000 parce que tout le monde a été obligé de changer de système informatique, et, au moment où on change de système informatique, on se dit "pourquoi ne pas mettre un module qui permette de faire de l'ABC ?". Ca ne veut pas dire qu'ils font de l'ABC mais qu'ils ont des systèmes qui vont le permettre. C'est un énorme avantage ». « Par contre il reste une intendance énorme de mise en place parce que cela va demander 20 ans de changement de culture, parce que la culture transversale n'est pas une culture qui marche bien en France »</p>

<b>Editeur de logiciels</b>	« La cristallisation de la méthode ABC s'est faite plutôt dans la première moitié des années 1990. Cette cristallisation est liée à la levée des freins techniques. Ces freins qui ont tendance à disparaître sont liés à l'informatisation des entreprises. La méthode ABC est une méthode qui n'a une vraie portée pratique que dans la mesure où l'on est capable de brasser un certain nombre d'informations ». « Or le coût de constitution de cette information peut paraître disproportionné dans une utilisation limitée à l'axe ABC »
<b>Consultant</b>	« Je crois qu'il y a un conservatisme traditionnel français, un certain immobilisme par rapport aux anglo-saxons. D'autre part les outils de gestion sont moins mis en exergue en France qu'aux Etats-Unis où les gens sont plus managers au sens hommes d'affaires, hommes de chiffres, hommes de gestion. En France, la gestion est plus celle d'un bon père de famille, on se méfie des outils de gestion un peu sophistiqués. La méthode ABC nécessite également la remontée de beaucoup d'informations, elle sollicite beaucoup la fonction informatique, or, cette fonction est typique de l'immobilisme français ». « D'une façon générale, les personnes sont intéressées parce qu'elles considèrent que l'ABC est une méthode qui se prête bien à l'administration et au domaine du service. [...] De plus, elles évoquent beaucoup de freins qui ne sont pas liés à la méthode mais aux changements qu'elle nécessite »
<b>Consultant</b>	« Dans une mission type, on répond donc à une question bien précise mais on ne met pas en place un système qui a vocation à durer dans le temps. [...] Je pense que l'ABC ne peut vivre et se développer que si c'est dans cette conception-là. Sinon cela veut dire que l'on doit gérer à la fois la comptabilité générale parce que c'est obligatoire, la comptabilité analytique traditionnelle qui est focalisée sur les centres de responsabilité parce qu'on a des systèmes de reporting focalisés sur ce type de comptabilité analytique et parce que la comptabilité budgétaire est forcément focalisée sur les centres de responsabilité. Si on veut en plus avoir une comptabilité focalisée sur les processus de type ABC, on commence à avoir des systèmes à trois dimensions et personne ne sait gérer cela »
<b>Consultant</b>	« C'est aussi lié au fait que pour l'instant beaucoup de systèmes ABC fonctionnent en parallèle du système comptable traditionnel donc cela demande beaucoup d'efforts pour alimenter le modèle et l'alimentation n'est pas automatisée. [...] donc ce n'est pas évident que les entreprises souhaitent l'utiliser. Mais c'est un peu en train de changer parce que les ERP intègrent de plus en plus de composantes ABC ». « Le bogue de l'an 2000 a également poussé les entreprises à changer de système d'information et à prévoir ou de rendre possible l'incorporation de modules ABC »
<b>Adoptant</b>	« Nous avons gardé notre comptabilité analytique. Nous n'avons rien changé par rapport à cela parce que c'est une gestion par centres de profit et de charges sans analyse d'activités, c'est une gestion au quotidien. Toutefois, étant donné que l'on établit ce rapport sous forme ABC qui nous demande deux mois de travail par an, on a quand même décidé de l'utiliser nous pour nos propres besoins. Dans ce contexte, nous établissons le rapport, nous faisons des analyses coupées par activités et produits, demain il sera par client. Cela devient un rapport multidimensionnel »
<b>Adoptant</b>	« On a cinquante ressources, cinquante centres, tout cela se multiplie avec les générateurs d'activité, et tout doit se répartir sur les cinquante activités et les trois cents produits. C'est une usine à gaz. Le logiciel est parfait, mais la question c'est de savoir si le coût en vaut la chandelle. On passe plus de temps à mettre à jour le modèle ABC qu'à faire l'ensemble des budgets »

<b>Adoptant</b>	<p>« Ce qui était embêtant c'était de savoir si l'information par rapport aux 19 activités et à leurs générateurs de coûts était déjà dans le système d'information existant. Je voulais éviter les comptages « petit bâton ». Lorsqu'il y avait deux ou trois générateurs pour la même activité, je suggérais de retenir ceux qui étaient dans la base de données informatique ». « Au niveau informatique, la mise en place de l'ABC n'a pas posé beaucoup de problèmes. Nous avons une informatique excessivement intégrée. On avait un système d'information puissant, mais il fallait simplement extraire la bonne information. La complication a été de déterminer ce que l'on prend dans tout ce que l'on a »</p>
<b>Adoptant</b>	<p>« Pourquoi un logiciel ? [...] Continuer sur Excel ou Access n'était pas envisageable parce que c'était trop lourd. Il fallait un outil avec une certaine puissance de calcul et le logiciel ABC a été développé dans cet esprit-là. [...] Avec le logiciel, les calculs et les éditions sont simplifiés et la communication extérieure également. Donc la pertinence du logiciel est qu'il est fait pour cela, c'est vraiment un logiciel pour les activités et les opérations qui simplifie la vie du contrôleur de gestion qui va faire les calculs ». « Si l'on revient au fait que la méthode ne soit pas utilisée par les autres banques, je pense que le problème est un problème de périmètre, c'est-à-dire que si les banques se posent la question elles doivent se dire que c'est beaucoup trop ambitieux. Les systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion dans les banques sont énormes. On fait des milliers de traitements toutes les nuits. Le contrôleur de gestion [...] ne voit pas bien aujourd'hui, à mon avis, comment il peut se lancer dans une analyse d'activités et des coûts opératoires, il se dit que c'est insurmontable et qu'il en a pour cinq ans. C'est ça qui l'effraie. Mais je pense que l'on a tous les éléments dans ce monde de chiffres pour alimenter un outil ABC. Et puis c'est un axe d'analyse différent, on ne va pas remettre en cause le système traditionnel de comptabilité de la banque »</p>



**Tableau A1.77 : Matrice descriptive du lien entre perception de la complexité de l'ABC et adoption  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Lien entre perception de la complexité de l'ABC et adoption
<b>Professeur</b>	« Sur le plan technique, je le vois quand je discute avec des professionnels, la peur initiale c'est la peur technique : est-ce qu'on va réussir à déterminer les activités ? Quel est le bon niveau de détermination des activités ? Etc. ». « J'ai eu affaire à une difficulté que je n'avais jamais connue avant : c'était la difficulté pour les contrôleurs à comprendre la méthode ABC. Souvent dans les missions que j'ai faites, il y avait une grosse partie de formation, parce que je me suis aperçu que les gens ne connaissaient pas toujours bien l'ABC »
<b>Editeur de logiciels</b>	« L'ABC est conceptuellement quelque chose de facile à comprendre, pratiquement un petit peu plus complexe à mettre en œuvre »
<b>Consultant</b>	« La limite que l'on y trouve c'est évidemment la complexité de la méthode. Je pense que l'on risque de la trouver de plus en plus adaptée, un peu moins en accord avec la théorie classique, pour justement gommer cette complexité »
<b>Consultant</b>	« L'effet de scepticisme a aussi été accéléré par le fait que c'est une méthode qui, si l'on n'y prête pas garde, peut vite conduire à une usine à gaz ». « Le risque principal de l'ABC c'est d'avoir une cartographie des activités trop détaillée avec un nombre d'activités tellement important que l'on arrive à une usine à gaz ». « Je crois qu'on s'est rendu compte que l'ABC en tant que système permanent c'était effectivement compliqué et que cela allait se rajouter aux systèmes existants et non pas les remplacer [...]. On ne peut pas vraiment abandonner le système traditionnel donc cela veut dire que l'on va créer une nouvelle couche qui peut être très complexe ». « Si l'on prend la dimension calcul des coûts de l'ABC, cela sert à déjouer les phénomènes de subventionnements croisés en répartissant mieux les coûts indirects. Et si l'on veut déjouer ces phénomènes il faut avoir un découpage des activités plus fin que celui des méthodes traditionnelles mais le danger de ce découpage est d'arriver à un nombre très élevé d'activités donc impossible à gérer »
<b>Consultant</b>	« En France, on parle souvent de l'ABC comme une usine à gaz, or les entreprises ont déjà des usines à gaz et elles ne démarrent pas l'ABC parce qu'elles ont peur de démarrer une usine à gaz de plus alors qu'en vérité ce qui s'est passé c'est que les entreprises sont plus complexes, il faut qu'elles acceptent d'avoir des systèmes d'information plus complexes, donc cela joue en faveur de l'ABC »
<b>Adoptant</b>	« Avec l'ABC il faut également savoir trouver les bons compromis entre précision et simplicité du modèle [...]. S'il y a trop de paramètres de mesure c'est impossible à interpréter. [...] Il ne faut pas aller trop loin. Et en plus les activités évoluent d'une année à l'autre. Donc il faut rester assez général pour pouvoir comparer »

<b>Adoptant</b>	« L'aspect conceptuel paraît facile à comprendre, mais l'application des principes de l'ABC dans la réalité est plus compliquée ». « Cela a été un projet très intéressant mais très complexe car il faut une très bonne connaissance de l'entreprise. Le projet de mise en place a duré environ un an ». « Cela nous prend au moins deux mois par an pour faire le rapport et les différentes analyses ». « Quand on regarde les chiffres, on se rend compte que l'on prend un temps fou pour répartir un coût de distribution qui représente au plus le quart du total des coûts de l'entreprise. [...] On passe des jours à répartir des coûts de personnel, de bâtiments et de fournitures ». « C'est une usine à gaz et on ne découvre pas des problèmes, on ne fait que valoriser des coûts ou des pertes d'argent »
<b>Adoptant</b>	« C'est une méthode très détaillée et pas facile à mettre en œuvre ». « Si l'on revient au fait que la méthode ne soit pas utilisée par les autres banques, je pense que le problème est un problème de périmètre, c'est-à-dire que si les banques se posent la question elles doivent se dire que c'est beaucoup trop ambitieux. Les systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion dans les banques sont énormes. On fait des milliers de traitements toutes les nuits. Le contrôleur de gestion, qui produit les résultats, sait ce que c'est de manier les chiffres, il ne voit pas bien aujourd'hui à mon avis comment il peut se lancer dans une analyse d'activités et des coûts opératoires, il se dit que c'est insurmontable et qu'il en a pour cinq ans. C'est ça qui l'effraie »
<b>Adoptant</b>	« Je suis parti d'une idée simple mais compliquée à mettre en œuvre qui est que si l'acteur agit bien, probablement qu'il dépensera correctement le budget qui lui est alloué pour effectuer son travail. [...] C'est simple à exprimer, mais c'est très compliqué à mettre en œuvre parce que cela change les mentalités : comment instaurer une relation client-fournisseur au sein d'une même station, comment parler "client" ? ». « Au final, j'avais 793 activités. Là, il y a eu une période de découragement. [...] On est tombé à 43 activités. Ces activités me semblaient encore trop nombreuses »
<b>Adoptant</b>	« On avait comme projet au départ d'utiliser également l'ABC sur nos coûts directs, le problème c'est de faire remonter l'information. On a une cinquantaine d'activités, vingt générateurs de coût, il faut pouvoir faire remonter l'information pour tout cela. C'est déjà beaucoup de travail de faire remonter une information fiable sur les coûts indirects. On a un problème majeur de gestion de l'information en réel pour faire vivre l'ABC. C'est pour cela que l'on n'a pas appliqué l'ABC aux coûts directs et que l'on ne l'utilise qu'en prévisionnel et non pas en réel ». « On a une maintenance de l'ABC qui est annuelle. Une fois par an on actualise les ressources à partir des budgets des centres analytiques. On a cinquante ressources, cinquante centres, tout cela se multiplie avec les générateurs d'activité, et tout doit se répartir sur les cinquante activités et les trois cents produits. C'est une usine à gaz »

**Tableau A1.78 : Matrice descriptive du lien entre liberté d'adoption et adoption de l'ABC ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Lien entre liberté d'adoption et adoption de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	« Le cas de cette entreprise est intéressant car c'est un projet qui, au sein d'un groupe international, est vraiment parti de la France, même s'il y a eu des premières expériences auparavant aux Etats-Unis ». « [...] le système a été étendu à l'Europe et au monde entier ». « Mais ce qui me paraît important, c'est que ce mouvement ABC s'est développé au départ dans des entreprises filiales de groupes américains. [...] Il y a eu des groupes industriels qui ont systématisé la démarche, et dont les filiales ont dû mettre en place l'ABC ». « J'ai d'ailleurs participé à une mission ABC dans une filiale d'un groupe américain où il fallait appliquer cette méthode dans la fonction finance [...] »
<b>Professeur</b>	« Par exemple pour une entreprise, je sais que cela n'a jamais été généralisé car le siège ne veut pas imposer à l'une de ses filiales une méthode spécifique. J'ai également vu passer le cas d'une entreprise qui n'était pas intéressée par la méthode jusqu'au jour où elle est passée sous le contrôle d'un groupe américain qui lui a imposé de la mettre en place »
<b>Professeur</b>	« Je pense que l'un des facteurs de son développement est la présence d'un certain nombre de filiales de grands groupes étrangers et notamment anglo-saxons. Certaines de ces filiales sont amenées à mettre en place l'ABC sous l'impulsion de leur maison mère. De plus, en dehors des entreprises américaines qui poussaient leurs filiales françaises à mettre en place l'ABC, les grands groupes européens se sont également mis à mettre en place la méthode et ont à leur tour incité leurs filiales françaises à faire de même »
<b>Professeur</b>	« Un autre élément est les raisons conjoncturelles qui sont spécifiques à des secteurs comme par exemple dans le secteur de l'assurance où il y a eu une directive européenne qui a interdit les subventionnements inter-branches, d'où la nécessité de ventiler à peu près convenablement les frais généraux. Et tant qu'à monter un nouveau système, on va monter un système ABC. Le secteur mutualiste c'est pareil, les règles de gestion reposent sur la notion de juste prix et supposent une certaine clarté dans le cheminement des ressources ». « Dans une entreprise, le siège social anglais avait demandé de mettre en place un système ABC, les gens l'ont fait et quand ils l'ont fait, le siège n'était plus intéressé donc là il devait y avoir un effet de mode au siège, pas à la base. On est aussi intervenu dans des filiales de groupes américains qui ont mis en place l'ABC avant le siège américain »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Par exemple, le règlement 97-02 a été publié en 1997 par le Comité de Réglementation de la Banque de France. [...] Sa mise en œuvre induit une modélisation ou une meilleure compréhension de l'activité des banques ». « Cette réflexion est d'ailleurs accompagnée par les autorités, soucieuses de mieux maîtriser les risques associés aux activités bancaires »

<b>Consultant</b>	« [...] comme le projet a bien marché il a intéressé le siège européen et donc on a étendu le projet à quatre pays [...] et ensuite, petit à petit le modèle s'est développé puisqu'il est devenu mondial ». « L'entreprise avait développé un modèle aux Etats-Unis et avait voulu importer ce modèle en France ». « [...] ce qu'il faut savoir c'est qu'il y a eu une norme ou une loi (CRBF 97-02) qui dit en quelque sorte que les banques doivent mettre en place des méthodes pour suivre leurs activités. [...] Je sais que c'est ce qui fait que beaucoup de banques s'intéressent actuellement à l'ABC ». « Il y a un autre mode de diffusion très important c'est dans les groupes multinationaux. Ils en ont entendu parler par leur siège européen ou américain ou d'autres filiales. C'est un autre mode de diffusion qui est primordial. [...] Au cabinet, j'ai eu des missions en France où la mise en place était demandée par le siège européen ». « Si l'on prend le cas des grands groupes multinationaux, il y a deux sortes de situations : soit le siège force les filiales à mettre en place l'ABC avec plus ou moins de latitude, soit cela part d'une volonté locale. [...] Je pense que c'est plus souvent des directives qu'une proposition et dans ces cas-là cela marche moins bien. Ce type de situation représente une proportion importante des cas, mais j'ai peut-être une vision déformée parce que le cabinet ne travaille qu'avec des grandes entreprises. Mais c'est de moins en moins vrai. C'était vrai surtout au début, c'est arrivé comme ça en fait. C'est arrivé par les grands groupes et maintenant cela se diffuse dans les PME »
<b>Consultant</b>	« Dans les groupes il y a souvent un contrôle de gestion central qui réfléchit et qui diffuse de l'ABC à partir d'un site pilote dans tout le groupe. Dans ces cas-là, même une petite unité va recevoir une impulsion de la part du groupe »
<b>Adoptant</b>	« Notre entreprise était une entreprise internationale américaine. Donc l'ABC venait du siège aux Etats-Unis ». « Après ils l'ont exporté dans les toutes dernières années de la vie de l'entreprise. C'est la division Europe qui a repris le projet parce que les français étaient les plus avancés dans la démarche. C'était l'inverse de ce qui se passe habituellement où les projets descendent des directions vers les filiales »
<b>Adoptant</b>	« L'entreprise travaille en collaboration avec son fournisseur, nous avons des relations beaucoup plus proches que de simples relations client-fournisseur. C'est une collaboration complète bien que nous soyons une entreprise française indépendante et non une filiale. Chez le fournisseur au niveau Europe il a été décidé d'utiliser la méthode ABC pour établir un rapport ». « Ce n'est pas notre entreprise qui a fait une analyse pour dire "nous allons choisir la méthode ABC", c'est une volonté de toute l'équipe finance du fournisseur, en collaboration avec tous les managers financiers des dealers européens. La méthode ABC est ainsi utilisée actuellement par une grande partie des dealers européens »
<b>Adoptant</b>	« Le thème de la mode m'interpelle. Il suffit que telle société commence à faire cela pour que, derrière, tout le monde se mette à faire la même chose. Toutes les sociétés qui avaient des filiales aux Etats-Unis avaient fait de l'ABC »
<b>Adoptant</b>	« En 1996, l'organisme auquel nous sommes rattachés a repris à son compte notre méthode et l'a redéfinie. Les organismes comme le nôtre ont l'obligation de remonter les informations de chaque institution à la direction budgétaire qui en fait une consolidation nationale »

**Tableau A1.79 : Matrice descriptive du lien entre posture d'imitation et adoption de l'ABC  
ordonnée par catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Lien entre posture d'imitation et adoption de l'ABC</b>
<b>Professeur</b>	« L'effet d'imitation peut être un élément extrêmement fort mais en l'occurrence, là, il y a un effet de mode dans l'intérêt mais il n'y a pas eu d'effet de mode dans la diffusion, puisqu'il n'y a pas eu de diffusion ». « Dans la dernière période, c'est au contraire des démarches raisonnées avec des entreprises plutôt inquiètes, disant : "il n'y a pas trop de monde à l'avoir fait, nous on a vraiment un problème, est-ce que cela va résoudre notre problème ?". C'est vraiment l'interrogation sur eux et non pas "tient, le voisin l'a fait". D'ailleurs, celles qui l'ont fait et où ça marche ne communiquent absolument pas dessus parce que c'est devenu un avantage stratégique intéressant »
<b>Consultant</b>	« Je ne sais pas si on n'utilise pas du tout le terme ABC, mais moi j'utilise plutôt le terme "missions moyens activités ressources" auprès de mes clients. Il y a dans le secteur public une crainte d'être assimilé au secteur privé et une volonté de développer sa spécificité. Donc dans ce cadre-là on aime bien se différencier aussi en termes de terminologie. Peut-être aussi parce que les années 1980 et le début des années 1990 c'était l'ère du mimétisme avec le secteur privé et cela n'a pas donné tous les succès escomptés. Donc compte tenu de ce bilan mitigé après dès que l'on vient avec des concepts venus du privé on regarde cela avec une certaine prudence »
<b>Consultant</b>	« Les séminaires sont un très bon mode de diffusion, les entreprises s'y rencontrent et peuvent parler de leurs projets. Les entreprises ayant déjà adopté l'ABC jouent un rôle important dans le processus de diffusion à travers leurs témoignages et articles. Quand on voit des expériences dans des entreprises qui ont une activité comparable à la vôtre, on se dit "tient, si eux l'ont fait, nous aussi on va le faire", parfois ce sont des concurrents et on se dit qu'il faut qu'on le fasse aussi. Ca ça joue ». « Moi, quand j'étais dans mon entreprise [...] on leur disait "mais vous savez, on est dans un milieu très concurrentiel. Si on ne suit pas nos coûts, on va se faire 'bouffer' par un concurrent. Il faut savoir que l'un d'entre eux a déjà mis en place la méthode", et là ça percute tout de suite. Depuis que je travaille en cabinet, j'ai pu observer à nouveau ce phénomène. Dans le secteur des banques, moi j'assiste à beaucoup de séminaires et je vois des banquiers qui parlent entre eux de leurs modèles et je pense que c'est quelque chose qui pousse à mettre en place l'ABC. C'est un phénomène qui a une certaine influence, que ce soit des expériences chez des concurrents directs ou dans des entreprises ayant une activité à laquelle on peut s'assimiler »
<b>Adoptant</b>	« A ma connaissance nos concurrents n'utilisent pas l'ABC ou alors je ne suis pas au courant »

<b>Adoptant</b>	« Je pense que le fait que notre principal concurrent avait commencé à mettre en place l'ABC a joué dans la décision de notre entreprise de faire de même. Ce concurrent était souvent la vraie mesure de comparaison pour nous. Il y avait d'autres entreprises qui avaient également mis en œuvre l'ABC et je pense que cela a eu une influence sur la décision de la nôtre »
<b>Adoptant</b>	« Dans les banques de façon générale, on est en contact avec les consultants. [...] Chaque banque a ses habitudes, on se rencontre de temps en temps avec les consultants du marché en qui on a confiance, c'est-à-dire qui connaissent la banque, qui travaillent dans les banques, qui sont capables de nous dire "en ce moment on travaille dans telle banque ou dans telle industrie et voilà ce qu'on a mené comme projet, cela pourrait peut-être vous intéresser" ». « En 1995 dans le secteur bancaire, on n'en avait jamais entendu parler. On était les premiers en 1995 à se lancer là-dedans. A ma connaissance aucune banque n'utilisait la méthode ABC en 1995 »
<b>Adoptant</b>	« Avant nous il n'y a pas eu d'adoption de l'ABC dans le secteur public. Notre expérience a été suivie par des ministères, mais je ne sais pas s'il y a eu des suites derrière. Je sais que cela a inspiré certaines mairies qui ont parfois fait appel à nous pour des témoignages. On a surtout travaillé avec des entreprises du secteur public »
<b>Adoptant</b>	« Dans le domaine public, il n'y avait pas eu, à ma connaissance, d'expérience de mise en place de la méthode ABC avant la nôtre. Je crois que l'on a été les premiers à mettre en place l'ABC »
<b>Adoptant</b>	« L'autre constat que l'on a fait, c'est que nos concurrents n'utilisent pas l'ABC. [...] On est les seuls en Europe à utiliser l'ABC ». « Avant de commencer l'opération de mise en place de l'ABC ici en 1997, j'avais eu l'occasion de présenter la méthode au comité exécutif du groupe à Paris. Avec le président de la filiale à l'époque on a présenté la méthode au groupe. [...] Une autre branche s'est lancée à corps perdu dans l'ABC avec l'aide du même cabinet de conseil suite aux résultats de notre propre expérience ». « Même parmi nos plus gros concurrents, il n'y en a aucun qui utilise l'ABC »

**Tableau A1.80 : Matrice descriptive du lien entre caractéristiques organisationnelles et adoption de l'ABC  
ordonnée par caractéristiques et catégories d'acteurs interviewés**

<b>Personne interviewée</b>	<b>Lien entre caractéristiques organisationnelles et adoption de l'ABC</b>
<b>Taille</b>	
<b>Professeur</b>	« Enfin, ils avaient des ressources comptables extrêmement données et tendues, et dès que l'on met les personnes de ces ressources sur une méthode qui est expérimentale, qui n'est pas demandée par le contrôle de gestion central, ça ne leur semble pas essentiel »
<b>Professeur</b>	« Pour la méthode 2, on ne peut pas savoir. Je pense que c'est de l'ordre de 10 à 15% pour la totalité des entreprises. On en fait certainement beaucoup plus dans les grandes entreprises et beaucoup moins dans les PME »
<b>Professeur</b>	« En général dans ces cas de figure, ce sont des démarches qui sont vendues et développées par un extérieur, cela veut dire qu'il n'y a pas de ressources propres en interne capables de mener le projet et d'anticiper les impacts. [...] Il y a toujours des événements qui viennent perturber : l'euro, la refonte du système de gestion, le départ du contrôleur de gestion, une fusion, des trucs qui vont faire que le porteur de projet n'est plus là ou bien on lui donne une autre tâche si bien qu'il laisse en stand-by, il n'y a plus les ressources, autant de raisons qui font que cela s'étale sur plusieurs années »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Nous avons gagné un ensemble extrêmement hétéroclite de clients à la fois par les secteurs, la taille et l'intention d'application de la méthode »
<b>Consultant</b>	« Elle est plutôt mise en place dans les grandes entreprises que dans les PME »
<b>Consultant</b>	« Dans les grandes entreprises par contre il y a eu beaucoup plus d'expériences. A mon avis, la plupart des grands groupes ne l'ont pas mis en œuvre comme outil intégré, récurrent, etc., mais on fait soit des tests soit l'ont appliqué à des questions spécifiques [...]. Je ne crois pas qu'il y ait beaucoup de grandes entreprises où l'ABC fonctionne en tant que système récurrent »
<b>Consultant</b>	« [...] c'est vrai que quand on regarde le panel des entreprises ayant mis en place l'ABC on tombe sur tous les secteurs d'activité et sur toutes les tailles d'entreprise quasiment. Hormis les très petites, bien sûr ». « Je pense qu'il y a un gros taux de rejet. Ce n'est pas vraiment de rejet de la méthode, on ne dit pas que la méthode est mauvaise, mais c'est plutôt une absence de mobilisation derrière. [...] par contre, des entreprises qui abandonnent parce qu'elles ont mis beaucoup d'efforts dans le projet et qu'elles ne veulent pas dépenser de ressources supplémentaires, oui ». « Je dirais que ce sont des entreprises d'au moins 400 personnes et la plus grosse que je connaisse c'est 160000 personnes »

<b>Consultant</b>	« Je suis resté dans cette fonction jusqu'en 1996 pour développer et instrumenter l'ensemble des outils de gestion de cette institution qui "pèse" en gros dix milliards de francs »
<b>Consultant</b>	« La perception que j'ai c'est que probablement que les grandes entreprises et notamment les entreprises industrielles ont bien avancé sur le sujet [...] »
<b>Consultant</b>	« En fait il y a une multitude de projets dans les entreprises. Moi je dis souvent que mes concurrents ce n'est pas les consultants mais ce sont d'autres projets qui passent avant le projet ABC ». « Il faut sans doute distinguer la PME indépendante des groupes. Dans les groupes il y a souvent un contrôle de gestion central qui réfléchit et qui diffuse de l'ABC à partir d'un site pilote dans tout le groupe [...]. Dans ces cas-là même une petite unité va recevoir une impulsion de la part du groupe. Dans la PME indépendante, faute de compétence, on n'a jamais entendu parler de l'ABC »
<b>Adoptant</b>	« Je ne sais pas comment les pionniers ont connu l'ABC, mais quand vous êtes depuis des années dans l'environnement d'une grande entreprise américaine on est dans des circuits d'information et de communication. On n'est pas dans un environnement franco-français ». « Pour une entreprise de 250 personnes on ne fait pas de l'ABC. L'ABC est une méthode pour les grandes et moyennes entreprises. Il faut au moins avoir 500 personnes pour faire de l'ABC sinon c'est trop lourd et trop détaillé »
<b>Adoptant</b>	« L'effectif total de l'entreprise est de 1700 personnes pour un chiffre d'affaires de 4,5 milliards de francs »
<b>Adoptant</b>	« J'insisterais juste sur le fait que c'est réalisable, quelle que soit la taille de l'entreprise »
<b>Adoptant</b>	« Il y a aussi un manque de volonté de la part des entreprises de se dire qu'il faut faire du réengineering des façons de procéder. C'est lourd de conséquences et c'est coûteux, et les gens ne sont pas prêts à franchir le pas. Les gens ont très peu de temps et de moyens disponibles pour un véritable changement en profondeur »
<b>Adoptant</b>	« Il y avait un millier d'employés »
<b><i>Concurrence de l'environnement</i></b>	
<b>Professeur</b>	« Le point de départ est toujours stratégique : soit des entreprises du secteur public qui étaient en situation de monopole et qui progressivement doivent faire face à la déréglementation, et sont confrontées à une multitude de questions (gains de performance, tarification concurrentielle, gestion du portefeuille de produits et services) qui exigent une instrumentation de gestion performante, soit d'autres industries (automobile, par exemple), confrontées à des nécessités de changement importantes (renouvellement accéléré des gammes de produits, offre beaucoup plus diversifiée et personnalisée, internationalisation, intégrations ou désintégrations logistiques, segmentation en centres de profit, externalisation, partenariats dans la chaîne de valeur, dématérialisation et passage d'une industrie manufacturière à une industrie de service, etc.) »



<b>Professeur</b>	« C'était un contexte de lutte en termes de part de marché, de prestations et de prix, et l'entreprise ne voulait pas trop lâcher la bride aux commerciaux pour essayer de restaurer sa rentabilité »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Par contre, si l'on prend toujours cette même entreprise, des activités qui sont plus tendues en termes de marge ou plus concurrentielles comme les boissons sont plus concernées par une démarche comme l'ABC ». « Il faut voir que l'ABC s'adresse à des entreprises pour lesquelles les marges opérationnelles moyennes sont faibles et qui évoluent dans des secteurs fortement concurrentiels »
<b>Editeur de logiciels</b>	« Je n'étais pas là à l'époque, mais je pense que les raisons fondamentales sont dues tant à l'internationalisation croissante des sociétés françaises, à l'augmentation et la diversité des structures de coûts indirects (coûts de développement de nouveaux canaux de distribution, coûts d'acquisition de clients, etc.), à l'intensification de la concurrence sur tous les secteurs, qu'à la mise au point de normes internationales, de directives européennes ou de normes françaises (comme dans le secteur bancaire avec le règlement CRBF 97-02) »
<b>Consultant</b>	« Je dirais que ce sont des entreprises d'au moins 400 personnes et la plus grosse que je connaisse c'est 160000 personnes. [...] En général, les entreprises qui mettent en place l'ABC évoluent dans des secteurs concurrentiels, et dans des contextes de changement : fusion, acquisition, changement de stratégie (l'entreprise va vers de nouveaux marchés) »
<b>Adoptant</b>	« L'ABC était un moyen de bien connaître nos marges alors que les constructeurs automobiles nous mettaient de plus en plus de pression sur le prix des pièces »
<b>Coûts indirects</b>	
<b>Editeur de logiciels</b>	« [...] je pense que les raisons fondamentales sont dues tant à l'internationalisation croissante des sociétés françaises, à l'augmentation et la diversité des structures de coûts indirects (coûts de développement de nouveaux canaux de distribution, coûts d'acquisition de clients, etc.) [...] »
<b>Consultant</b>	« Pour moi cette formation m'a vraiment permis de voir que tout le monde n'est pas concerné et qu'il fallait aller en priorité vers les entreprises qui ont des charges indirectes et les entreprises très complexes »
<b>Adoptant</b>	« L'ABC, je l'appliquerai si les coûts fonctionnels représentent au moins 50% des coûts totaux. En deçà, chaque méthode a ses avantages et inconvénients »
<b>Adoptant</b>	« Le deuxième souci vient du fait que l'on a un taux de frais de structure relativement élevé. On avait un taux de frais indirects de l'ordre de 35% »

**Tableau A1.81 : Matrice descriptive de l'utilisation des différents canaux de communication par les acteurs ayant été ou étant adoptant ordonnée par types de canaux et catégories d'acteurs interviewés**

Personne interviewée	Utilisation des différents canaux de communication
<i>Revue académiques</i>	
<b>Professeur</b>	« Donc je me suis mis à lire sur le sujet et je suis tombé sur les articles de R. Kaplan qui dataient de 1981 [...]. Ces articles m'ont beaucoup intéressé, R. Kaplan promouvait l'idée que la mise en place de l'ABC était un moyen de résoudre le problème »
<b>Adoptant</b>	« J'ai trouvé intéressants les articles des premiers professeurs qui ont écrit sur l'ABC en France parce que cela répondait à des questionnements que l'on avait en interne. Je trouvais une matière pour étayer mes propos à l'intérieur de ma propre entreprise »
<b>Adoptant</b>	« Je crois que c'est tout à fait par hasard [que j'ai découvert l'ABC]. A l'époque, j'étais abonné à la Revue Française de Gestion et j'ai lu un article sur la méthode ABC. Cela m'a paru pas mal et j'ai cherché de la documentation sur le sujet »
<i>Ouvrages</i>	
<b>Professeur</b>	« On m'a signalé à l'époque que R. Kaplan avait écrit un livre avec H. T. Johnson que je me suis procuré »
<b>Adoptant</b>	« Je dirais que la méthode ABC, il y avait les livres de P. Lorino à l'époque qui essayait de faire sortir cela »
<b>Adoptant</b>	« J'ai pris connaissance de l'ABC à travers mes rapports privilégiés avec un professeur [...]. J'ai également lu sur le sujet »
<b>Adoptant</b>	« Un peu plus tard j'ai trouvé un livre qui commençait à être un petit peu pratique sur la méthode, celui de P. Lorino, <i>Le contrôle de gestion stratégique</i> . C'est le meilleur livre que j'ai trouvé sur l'ABC. C'est après avoir lu ce livre qu'on a commencé sérieusement à faire des choses concrètes »
<i>Conférences académiques et professionnelles</i>	
<b>Consultant</b>	« C'est à partir de là, au début des années 1990, que j'ai commencé à m'intéresser à la méthode ABC. J'ai notamment assisté à une conférence de R. Kaplan à Rome et j'ai suivi un séminaire sur la méthode »

<b>Consultant</b>	« La méthode ABC, je l'ai rencontrée à travers des conférences »
<b>Adoptant</b>	« J'ai pris connaissance de l'ABC à travers mes rapports privilégiés avec un professeur. J'échangeais beaucoup avec lui sur les modèles de gestion dans le monde industriel, dans le cadre [...] des conférences qu'il animait tous les trimestres »
<b><i>Séminaires de formation professionnelle</i></b>	
<b>Consultant</b>	« C'est à partir de là, au début des années 1990, que j'ai commencé à m'intéresser à la méthode ABC. J'ai notamment assisté à une conférence de R. Kaplan à Rome et j'ai suivi un séminaire sur la méthode »
<b>Adoptant</b>	« J'avais assisté à une première formation en 1995, à Paris, organisée par un organisme de formation professionnelle »
<b><i>Discussions interpersonnelles</i></b>	
<b>Adoptant</b>	« Donc en fait j'ai entendu parler de la méthode ABC par un cabinet de conseil ». « Dans les banques de façon générale, on est en contact avec les consultants. C'est une méthode de travail assez efficace, on se rencontre de temps à temps. Chaque banque a ses habitudes, on se rencontre de temps en temps avec les consultants du marché en qui on a confiance, c'est-à-dire qui connaissent la banque, qui travaillent dans les banques, qui sont capables de nous dire "en ce moment on travaille dans telle banque ou dans telle industrie et voilà ce qu'on a mené comme projet, cela pourrait peut-être vous intéresser" »
<b>Adoptant</b>	« Deuxièmement, j'en avais discuté avec un professeur qui est très branché ABC, qui m'avait dit que cela valait le coût probablement d'essayer de mener une démarche ABC au sein de mon organisme ». « J'ai pris connaissance de l'ABC à travers mes rapports privilégiés avec ce professeur. J'échangeais beaucoup avec lui [...] »

**ANNEXE 2**

**ANNEXE À L'ENQUÊTE  
PAR QUESTIONNAIRES**

## ANNEXE 2.1 : QUESTIONNAIRE DIFFUSION

**Q1.** Votre entreprise utilise-t-elle un système de comptabilité par activités (ABC) ?

Oui

Non, → veuillez passer directement à la question 6

**Q2.** Depuis combien de temps, période de mise en place incluse, un tel système est-il utilisé ?

.....ans

**Q3.** A quel niveau de responsabilité ce système est-il utilisé ? (*plusieurs réponses possibles*)

Comptabilité/Contrôle de gestion Groupe (siège)

Unité(s) opérationnelle(s) ...la(es)quelle(s) ? .....

Filiale(s) ...la(es)quelle(s) ? .....

**Q4.** Actuellement, quelle est la place occupée par le système de comptabilité par activités ?

Il a pris la place de l'ancien système de comptabilité analytique

Il est utilisé en complément du système de comptabilité analytique traditionnelle

**Q5.** Globalement, pensez-vous que l'utilisation du système ABC pour le calcul et l'analyse des coûts dans votre entreprise est :

Très faible Très élevée

1      2      3      4      5

**Q6.** Votre entreprise n'utilise pas l'ABC, quel est le statut de cette méthode par rapport à votre entreprise ? (*une seule réponse possible*)

Les principes de l'ABC ne sont pas bien connus

L'utilisation de l'ABC n'a pas encore été envisagée

L'utilisation de l'ABC est en train d'être envisagée

L'utilisation de l'ABC a été envisagée mais elle a finalement été rejetée

L'ABC a été utilisée puis abandonnée

**Q7.** Pour quelle(s) raison(s) l'ABC n'est pas utilisée par votre entreprise ?

*(plusieurs réponses possibles)*

L'ABC n'est pas adaptée aux caractéristiques de notre entreprise

Nous sommes satisfaits de notre système actuel de calcul et d'analyse des coûts

Le coût en est trop excessif

La mise en œuvre ou l'utilisation en est trop complexe

L'avantage d'un tel système est négligeable

Autre(s) raison(s), précisez : .....

## ANNEXE 2.2 : QUESTIONNAIRE ADOPTION

### ENVOYÉ AUX ENTREPRISES AYANT ADOPTÉ L'ABC

**Q0.** Le terme « entreprise » est utilisé tout au long de ce questionnaire pour désigner la structure au sein de laquelle vous exercez vos responsabilités. Pour vous, s'agit-il ?

*(cocher la réponse correspondante)*

- D'un groupe
- D'une filiale
- D'une entreprise indépendante
- D'une division *laquelle ?* .....
- Autre, *précisez :* .....

*I. Les questions 1 à 7 portent sur le contexte et les modalités de mise en place de la méthode ABC dans votre entreprise.*

**Q1.** Quelles circonstances ont favorisé l'introduction de l'ABC au sein de votre entreprise ?  
*(plusieurs réponses possibles)*

- Adhésion à des groupes de réflexion en management (CAM-I, Ecosip, etc.)
- Influence d'autres entreprises ayant déjà exploré cette voie
- Proposition par une société de conseil
- Incitation venant du groupe auquel est rattachée votre entreprise
- Contexte interne (prise de conscience des avantages de l'ABC, lectures, etc.)
- Autre *précisez :* .....

**Q2.** Au sein de l'entreprise, quelles sont les personnes qui ont pris part à la décision finale d'adopter un système de type ABC ?  
*(plusieurs réponses possibles)*

- Directeur Général/PDG
- Directeur Financier/DAF
- Directeur du Contrôle de Gestion/Contrôleur(s) de gestion
- Directeur(s) opérationnel(s) *lesquels ?* .....
- Autre *précisez :* .....

**Q3.** D'après vous, au moment de prendre la décision de mettre en place un tel système, comment les différents aspects de la méthode ABC ci-dessous étaient-ils perçus en moyenne par l'ensemble de ces personnes ? (entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)

	Très faible					Très élevé(e)				
- Avantage relatif de la méthode par rapport à l'ancien système de calcul et d'analyse des coûts	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Compatibilité de la méthode avec les spécificités de l'entreprise (activités, produits, structure des coûts)	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Complexité de mise en place et d'utilisation	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					

**Q4.** Quels ont été les acteurs de la mise en place du système ?

- O - Personnel interne      *Lesquels ?* .....
- .....
- O - Acteurs externes      *Lesquels ?* .....
- .....
- .....

**Q5.** Lors de la phase de découverte des principes de la comptabilité par activités, quel fut le degré d'utilisation des différentes sources d'information sur l'ABC listées ci-dessous ? (entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)

	<i>Degré d'utilisation</i> : Très faible					Très élevé				
- Revues professionnelles (Echanges, RFC)	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Revues académiques (RFG, etc.)	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Presse en kiosque/librairie (Les Echos, etc.)	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Ouvrages de gestion sur le sujet	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Conférences, colloques, séminaires	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Discussions avec des consultants	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Discussions informelles avec des cadres/ /dirigeants d'autres entreprises	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					
- Autres (précisez) : .....	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>					

**Q6.** Lors de la phase correspondant à la décision de mettre en place un système de comptabilité par activités, quelle fut le degré d'utilisation des différentes sources d'information sur l'ABC listées ci-dessous ?

(entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)

	<i>Degré d'utilisation</i> : Très faible					Très élevé
- Revues professionnelles (Echanges, RFC)	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Revues académiques (RFG, etc.)	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Presse en kiosque/librairie (Les Echos, etc.)	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Ouvrages de gestion sur le sujet	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Conférences, colloques, séminaires	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Discussions avec des consultants	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Discussions informelles avec des cadres/ /dirigeants d'autres entreprises	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
- Autres (précisez) : .....	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	

*II. Les questions 7 à 15 concernent certaines caractéristiques de votre entreprise. Leur importance est capitale dans l'optique de nos recherches. Les réponses à ces questions ne nous intéressent qu'en relation avec celles fournies ci-dessus et non en tant que telles.*

**Q7.** Parmi la liste des objectifs stratégiques ci-dessous, quel est le degré d'importance accordé par votre entreprise à chacun d'entre eux ?

(entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)

	<i>Degré d'importance</i> : Très faible					Très élevé
1- Augmentation des parts de marché	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
2- Amélioration de la qualité des produits/services	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
3- Réduction des coûts	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
4- Amélioration de la qualité de service aux clients	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
5- Elargissement de la gamme de produits/services	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	
6- Baisse des prix de vente/tarifs	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	



**Q8.** Laquelle des quatre descriptions ci-dessous correspond le mieux à la stratégie de votre entreprise, par comparaison à ses concurrents directs ?

*(une seule réponse possible, il n'y a pas de bonne ou de mauvaise réponse en soi)*

O- maintien des positions - marchés relativement stables - gamme de produits restreinte - prix inférieurs à la moyenne - niveaux de service et de qualité élevés.

O- pas d'orientation produit/marché bien définie - réponses aux pressions de l'environnement - prise de risques limitée en termes d'innovation - réactivité.

O- entrées sur de nouveaux marchés - lancement régulier de nouveaux produits - recherche permanente de nouvelles opportunités - maintien non prioritaire des positions établies.

O- maintien d'une ligne de produit stable et réduite - suivi des développements les plus prometteurs du secteur - observation de près des actions des concurrents.

**Q9.** Afin de recueillir de l'information sur son environnement, l'entreprise :

*(entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)*

	Rarement				Souvent
- S'informe de l'opinion de ses clients	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
- Scrute les actions de ses concurrents	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
- Etablit des prévisions (ventes, etc.)	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
- Commande des études de marché spécifiques	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>

**Q10.** En général, sur les principaux marchés de l'entreprise :

	Très faible				Très élevé(e)
1- le nombre de concurrents est	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
2- le degré de prévisibilité de l'évolution des exigences des clients est	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
3- les produits/services proposés deviennent obsolètes à un rythme	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
4- le degré de prévisibilité de l'évolution de la stratégie des concurrents est	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
5- la difficulté pour obtenir de nouvelles parts de marché est	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>
6- l'intensité de la concurrence est	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>

7- les technologies de production changent à un rythme 1 2 3 4 5

8- le degré de prévisibilité de l'évolution de l'intensité de la concurrence est 1 2 3 4 5

9- les exigences des clients changent à un rythme 1 2 3 4 5

**Q11.** Selon vous, quel est le niveau global d'implication de l'entreprise dans la vie de son principal secteur d'activité (salons, foires, comités de réflexion, instances régulatrices ou de consultation, associations professionnelles, etc.) ? (*entourer la réponse correspondante*)

	Très faible			Très élevé	
Niveau d'implication	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>

**Q12.** Globalement, quelle est la part des coûts indirects aux produits/services dans le total des coûts supportés par l'entreprise? (*cocher la réponse correspondante*)

de 0 à 10%    de 11 à 20%    de 21 à 30%    de 31 à 50%    plus de 50%

**Q13.** Pour l'année 1999, quel était le nombre de personnes employées par l'entreprise ? (*cocher la réponse correspondante*)

moins de 100    de 100 à 499    de 500 à 999    de 1000 à 4999    5000 et +

**Q14.** Pour l'année 1999, quel était en millions de francs le chiffre d'affaires réalisé par l'entreprise ? (*cocher la réponse correspondante*)

moins de 100    de 100 à 499    de 500 à 999    de 1000 à 4999    5000 et +

*III. Les questions 15 à 19 concernent plus particulièrement la personne répondant à ce questionnaire.*

**Q15.** Depuis combien de temps êtes vous dans l'entreprise ?

.....ans

**Q16.** Quel est l'intitulé de la fonction que vous occupez ?

.....

**Q17.** Depuis combien de temps occupez-vous cette fonction au sein de votre entreprise ?

.....ans

**Q18.** Avez-vous participé à la décision de mettre en œuvre l'ABC dans votre entreprise (si cette décision a été prise) ?

Oui

Non

**Q19.** Personnellement, quel est votre degré de connaissance des principes de l'ABC ?

Faible

Assez faible

Moyen

Assez élevé

Elevé

*Enfin, avez-vous des remarques à nous adresser ?*

---

---

---

---

C'est la fin de ce questionnaire. Nous vous remercions du temps que vous y avez consacré. Merci de le renvoyer par fax ou courrier à l'adresse suivante :

Simon Alcouffe  
DOCTORAT HEC  
GROUPE HEC  
1, rue de la Libération  
78351 Jouy-en-Josas Cedex  
FAX : 01 39 67 70 86

## ANNEXE 2.3 : QUESTIONNAIRE ADOPTION

### ENVOYÉ AUX ENTREPRISES N'AYANT PAS ADOPTÉ L'ABC

La question Q0 est identique à la question Q0 du questionnaire adoption envoyé aux entreprises ayant adopté l'ABC.

*I. Les questions 1 à 7 portent sur la position de votre entreprise vis-à-vis de la comptabilité par activités (méthode ABC).*

**Q1.** Selon vous, quel est le degré de connaissance global des principes de la méthode ABC parmi les principaux responsables de votre entreprise ? *(entourer la réponse correspondante)*

	Très faible				Très élevé
Degré de connaissance global	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>

**Q2.** Comment les différents aspects de la méthode ABC ci-dessous sont-ils perçus par la direction de votre entreprise ? *(entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)*

	Très faible				Très élevé(e)
- Avantage relatif de la méthode par rapport au système actuel de calcul et d'analyse des coûts	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>
- Compatibilité de la méthode avec les spécificités de l'entreprise (activités, produits, structure des coûts)	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>
- Complexité de mise en place et d'utilisation	<u>1</u>	2	3	4	<u>5</u>

La question Q3 est identique à la question Q5 du questionnaire adoption envoyé aux entreprises ayant adopté l'ABC.

**→ Si votre entreprise n'a jamais envisagé de mettre en place un système de type ABC, veuillez passer directement à la question 6.**

**Q4.** Lors de la phase correspondant à la décision de ne pas mettre en place un système de comptabilité par activités, quelle fut le degré d'utilisation des différentes sources d'information sur l'ABC listées ci-dessous ?

(entourer la réponse correspondante pour chaque ligne)

	<i>Degré d'utilisation</i> : Très faible					Très élevé
- Revues professionnelles (Echanges, RFC)	1	2	3	4	5	
- Revues académiques (RFG, etc.)	1	2	3	4	5	
- Presse en kiosque/librairie (Les Echos, etc.)	1	2	3	4	5	
- Ouvrages de gestion sur le sujet	1	2	3	4	5	
- Conférences, colloques, séminaires	1	2	3	4	5	
- Discussions avec des consultants	1	2	3	4	5	
- Discussions informelles avec des cadres/ /dirigeants d'autres entreprises	1	2	3	4	5	
- Autres (précisez) : .....	1	2	3	4	5	

**Q5.** Si l'on considère que la mise au point d'un système de type ABC peut se décomposer en trois étapes : identification des activités, des inducteurs/générateurs de coûts, imputation des coûts aux activités. Jusqu'où êtes-vous allé dans votre réflexion sur la mise en place d'un tel système ? (une seule réponse possible)

- Identification des activités uniquement
- Identification des activités et inducteurs de coûts
- Mise au point du système complet sans jamais l'utiliser
- Utilisation du système puis abandon après une courte période

La suite du questionnaire (questions Q6 à Q16 et Q18) est identique aux parties deux et trois du questionnaire adoption envoyé aux entreprises ayant adopté l'ABC (questions Q7 à Q17 et Q19) hormis la question Q17 qui est la suivante :

**Q17.** Avez-vous participé à la décision de ne pas mettre en œuvre l'ABC dans votre entreprise (si cette décision a été prise) ?

- Oui                       Non

## ANNEXE 2.4 : COMPOSITION DE LA POPULATION ET DES ÉCHANTILLONS DU QUESTIONNAIRE DIFFUSION

### *Population de référence*

*Tableau A2.1 : Répartition par secteur d'activité de la population de référence*

	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>1. Population totale Kompass</b>	50400 <i>(72%)</i>	10500 <i>(15%)</i>	9500 <i>(13%)</i>	70400 <i>(100%)</i>
<b>2. Population maximum dont le CA et l'effectif sont renseignés</b>	39400 <i>(78%)</i>	7100 <i>(14%)</i>	4200 <i>(8%)</i>	50700 <i>(100%)</i>
<b>3. Population dont le CA est supérieur à 20 MF</b>	20700 <i>(78%)</i>	3700 <i>(14%)</i>	2300 <i>(8%)</i>	26700 <i>(100%)</i>
<b>4. Population dont l'effectif est supérieur à 20 personnes</b>	13200 <i>(69%)</i>	4300 <i>(23%)</i>	1600 <i>(8%)</i>	19100 <i>(100%)</i>
<b>5. Population maximum dont le CA et l'effectif sont supérieurs à 20 MF/personnes</b>	13200 <i>(71%)</i>	3700 <i>(20%)</i>	1600 <i>(9%)</i>	18500 <i>(100%)</i>

**Population « totale »**

**Tableau A2.2 : Estimation de la répartition C.A./secteur d'activité  
de la population « totale »**

<b>C.A.<sup>33</sup></b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	9636 (73%)	2697 (72,9%)	946 (59,1%)	13279 (71,8%)
<b>100-499</b> (%)	2864 (21,7%)	777 (21%)	420 (26,3%)	4061 (22%)
<b>500-999</b> (%)	383 (2,9%)	96 (2,6%)	98 (6,1%)	577 (3,1%)
<b>1000-4999</b> (%)	277 (2,1%)	104 (2,8%)	118 (7,4%)	499 (2,7%)
<b>5000 et +</b> (%)	40 (0,3%)	26 (0,7%)	18 (1,1%)	84 (0,5%)
<b>Total</b> (%)	13200 (100%)	3700 (100%)	1600 (100%)	18500 (100%)

**Tableau A2.3 : Estimation de la répartition effectif/secteur d'activité  
de la population « totale »**

<b>Effectif<sup>34</sup></b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	8936 (67,7%)	2283 (61,7%)	937 (58,6%)	12156 (67,5%)
<b>100-499</b> (%)	3208 (24,3%)	1021 (27,6%)	397 (24,8%)	4626 (25%)
<b>500-999</b> (%)	528 (4%)	178 (4,8%)	98 (6,1%)	803 (4,3%)
<b>1000-4999</b> (%)	449 (3,4%)	185 (5%)	112 (7%)	746 (4%)
<b>5000 et +</b> (%)	79 (0,6%)	33 (0,9%)	56 (3,5%)	169 (0,9%)
<b>Total</b> (%)	13200 (100%)	3700 (100%)	1600 (100%)	18500 (100%)

<sup>33</sup> Le C.A. est exprimé en millions de francs dans la suite de cette annexe.

<sup>34</sup> L'effectif est exprimé en nombre d'employés dans la suite de cette annexe.

*Population des « grandes » entreprises*

**Tableau A2.4 : Répartition C.A./secteur d'activité  
de la population des « grandes » entreprises**

<b>C.A.</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>500-999</b> (%)	383 (54,7%)	96 (42,6%)	98 (41,8%)	577 (49,7%)
<b>1000-4999</b> (%)	277 (39,6%)	104 (45,9%)	118 (50,7%)	499 (43%)
<b>5000 et +</b> (%)	40 (5,7%)	26 (11,5%)	18 (7,5%)	84 (7,2%)
<b>Total</b> (%)	700 (100%)	226 (100%)	234 (100%)	1160 (100%)

**Tableau A2.5 : Répartition effectif/secteur d'activité  
de la population des « grandes » entreprises**

<b>Effectif</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>500-999</b> (%)	528 (50%)	178 (44,9%)	98 (36,7%)	803 (46,8%)
<b>1000-4999</b> (%)	449 (42,5%)	185 (46,7%)	112 (42,2%)	746 (43,4%)
<b>5000 et +</b> (%)	79 (7,5%)	33 (8,4%)	56 (21,1%)	169 (9,8%)
<b>Total</b> (%)	1056 (100%)	396 (100%)	266 (100%)	1718 (100%)



*Premier échantillon*

**Tableau A2.6 : Répartition C.A./secteur d'activité  
du premier échantillon du questionnaire diffusion**

<b>C.A.</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	269 (72,5%)	60 (72,3%)	27 (58,7%)	356 (71,2%)
<b>100-499</b> (%)	80 (21,6%)	18 (21,7%)	12 (26,1%)	110 (22%)
<b>500-999</b> (%)	11 (3%)	2 (2,4%)	3 (6,5%)	16 (3,2%)
<b>1000-4999</b> (%)	9 (2,4%)	2 (2,4%)	3 (6,5%)	14 (2,8%)
<b>5000 et +</b> (%)	2 (0,5%)	1 (1,2%)	1 (2,2%)	4 (0,8%)
<b>Total</b> (%)	371 (100%)	83 (100%)	46 (100%)	500 (100%)

**Tableau A2.7 : Répartition effectif/secteur d'activité  
du premier échantillon du questionnaire diffusion**

<b>Effectif</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	255 (68,7%)	52 (62,7%)	27 (58,7%)	334 (66,8%)
<b>100-499</b> (%)	90 (24,3%)	22 (26,5%)	12 (26,1%)	124 (24,8%)
<b>500-999</b> (%)	14 (3,8%)	4 (4,8%)	3 (6,5%)	21 (4,2%)
<b>1000-4999</b> (%)	11 (3%)	4 (4,8%)	3 (6,5%)	18 (3,6%)
<b>5000 et +</b> (%)	1 (0,3%)	1 (1,2%)	1 (2,2%)	3 (0,6%)
<b>Total</b> (%)	371 (100%)	83 (100%)	46 (100%)	500 (100%)

## *Second échantillon*

**Tableau A2.8 : Répartition C.A./secteur d'activité  
du second échantillon du questionnaire diffusion**

<b>C.A.</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>500-999</b> (%)	162 (54%)	42 (42%)	42 (42%)	246 (49,2%)
<b>1000-4999</b> (%)	120 (40%)	45 (45%)	50 (50%)	215 (43%)
<b>5000 et +</b> (%)	18 (6%)	13 (13%)	8 (8%)	39 (7,8%)
<b>Total</b> (%)	300 (100%)	100 (100%)	100 (100%)	500 (100%)

**Tableau A2.9 : Répartition effectif/secteur d'activité  
du second échantillon du questionnaire diffusion**

<b>Effectif</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>500-999</b> (%)	150 (50%)	45 (45%)	37 (37%)	232 (46,4%)
<b>1000-4999</b> (%)	128 (43%)	47 (47%)	42 (42%)	217 (43,4%)
<b>5000 et +</b> (%)	22 (7%)	8 (8%)	21 (21%)	51 (10,2%)
<b>Total</b> (%)	300 (100%)	100 (100%)	100 (100%)	500 (100%)

*Ensemble premier et second échantillons*

**Tableau A2.10 : Répartition C.A./secteur d'activité  
du premier et du second échantillons du questionnaire diffusion**

<b>C.A.</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	269 (40,1%)	60 (32,8%)	27 (18,5%)	356 (35,6%)
<b>100-499</b> (%)	80 (11,9%)	18 (9,8%)	12 (8,2%)	110 (11%)
<b>500-999</b> (%)	173 (25,8%)	44 (24%)	45 (30,8%)	262 (26,2%)
<b>1000-4999</b> (%)	129 (19,2%)	47 (25,7%)	53 (36,3%)	229 (22,9%)
<b>5000 et +</b> (%)	20 (3%)	14 (7,7%)	9 (6,2%)	43 (4,3%)
<b>Total</b> (%)	671 (100%)	183 (100%)	146 (100%)	1000 (100%)

**Tableau A2.11 : Répartition effectif/secteur d'activité  
du premier et du second échantillons du questionnaire diffusion**

<b>Effectif</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	255 (38%)	52 (28,4%)	27 (18,5%)	334 (33,4%)
<b>100-499</b> (%)	90 (13,4%)	22 (12%)	12 (8,2%)	124 (12,4%)
<b>500-999</b> (%)	164 (24,4%)	49 (26,8%)	40 (27,4%)	253 (25,3%)
<b>1000-4999</b> (%)	139 (20,7%)	51 (27,9%)	45 (30,8%)	235 (23,5%)
<b>5000 et +</b> (%)	23 (3,4%)	9 (4,9%)	22 (15,1%)	54 (5,4%)
<b>Total</b> (%)	671 (100%)	183 (100%)	146 (100%)	1000 (100%)

## ANNEXE 2.5 : DONNÉES ISSUES DES RÉPONSES AU QUESTIONNAIRE DIFFUSION

*Répondants du premier échantillon*

*Tableau A2.12 : Répartition C.A./secteur d'activité  
des répondants au questionnaire diffusion du premier échantillon  
(base de données Kompass)*

C.A.	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>20-99</b> (%)	73 (64%)	11 (40,7%)	6 (54,5%)	90 (59,1%)
<b>100-499</b> (%)	33 (28,9%)	13 (48,1%)	2 (18,2%)	48 (31,6%)
<b>500-999</b> (%)	4 (3,5%)	3 (11,1%)	1 (9,1%)	8 (5,3%)
<b>1000-4999</b> (%)	4 (3,5%)	0 (0%)	1 (9,1%)	5 (3,3%)
<b>5000 et +</b> (%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (9,1%)	1 (0,7%)
<b>Total</b> (%)	114 (100%)	27 (100%)	11 (100%)	152 (100%)

**Tableau A2.13 : Répartition effectif/secteur d'activité des répondants au questionnaire diffusion du premier échantillon (base de données Kompass)**

Effectif	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>20-99</b> (%)	80 (70,2%)	19 (70,4%)	6 (54,5%)	105 (69,1%)
<b>100-499</b> (%)	29 (25,4%)	8 (29,6%)	2 (18,2%)	39 (25,7%)
<b>500-999</b> (%)	2 (1,8%)	0 (0%)	1 (9,1%)	3 (2%)
<b>1000-4999</b> (%)	3 (2,6%)	0 (0%)	1 (9,1%)	4 (2,6%)
<b>5000 et +</b> (%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (9,1%)	1 (0,7%)
<b>Total</b> (%)	114 (100%)	27 (100%)	11 (100%)	152 (100%)

**Tableau A2.14 : Statut pris par l'ABC parmi les répondants au questionnaire diffusion du premier échantillon (DQ1<sup>35</sup> et DQ6)**

Statut de l'ABC	Nbre d'individus	%
<b>1. Non connue</b>	74	48,7%
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	31	20,4%
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	11	7,2%
<b>4. Adoptée</b>	14	9,2%
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	22	14,5%
<b>5. Abandonnée</b>	0	0%
<b>Total</b>	<b>152</b>	<b>100%</b>

<sup>35</sup> DQX = indique que les données sont issues des réponses à la question n°X du questionnaire diffusion.

**Tableau A2.15 : Date d'adoption de l'ABC par les répondants au questionnaire diffusion du premier échantillon ayant adopté l'ABC (DQ2)**

	Date d'adoption								Total
	1987	1988	1990	1995	1996	1997	1998	1999	
<b>Nombre d'individus</b>	1	1	1	2	2	2	3	2	<b>14</b>

**Répondants du second échantillon**

**Tableau A2.16 : Répartition C.A./secteur d'activité des répondants au questionnaire diffusion du second échantillon (base de données Kompass)**

C.A.	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>500-999</b>	37	7	6	50
<b>(%)</b>	<i>(44,6%)</i>	<i>(36,8%)</i>	<i>(31,6%)</i>	<i>(41,3%)</i>
<b>1000-4999</b>	36	8	8	52
<b>(%)</b>	<i>(43,4%)</i>	<i>(42,1%)</i>	<i>(42,1%)</i>	<i>(43%)</i>
<b>5000 et +</b>	10	4	5	19
<b>(%)</b>	<i>(12%)</i>	<i>(21,1%)</i>	<i>(26,3%)</i>	<i>(15,7%)</i>
<b>Total</b>	83	19	19	121
<b>(%)</b>	<i>(100%)</i>	<i>(100%)</i>	<i>(100%)</i>	<i>(100%)</i>

**Tableau A2.17 : Répartition effectif/secteur d'activité des répondants au questionnaire diffusion du second échantillon (base de données Kompas)**

Effectif	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>500-999</b> (%)	54 (65,1%)	8 (42,1%)	7 (36,8%)	69 (57%)
<b>1000-4999</b> (%)	23 (27,7%)	8 (42,1%)	10 (52,6%)	41 (33,9%)
<b>5000 et +</b> (%)	6 (7,2%)	3 (15,8%)	2 (10,5%)	11 (9,1%)
<b>Total</b> (%)	83 (100%)	19 (100%)	19 (100%)	121 (100%)

**Tableau A2.18 : Statut pris par l'ABC parmi les répondants au questionnaire diffusion du second échantillon (DQ1 et DQ6)**

Statut de l'ABC	Nbre d'individus	%
<b>1. Non connue</b>	12	9,9%
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	26	21,5%
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	11	9,1%
<b>4. Adoptée</b>	31	25,6%
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	39	32,2%
<b>5. Abandonnée</b>	2	1,7%
<b>Total</b>	<b>121</b>	<b>100%</b>

**Tableau A2.19 : Date d'adoption de l'ABC par les répondants au questionnaire diffusion du second échantillon ayant adopté l'ABC (DQ2)**

	Date d'adoption						Total
	1988	1989	1990	1991	1992	1993	
<b>Nombre d'individus</b>	2	1	3	1	2	1	
	Date d'adoption						Total
	1994	1995	1996	1997	1998	1999	
<b>Nombre d'individus</b>	3	3	2	7	3	3	<b>31</b>

*Ensemble des répondants*

**Tableau A2.20 : Répartition C.A./secteur d'activité de l'ensemble des répondants au questionnaire diffusion (base de données Kompass)**

C.A.	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>20-99</b>	73	11	6	90
(%)	(37,1%)	(23,9%)	(20%)	(33%)
<b>100-499</b>	33	13	2	48
(%)	(16,8%)	(28,3%)	(6,7%)	(17,6%)
<b>500-999</b>	41	10	7	58
(%)	(20,8%)	(21,7%)	(23,3%)	(21,2%)
<b>1000-4999</b>	40	8	9	57
(%)	(20,3%)	(17,4%)	(30%)	(20,9%)
<b>5000 et +</b>	10	4	6	20
(%)	(5,1%)	(8,7%)	(20%)	(7,3%)
<b>Total</b>	197	46	30	273
(%)	(100%)	(100%)	(100%)	(100%)



**Tableau A2.21 : Répartition effectif/secteur d'activité de l'ensemble des répondants  
au questionnaire diffusion (base de données Kompass)**

Effectif	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>20-99</b> (%)	80 (40,6%)	19 (41,3%)	6 (20%)	105 (38,5%)
<b>100-499</b> (%)	29 (14,7%)	8 (17,4%)	2 (6,7%)	39 (14,3%)
<b>500-999</b> (%)	56 (28,4%)	8 (17,4%)	8 (26,7%)	72 (26,4%)
<b>1000-4999</b> (%)	26 (13,2%)	8 (17,4%)	11 (36,7%)	45 (16,5%)
<b>5000 et +</b> (%)	6 (3%)	3 (6,5%)	3 (10%)	12 (4,4%)
<b>Total</b> (%)	197 (100%)	46 (100%)	30 (100%)	273 (100%)

**Tableau A2.22 : Statut pris par l'ABC parmi l'ensemble des répondants  
au questionnaire diffusion (DQ1 et DQ6)**

Statut de l'ABC	Nbre d'individus	%
<b>1. Non connue</b>	86	31,5%
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	57	20,9%
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	22	8,1%
<b>4. Adoptée</b>	45	16,5%
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	61	22,3%
<b>5. Abandonnée</b>	2	0,7%
<b>Total</b>	<b>273</b>	<b>100%</b>

**Tableau A2.23 : Date d'adoption de l'ABC par l'ensemble des répondants  
au questionnaire diffusion ayant adopté l'ABC (DQ2)**

	Date d'adoption						
	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
<b>Nombre d'individus</b>	1	3	1	4	1	2	1
	Date d'adoption						
	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Total
<b>Nombre d'individus</b>	3	5	4	9	6	5	<b>45</b>

**Tableau A2.24 : Répartition statut pris par l'ABC/secteur d'activité de l'ensemble des  
répondants au questionnaire diffusion (DQ1, DQ6 et base de données Kompass)**

Statut pris par l'ABC	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>1. Non connue</b>	68 <i>(79,1%)</i>	14 <i>(16,3%)</i>	4 <i>(4,7%)</i>	86 <i>(100%)</i>
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	44 <i>(77,2%)</i>	10 <i>(17,5%)</i>	3 <i>(5,3%)</i>	57 <i>(100%)</i>
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	14 <i>(63,6%)</i>	3 <i>(13,6%)</i>	5 <i>(22,8%)</i>	22 <i>(100%)</i>
<b>4. Adoptée</b>	31 <i>(68,9%)</i>	9 <i>(20%)</i>	5 <i>(11,1%)</i>	45 <i>(100%)</i>
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	38 <i>(62,3%)</i>	10 <i>(16,4%)</i>	13 <i>(21,3%)</i>	61 <i>(100%)</i>
<b>5. Abandonnée</b>	2 <i>(100%)</i>	0 <i>(0%)</i>	0 <i>(0%)</i>	2 <i>(100%)</i>
<b>Total</b>	197 <i>(72,2%)</i>	46 <i>(16,8%)</i>	30 <i>(11%)</i>	273 <i>(100%)</i>

**Tableau A2.25 : Répartition statut pris par l'ABC/effectif de l'ensemble des répondants au questionnaire diffusion (DQ1, DQ6 et base de données Kompass)**

Statut pris par l'ABC	Effectif					
	20-99	100-499	500-999	1000-4999	5000 et +	Total
<b>1. Non connue</b>	62 (72,1%)	11 (12,8%)	8 (9,3%)	3 (3,5%)	2 (2,3%)	86 (100%)
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	17 (29,8%)	13 (22,8%)	16 (28,1%)	10 (17,5%)	1 (1,8%)	57 (100%)
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	6 (27,3%)	4 (18,2%)	7 (31,8%)	5 (22,7%)	0 (0%)	22 (100%)
<b>4. Adoptée</b>	6 (13,3%)	7 (15,6%)	19 (42,2%)	11 (24,4%)	2 (4,4%)	45 (100%)
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	14 (23%)	4 (6,6%)	22 (36,1%)	15 (24,6%)	6 (9,8%)	61 (100%)
<b>5. Abandonnée</b>	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (50%)	1 (50%)	2 (100%)
<b>Total</b>	105 (38,5%)	39 (14,3%)	72 (26,4%)	45 (16,5%)	12 (4,4%)	273 (100%)

**Tableau A2.26 : Répartition statut pris par l'ABC/C.A. de l'ensemble des répondants au questionnaire diffusion (DQ1, DQ6 et base de données Kompas)**

Statut pris par l'ABC	Chiffre d'affaires					
	20-99	100-499	500-999	1000-4999	5000 et +	Total
<b>1. Non connue</b>	52 (60,5%)	19 (22,1%)	8 (9,3%)	5 (5,8%)	2 (2,3%)	86 (100%)
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	16 (28,1%)	11 (19,3%)	16 (28,1%)	12 (21,1%)	2 (3,5%)	57 (100%)
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	7 (31,8%)	3 (13,6%)	5 (22,7%)	6 (27,3%)	1 (4,5%)	22 (100%)
<b>4. Adoptée</b>	3 (6,7%)	9 (20%)	13 (28,9%)	15 (33,3%)	5 (11,1%)	45 (100%)
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	12 (19,7%)	6 (9,8%)	16 (26,2%)	19 (31,1%)	8 (13,1%)	61 (100%)
<b>5. Abandonnée</b>	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	2 (100%)	2 (100%)
<b>Total</b>	90 (33%)	48 (17,6%)	58 (21,2%)	57 (20,9%)	20 (7,3%)	273 (100%)

**Tableau A2.27 : Niveaux auxquels l'ABC est utilisée par l'ensemble des répondants au questionnaire diffusion ayant adopté l'ABC (DQ3)**

Niveaux	Nbre d'individus	%
<b>1. Siège / groupe</b>	38	84,4%
<b>2. Unités opérationnelles</b>	22	48,9%
<b>3. Filiale(s)</b>	4	8,9%
<b>Total</b>	<b>64<sup>36</sup></b>	

<sup>36</sup> Le total est supérieur au nombre d'entreprises ayant adopté l'ABC car 16 d'entre elles utilisent l'ABC à la fois au niveau siège/groupe et de certaines unités opérationnelles.

**Tableau A2.28 : Unités opérationnelles au sein desquelles l'ABC est utilisée par les répondants au questionnaire diffusion ayant adopté l'ABC (DQ3)**

Type d'unité opérationnelle	Nombre de réponses
Usines, Fabrication	8
Logistique, Divisions géographiques, Toutes les unités opérationnelles	2
Développement, Service commercial, Direction commerciale, Hypermarchés, Centres de coûts, Départements d'affaires	1

**Tableau A2.29 : Place occupée par l'ABC au sein des répondants au questionnaire diffusion ayant adopté l'ABC (DQ4)**

Place occupée	Nbre d'individus	%
1. A pris la place	19	42,2%
2. Est utilisée en parallèle	26	57,8%
<i>Total</i>	<i>45</i>	<i>100%</i>

**Tableau A2.30 : Degré d'utilisation de l'ABC par les répondants au questionnaire diffusion ayant adopté l'ABC (DQ5)**

Degré d'utilisation	Nbre d'individus	%
1. Très faible	1	2,2%
2. Faible	6	13,3%
3. Moyen	13	28,9%
4. Elevé	20	44,4%
5. Très élevé	5	11,1%
<i>Total</i>	<i>45</i>	<i>100%</i>

**Tableau A2.31 : Raisons pour ne pas adopter l'ABC invoquées par les répondant  
au questionnaire diffusion connaissant l'ABC  
mais ne l'ayant pas adoptée ou l'ayant abandonnée (DQ7)**

Raisons pour ne pas adopter l'ABC	Nbre d'individus	%
1. L'ABC n'est pas adaptée aux caractéristiques de l'entreprise	54	45%
2. Le coût de mise en œuvre est excessif	14	12%
3. La mise en œuvre ou l'utilisation est trop complexe	29	24%
4. L'avantage de l'ABC est négligeable	18	15%
5. L'entreprise est satisfaite de son système actuel de CAC <sup>37</sup>	36	30%
6. Autre(s) raison(s) <sup>38</sup>	13	11%
<i>Total</i>	<i>164<sup>39</sup></i>	

<sup>37</sup> CAC = calcul et analyse des coûts.

<sup>38</sup> Les autres raisons invoquées sont : pas de comptabilité analytique, autres priorités, méthodes de comptabilité analytique dictées par maison mère ou groupe, pas de volonté de changement, opposition, manque de conviction de la part des cadres dirigeants.

<sup>39</sup> Le total est supérieur au nombre d'entreprises concernées en raison des réponses multiples.

## ANNEXE 2.6 : COMPOSITION DE L'ÉCHANTILLON DU QUESTIONNAIRE ADOPTION

*Tableau A2.32 : Répartition C.A./secteur d'activité  
de l'échantillon du questionnaire adoption*

<b>C.A.</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	28 (73,7%)	6 (15,8%)	4 (10,5%)	38 (100%)
<b>100-499</b> (%)	21 (72,4%)	6 (20,7%)	2 (6,9%)	29 (100%)
<b>500-999</b> (%)	34 (68%)	10 (20%)	6 (12%)	50 (100%)
<b>1000-4999</b> (%)	36 (69,2%)	7 (13,5%)	9 (17,3%)	52 (100%)
<b>5000 et +</b> (%)	10 (55,6%)	3 (16,7%)	5 (27,8%)	18 (100%)
<b>Total</b> (%)	129 (69%)	32 (17%)	26 (14%)	187 (100%)

*Tableau A2.33 : Répartition effectif/secteur d'activité  
de l'échantillon du questionnaire adoption*

<b>Effectif</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	30 (69,8%)	9 (20,9%)	4 (9,3%)	43 (100%)
<b>100-499</b> (%)	20 (71,4%)	6 (21,4%)	2 (7,2%)	28 (100%)
<b>500-999</b> (%)	51 (79,6%)	6 (9,4%)	7 (11%)	64 (100%)
<b>1000-4999</b> (%)	23 (54,8%)	8 (19,1%)	11 (26,2%)	42 (100%)
<b>5000 et +</b> (%)	5 (50%)	3 (30%)	2 (20%)	10 (100%)
<b>Total</b> (%)	129 (69%)	32 (17%)	26 (14%)	187 (100%)

**Tableau A2.34 : Répartition statut pris par l'ABC/secteur d'activité  
de l'échantillon du questionnaire adoption**

Statut pris par l'ABC	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
2. Adoption pas encore envisagée	44 (77,2%)	10 (17,5%)	3 (5,3%)	57 (100%)
3. Adoption en train d'être envisagée	14 (63,6%)	3 (13,6%)	5 (22,8%)	22 (100%)
4. Adoptée	31 (68,9%)	9 (20%)	5 (11,1%)	45 (100%)
4bis. Adoption rejetée	38 (62,3%)	10 (16,4%)	13 (21,3%)	61 (100%)
5. Abandonnée	2 (100%)	0 (0%)	0 (0%)	2 (100%)
<b>Total</b>	129 (69%)	32 (17%)	26 (14%)	187 (100%)

**Tableau A2.35 : Répartition statut pris par l'ABC/effectif  
de l'échantillon du questionnaire adoption**

Statut pris par l'ABC	Effectif					Total
	20-99	100-499	500-999	1000-4999	5000 et +	
2. Adoption pas encore envisagée	17 (29,8%)	13 (22,8%)	16 (28,1%)	10 (17,5%)	1 (1,8%)	57 (100%)
3. Adoption en train d'être envisagée	6 (27,3%)	4 (18,2%)	7 (31,8%)	5 (22,7%)	0 (0%)	22 (100%)
4. Adoptée	6 (13,3%)	7 (15,6%)	19 (42,2%)	11 (24,4%)	2 (4,4%)	45 (100%)
4bis. Adoption rejetée	14 (23%)	4 (6,6%)	22 (36,1%)	15 (24,6%)	6 (9,8%)	61 (100%)
5. Abandonnée	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (50%)	1 (50%)	2 (100%)
<b>Total</b>	43 (23%)	28 (15%)	64 (34,2%)	12 (22,5%)	10 (5,3%)	187 (100%)



**Tableau A2.36 : Répartition statut pris par l'ABC/C.A.  
de l'échantillon du questionnaire adoption**

Statut pris par l'ABC	Chiffre d'affaires					Total
	20-99	100-499	500-999	1000-4999	5000 et +	
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	16 <i>(28,1%)</i>	11 <i>(19,3%)</i>	16 <i>(28,1%)</i>	12 <i>(21,1%)</i>	2 <i>(3,5%)</i>	57 <i>(100%)</i>
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	7 <i>(31,8%)</i>	3 <i>(13,6%)</i>	5 <i>(22,7%)</i>	6 <i>(27,3%)</i>	1 <i>(4,5%)</i>	22 <i>(100%)</i>
<b>4. Adoptée</b>	3 <i>(6,7%)</i>	9 <i>(20%)</i>	13 <i>(28,9%)</i>	15 <i>(33,3%)</i>	5 <i>(11,1%)</i>	45 <i>(100%)</i>
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	12 <i>(19,7%)</i>	6 <i>(9,8%)</i>	16 <i>(26,2%)</i>	19 <i>(31,1%)</i>	8 <i>(13,1%)</i>	61 <i>(100%)</i>
<b>5. Abandonnée</b>	0 <i>(0%)</i>	0 <i>(0%)</i>	0 <i>(0%)</i>	0 <i>(0%)</i>	2 <i>(100%)</i>	2 <i>(100%)</i>
<b>Total</b>	38 <i>(20,3%)</i>	29 <i>(15,5%)</i>	50 <i>(26,7%)</i>	52 <i>(27,8%)</i>	18 <i>(9,6%)</i>	187 <i>(100%)</i>

## ANNEXE 2.7 : DONNÉES ISSUES DES RÉPONSES AU QUESTIONNAIRE ADOPTION

*Questions communes à l'ensemble des répondants*

**Tableau A2.37 : Répartition C.A./secteur d'activité de l'ensemble des répondants  
au questionnaire adoption (base de données Kompass)**

<b>C.A.</b>	<b>Industrie</b>	<b>Distribution</b>	<b>Services</b>	<b>Total</b>
<b>20-99</b> (%)	14 (82,3%)	2 (11,8%)	1 (5,9%)	17 (100%)
<b>100-499</b> (%)	13 (81,2%)	2 (12,5%)	1 (6,3%)	16 (100%)
<b>500-999</b> (%)	13 (72,2%)	3 (16,7%)	2 (11,1%)	18 (100%)
<b>1000-4999</b> (%)	8 (66,6%)	2 (16,7%)	2 (16,7%)	12 (100%)
<b>5000 et +</b> (%)	3 (42,9%)	1 (14,2%)	3 (42,9%)	7 (100%)
<b>Total</b> (%)	51 (73%)	10 (14%)	9 (13%)	70 (100%)

**Tableau A2.38 : Répartition effectif/secteur d'activité de l'ensemble des répondants au questionnaire adoption (base de données Kompas)**

Effectif	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>20-99</b> (%)	15 (79%)	3 (15,8%)	1 (5,2%)	19 (100%)
<b>100-499</b> (%)	12 (85,6%)	2 (14,3%)	2 (14,3%)	14 (100%)
<b>500-999</b> (%)	15 (75%)	3 (15%)	2 (10%)	20 (100%)
<b>1000-4999</b> (%)	8 (61,5%)	2 (15,4%)	3 (23,1%)	13 (100%)
<b>5000 et +</b> (%)	1 (50%)	0 (0%)	1 (50%)	2 (100%)
<b>Total</b> (%)	51 (73%)	10 (14%)	9 (13%)	70 (100%)

**Tableau A2.39 : Répartition statut pris par l'ABC/secteur d'activité de l'ensemble des répondants au questionnaire adoption (DQ1<sup>40</sup>, DQ6 et base de données Kompas)**

Statut pris par l'ABC	Secteur d'activité			
	Industrie	Distribution	Services	Total
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	16 (73%)	5 (23%)	1 (4%)	22 (100%)
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	4 (50%)	2 (25%)	2 (25%)	8 (100%)
<b>4. Adoptée</b>	16 (80%)	2 (10%)	2 (10%)	20 (100%)
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	14 (74%)	1 (5%)	4 (21%)	19 (100%)
<b>5. Abandonnée</b>	1 (100%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (100%)
<b>Total</b>	51 (73%)	10 (14%)	9 (13%)	70 (100%)

<sup>40</sup> Réponses recueillies lors du questionnaire diffusion relatives aux répondants du questionnaire adoption.

**Tableau A2.40 : Répartition statut pris par l'ABC/effectif de l'ensemble des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6 et base de données Kompass)**

Statut pris par l'ABC	Effectif					
	20-99	100-499	500-999	1000-4999	5000 et +	Total
2. Adoption pas encore envisagée	10 (45,5%)	7 (31,8%)	4 (18,2%)	1 (4,5%)	0 (0%)	22 (100%)
3. Adoption en train d'être envisagée	3 (37,5%)	3 (37,5%)	1 (12,5%)	1 (12,5%)	0 (0%)	8 (100%)
4. Adoptée	2 (10%)	4 (20%)	9 (45%)	5 (25%)	0 (0%)	20 (100%)
4bis. Adoption rejetée	4 (21,1%)	2 (10,5%)	6 (31,6%)	5 (26,3%)	2 (10,5%)	19 (100%)
5. Abandonnée	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (100%)	0 (0%)	1 (100%)
<b>Total</b>	19 (27,1%)	16 (22,9%)	20 (28,6%)	13 (18,6%)	2 (2,9%)	70 (100%)

**Tableau A2.41 : Répartition statut pris par l'ABC/C.A. de l'ensemble des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6 et base de données Kompass)**

Statut pris par l'ABC	Chiffre d'affaires					
	20-99	100-499	500-999	1000-4999	5000 et +	Total
2. Adoption pas encore envisagée	9 (40,9%)	7 (31,8%)	2 (9,1%)	3 (13,6%)	1 (4,6%)	22 (100%)
3. Adoption en train d'être envisagée	3 (37,5%)	3 (37,5%)	1 (12,5%)	1 (12,5%)	0 (0%)	8 (100%)
4. Adoptée	1 (5%)	4 (20%)	9 (45%)	5 (25%)	1 (5%)	20 (100%)
4bis. Adoption rejetée	4 (21,1%)	2 (10,5%)	6 (31,6%)	3 (15,8%)	4 (21,1%)	19 (100%)
5. Abandonnée	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (100%)	1 (100%)
<b>Total</b>	17 (24,3%)	16 (22,9%)	18 (25,7%)	12 (17,1%)	7 (10%)	70 (100%)

**Tableau A2.42 : Répartition statut pris par l'ABC/nature des entreprises au sein desquelles  
les répondants au questionnaire adoption exercent leur fonction  
(DQ1, DQ6, AAQ0<sup>41</sup> et ANQ0<sup>42</sup>)**

Statut pris par l'ABC	Nature de l'entreprise					
	Groupe	Filiale	Entreprise indépendante	Division	Autre	Total
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	4 (18%)	6 (27%)	12 (55%)	0 (0%)	0 (0%)	22 (100%)
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	3 (37,5%)	2 (25%)	3 (37,5%)	0 (0%)	0 (0%)	8 (100%)
<b>4. Adoptée</b>	8 (40%)	9 (45%)	2 (10%)	0 (0%)	1 (5%)	20 (100%)
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	5 (26,3%)	5 (26,3%)	8 (42,2%)	1 (5,2%)	0 (0%)	19 (100%)
<b>5. Abandonnée</b>	0 (0%)	1 (100%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (100%)
<b>Total</b>	20 (28,6%)	23 (32,9%)	25 (35,7%)	1 (1,4%)	1 <sup>43</sup> (1,4%)	70 (100%)

**Tableau A2.43 : Répartition statut pris par l'ABC/degré de connaissance de l'ABC  
des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ19 et ANQ18)**

Statut pris par l'ABC	Degré de connaissance de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
<b>2. Adoption pas encore envisagée</b>	2,3	2	0,8
<b>3. Adoption en train d'être envisagée</b>	3,4	3	0,9
<b>4. Adoptée</b>	4,1	4	0,9
<b>4bis. Adoption rejetée</b>	2,9	3	0,9
<b>5. Abandonnée</b>	4	4	0
<b>Total</b>	<b>3,1</b>	<b>3</b>	<b>1,1</b>

<sup>41</sup> AAQX = question n°X (QX) du questionnaire adoption (A) envoyé aux entreprises ayant adopté l'ABC (A).

<sup>42</sup> ANQX = question n°X (QX) du questionnaire adoption (A) envoyé aux entreprises n'ayant pas adopté l'ABC (N).

<sup>43</sup> Autre = société d'économie mixte.

**Tableau A2.44 : Ancienneté dans l'entreprise selon le statut pris par l'ABC  
des répondants au questionnaire adoption (AAQ15 et ANQ14)**

Statut pris par l'ABC	Ancienneté dans l'entreprise		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	13,7	14	9,3
3. Adoption en train d'être envisagée	8,6	10	2,7
4. Adoptée	13,3	13,5	8,3
4bis. Adoption rejetée	10,5	7	8,3
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>12</i>	<i>10</i>	<i>8,3</i>

**Tableau A2.45 : Ancienneté dans la fonction selon le statut pris par l'ABC  
des répondants au questionnaire adoption (AAQ17 et ANQ16)**

Statut pris par l'ABC	Ancienneté dans la fonction		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	9,6	7,5	7,6
3. Adoption en train d'être envisagée	3,5	2,5	2,9
4. Adoptée	6,9	5,5	5,4
4bis. Adoption rejetée	6,4	5	5,5
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>7,2</i>	<i>5</i>	<i>6,2</i>

**Tableau A2.46 : Fonction occupée par les répondants  
au questionnaire adoption (AAQ16 et ANQ15)**

Intitulé de la fonction occupée	Nbre d'individus	%
<i>Direction générale</i>		
<b>PDG</b>	2	3,1%
<b>Directeur Général</b>	1	1,5%
<b>Secrétaire Général</b>	1	1,5%
<b>Fonction finance</b>		
<b>D.A.F. / R.A.F.</b>	14	21,5%
<b>Directeur Financier</b>	8	12,3%
<b>Directeur / responsable comptable et financier</b>	3	4,6%
<b>Contrôleur financier</b>	2	3,1%
<b>Contrôleur général</b>	1	1,5%
<i>Fonction contrôle de gestion</i>		
<b>Directeur / responsable du contrôle de gestion (et autres fonctions<sup>44</sup>)</b>	14	21,5%
<b>Responsable comptabilité de gestion</b>	1	1,5%
<b>Contrôleur de gestion</b>	10	15,4%
<b>Chargé de mission études et budget</b>	1	1,5%
<i>Fonction comptable</i>		
<b>Directeur / responsable de la comptabilité / chef comptable</b>	4	6,2%
<b>Comptable</b>	4	6,2%
<i>Autres fonctions</i>		
<b>Directeur de la gestion et des ressources humaines</b>	1	1,5%
<b>Responsable de site et R&amp;D</b>	1	1,5%
<b>Auditeur interne</b>	1	1,5%
<b>Total</b>	<b>65<sup>45</sup></b>	<b>100%</b>

<sup>44</sup> Informatique (2), qualité (1), achats (1).

<sup>45</sup> Le total est inférieur au nombre d'entreprises ayant répondu en raison des non réponses.

**Tableau A2.47 : Avantage relatif perçu de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ3 et ANQ2)**

Statut pris par l'ABC	Avantage relatif perçu de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,95	2	1,13
3. Adoption en train d'être envisagée	2,25	2	0,46
4. Adoptée	3,6	4	1,23
4bis. Adoption rejetée	1,74	2	0,65
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>2,41</i>	<i>2</i>	<i>1,25</i>

**Tableau A2.48 : Compatibilité perçue de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ3 et ANQ2)**

Statut pris par l'ABC	Compatibilité perçue de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,86	2	0,99
3. Adoption en train d'être envisagée	2,13	2	0,35
4. Adoptée	4	4	0,86
4bis. Adoption rejetée	2,16	2	1,02
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>2,61</i>	<i>2</i>	<i>1,28</i>

**Tableau A2.49 : Complexité perçue de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ3 et ANQ2)**

Statut pris par l'ABC	Complexité perçue de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	4,14	4	0,89
3. Adoption en train d'être envisagée	4	4	0,76
4. Adoptée	3,25	3	0,72
4bis. Adoption rejetée	3,95	4	1,03
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>3,81</i>	<i>4</i>	<i>0,92</i>



**Tableau A2.50 : Degré d'utilisation des revues professionnelles lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des revues professionnelles lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,86	1	1,32
3. Adoption en train d'être envisagée	1,63	1,5	0,74
4. Adoptée	2	1,5	1,21
4bis. Adoption rejetée	2,21	2	1,09
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>1,96</i>	<i>2</i>	<i>1,16</i>

**Tableau A2.51 : Degré d'utilisation des revues académiques lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des revues académiques lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,27	1	0,77
3. Adoption en train d'être envisagée	1,25	1	0,71
4. Adoptée	1,55	1	0,76
4bis. Adoption rejetée	1,32	1	0,58
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>1,36</i>	<i>1</i>	<i>0,70</i>

**Tableau A2.52 : Degré d'utilisation de la presse en kiosque lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de la presse en kiosque lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,55	1	1,06
3. Adoption en train d'être envisagée	1,25	1	0,46
4. Adoptée	1,45	1	0,69
4bis. Adoption rejetée	1,74	1	1,05
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>1,53</i>	<i>1</i>	<i>0,9</i>

**Tableau A2.53 : Degré d'utilisation des ouvrages de gestion lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des ouvrages de gestion lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,82	1	1,1
3. Adoption en train d'être envisagée	2,13	1,5	1,36
4. Adoptée	2,4	2,5	1,23
4bis. Adoption rejetée	2,26	2	0,93
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>2,13</i>	<i>2</i>	<i>1,13</i>

**Tableau A2.54 : Degré d'utilisation de l'ensemble des médias de masse<sup>46</sup> lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des médias de masse lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	6,5	5,5	2,97
3. Adoption en train d'être envisagée	6,25	6,5	1,91
4. Adoptée	7,4	8	2,72
4bis. Adoption rejetée	7,53	8	2,14
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>6,97</i>	<i>7</i>	<i>2,59</i>

**Tableau A2.55 : Degré d'utilisation des conférences, colloques et séminaires lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des conférences, colloques et séminaires lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,5	1	1,1
3. Adoption en train d'être envisagée	3	3,5	1,31
4. Adoptée	2,5	2	1,43
4bis. Adoption rejetée	1,95	1	1,18
5. Abandonnée	2	2	0
<i>Total</i>	<i>2,09</i>	<i>1,5</i>	<i>1,32</i>

<sup>46</sup> Ensemble des médias de masse = revues professionnelles et académiques, presse en kiosque et ouvrages.

**Tableau A2.56 : Degré d'utilisation des discussions avec des consultants lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des discussions avec des consultants lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,14	1	0,47
3. Adoption en train d'être envisagée	1,75	1	1,39
4. Adoptée	2,4	2	1,35
4bis. Adoption rejetée	1,95	1	1,35
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>1,84</i>	<i>1</i>	<i>1,28</i>

**Tableau A2.57 : Degré d'utilisation des discussions avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des discussions avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,68	1	1,21
3. Adoption en train d'être envisagée	2,75	3	1,39
4. Adoptée	2,25	2	1,45
4bis. Adoption rejetée	1,95	2	1,13
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>2,07</i>	<i>1,5</i>	<i>1,31</i>

**Tableau A2.58 : Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux interpersonnels<sup>47</sup> lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux interpersonnels lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	4,32	3	2,15
3. Adoption en train d'être envisagée	7,5	7	2,83
4. Adoptée	7,15	7	2,32
4bis. Adoption rejetée	5,84	6	2,29
5. Abandonnée	11	11	0
<i>Total</i>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>2,64</b>

**Tableau A2.59 : Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ5 et ANQ3)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de découverte de l'ABC		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	10,82	9	4,94
3. Adoption en train d'être envisagée	13,75	13,5	3,85
4. Adoptée	14,55	14,5	3,62
4bis. Adoption rejetée	13,37	13	3,3
5. Abandonnée	15	15	0
<i>Total</i>	<b>12,97</b>	<b>13</b>	<b>4,22</b>

<sup>47</sup> Ensemble des canaux interpersonnels = conférences, colloques et séminaires, discussions avec des consultants et discussions avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises.

**Tableau A2.60 : Degré d'utilisation des revues professionnelles lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des revues professionnelles lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA <sup>48</sup>	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	1,6	1	0,82
4bis. Adoption rejetée	1,58	2	0,61
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>1,56</i>	<i>1</i>	<i>0,71</i>

**Tableau A2.61 : Degré d'utilisation des revues académiques lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des revues académiques lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	1,45	1	0,76
4bis. Adoption rejetée	1,11	1	0,46
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>1,27</i>	<i>1</i>	<i>0,63</i>

<sup>48</sup> NA = Non Applicable.

**Tableau A2.62 : Degré d'utilisation de la presse en kiosque lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris Par l'ABC	Degré d'utilisation de la presse en kiosque lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	1,25	1	0,55
4bis. Adoption rejetée	1,16	1	0,38
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>1,2</i>	<i>1</i>	<i>0,46</i>

**Tableau A2.63 : Degré d'utilisation des ouvrages de gestion lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des ouvrages de gestion lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	2,45	2,5	1,54
4bis. Adoption rejetée	1,79	2	0,92
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>2,2</i>	<i>2</i>	<i>1,31</i>

**Tableau A2.64 : Degré d'utilisation de l'ensemble des médias de masse lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des médias de masse lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	6,75	6,5	2,75
4bis. Adoption rejetée	5,63	6	1,21
5. Abandonnée	6	6	0
<i>Total</i>	<i>6,22</i>	<i>6</i>	<i>2,14</i>

**Tableau A2.65 : Degré d'utilisation des conférences, colloques et séminaires lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des conférences, colloques et séminaires lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	2,1	1,5	1,37
4bis. Adoption rejetée	2,32	2	1,11
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>2,2</i>	<i>2</i>	<i>1,23</i>



**Tableau A2.66 : Degré d'utilisation des discussions avec des consultants lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des discussions avec des consultants lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	2,8	2,5	1,64
4bis. Adoption rejetée	2,11	2	1,29
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>2,56</i>	<i>2</i>	<i>1,53</i>

**Tableau A2.67 : Degré d'utilisation des discussions avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation des discussions avec des cadres/dirigeants d'autres entreprises lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	2,55	2,5	1,36
4bis. Adoption rejetée	3,05	3	1,13
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>2,88</i>	<i>3</i>	<i>1,29</i>

**Tableau A2.68 : Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux interpersonnels lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux interpersonnels lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	7,45	7	2,95
4bis. Adoption rejetée	7,47	7	2,34
5. Abandonnée	13	13	0
<i>Total</i>	<i>7,63</i>	<i>7</i>	<i>2,72</i>

**Tableau A2.69 : Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de décision de mettre en œuvre ou pas l'ABC selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ6 et ANQ4)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des canaux de communication lors de la phase de décision de mettre en œuvre l'ABC ou pas		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	NA	NA	NA
3. Adoption en train d'être envisagée	NA	NA	NA
4. Adoptée	14,2	14,5	4,12
4bis. Adoption rejetée	13,11	14	2,89
5. Abandonnée	19	19	0
<i>Total</i>	<i>13,85</i>	<i>14</i>	<i>3,6</i>

**Tableau A2.70 : Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°1 « augmentation des parts de marché » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°1 « augmentation des parts de marché »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,82	4	0,91
3. Adoption en train d'être envisagée	3,25	3	1,28
4. Adoptée	3,65	4	1,42
4bis. Adoption rejetée	4,16	5	1,07
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>3,81</i>	<i>4</i>	<i>1,17</i>

**Tableau A2.71 : Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°2 « amélioration de la qualité des produits/services » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°2 « amélioration de la qualité des produits/services »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,73	4	0,88
3. Adoption en train d'être envisagée	3,88	4	0,64
4. Adoptée	4,15	4	0,81
4bis. Adoption rejetée	4,42	5	0,90
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>4,07</i>	<i>4</i>	<i>0,87</i>

**Tableau A2.72 : Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°3 « réduction des coûts » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°3 « réduction des coûts »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	4,05	4	0,84
3. Adoption en train d'être envisagée	4,13	4	0,64
4. Adoptée	4,35	5	0,88
4bis. Adoption rejetée	4,42	5	0,84
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>4,26</i>	<i>4</i>	<i>0,83</i>

**Tableau A2.73 : Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°4 « amélioration de la qualité de service aux clients » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°4 « amélioration de la qualité de service aux clients »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	4,05	4	0,84
3. Adoption en train d'être envisagée	4,13	4	0,99
4. Adoptée	4,35	4,5	0,75
4bis. Adoption rejetée	4,58	5	0,61
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>4,3</i>	<i>4</i>	<i>0,79</i>

**Tableau A2.74 : Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°5 « élargissement de la gamme de produits/services » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°5 « élargissement de la gamme de produits/services »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2,59	3	0,91
3. Adoption en train d'être envisagée	2,75	3	1,39
4. Adoptée	2,5	2	1,15
4bis. Adoption rejetée	3,32	3	1,06
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>2,8</i>	<i>3</i>	<i>1,11</i>

**Tableau A2.75 : Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°6 « baisse des prix de vente/tarifs » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé à l'objectif stratégique n°6 « baisse des prix de vente/tarifs »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2,41	3	0,85
3. Adoption en train d'être envisagée	2,5	3	1,07
4. Adoptée	2,75	2,5	1,52
4bis. Adoption rejetée	2,74	3	1,10
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>2,59</i>	<i>3</i>	<i>1,16</i>

**Tableau A2.76 : Degré d'importance accordé aux objectifs stratégiques n°1, 3 et 6 « positionnement en faveur d'une stratégie de domination par les coûts » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé aux objectifs stratégiques n°1, 3 et 6 « positionnement en faveur d'une stratégie de domination par les coûts »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	10,27	10,5	1,35
3. Adoption en train d'être envisagée	9,88	9,5	2,03
4. Adoptée	10,75	10	2,4
4bis. Adoption rejetée	11,32	11	1,86
5. Abandonnée	11	11	0
<i>Total</i>	<i>10,66</i>	<i>11</i>	<i>1,93</i>

**Tableau A2.77 : Degré d'importance accordé aux objectifs stratégiques n°2, 4 et 5 « positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ7 et ANQ6)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'importance accordé aux objectifs stratégiques n°2, 4 et 5 « positionnement en faveur d'une stratégie de différenciation »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	10,36	11	1,87
3. Adoption en train d'être envisagée	10,75	10,5	1,58
4. Adoptée	11	11	1,92
4bis. Adoption rejetée	12,32	13	1,38
5. Abandonnée	14	14	0
<i>Total</i>	<i>11,17</i>	<i>11</i>	<i>1,88</i>

**Tableau A2.78 : Type de stratégie poursuivie selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ8 et ANQ7)**

Statut pris par l'ABC	Type de stratégie poursuivie				
	Défensif	Prospectif	Analyste	Réactif	Total
2. Adoption pas encore envisagée	8 <i>(36,4%)</i>	4 <i>(18,2%)</i>	6 <i>(27,3%)</i>	4 <i>(18,2%)</i>	22 <i>(100%)</i>
3. Adoption en train d'être envisagée	1 <i>(12,5%)</i>	1 <i>(12,5%)</i>	1 <i>(12,5%)</i>	5 <i>(62,5%)</i>	8 <i>(100%)</i>
4. Adoptée	5 <i>(25%)</i>	7 <i>(35%)</i>	7 <i>(35%)</i>	1 <i>(5%)</i>	20 <i>(100%)</i>
4bis. Adoption rejetée	6 <i>(31,6%)</i>	5 <i>(26,3%)</i>	7 <i>(36,8%)</i>	1 <i>(5,3%)</i>	19 <i>(100%)</i>
5. Abandonnée	0 <i>(0%)</i>	1 <i>(100%)</i>	0 <i>(0%)</i>	0 <i>(0%)</i>	1 <i>(100%)</i>
<b>Total</b>	20 <i>(28,6%)</i>	18 <i>(25,7%)</i>	21 <i>(30%)</i>	11 <i>(15,7%)</i>	70 <i>(100%)</i>

**Tableau A2.79 : Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°1 « s'informer de l'opinion des clients » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ9 et ANQ8)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°1 « s'informer de l'opinion des clients »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,91	4	0,68
3. Adoption en train d'être envisagée	3,75	4	1,04
4. Adoptée	4,35	4	0,75
4bis. Adoption rejetée	4,11	4	0,81
5. Abandonnée	3	3	0
<b>Total</b>	<b>4,06</b>	<b>4</b>	<b>0,80</b>

**Tableau A2.80 : Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°2 « scruter les actions des concurrents » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ9 et ANQ8)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°2 « scruter les actions des concurrents »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,36	4	0,95
3. Adoption en train d'être envisagée	2,63	2,5	1,06
4. Adoptée	3,53	4	1,14
4bis. Adoption rejetée	3,35	4	0,91
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>3,34</i>	<i>4</i>	<i>1,03</i>

**Tableau A2.81 : Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°3 « établir des prévisions » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ9 et ANQ8)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°3 « établir des prévisions »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	4,05	4	0,65
3. Adoption en train d'être envisagée	4,25	4,5	0,89
4. Adoptée	4,65	5	0,59
4bis. Adoption rejetée	4,26	5	0,93
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>4,31</i>	<i>4</i>	<i>0,77</i>



**Tableau A2.82 : Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°4  
« commander des études de marché » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants  
au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ9 et ANQ8)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation du moyen de recueillir de l'information n°4 « commander des études de marché »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2	1	1,23
3. Adoption en train d'être envisagée	2,38	2	1,51
4. Adoptée	2,4	2,5	1,27
4bis. Adoption rejetée	2,63	3	1,01
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>2,37</i>	<i>2</i>	<i>1,25</i>

**Tableau A2.83 : Degré d'utilisation de l'ensemble des moyens de recueillir de l'information  
selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption  
(DQ1, DQ6, AAQ9 et ANQ8)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'utilisation de l'ensemble des moyens de recueillir de l'information		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	13,32	13	2,12
3. Adoption en train d'être envisagée	13	13,5	3,08
4. Adoptée	14,75	14,5	2,05
4bis. Adoption rejetée	14,53	14	2,78
5. Abandonnée	18	18	0
<i>Total</i>	<i>14,09</i>	<i>14</i>	<i>2,50</i>

**Tableau A2.84 : Degré d'implication dans la vie des principaux secteurs d'activité selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ11 et ANQ10)**

Statut pris par l'ABC	Degré d'implication dans la vie des principaux secteurs d'activité		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3	3	1,23
3. Adoption en train d'être envisagée	2,88	3	1,13
4. Adoptée	3	3	1,17
4bis. Adoption rejetée	3,26	3	0,99
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>3,07</i>	<i>3</i>	<i>1,12</i>

**Tableau A2.85 : Degré de communication avec l'environnement selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ9, AAQ11, ANQ8 et ANQ10)**

Statut pris par l'ABC	Degré de communication avec l'environnement		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	16,32	16	2,85
3. Adoption en train d'être envisagée	15,88	16	3,87
4. Adoptée	17,75	18	2,85
4bis. Adoption rejetée	17,79	17	2,94
5. Abandonnée	22	22	0
<i>Total</i>	<i>17,16</i>	<i>17</i>	<i>3,07</i>

**Tableau A2.86 : Importance perçue de la dimension n°1 de l'intensité concurrentielle de l'environnement « nombre de concurrents » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°1 de l'intensité concurrentielle de l'environnement « nombre de concurrents »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2,95	3	0,84
3. Adoption en train d'être envisagée	2,75	3	1,04
4. Adoptée	2,85	3	0,99
4bis. Adoption rejetée	3,11	3	1,29
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>2,94</i>	<i>3</i>	<i>1,02</i>

**Tableau A2.87 : Importance perçue de la dimension n°2 de l'intensité concurrentielle de l'environnement « difficulté à obtenir de nouvelles parts de marché » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°2 de l'intensité concurrentielle de l'environnement « difficulté à obtenir de nouvelles parts de marché »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,68	4	0,84
3. Adoption en train d'être envisagée	3,5	4	1,07
4. Adoptée	3,7	4	0,98
4bis. Adoption rejetée	4,32	4	0,67
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>3,84</i>	<i>4</i>	<i>0,90</i>

**Tableau A2.88 : Importance perçue de la dimension n°3 de l'intensité concurrentielle de l'environnement « intensité de la concurrence » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°3 de l'intensité concurrentielle de l'environnement « intensité de la concurrence »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,68	4	0,72
3. Adoption en train d'être envisagée	3,38	4	0,92
4. Adoptée	3,9	4	0,97
4bis. Adoption rejetée	3,89	4	0,99
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>3,76</i>	<i>4</i>	<i>0,89</i>

**Tableau A2.89 : Importance perçue de l'ensemble des dimensions de l'intensité concurrentielle de l'environnement selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de l'ensemble des dimensions de l'intensité concurrentielle de l'environnement		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	10,32	10,5	1,7
3. Adoption en train d'être envisagée	9,63	10	2,33
4. Adoptée	10,45	11	2,52
4bis. Adoption rejetée	11,32	12	2,45
5. Abandonnée	10	10	0
<i>Total</i>	<i>10,54</i>	<i>11</i>	<i>2,24</i>

**Tableau A2.90 : Importance perçue de la dimension n°1 de la prévisibilité de l'environnement « prévisibilité de l'évolution des exigences des clients » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°1 de la prévisibilité de l'environnement « prévisibilité de l'évolution des exigences des clients »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,14	3	0,89
3. Adoption en train d'être envisagée	3,13	3,5	1,13
4. Adoptée	3,25	3	0,55
4bis. Adoption rejetée	3,63	4	0,76
5. Abandonnée	5	5	0
<i>Total</i>	<i>3,33</i>	<i>3</i>	<i>0,83</i>

**Tableau A2.91 : Importance perçue de la dimension n°2 de la prévisibilité de l'environnement « prévisibilité de l'évolution de la stratégie des concurrents » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°2 de la prévisibilité de l'environnement « prévisibilité de l'évolution de la stratégie des concurrents »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2,82	3	0,66
3. Adoption en train d'être envisagée	2,63	3	0,92
4. Adoptée	3	3	0,86
4bis. Adoption rejetée	3,05	3	0,71
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>2,91</i>	<i>3</i>	<i>0,76</i>

**Tableau A2.92 : Importance perçue de la dimension n°3 de la prévisibilité de l'environnement « prévisibilité de l'évolution de l'intensité de la concurrence » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°3 de la prévisibilité de l'environnement « prévisibilité de l'évolution de l'intensité de la concurrence »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,05	3	0,65
3. Adoption en train d'être envisagée	2,38	2,5	1,06
4. Adoptée	3,4	3	0,75
4bis. Adoption rejetée	3,21	3	0,86
5. Abandonnée	3	3	0
<i>Total</i>	<i>3,11</i>	<i>3</i>	<i>0,83</i>

**Tableau A2.93 : Importance perçue de l'ensemble des dimensions de la prévisibilité de l'environnement selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de l'ensemble des dimensions de la prévisibilité de l'environnement		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	9	9	1,31
3. Adoption en train d'être envisagée	8,13	8	2,42
4. Adoptée	9,65	9,5	1,63
4bis. Adoption rejetée	9,89	10	1,76
5. Abandonnée	11	11	0
<i>Total</i>	<i>9,36</i>	<i>9</i>	<i>1,74</i>

**Tableau A2.94 : Importance perçue de la dimension n°1 de la vitesse d'évolution de l'environnement « rythme d'obsolescence des produits/services » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°1 de la vitesse d'évolution de l'environnement « rythme d'obsolescence des produits/services »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2,64	2,5	1,26
3. Adoption en train d'être envisagée	2	2	1,07
4. Adoptée	2,55	2,5	0,89
4bis. Adoption rejetée	2,42	2	1,02
5. Abandonnée	1	1	0
<i>Total</i>	<i>2,46</i>	<i>2</i>	<i>1,07</i>

**Tableau A2.95 : Importance perçue de la dimension n°2 de la vitesse d'évolution de l'environnement « rythme de changement des technologies de production » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°2 de la vitesse d'évolution de l'environnement « rythme de changement des technologies de production »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	2,23	2	1,07
3. Adoption en train d'être envisagée	2,13	2	0,64
4. Adoptée	2,5	2,5	1,1
4bis. Adoption rejetée	2,63	2	1,07
5. Abandonnée	2	2	0
<i>Total</i>	<i>2,4</i>	<i>2</i>	<i>1,03</i>

**Tableau A2.96 : Importance perçue de la dimension n°3 de la vitesse d'évolution de l'environnement « rythme de changement des exigences des clients » selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de la dimension n°3 de la vitesse d'évolution de l'environnement « rythme de changement des exigences des clients »		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	3,18	3	1
3. Adoption en train d'être envisagée	2,75	3	0,71
4. Adoptée	3,05	3,5	1,05
4bis. Adoption rejetée	3,37	3	0,76
5. Abandonnée	4	4	0
<i>Total</i>	<i>3,29</i>	<i>3</i>	<i>0,94</i>

**Tableau A2.97 : Importance perçue de l'ensemble des dimensions de la vitesse d'évolution de l'environnement selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ10 et ANQ9)**

Statut pris par l'ABC	Importance perçue de l'ensemble des dimensions de la vitesse d'évolution de l'environnement		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	8,05	7,5	2,8
3. Adoption en train d'être envisagée	6,88	6,5	1,64
4. Adoptée	8,55	8,5	2,33
4bis. Adoption rejetée	8,42	9	2,43
5. Abandonnée	7	7	0
<i>Total</i>	<i>8,14</i>	<i>8</i>	<i>2,44</i>



**Tableau A2.98 : Part des coûts indirects aux produits/services dans le total des coûts supportés par l'entreprise selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption (DQ1, DQ6, AAQ12 et ANQ11)**

Statut pris par l'ABC	Part des coûts indirects aux produits/services dans le total des coûts supportés par l'entreprise					
	0-10%	11-20%	21-30%	31-50%	>50%	Total
2. Adoption pas encore envisagée	4 (18,2%)	10 (45,5%)	4 (18,2%)	2 (9,1%)	2 (9,1%)	22 (100%)
3. Adoption en train d'être envisagée	0 (0%)	1 (12,5%)	3 (37,5%)	2 (25%)	2 (25%)	8 (100%)
4. Adoptée	0 (0%)	4 (20%)	10 (50%)	6 (30%)	0 (0%)	20 (100%)
4bis. Adoption rejetée	1 (5,3%)	6 (31,6%)	6 (31,6%)	4 (21,1%)	2 (10,5%)	19 (100%)
5. Abandonnée	0 (0%)	1 (100%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	1 (100%)
<b>Total</b>	5 (7,1%)	22 (31,4%)	23 (32,9%)	14 (20%)	6 (8,6%)	70 (100%)

**Questions spécifiques aux répondants ayant adopté l'ABC**

**Tableau A2.99 : Date d'adoption de l'ABC par les répondants au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (DQ2)**

	Date d'adoption						
	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Nombre d'individus	0	2	1	1	1	0	1
	Date d'adoption						
	1994	1995	1996	1997	1998	1999	Total
Nombre d'individus	3	1	2	4	3	1	<b>20</b>

**Tableau A2.100 : Niveaux auxquels l'ABC est utilisée par les répondants  
au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (DQ3)**

Niveaux	Nbre d'individus	%
1. Siège / groupe	19	95%
2. Unités opérationnelles	9	45%
3. Filiale(s)	1	5%
<i>Total</i>	<i>39<sup>49</sup></i>	

**Tableau A2.101 : Place occupée par l'ABC au sein des répondants  
au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (DQ4)**

Place occupée	Nbre d'individus	%
1. A pris la place	8	40%
2. Est utilisée en parallèle	12	60%
<i>Total</i>	<i>20</i>	<i>100%</i>

**Tableau A2.102 : Degré d'utilisation de l'ABC par les répondants  
au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (DQ5)**

Degré d'utilisation	Nbre d'individus	%
1. Très faible	0	0%
2. Faible	2	10%
3. Moyen	5	20%
4. Elevé	10	40%
5. Très élevé	3	15%
<i>Total</i>	<i>20</i>	<i>100%</i>

<sup>49</sup> Le total est supérieur au nombre d'entreprises ayant adopté l'ABC car 16 d'entre elles utilisent l'ABC à la fois au niveau siège/groupe et de certaines unités opérationnelles.

**Tableau A2.103 : Participation à la décision d'adopter l'ABC  
des répondants au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (AAQ18)**

Participation à la décision d'adopter l'ABC	Nbre d'individus	%
<b>1. Oui</b>	16	80%
<b>2. Non</b>	4	20%
<i>Total</i>	<b>20</b>	<b>100%</b>

**Tableau A2.104 : Contexte d'adoption de l'ABC des répondants  
au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (AAQ1)**

Contexte d'adoption de l'ABC	Nbre d'individus	%
<b>1. Adhésion à des groupes de réflexion</b>	0	0%
<b>2. Influence d'autres entreprises</b>	2	10%
<b>3. Proposition par une société de conseil</b>	2	10%
<b>4. Incitation venant du groupe</b>	5	25%
<b>5. Contexte interne</b>	13	65%
<b>6. Autre contexte</b>	4	20%
<i>Total</i>	<b>26<sup>50</sup></b>	

<sup>50</sup> Le total est supérieur au nombre d'entreprises ayant adopté l'ABC en raison des réponses multiples.

**Tableau A2.105 : Acteurs internes ayant participé à la décision d'adopter l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (AAQ2)**

Acteurs de la décision	Nbre d'individus	%
1. PDG, Directeur Général	9	45%
2. DAF, Directeur Financier, Responsable financier	15	75%
3. Directeur du Contrôle de Gestion, contrôleurs de gestion	13	65%
4. Directeurs / Responsables opérationnels	3	15%
5. Autres acteurs	0	0%
<i>Total</i>	<i>36<sup>51</sup></i>	

**Tableau A2.106 : Acteurs de la mise en place de l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption ayant adopté l'ABC (AAQ4)**

Acteurs de la mise en place de l'ABC	Nbre d'individus	%
<i>1. Acteurs internes</i>	<i>20</i>	<i>100%</i>
- dont appartenant au service contrôle de gestion	16	80%
- dont appartenant au service financier	11	55%
- dont appartenant au service informatique	6	30%
<i>2. Acteurs externes</i>	<i>10</i>	<i>50%</i>
- dont consultants	9	90%
- dont professeurs	4	40%
- dont éditeurs de logiciels	3	30%
<i>Total</i>	<i>30<sup>52</sup></i>	

<sup>51</sup> Le total est supérieur au nombre d'entreprises ayant adopté l'ABC en raison des réponses multiples.

<sup>52</sup> Le total est supérieur au nombre d'entreprises ayant adopté l'ABC en raison des réponses multiples.

*Questions spécifiques aux répondants n'ayant pas adopté l'ABC*

*Tableau A2.107 : Raisons invoquées pour ne pas adopter l'ABC par les répondants au questionnaire adoption n'ayant pas adopté l'ABC selon le statut pris par celle-ci (DQ7)*

Raisons invoquées pour ne pas adopter l'ABC	Adoption non envisagée		Adoption rejetée	
	Nd'i.	%	Nd'i.	%
1. L'ABC n'est pas adaptée aux caractéristiques de l'entreprise	7	33,3%	15	78,9%
2. Le coût de mise en œuvre est excessif	2	9,5%	3	15,8%
3. La mise en œuvre ou l'utilisation est trop complexe	6	27,3%	5	26,3%
4. L'avantage de l'ABC est négligeable	5	23,8%	1	5,3%
5. L'entreprise est satisfaite de son système actuel de CAC	2	9,5%	8	42,1%
6. Autre(s) raison(s)	6	28,6%	1	5,3%

*Tableau A2.108 : Degré de connaissance de l'ABC parmi les principaux responsables de l'entreprise selon le statut pris par l'ABC au sein des répondants au questionnaire adoption n'ayant pas adopté l'ABC (DQ1, DQ6, et ANQ1)*

Statut pris par l'ABC	Degré de connaissance de l'ABC parmi les principaux responsables de l'entreprise		
	Moyenne	Médiane	Ecart-type
2. Adoption pas encore envisagée	1,55	1	0,86
3. Adoption en train d'être envisagée	1,88	2	0,99
4. Adoptée	NA	NA	NA
4bis. Adoption rejetée	1,95	2	0,85
5. Abandonnée	NA	NA	NA
<i>Total</i>	<i>1,78</i>	<i>2</i>	<i>0,89</i>

**Tableau A2.109 : Participation à la décision de ne pas adopter l'ABC  
par les répondants au questionnaire adoption ayant rejeté l'adoption l'ABC (ANQ17)**

<b>Participation à la décision de ne pas adopter l'ABC</b>	<b>Nombre d'individus</b>	<b>%</b>
<b>1. Oui</b>	12	63%
<b>2. Non</b>	7	37%
<i>Total</i>	<b>19</b>	<b>100%</b>

**Tableau A2.110 : Etape de réflexion à laquelle se sont arrêtés les répondants  
au questionnaire adoption ayant envisagé l'adoption de l'ABC (ANQ5)**

<b>Etapes de réflexion</b>	<b>Individus</b>	<b>%</b>
<b>1. Identification des activités</b>	12	63%
<b>2. Identification des activités et inducteurs de coût</b>	6	32%
<b>3. Mise au point du système sans utilisation</b>	1	5%
<i>Total</i>	<b>19</b>	<b>100%</b>

**Tableau A2.111 : Matrice complète de corrélation (Rhô de Spearman) des différentes variables du questionnaire adoption**

	V8 a	V8 b	V5 a	V5 b	V5 c	V7 a	V7 b	V7 c	V7 d	V7 e	V7 f	V7 g	V7 h	V7 i	V4 a1	V4 b1	V4 c1	V4 d1	V4 e1	V4 f1	V4 g1	V4 x1	V4 y1	V4 z1	V4 a2	V4 b2	V4 c2	V4 d2	V4 e2	V4 f2	V4 g2	V4 x2	V4 y2	V4 z2			
V8a	1																																				
V8b		1																																			
V5a	,27*	,69**	1																																		
V5b	,41**	,71**	,75**	1																																	
V5c	-,29*	-,4*	-,28*	-,26*	1																																
V7a	,34**			,29*		1																															
V7b					-,27*		1																														
V7c								1																													
V7d	,28*	-,34*				,27*	,3*		1																												
V7e							,25*	,38**		1																											
V7f									,25*	1																											
V7g						,33**						1																									
V7h						,43**	,29*						1																								
V7i	,31**		,27*			,27*	-,24*							1																							
V4a1			,27*	,25*											1																						
V4b1															,26*	1																					
V4c1																,41**	1																				
V4d1			,26*	,25*											,49**	,27*	,24*	1																			
V4e1	,34**		,31*	,24*		,33**			,35*					,34**		,26*			1																		
V4f1	,4**		,32**	,43*		,46**						,38**			,26*			,25*		1																	
V4g1			,35**	,31**											,35**			,4**		,33**	1																
V4x1															,6**	,75**	,58**	,73**			,29*	1															
V4y1	,47**		,49**	,47**		,37**					,32**	,29*			,4**	,64**	,69**	,68**	,33**	1																	
V4z1	,41**		,46**	,42**		,35**									,55**	,51**	,42**	,64**	,49**	,59**	,61**	,77**	,83**	1													
V4a2					-,4**										,75**			,43**			,32*	,47**		,48**	1												
V4b2													-,34*		,43**	,76**	,5**					,67**	,37*	,35*	1												
V4c2											-,4**				,34*	,6**						,46**	,36*			1											
V4d2			,33*															,57**			,34*	,43**	,37*	,55**					1								
V4e2						,52**													,67**																		
V4f2			,32*			,51**					-,37*			,34*					,32*	,8**			,63**	,43**													
V4g2																	,34*			,31*	,71**		,46**	,46**													
V4x2			,31*												,55**	,43**	,41**	,57**				,71**		,68**	,54**	,62**	,44**	,83**									
V4y2						,49**								,31*					,37*	,64**			,71**	,55**													
V4z2			,45**			,34*					-,34*				,32*		,43**	,38*	,57**	,32*	,48**		,69**	,83**	,31*	,32*		,69**	,39*	,62**	,47**	,72**	,76**				

\* Corrélation significative au seuil de confiance de 5%  
 \*\* Corrélation significative au seuil de confiance de 1%

**Tableau A2.112 : Matrice de corrélation (Rhô de Spearman) des items sensés mesurer la taille de l'organisation (Base Kompass)**

		V7a. Taille de l'organisation	
		Item 1. C.A.	Item 2. Effectif
V7a. Taille de l'organisation	Item 1. C.A.	1	
	Item 2. Effectif	0,89**	1

\*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

**Tableau A2.113 : Matrice de corrélation (Rhô de Spearman) des items sensés mesurer les positionnements stratégiques (QA7 et QNA6)**

		V7c. Domination par les coûts			V7d. Différenciation		
		Item n°1	Item n°3	Item n°6	Item n°2	Item n°4	Item n°5
V7c. Domination par les coûts	Item n°1	1					
	Item n°3	0,61**	1				
	Item n°6	0,58**	0,51**	1			
V7d. Différenciation	Item n°2	0,1	0,2	0,1	1		
	Item n°4	0,16	0,21	-0,02	0,45**	1	
	Item n°5	0,13	-0,08	0,04	0,53**	0,6**	1

\*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%



**Tableau A2.114 : Matrice de corrélation (Rhô de Spearman) des items sensés mesurer les variables d'environnement (QA10 et QNA9)**

		V7e. Concurrence			V7f. Rapidité			V7g. Prévisibilité		
		It. n°1	It. n°5	It. n°6	It. n°3	It. n°7	It. n°9	It. n°2	It. n°4	It. n°8
<b>V7e. Concu rrence</b>	<b>Item n°1</b>	1								
	<b>Item n°5</b>	0,3*	1							
	<b>Item n°6</b>	0,57**	0,47**	1						
<b>V7f. Rapidité</b>	<b>Item n°3</b>	0,22	-0,07	0,11	1					
	<b>Item n°7</b>	0,23	0,1	0,22	0,4**	1				
	<b>Item n°9</b>	0,17	-0,08	0,18	0,45**	0,54**	1			
<b>V7g. Prévisibilité</b>	<b>Item n°2</b>	-0,07	-0,13	-0,17	-0,21	0,10	0,09	1		
	<b>Item n°4</b>	-0,15	0,2	0,00	-0,18	0,08	-0,18	0,3*	1	
	<b>Item n°8</b>	0,03	0,16	0,18	0,01	0,19	0,01	0,34*	0,39**	1

\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%  
 \*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

**Tableau A2.115 : Matrice de corrélation (Rhô de Spearman) des items sensés mesurer la communication de l'organisation avec son environnement (QA9, QA11, QNA8 et QNA10)**

		V7h. Communication avec l'environnement				
		Item n°1 (QA9 et QNA8)	Item n°2 (QA9 et QNA8)	Item n°3 (QA9 et QNA8)	Item n°4 (QA9 et QNA8)	Item n°5 (QA11 et QNA10)
<b>V7h. Communication avec l'environnement</b>	<b>Item n°1</b>	1				
	<b>Item n°2</b>	0,45**	1			
	<b>Item n°3</b>	0,38**	0,47**	1		
	<b>Item n°4</b>	0,42**	0,33**	0,3*	1	
	<b>Item n°5</b>	0,53**	0,32**	0,42**	0,48**	1

\* corrélation significative au seuil de confiance de 5%  
 \*\* corrélation significative au seuil de confiance de 1%

## TABLE DES MATIÈRES DES ANNEXES

<b>ANNEXE 1</b> .....	<b>p2</b>
Annexe 1.1 : Guide d'entretien.....	p3
Annexe 1.2 : Liste des codes utilisés pour l'analyse des retranscriptions d'entretiens.....	p4
Annexe 1.3 : Définitions des codes utilisés pour l'analyse.....	p5
Annexe 1.4 : Extraits de retranscriptions d'entretien.....	p9
Annexe 1.5 : Exemples de paragraphes codés.....	p17
Annexe 1.6 : Matrices et tableaux de présentation des données relatives à la diffusion de l'ABC.....	p25
Annexe 1.7 : Matrices de présentation des données relatives à l'adoption de l'ABC.....	p132
<b>ANNEXE 2</b> .....	<b>p150</b>
Annexe 2.1 : Questionnaire diffusion.....	p151
Annexe 2.2 : Questionnaire adoption envoyé aux entreprises ayant adopté l'ABC.....	p152
Annexe 2.3 : Questionnaire adoption envoyé aux entreprises n'ayant pas adopté l'ABC.....	p158
Annexe 2.4 : Composition de la population et des échantillons du questionnaire diffusion.....	p160
Annexe 2.5 : Données issues des réponses au questionnaire diffusion.....	p166
Annexe 2.6 : Composition de l'échantillon du questionnaire adoption.....	p177
Annexe 2.7 : Données issues des réponses au questionnaire adoption.....	p180