



HAL
open science

LES MECANISMES DE DIFFUSION, D'ADOPTION ET DE REJET DE LA METHODE ABC DANS L'ENVIRONNEMENT TUNISIEN

Hanen Moalla

► **To cite this version:**

Hanen Moalla. LES MECANISMES DE DIFFUSION, D'ADOPTION ET DE REJET DE LA METHODE ABC DANS L'ENVIRONNEMENT TUNISIEN. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", May 2007, France. pp.CD-Rom. halshs-00543222

HAL Id: halshs-00543222

<https://shs.hal.science/halshs-00543222>

Submitted on 6 Dec 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.

***LES MECANISMES DE DIFFUSION,
D'ADOPTION ET DE REJET DE LA
METHODE ABC DANS L'ENVIRONNEMENT
TUNISIEN***

Hanen MOALLA

Assistante de comptabilité à l'ISCAE (Tunisie)

Membre du laboratoire CEREGE

Résidence Ibn Zaydoun, Bloc 6, appartement 1,

Riadh El Andalous, 2058

Ariana

Tunisie

Hanen_moalla@yahoo.fr

LES MECANISMES DE DIFFUSION, D'ADOPTION ET DE REJET DE LA METHODE ABC DANS L'ENVIRONNEMENT TUNISIEN

Résumé

Nous avons essayé dans le cadre de cette communication d'étudier les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de la méthode ABC dans l'environnement tunisien à travers une enquête menée auprès de 80 entreprises et d'interviews auprès de 16 responsables appartenant à 14 entreprises. Nous nous sommes basée sur la théorie générale de la diffusion de Rogers et sur les perspectives d'Abrahamson pour expliquer ces phénomènes. Les résultats ont montré que seuls les canaux interpersonnels ont permis la communication des principes de la méthode. Le choix de la méthode de calcul des coûts est généralement expliqué par l'intervention du consultant (l'effet de mode) ou de la société mère (la sélection forcée).

Mots clés :

Méthode ABC - mécanisme de diffusion – adoption – rejet – acteurs.

Abstract

In This communication we have tried to study the mechanisms of diffusion, adoption and rejection of ABC method in Tunisia. We have guided a qualitative research by 16 interviews. We have also managed a quantitative research through a questionnaire next to 80 firms. We are based on the general theory of the diffusion of Rogers and on the perspectives of Abrahamson in explaining those phenomena. The results show that only interpersonal canals permitted the communication of principles of ABC. The choice of the accounting method is explained by the intervention of the consultant (mode perspective) or the group (forced selection).

Key words

ABC method – mechanism of diffusion – adoption – rejection – actors.

1. INTRODUCTION

Plusieurs recherches en comptabilité de gestion et spécialement en matière d'ABC ont mis l'accent sur les taux d'adoption de la méthode. Malheureusement, de faibles taux d'adoption, dans plusieurs pays du monde, ont été notés. La relation entre les facteurs de contingence et l'adoption de la méthode ABC ont fait l'objet de plusieurs études menées par plusieurs chercheurs. En particulier, la stratégie (Gosselin, 1997, 2000 ; Alcouffe, 2002a ; Gosselin et Bhimani, 2002 , Alcouffe, 2004), la taille de l'organisation (Innes et Mitchell, 1995; Libby et Waterhouse, 1996 ; Bjørnenak, 1997 ; Chenhall et Langfield – Smith, 1998 ; Gosselin et Ouellet, 1999 ; Groot, 1999 ; Innes et al., 2000), la structure de l'organisation (Gosselin 1997), l'intensité de la concurrence (Bjørnenak, 1997 ; Malmi, 1999 ; Alcouffe, 2002a ; Alcouffe, 2004), la diversité (Bjørnenak, 1997 ; Malmi 1999), la structure des charges (Bjørnenak, 1997 ; Malmi, 1999 ; Clarke et al., 1999) et plusieurs autres. Cependant, les résultats de ces études ont montré qu'uniquement quelques facteurs sont liés à l'adoption de cette innovation comptable. L'étude de Dahlgern et al. (2001) est celle qui a pris en considération le plus grand nombre de facteurs (27 facteurs) ; une relation significative a été trouvée pour de trois variables seulement. Les résultats de toutes ces recherches montrent que la théorie de la contingence reste insuffisante pour expliquer l'adoption ou le rejet de l'ABC. Ceci montre que les choix de l'entreprise ne peuvent pas être uniquement rationnels et asociaux. Des théories plaçant l'acteur au centre de l'analyse doivent orienter les recherches sur la diffusion et l'adoption des innovations comptables ou managériale d'une manière générale. Nous nous sommes basée sur la théorie générale de la diffusion de Rogers (1995) et sur les perspectives théoriques d'Abrahamson (1991) pour répondre à la question suivante : « **Quels sont les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de la méthode ABC en Tunisie ?** ».

Nous voulons donc connaître **comment les acteurs prennent connaissance de la méthode ABC** et quels sont **les facteurs** qui peuvent expliquer **l'adoption** de la méthode ABC par certaines entreprises et ceux pouvant expliquer **son rejet** par d'autres entreprises.

Nous ne nous intéressons pas à la relation entre l'adoption de la méthode ABC et les facteurs de contingence dans cette communication. Nous avons présenté dans des travaux antérieurs des résultats qui ont montré l'absence de relations significatives entre certains facteurs de contingence et l'adoption de l'ABC dans l'environnement tunisien (Moalla, 2006, 2007). Nous essayons plutôt d'analyser le rôle des différents acteurs intervenant dans la diffusion, l'adoption et le rejet.

La suite de cette communication est organisée comme suit : Nous présentons en premier lieu la revue de la littérature, en second lieu, nous exposons le cadre théorique de notre recherche et en troisième lieu, nous présentons notre méthodologie de recherche, pour passer par la suite à la présentation de nos résultats avant de conclure.

2. REVUE DE LA LITTÉRATURE

Depuis la fin des années quatre vingt-dix et le début des années 2000, des recherches sur la diffusion et l'adoption des innovations managériales ont traité la question du rôle des acteurs pour expliquer ces mécanismes. Dans ce cadre et en matière d'ABC, nous avons recensé l'étude de Bjørnenak (1997), de Malmi (1999), d'Alcouffe (2002a, 2002b, 2004), de Chongrusksut (2002) et de Moalla (2006, 2007). La théorie générale de la diffusion de Rogers était le cadre théorique principal ayant permis l'orientation de ces travaux. A côté de ces études, nous avons recensé l'étude d'Alcouffe et al. (2003) qui a analysé le processus de diffusion de 3 innovations managériales à savoir, la méthode ABC, le contrôle budgétaire et la méthode George Perrin. Les auteurs se sont basés également sur la théorie de Rogers et ont identifié un certain nombre de facteurs pouvant influencer la diffusion de ces trois innovations. Il s'agit en fait des acteurs collectifs et individuels, des canaux de communication et du contexte économique et managérial, ainsi que des rôles que peuvent se voir attribuer les différents acteurs. Ces acteurs peuvent être des pionniers¹, des agents de changement², des leaders d'opinions³, des témoins⁴ ou des relais d'opinions⁵.

L'étude exploratoire de Bjørnenak (1997), menée auprès de 132 entreprises norvégiennes, a traité le problème de la diffusion des connaissances en ABC. Bjørnenak (1997), basé sur les travaux de Rogers, a fait la distinction entre deux types de canaux de communication : Les canaux interpersonnels et les médias de masse. Dans le cas de la communication par l'intermédiaire des relations interpersonnelles, l'innovation est diffusée à la suite de contacts personnels au sein du groupe. Les médias de masse incluent la radio, la télévision, les journaux, etc. Bjørnenak (1997) a trouvé que les canaux de communication caractérisés par les contacts personnels et représentés par les cours et les agents de changement sont plus utilisés par les adopteurs, alors que les médias écrits représentés par les magazines sont plus utilisés par les non-adopteurs.

Egalement, Malmi (1999) a tenu compte de la communication de la méthode ABC, à travers l'étude du nombre de livres et d'articles sur l'ABC et publiés en Finlande. Aussi, il s'est basé sur les 4 perspectives théoriques d'Abrahamson qui sont *le choix efficient* (la recherche de la rationalité économique explique l'adoption ou le rejet de l'innovation), *la sélection forcée* (l'adoption ou le rejet de l'innovation est une obligation), *l'effet de mode* (l'innovation est une mode) et *le mimétisme* (on imite les organisations adoptantes) afin d'étudier le rôle joué par les acteurs dans l'adoption ou le rejet de la méthode ABC. Malmi (1999) a examiné la diffusion de la méthode ABC en Finlande au cours du temps (sur une période de 10 ans). Il a divisé la diffusion de la méthode ABC en Finlande en 3 phases, sur la base de la courbe de diffusion (sur la période s'étalant entre 1986 et 1995) : la phase de l'émergence, la phase de décollage et la phase de stagnation. Les résultats de cette étude ont montré que les facteurs influençant la diffusion changent au cours du temps. Le choix efficient peut expliquer les premières adoptions pendant la phase de l'émergence, alors que

¹ Ceux qui introduisent pour la première fois l'innovation

² Ceux qui poussent l'adoption de l'innovation tels que les consultants et la société mère

³ Ceux qui donnent leur avis sur l'innovation, mais sans l'imposer

⁴ Ceux qui témoignent leur expérience

⁵ Ceux qui se limitent à relayer l'avis de certains leaders d'opinions

pendant la deuxième phase qui est la phase de décollage, l'adoption est expliquée par l'effet de mode et enfin pendant la dernière phase qui est la phase de stagnation, la diffusion est expliquée aussi bien par le comportement mimétique que par le choix efficient.

Alcouffe (2002a, 2004) a étudié l'importance des canaux de communication à l'étape de découverte des principes de l'ABC et à l'étape de l'évaluation en vue de son adoption éventuelle. Il a trouvé que les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse aussi bien à l'étape de découverte des principes de l'ABC qu'à l'étape de l'évaluation en vue de son adoption potentielle. Les résultats ont montré aussi que contrairement aux attentes, l'utilisation moyenne des canaux interpersonnels est plus faible pour les adopteurs que pour les non adopteurs, lors de la phase de l'évaluation.

Les études ci-dessus mentionnées ont mis l'accent sur les acteurs actifs favorisant la diffusion de l'innovation. D'autres acteurs cibles concernés par l'innovation ont été identifiés par d'autres études. Dans ce cadre, Walley et al. (1994) ont traité la question de l'adoption et de la non-adoption à travers une analyse qualitative menée par des interviews auprès de 20 entreprises au Royaume – Unis. Ils ont montré qu'il y a une relation entre les propriétaires et la conception du système comptable et du contrôle de gestion. Les managers propriétaires utilisaient les informations comme une source de pouvoir et souhaitaient préserver le caractère confidentiel des informations financières, ils ne désiraient avoir un système de calcul de coûts sophistiqué. Les systèmes comptables dans ce cas sont généralement simples et demeurent inchangés. Le changement du propriétaire ou du leadership entraîne un changement significatif dans la re-conception des systèmes de contrôle.

En ce qui concerne le rejet de la méthode ABC, la résistance aux changements peut être un obstacle à l'adoption et à l'utilisation des nouvelles techniques de la comptabilité de gestion (Bjørnenak, 1997) et peut être l'un des principaux problèmes liés à l'adoption de la méthode ABC. La résistance des managers au changement a été trouvée comme étant l'un des principaux facteurs de la non-adoption de la méthode ABC (Walley et al., 1994). Dans le cas des entreprises examinées par Ness et Cucuzza (1995), la résistance du personnel était le véritable obstacle au changement. Egalement, en ce qui concerne la méthode ABC, Argyris et Kaplan (1994) ont trouvé que malgré les avantages en termes de coûts et de profitabilité, que l'entreprise peut tirer de l'ABC, les managers résistent souvent au changement. Il s'agit d'un facteur majeur qui empêche les entreprises d'appliquer les nouvelles initiatives et de réaliser des avantages (Argyris et Kaplan, 1994). Aux termes de De Palma et al. (1991), dans certaines situations, les non-adopteurs vont se renforcer dans leurs réticences vis à vis de l'innovation.

Notons que les recherches ci-dessus présentées ont mis l'accent sur les acteurs actifs favorisant la diffusion des principes de l'ABC ou l'adoption de cette innovation. Peu d'attention a été donnée aux acteurs cibles concernés par les innovations et en particuliers les organisations et leurs responsables. Dans le cadre de notre recherches, nous analyserons les rôles des différents acteurs cibles et actifs pouvant intervenir dans la diffusion, l'adoption ou le rejet de l'ABC. Remarquons également que la plupart de ces études ont été menées auprès d'entreprises industrielles. Nous avons mené cette recherche auprès d'entreprises industrielles, commerciales et de services et dans le cadre d'un environnement différent qui

est l'environnement tunisien, caractérisé par son tissu économique formé essentiellement par les petites et moyennes entreprises. Nous notons également l'importance du phénomène de privatisation en Tunisie pendant ces dernières et en particulier l'importance de l'investissement étranger dans ce pays.

3. CADRE THEORIQUE

Pour expliquer ces phénomènes de diffusion, d'adoption et de rejet, nous nous sommes basée sur la théorie générale de la diffusion de Rogers (1995). Rogers (1995, p.10) a défini la diffusion comme étant le processus par lequel *une innovation* est communiquée à travers certains *canaux*, au cours du *temps*, entre les *membres d'un système social*. Cette définition montre que le processus de diffusion est formé donc de 4 éléments à savoir l'innovation, la communication, le temps et le système social. Les acteurs et la dimension temps sont des composantes principales du modèle de Rogers.

L'innovation, telle que définie par Rogers, est une nouvelle idée, pratique ou objet **perçu comme nouveau par un individu ou d'autres unités d'adoption**⁶. Dans cette définition, l'accent a été mis sur la perception de la nouveauté de l'idée, de la pratique ou de l'objet par les acteurs. La nouveauté est relativisée par la perception des acteurs concernés. Dans le cadre de la comptabilité de gestion, Foster et Ward (1994) ont par contre pris en considération le cas de l'innovation radicale, telle que l'implantation du système ABC ou l'implantation d'un système de coût totalement nouveau.

Robey (1986) a fait la distinction entre les nouveaux produits ou services, les innovations administratives et les innovations techniques. L'amélioration du contrôle interne et la coordination sont des exemples d'innovations administratives, alors que le changement de la technologie et du processus du travail sont des exemples d'innovations techniques. La méthode ABC est considérée comme étant une innovation administrative, parce que son introduction peut conduire à un changement dans les procédures administratives et dans les politiques de l'entreprise.

Comme le notent Alcouffe et al. (2003), la majorité des innovations étudiées par la littérature sont des innovations technologiques. S'intéressant à la diffusion de trois innovations managériales qui sont la méthode ABC, le contrôle budgétaire et la méthode Georges Perrin, qui sont en réalité des outils de gestion, Alcouffe et al. (2003, p.9) sont partis de la définition de l'outil de gestion proposée par Moisdon (1997)⁷, pour définir l'innovation managériale comme suit : « *Une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui au sein de l'organisation où elle est mise en place affecte la*

⁶ E. M. Rogers, (1995), *Diffusion of innovations*, Edition of the Free Press, The fourth edition.

⁷ Selon Moisdon (1997), l'outil de gestion est « *Toute formalisation de l'activité organisée [...], tout schéma de raisonnement reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation et destinés à instruire les divers actes de gestion* ». .

nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise des décisions ».

Dans le cadre de notre recherche, nous allons nous intéresser à la diffusion de la méthode ABC. Faut-il attribuer le terme innovation managériale aux approches par activités ?

Godowski (2003) a essayé de répondre à cette question en se basant sur le travail de conceptualisation de Durieux (2001)⁸ sur les innovations techniques. Durieux a regroupé les définitions données à l'innovation en trois catégories :

- Dans la première catégorie, on considère que l'innovation trouve ses origines dans l'acquis antérieur et elle consiste en de nouvelles interprétations et en une extension du savoir. L'innovation radicale n'est donc pas possible.
- La deuxième catégorie fait référence à l'introduction d'un nouvel élément inconnu dans une chose existante et établie.
- La troisième catégorie assimile l'innovation à un changement dans l'état des connaissances et dans l'activité humaine ; on parle dans ce cas de la perception de l'innovation par les acteurs impliqués.

Pour tenir compte de ces trois aspects, Godowski a retenu la définition de l'innovation managériale de Van de Ven (1986)⁹ : *« une idée nouvelle qui peut être soit (1) une combinaison d'idées anciennes, soit (2) un schéma qui modifie l'ordre du présent, soit (3) une formule ou une approche unique perçue comme nouvelle par les individus concernés. Elle contribue à augmenter le stock de connaissances dont disposent les managers qui prend la forme d'améliorations ou d'ajouts apportés à l'ensemble des techniques, pratiques et méthodes de gestion, et exerce donc un impact direct sur le mode de management ».*

Godowski (2003) considère que les principes de la méthode ABC ne sont qu'une reformulation des principes de la méthode des sections homogènes énoncés par Rimailho en 1937. L'utilisation de l'activité dans l'analyse des charges a été proposée par Drucker en 1957, puis reprise pendant les années soixante par d'autres chercheurs. D'après Gosselin et Bhimani (2004), des comptables de gestion ont affirmé qu'une méthode similaire était utilisée en France depuis 1930. Cependant, bien que la méthode ABC trouve ses origines dans les acquis anciens, elle constitue une innovation managériale puisqu'elle se positionne dans une perspective stratégique (Bouquin, 1997) et qu'elle permet d'alimenter le processus décisionnel par la nouvelle interprétation d'idées anciennes. Egalement, le découpage de l'entreprise en activités élémentaires, l'identification des causes de consommation de ressources et la coordination des activités dans une logique de flux permettent aux managers de prendre en considération l'aspect valeur. En outre, des études sur la méthode ABC ont montré les bénéfices tirés de cette méthode en termes d'amélioration des caractéristiques perçues de l'information (McGowan, 1998), de prise de décisions (Shim, 1996), de

⁸ F. Durieux (2001), *Management de l'innovation : Une approche évolutionniste*, Paris, Edition Vuibert – FNEGE.

⁹ A. H. Van de Ven (1986), Central Problems in the management of innovation, *Management Science*, vol. 32, p. 590-607.

satisfaction des utilisateurs de l'information (Swenson, 1995 et McGowan et Klammer, 1997) et d'amélioration de la performance financière (Zéghal et Bouchékoua, 2000).

Tout ceci nous amène à considérer les approches par activités comme étant des innovations managériales.

La deuxième composante du processus de diffusion est **la communication**. La communication est « *le processus par lequel les participants créaient et partagent l'information avec d'autres en vue de réaliser une compréhension mutuelle* » (Rogers, 1995, p. 16). Une innovation doit être communiquée pour être adoptée ou rejetée.

Le processus de communication comprend les quatre éléments suivants :

- 1- L'innovation qui est la méthode ABC dans notre cas ;
- 2- Les individus qui ont une connaissance de la nouvelle méthode ou une expérience de son utilisation ;
- 3- D'autres individus ou d'autres unités d'adoption qui n'ont pas eu encore d'expérience sur la nouvelle méthode ;
- 4- Les canaux de communication qui connectent ces deux unités.

De Palma et al. (1991) et Rogers (1995) ont fait la distinction entre les canaux de communication externes et internes d'une part et les médias de masse et les canaux interpersonnels d'autre part. Les canaux de communication externes sont ceux qui proviennent de l'extérieur du groupe social, alors que les canaux de communication internes permettent de diffuser l'information à l'intérieur du groupe. Les médias de masse sont les moyens qui transmettent les messages et permettent à une source d'atteindre une large audience. Ils incluent la radio, la télévision, les journaux, etc. Les canaux interpersonnels incluent les échanges face à face entre deux ou plusieurs individus. Ces canaux peuvent être internes ou externes, alors que les médias de masse sont pratiquement tous externes.

Dans l'étude de la diffusion de la méthode ABC en France, Alcouffe (2002a) a désigné par « médias de masse spécialisée » : les revues professionnelles, les revues académiques, la presse en kiosque et les ouvrages de gestion et par canaux interpersonnels les conférences, colloques et séminaires, les discussions avec les consultants et les discussions avec les cadres et dirigeants d'autres entreprises.

Les experts comptables, les cabinets de conseil, les représentants du monde académique, les organismes de formation, les établissements de l'enseignement supérieur de gestion et les associations professionnelles sont donc des sources d'informations interpersonnelles. Dans le cas de notre recherche, nous allons étudier les canaux de communication retenus par Alcouffe, auxquels nous ajoutons l'université en tant que canal de communication externe et interpersonnel.

La diffusion de plusieurs innovations se réalise à la fois par les canaux de communication externes et par les canaux interpersonnels (Rogers, 1995). Comme le montrent Alcouffe et al. (2003), pour que les innovations soient diffusées, il faut que les

canaux de communication soient puissants et convergents. Les canaux de communication doivent également être pertinents (Bjørnenak, 1997).

La radio et la télévision sont des médias de masse très efficaces dans l'information d'une large audience de plusieurs innovations, particulièrement, lors de l'introduction d'un nouveau produit sur le marché. Cependant, ces deux médias ne sont pas pratiquement utilisés dans le cas des innovations managériales, parce que ce type d'innovation intéresse une population bien déterminée et de très petite taille par rapport à la population qui peut être concernée par l'introduction d'un nouveau produit.

Bjørnenak (1997) a trouvé que les médias écrits, représentés par les magazines paraissent avoir un effet faible ou négatif sur la décision d'adoption. Ces médias de masse jouent par contre un rôle considérable dans la diffusion des principes de la méthode ABC. Les canaux interpersonnels peuvent par contre être plus importants à l'étape de persuasion et par conséquent dans la décision d'adoption ou de rejet de la méthode ABC.

Nous formulons donc les deux hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : A l'étape de la connaissance, les médias de masse sont relativement plus importants que les canaux interpersonnels.

Hypothèse 2 : Comme source d'information, les canaux interpersonnels sont relativement plus importants pour les entreprises ayant adopté la méthode ABC alors que les médias de masse sont relativement plus importants pour les entreprises n'ayant pas adopté la méthode.

La prise en compte du **temps** comme variable dans la recherche sur la diffusion est l'un des points forts, mais la mesure de la dimension temps peut être critiquée (Rogers, 1995). Selon Rogers (1995), la dimension temps est incluse à trois niveaux :

- 1- dans le processus de décision de l'innovation par lequel un individu passe d'une première connaissance de l'innovation jusqu'à son adoption ou son rejet ;
- 2- dans le temps d'adoption de l'innovation par rapport aux autres membres du système social ;
- 3- dans le taux d'adoption d'une innovation dans un système, taux qui est toujours mesuré par le nombre de membres qui adoptent l'innovation dans un système social donné.

Le **système social** représente la quatrième composante du modèle de Rogers. Il est défini comme étant une série inter-reliée d'unités qui sont engagées dans la résolution d'un problème commun pour accomplir un objectif commun. Les membres ou les unités d'un système social peuvent être des individus, des groupes informels, des organisations et/ou des sous-systèmes (Rogers, 1995, p. 23).

La structure du système social affecte la diffusion des innovations. Les effets de cette structure peuvent être observés à travers l'effet des normes sur la diffusion, le rôle des leaders d'opinions et des agents de changement, les types de décisions d'innovation et les

conséquences de l'innovation. Ces problèmes incluent la relation entre le système social et le processus de diffusion.

Dans le cadre de notre recherche, le système social peut être représenté par le système de décision de gestion, puisque la décision d'adopter ou de rejeter la nouvelle technique comptable est prise par les membres de ce système.

Les décisions peuvent être optionnelles, collectives ou autoritaires. Les décisions autoritaires et collectives sont plus fréquentes que les décisions individuelles dans les organisations formelles telles que les entreprises (Rogers, 1995).

Les décisions autoritaires peuvent amener l'organisation à adopter ou rejeter la méthode ABC ou une autre technique de calcul des coûts. Par l'étude de l'effet des décisions autoritaires sur l'adoption, nous nous trouvons dans la perspective de la sélection forcée d'Abrahamson (1991). Les décisions autoritaires d'adoption ou de rejet des innovations managériales peuvent émaner de la société mère ou du groupe ou même de l'Etat.

Jones (1985) a mis l'accent sur la manière avec laquelle la société mère influence la forme du système de comptabilité de gestion de sa filiale. La société mère ou le groupe peut influencer ou même dicter la technique du calcul des coûts qui doit être utilisée par la filiale. L'appartenance à une société mère américaine peut être à l'origine de l'application de la méthode ABC, c'est le cas notamment de Hewlett Packard (Lacombe et Bescos, 2000). Egalement, en Thaïlande, au début des années quatre vingt-dix, l'implantation de l'ABC a émergé à la suite des politiques des sociétés mères aux Etats-Unis et au Royaume-Uni (Chongrusksut, 2002).

L'étude de Walley et al. (1994) auprès de 20 entreprises a montré que deux entreprises ont adopté la méthode ABC parce qu'elles subissaient l'influence de la société mère étrangère. Pour l'une de ces deux entreprises, la pression de la société mère était la seule raison de l'adoption de la méthode. De même, la recherche de Ballas et Venieris (1996)¹⁰ réalisée auprès de 14 entreprises en Grèce a montré que 4 entreprises qui utilisaient l'ABC ou qui l'ont initié subissaient l'influence des sociétés mères internationales.

Nous nous attendons à trouver que la société mère joue un rôle considérable dans la diffusion de la méthode ABC. Nous formulons donc l'hypothèse 3 suivante :

Hypothèse 3: Les entreprises qui sont contrôlées par une société mère adoptent plus la méthode ABC que les entreprises indépendantes.

Les perspectives théoriques d'Abrahamson ont permis aussi d'orienter notre recherche. Abrahamson (1991) a étudié le problème de la diffusion des technologies

¹⁰ A. Ballas, G. Venieris (1996), A survey of Management Accounting Practice in Greek Firms, In *Management Accounting : European Perspectives*, édité par Alnoor Bhimani, Oxford University Press.

administratives tout en se basant sur les travaux de Rogers (1983)¹¹. Il a supposé que la perspective dominante dans la littérature de la diffusion des innovations se base sur le concept du « pro-innovation biases ». Kimberly (1981) définit le « pro-innovation biases » comme étant *la présomption que les innovations seront bénéfiques pour les organisations*. Rogers (1995, p.100) complète cette définition en affirmant que le « pro-innovation biases » implique qu'une innovation doit être diffusée et adoptée par tous les membres d'un système social, qu'elle doit être diffusée rapidement et que l'innovation ne doit ni être réinventée, ni rejetée. *Le « pro-innovation biases » est insuffisant pour expliquer la diffusion des innovations*. En fait, les biais favorisent la non-prise en compte par les chercheurs de plusieurs aspects importants et en particulier, l'ignorance de l'innovation, la négligence des phénomènes de rejet et de discontinuité de l'innovation, le problème de la réinvention et des programmes anti-diffusion qui empêchent la diffusion des mauvaises innovations (Rogers, 1995).

Basé sur la théorie de Rogers, et mettant en évidence les limites du « pro-innovation biases », ainsi que sur les travaux de Dimaggio et Powell (1983), Abrahamson a identifié 4 perspectives permettant d'expliquer la diffusion ou le rejet des technologies administratives. Ces perspectives sont : le choix efficient, la sélection forcée, le mimétisme¹² et le phénomène de mode. Ces 4 perspectives sont présentées dans le tableau 1 suivant¹³ :

Tableau 1 : Les perspectives théoriques expliquant la diffusion et le rejet des technologies administratives selon Abrahamson

	<i>Le processus d'imitation ne détermine pas la diffusion ou le rejet</i>	<i>Le processus d'imitation détermine la diffusion ou le rejet</i>
<i>Les organisations à l'intérieur du groupe déterminent la diffusion et le rejet dans ce groupe</i>	Perspective du choix efficient	Le mimétisme
<i>Les organisations à l'extérieur du groupe déterminent la diffusion et le rejet dans ce groupe</i>	Perspective de la sélection forcée	L'effet de mode

- La perspective du choix efficient

La perspective du choix efficient se base sur un modèle de choix selon lequel les adopteurs font des choix indépendants, rationnels, guidés par des objectifs d'efficacité technique. Cette perspective est basée sur les deux hypothèses suivantes, développées par March (1978) :

- Les organisations peuvent librement et indépendamment choisir d'adopter une technologie administrative.

¹¹ Rogers E. M. (1983), *diffusion of innovations*, 2nd édition, New York, Free Press.

¹² Le mimétisme est la traduction du terme anglais « fad perspective ».

¹³ Ce tableau est tiré de l'article d'Abrahamson (1991, p.159).

- Les organisations sont relativement certaines de leurs objectifs et des évaluations de la manière avec laquelle les technologies efficaces vont permettre l'atteinte de ces objectifs.

Abrahamson a développé des contre – hypothèses pour rejeter la perspective du choix efficace. En fait, si les organisations qui sont hors du système social (les organismes gouvernementaux, les consultants, etc.) influencent le choix, dans ce cas les décisions ne peuvent plus être libres et indépendantes. De la même manière, si les objectifs de l'organisation ne sont pas clairs, ou si le degré d'incertitude sur l'efficacité technique des technologies administratives est élevé, on peut rejeter la possibilité du choix efficace (DiMaggio et Powell, 1983).

Les théories qui attribuent la diffusion de l'innovation à la perspective du choix efficace se basent sur la notion de « *performance gap* ». « *Performance gap* » est la différence entre les objectifs organisationnels et les objectifs qui peuvent être atteints par l'organisation (Abrahamson, 1991, p. 592). Le changement de l'environnement crée ce « *performance gap* » entre les organisations. Les organisations qui ont des objectifs similaires, tendent à réagir au « *performance gap* » en adoptant la même technologie administrative efficace. Les organisations qui n'ont pas d'expérience de ces gaps ou qui ont différents objectifs ne vont pas adopter ces technologies. Les innovations sont diffusées lorsqu'elles aident à réduire le « *performance gap* », créé par les changements dans l'environnement (Williamson, 1970). Selon les théories basées sur le choix efficace, les organisations déterminent la diffusion et le rejet des innovations elles-mêmes. Leur comportement n'est pas par conséquent imitatif.

La perspective du choix efficace reste insuffisante pour expliquer la diffusion de la méthode ABC. Le « modèle de la rationalité instrumentale »¹⁴ basé sur les choix optimisés et stables du décideur est largement critiqué (Moison, 1997). Il est difficile de démontrer les gains en termes d'efficacité suite à l'application des techniques de la comptabilité de gestion dans le cadre des changements dynamiques des entreprises (Luft, 1997). L'efficacité de l'entreprise dépend beaucoup plus de ses mécanismes relationnels internes que de son instrumentation (Moison, 1997).

La perspective du choix efficace est limitée. Abrahamson n'a pas négligé les limites de cette perspective. Il en a développé trois autres pour expliquer la diffusion des innovations administratives. Les trois autres perspectives sont la sélection forcée, l'effet de mode et le mimétisme.

- La perspective de la sélection forcée

Les théories qui se basent sur la sélection forcée supposent que les organisations telles que les organismes gouvernementaux ont une force suffisante pour dicter quelles innovations doivent être diffusées (DiMaggio, 1987). La sélection forcée suppose que les organisations adoptantes n'ont aucun choix, leurs motivations ne jouent aucun rôle dans l'explication de la

¹⁴ Cette expression est utilisée par Moison (1997).

diffusion et du rejet des innovations. En ce qui concerne la méthode ABC, cette perspective peut être étudiée à travers le rôle que peuvent jouer les sociétés mères.

- L'effet de mode

Les théories qui se basent sur la perspective de mode supposent que les organisations qui fixent la mode ont un impact sur la diffusion. L'impact est cependant moins fort que dans la sélection forcée, puisque ces organisations sont représentées *par les consultants, les universités et les médias de masse*.

- Le mimétisme

Les études sur la diffusion ont montré que la plupart des individus n'évaluent pas une innovation sur la base des études scientifiques et de leurs conséquences (Rogers, 1995). Les personnes se basent plutôt sur des critères subjectifs. Elles se basent généralement sur les évaluations faites par d'autres qui ont déjà adopté l'innovation. L'imitation peut donc déterminer l'adoption des innovations, c'est pourquoi on considère que la diffusion est un problème social.

Le mimétisme est différent de la perspective de mode. *Dans le cas du mimétisme, les organisations sont supposées imiter d'autres organisations adoptantes au lieu des organisations qui fixent la mode*. Donc les organisations non-adoptantes ne sont pas supposées influencer la diffusion dans le cas du mimétisme. Les organisations imitent d'autres organisations pour paraître *légitimes* (DiMaggio et Powell, 1983 ; Meyer et Rowan, 1977) ou pour *éviter le risque que les concurrents gagnent un avantage concurrentiel* (Abrahamson et Rosenkopf, 1993 ; Katz et Shapiro, 1985). Donc, si on se base sur le mimétisme, la décision d'adopter ou de rejeter une innovation dépend surtout de l'expérience communiquée des autres qui ont adopté l'innovation. *Ces évaluations subjectives d'une innovation passent à travers les réseaux interpersonnels*.

Nous nous demanderons quelles sont les perspectives qui peuvent expliquer l'adoption de la méthode ABC en Tunisie ?

4. METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

Les données ont été collectées au moyen de 16 interviews auprès de 14 entreprises et d'un questionnaire auprès de 80 entreprises. En tout 80 entreprises ont été analysées.

4.1 Les interviews

Nous avons commencé notre étude sur le terrain par des interviews menées auprès de responsables de la comptabilité analytique de 14 entreprises. Ces interviews ont été réalisées au cours des mois d'avril et mai 2003, mais les 4 premières interviews ont été menées à la fin de l'année 2001. Elles nous ont permis d'explorer notre terrain et de construire le questionnaire.

Les entreprises choisies appartiennent au secteur industriel, commercial et de services.

Les interviews ont été réalisées à l'aide d'un guide préparé à l'avance. Ce guide comporte quatre parties : idées générales sur l'entreprise, le système de comptabilité de gestion, la méthode ABC, les caractéristiques de l'entreprise (voir annexe).

Ce guide est un questionnaire semi-structuré élaboré à partir de la littérature et contient des questions de notre recherche.

Pour s'assurer de la validité et la fiabilité de la recherche par les interviews, nous avons procédé à certaines vérifications externes et donc à une triangulation des données. Les données ont plusieurs origines. Nous avons comparé les informations recueillies par interviews avec les réponses des entreprises interviewées par questionnaires (toutes les entreprises auprès desquelles nous avons fait les interviews ont répondu à notre questionnaire). Quelques différences ont été notées dans les informations relatives aux méthodes de calcul des coûts entre celles collectées par questionnaire et celles obtenues par interviews dans le cas de deux entreprises. Nous avons demandé aux répondants du questionnaire de nous expliquer ces différences, ce qui nous a permis de corriger et de mieux comprendre les informations collectées par interviews. Nous avons également eu l'occasion de faire une deuxième interview avec le responsable d'une entreprise.

Nous avons pu consulter aussi certains documents pour quelques entreprises. Les données recueillies ont été enrichies par les informations obtenues par Internet et se rapportant aux différentes sociétés tunisiennes. Les informations recueillies au moyen des documents et des sites Internet ont pour objectif de vérifier les informations recueillies par les interviews et de les compléter.

4.2 Le questionnaire

Notre échantillon est formé par les entreprises industrielles, commerciales et de services ayant un nombre d'employés supérieur ou égal à 100. Nous nous sommes limitée dans notre choix aux entreprises disposant d'un système de calcul des coûts, qui étaient en phase de mise en place d'un système de calcul des coûts, au moment de l'étude, ou qui envisageaient l'adoption d'une méthode de calcul des coûts (toutes les réponses sont reçues d'entreprises répondant à cette exigence, puisque le questionnaire comporte des questions pour lesquelles on ne peut avoir de réponses que d'entreprises s'intéressant à la comptabilité analytique).

Le questionnaire a été administré en deux étapes : Lors de la réalisation l'enquête de validation qui s'est déroulée au cours des mois de février, mars et avril 2004 et lors de la réalisation de l'enquête principale qui s'est déroulée du mois de mai jusqu'au mois d'août 2004. L'enquête de validation avait pour objectif de tester le questionnaire et de s'assurer de la fiabilité et de la validité des mesures. Nous avons voulu, au début, envoyer le questionnaire à toutes les entreprises industrielles, commerciales et de services ayant un nombre d'employés supérieur ou égal à 100. Le nombre total au moment de l'étude était de 1 459. Cependant, le

nombre total de questionnaires envoyés est 1281 (403 par poste et le reste par E-mail) puisque certaines entreprises nous ont confirmé par téléphone qu'elles ne disposaient pas d'un système de calcul des coûts, alors que pour d'autres le contact ou la réponse était impossible. 84 réponses ont été fournies dont 80 sont exploitables (les réponses des 14 entreprises auprès desquelles nous avons mené nos interviews plus 66 autres entreprises), fournissant ainsi un taux de réponse de 6,4%. 55 entreprises appartiennent au secteur industriel, 20 sont des entreprises de services et les 5 autres sont des entreprises commerciales.

Nous avons fait 4 relances par E-mail pour avoir ce taux de réponse. Aucune relance par poste n'a eu lieu.

57 responsables sur 80 connaissaient la méthode ABC. Parmi ces 80 entreprises, 19 ont déclaré avoir adopté l'ABC, fournissant ainsi un taux d'adoption de 23,75%. Ce taux doit être interprété avec prudence, puisque parmi ces 19 entreprises, 5 utilisaient la méthode pour toute l'entreprise, 5 pour une partie de l'entreprise et 9 étaient en phase d'implantation au moment de l'étude.

Pour tester les biais de réponses, nous avons comparé la répartition des répondants par E-mail et par poste sur la base de trois critères qui sont « le secteur d'activité », « le nombre d'employés » et « le chiffre d'affaires ». Nous avons également comparé les 20 premiers et les 20 derniers répondants sur la base des mêmes critères. Les tests de Student étudiant la répartition des populations sur la base du chiffre d'affaires et du nombre d'employés sont non-significatifs. Egalement, les tests de Khi-deux permettant la comparaison entre les populations sur la base du secteur d'activité sont non significatifs. Lors de la quatrième relance par E-mail, nous avons demandé aux répondants de préciser les motifs de non-réponse le cas échéant. 8 réponses ont été reçues par E-mail. Egalement, 7 responsables parmi ceux qui ont reçu le questionnaire par poste nous ont précisé leurs motifs de non réponses. L'absence du système de calcul des coûts a été la réponse donnée par 12 responsables.

5. PRESENTATION DES RESULTATS

Dans le cadre de ce paragraphe, nous présentons tout d'abord les résultats relatifs à la diffusion des principes de l'ABC, puis ceux relatifs à la relation entre les sources de communications et l'adoption de l'ABC, ensuite nous exposons le rôle des sociétés mères pour passer à la présentation de l'analyse des classe et puis à l'explication du mécanisme du rejet de la méthode ABC¹⁵.

5.1 La diffusion des principes de l'ABC

Nous avons formulé l'hypothèse 1 selon laquelle, à l'étape de connaissance, les médias de masse sont relativement plus importants que les canaux interpersonnels.

Nos résultats montrent l'importance particulière de *l'université* et par conséquent des *académiques* dans la diffusion de l'information sur la méthode ABC en Tunisie (44

¹⁵ Concernant la mesure des variables, voir questionnaire présenté en annexe.

responsables parmi 57 connaisseurs ont étudié la méthode à l'université), suivie par l'importance des *colloques, conférences et séminaires* (26 responsables¹⁶). La communication avec les responsables et les contacts avec les autres entreprises a contribué également à la diffusion de l'information sur la méthode ABC (11 responsables). Le rôle joué par les *livres* et les *revues* n'est pas important (12 responsables). Les *consultants* par contre n'ont pas contribué largement à la communication des principes de la méthode ABC (7 responsables). Donc, nous pouvons dire que contrairement aux attentes, *les canaux interpersonnels sont plus importants que les médias de masse lors de la phase de connaissance*. Ces résultats convergent avec ceux d'Alcouffe (2002a) qui a trouvé que les canaux interpersonnels sont plus utilisés que les médias de masse spécialisés pendant la phase de découverte des principes de l'ABC.

Nos résultats se rapprochent également de ceux obtenus par Chongrusksut (2002) en Thaïlande qui a trouvé également que la plupart des répondants ont pris connaissance de la méthode ABC à l'université (37,1%) et lors de séminaires et conférences (37,1%). Pour le reste, ils ont été informés de la méthode ABC par la lecture (22,6%) et par l'apprentissage dans l'entreprise (3,2%).

Nous avons aussi trouvé que tous les connaisseurs de la méthode ABC ont fait recours au moins à une source de communication externe. Même les responsables d'entreprises qui ont précisé qu'ils ont pris connaissance des principes de la méthode ABC des livres et des revues ont précisé également que d'autres canaux interpersonnels leur ont permis de prendre connaissance de cette méthode.

Ces résultats convergent avec ceux de notre recherche qualitative selon lesquels seuls les canaux interpersonnels ont permis la diffusion des principes de l'ABC (10 connaisseurs parmi 14 interviewés). Aucun responsable n'a pris connaissance des principes de cette méthode dans un livre ou une revue. Les canaux interpersonnels évoqués par les interviewés sont l'université, les consultants, les cabinets de formation, les conférences, les sociétés mères et en dernier lieu les collègues.

Les médias de masse représentés par les livres et les revues n'ont joué aucun rôle dans la communication de l'ABC dans le cas des entreprises interviewées, mais, ils ont été utilisés par les responsables des entreprises ayant adopté l'ABC ou envisageant l'adoption pour approfondir leurs connaissances en la matière.

Les résultats trouvés dans le cadre de notre étude peuvent être expliqués par le faible nombre de publications réalisées en Tunisie sur la méthode ABC : les médias de masse représentés par les livres et les revues ne peuvent pas être qualifiés de source de communication puissante pour diffuser les principes de la méthode ABC.

5.2 La relation entre les sources de communication et l'adoption de l'ABC

Nous avons formulé l'hypothèse 2 selon laquelle, comme source d'information, les canaux interpersonnels sont relativement plus importants pour les entreprises ayant adopté la

¹⁶ La plupart des répondants ont précisé plus qu'une source de connaissance.

méthode ABC alors que les médias de masse sont relativement plus importants pour les entreprises n'ayant pas adopté **la méthode**.

Le test de Khi-deux a été réalisé entre chacun des canaux de communication et l'adoption de la méthode ABC. Aucune différence significative n'a été trouvée entre chacun des canaux interpersonnels, en tant que source de connaissance de la méthode ABC, et l'adoption de cette méthode. Ce résultat est attendu, puisque au niveau du paragraphe précédent, nous avons montré l'importance des canaux interpersonnels dans la communication de la méthode ABC et le poids relativement faible des médias de masse, ce qui fait que les canaux de communication interpersonnels sont importants pour toutes les entreprises indépendamment de leurs systèmes de calcul des coûts. Ce résultat ressemble à celui trouvé par Alcouffe (2002a) selon lequel lors de la phase d'évaluation de la méthode ABC en vue de son adoption éventuelle, les canaux interpersonnels sont davantage utilisés que les médias de masse spécialisés.

Le test de Khi-deux étudiant la relation entre l'adoption de la méthode ABC et les livres et les revues en tant que sources de communication, est significatif ($p < 0,1$), ce qui montre la liaison entre les médias de masse et la non-adoption de la méthode ABC. Cette liaison est due au fait que 90,9% des entreprises qui ont utilisé les livres et les revues comme sources d'information n'ont pas adopté la méthode ABC. Ces résultats confirment les affirmations de Bjørnenak (1997) selon lesquelles les médias écrits, représentés par les magazines paraissent avoir un effet faible ou négatif sur la décision d'adoption.

Une analyse factorielle des correspondances multiples a été réalisée entre les méthodes de calcul des coûts adoptées par les connaisseurs de la méthode ABC et les sources de connaissance de cette méthode. Les résultats ont montré qu'il n'existe pas de relation significative, puisque toutes les valeurs propres sont inférieures à 1, ce qui confirme les résultats du test de khi-deux.

5.3 Le rôle des sociétés mères

Nous avons formulé l'hypothèse 3 selon laquelle les entreprises qui sont contrôlées par une société mère adoptent plus la méthode ABC que les entreprises indépendantes. Pour vérifier cette hypothèse, nous avons étudié la relation entre la dépendance de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC tout en utilisant le test de Khi-deux. Les résultats montrent que le Khi-deux de Pearson présente une valeur de 9,153 avec une signification asymptotique de 0,103 qui est supérieure au seuil accepté de 0,05 et légèrement supérieure au seuil de 0,1. Le test ne peut pas donc être considéré comme étant significatif. De plus un nombre élevé de cellules (66,7%) ont un effectif théorique inférieur à 5, avec un effectif théorique minimum de 0,24, le test ne peut pas non plus être considéré comme étant fiable. Nous ne pouvons pas rejeter l'hypothèse d'indépendance entre l'adoption de la méthode ABC et la dépendance de l'entreprise. Mais, bien que le test ne soit pas significatif, les chiffres présentés sont intéressants. En fait, si nous nous limitons à l'étude des filiales, nous remarquons que **seules les filiales de groupes étrangers ont adopté la méthode ABC. Aucune filiale de groupe tunisien n'a adopté la méthode ABC. De même, aucune société mère à couverture nationale n'a adopté la méthode ABC. Par contre, nous avons trouvé dans notre échantillon une seule société mère à couverture internationale. Cette société a adopté la**

méthode ABC. Ceci peut attirer notre attention sur le rôle joué par les sociétés mères étrangères dans la diffusion de la méthode ABC en Tunisie.

Bescos et al. (2001) ont trouvé que l'appartenance à société américaine est l'une des raisons d'adoption de l'ABC.

Etant donné la petite taille de l'échantillon et pour réduire le nombre de cellules avec un effectif théorique inférieur à 5, nous avons regroupé des modalités ensemble de façon à réduire le nombre de modalités de la variable dépendance de l'entreprise de 6 à 3. Ce regroupement est réalisé par la création des modalités suivantes :

- Entreprise indépendante : cette modalité regroupe les entreprises tunisiennes indépendantes et les entreprises étrangères indépendantes.
- Société mère : cette modalité regroupe les sociétés mères à couverture nationale et les sociétés mères à couverture internationale.
- Filiale : cette modalité regroupe les filiales de groupes tunisiens et les filiales de groupes étrangers.

Le test de Khi-deux est utilisé pour tester la liaison entre la variable « adoption de la méthode ABC » et la variable « dépendance de l'entreprise » à 3 modalités. Le test est non significatif, puisque la signification asymptotique est de 0,341, c'est à dire nettement supérieure au seuil accepté de 0,05. Aucune relation n'existe entre la dépendance de l'entreprise et l'adoption de la méthode ABC, ce qui montre que les entreprises indépendantes adoptent la méthode ABC de la même manière que les entreprises dépendantes. L'hypothèse 3 est donc non validée.

Cette relation peut être expliquée par le fait que certaines sociétés mères obligent leurs filiales d'adopter l'ABC, alors que d'autres les obligent d'adopter d'autres méthodes de calcul de coûts. Ce résultat peut être aussi expliqué par le fait que d'autres acteurs (tels que les consultants) peuvent intervenir dans la décision d'adoption de l'ABC. L'analyse des classes qui sera présenté dans le paragraphe suivant peut nous donner une meilleure idée sur l'intervention des acteurs et par conséquent sur les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de l'ABC.

5.4 Les résultats de l'analyse des classes

Dans le cadre de cette recherche, nous avons essayé de déterminer les profils des entreprises adopteuses et connaisseuses de l'ABC afin de comprendre les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de cette méthode. Pour ce faire, nous avons procédé à une analyse des classes par l'intermédiaire d'une classification hiérarchique. Cette analyse utilise la distance euclidienne qui sert à mesurer la différence entre les classes. Nous avons divisé dans un premier temps les entreprises en deux classes. L'analyse a montré que la première classe est formée des connaisseurs de la méthode ABC et la deuxième est formée des non-connaisseurs. Les entreprises de la première classe sont les plus outillées. Cette analyse en deux classes ne nous a pas permis de saisir le profil des entreprises en fonction de leur adoption de la méthode ABC ou même de la méthode de calcul des coûts adoptée.

Les entreprises ont été divisées par la suite en 3 classes ou groupes compte tenu des critères¹⁷ suivants :

- Les méthodes de calcul des coûts adoptées par les entreprises¹⁸
- Le niveau d'intervention des consultants¹⁹
- La connaissance de la méthode ABC²⁰
- Les sources de connaissance de la méthode ABC²¹
- Le logiciel informatique utilisé²²
- La dépendance de l'entreprise²³
- La nationalité de l'entreprise²⁴

Pour déterminer les variables qui font la discrimination entre les groupes, nous avons utilisé le test de khi-deux. Des tests significatifs pour certaines variables nous ont permis de déterminer les classes suivantes :

- La classe 1 est formée des connaisseurs, soit non-adopteurs de l'ABC, soit adopteurs dépendants de sociétés mères (22 entreprises);
- La classe 2 est formée des entreprises indépendantes, connaisseur, soit adoptantes, soit non adoptantes de l' ABC (34 entreprises) ;
- La classe 3 est formée des non-connaisseurs de la méthode ABC (23 entreprises²⁵).

Donc, tous les connaisseurs et tous les adopteurs de l'ABC appartiennent, soit à la classe 1, soit à la classe 2.

Le tableau 2 suivant résume les caractéristiques des entreprises par classe.

Tableau 2 : Les caractéristiques des entreprises par classe

Classe 1 4 adopteuses	Classe 2 15 adopteuses	Classe 3 Aucun connaisseur
Cette classe est formée : - de la plupart des filiales et des sociétés mères ; - de la plupart des entreprises étrangères ; - des entreprises disposant d'un logiciel ERP ; - des entreprises dont le logiciel informatique est	Cette classe est formée : - des entreprises indépendantes adopteuses de la méthode ABC. En fait, parmi les 19 adopteuses, 15 appartiennent à cette classe ; - d'entreprises tunisiennes. Aucune filiale ou entreprise	Aucun responsable des entreprises de la classe 3 ne connaît la méthode ABC (indépendamment de la taille de l'entreprise). Aucune entreprise de cette classe ne dispose d'un logiciel ERP

¹⁷ Certains critères tels que les facteurs de contingence n'ont pas été retenus à cause des relations non significatives trouvées par les analyses factorielles.

¹⁸ Les méthodes de calcul des coûts proposées sont la méthode du coût complet, l'IRFF, le direct costing, l'ABC et le calcul des coûts par processus.

¹⁹ 4 niveau d'interventions ont été fournis (déterminés par les interviews). Voir questionnaire en annexe.

²⁰ Il s'agit d'une variable dichotomique.

²¹ Modalités déterminés à partir des interviews.

²² Modalités déterminés à partir des interviews

²³ Tunisienne indépendante, étrangère indépendante, filiale d'un groupe étranger, filiale d'un groupe tunisien, société mère à couverture nationale ou société mère à couverture internationale.

²⁴ Tunisienne ou étrangère.

²⁵ Une entreprise n'a pas été analysée, parce que la méthode de calcul des coûts utilisée n'a pas été mentionnée.

fourni par la société mère. En fait, parmi les 4 entreprises dont le logiciel informatique est fourni par la société mère, 3 appartiennent à la classe 1.	étrangère n'appartient à cette classe.	
---	--	--

4 adopteuses de la méthode ABC appartiennent à la classe 1, parmi lesquelles, 3 sont des filiales étrangères et une société mère étrangères (donc 18 non-adopteuses).

Les sources de connaissance les plus importantes de la méthode ABC pour les responsables des entreprises de cette classe sont les *revues* et le *groupe* ou la *société mère*.

La classe 1 représente les entreprises passives dans leurs choix comptables qui dépendent généralement d'une société mère ou d'un acteur qui oriente leurs décisions. Il n'y a pas de véritables réflexions sur les choix comptables. *La sélection forcée explique l'adoption des outils de gestion (ou même de l'outil informatique) de l'entreprise.*

En ce qui concerne la classe 2, bien que le test de Khi-deux ne soit pas significatif, le pourcentage le plus élevé des entreprises pour lesquelles le consultant intervient dans le choix de la méthode de calcul des coûts se trouve dans cette classe.

Les sources de connaissance les plus importantes de la méthode ABC pour les responsables des entreprises de cette classe sont l'université et les séminaires, montrant ainsi l'importance de ces canaux interpersonnels pour les entreprises de cette classe.

La classe 2 est la plus active ou autonome dans ses choix comptables. Le choix de la méthode ABC pour les entreprises adopteuses est généralement expliqué par l'intervention des consultants. Pour les connaissances non-adopteuses, les choix comptables sont expliqués, soit par la recherche de l'efficacité, soit par l'intervention des consultants qui recommandent les méthodes traditionnelles de calcul des coûts. *Les choix de l'entreprise d'une manière générale et le choix de l'ABC en particulier sont essentiellement expliqués par l'effet de mode.*

Nous notons l'égalité de l'importance et l'intervention du consultant pour les classes 1 et 2. Ceci montre que :

- certains consultants recommandent la méthode ABC (agents de changement positifs), alors que d'autres recommandent les méthodes traditionnelles de calcul des coûts (agents de changement négatifs)
- généralement, l'adoption de l'ABC est, soit imposée par une société mère, soit recommandée par un consultant.

Ces résultats convergent avec ceux de la recherche qualitative. En fait sur les 14 entreprises, deux ont adopté l'ABC (l'une était en phase d'implantation de la méthode au moment de l'étude et l'autre utilisait la méthode pour une partie des activités de l'entreprise). L'une de ces deux entreprises a adopté l'ABC, parce qu'elle est filiale d'un groupe étranger et la

société mère l'a obligé d'adopter cette méthode et pour l'autre la méthode ABC a été recommandée par un consultant.

La recherche qualitative a montré aussi que certains consultants recommandent les méthodes traditionnelles de calcul des coûts.

Les entreprises de la classe 3 ne cherchent pas les nouveautés en matière de comptabilité, de gestion et d'informatique et peuvent être considérées par conséquent comme étant les moins outillées

C'est une classe très inerte dans ses choix comptables. Les entreprises de cette classe ne cherchent même pas d'informations sur les innovations. Elles emploient des méthodes traditionnelles. La plupart d'entre-elles sont résistantes au changement.

Les développements ci-dessus présentés permettent de conclure que les choix des entreprises en matière de calcul des coûts sont effectués :

- soit par la société mère (ou même le partenaire) qui oblige l'entreprise à adopter l'ABC ou une autre méthode de calcul des coûts. *Les choix comptables de l'entreprise sont expliqués par la sélection forcée.*
- soit par un consultant qui cherche à vendre son « produit comptable ». *L'effet de mode explique dans ce cas les choix de l'entreprise.*

Si les sociétés mères et les consultants ont joué le rôle le plus important dans l'adoption de l'ABC et ont été des facteurs déterminants dans cette adoption, nous ne pouvons pas négliger le rôle d'autres facteurs qui ont favorisé l'adoption. Ces facteurs (dégagés par les résultats de la recherche qualitative) ont favorisé l'adoption, mais n'étaient pas des déterminants de base pour cette adoption, puisque les sociétés mères et les consultants ont été à l'origine de certaines adoptions ou de volonté d'adoption. Parmi ces facteurs, nous trouvons :

- L'insatisfaction et l'insuffisance des systèmes existants
- La volonté de la maîtrise et de la réduction des coûts
- Les caractéristiques perçues de la méthode ABC

5.5 Le mécanisme de rejet de la méthode ABC

Nous avons demandé aux répondants au questionnaire de préciser les raisons de non-adoption de l'ABC, le cas échéant. Les propositions fournies dans la question 6 du questionnaire présenté en annexe sont dégagées des interviews menées. Différents facteurs peuvent expliquer le rejet de la méthode. A côté de l'ignorance de la méthode, les facteurs sont liés à la satisfaction du système comptable existant, aux problèmes liés à la méthode ABC et plus particulièrement à la complexité de cette méthode, aux autres préoccupations de l'entreprise, au manque de conviction de la direction générale et aux problèmes sociaux. Les pourcentages des différentes modalités sont résumés dans le tableau 3 suivant.

Tableau 3 : Les motifs du rejet de la méthode ABC

	Fréquences des modalités	Pourcentages par rapport aux non-adopteurs*
1- Le système de calcul des coûts existant fonctionne très bien chez l'entreprise	15	39,47%
2- Le coût de mise en place de la méthode ABC est élevé	6	15,79%
3- La méthode ABC ne va pas améliorer l'information comptable	6	15,79%
4- La méthode ABC est théorique et difficile à être appliquée	9	23,68%
5- La méthode ABC est inappropriée pour l'entreprise	9	23,68%
6- L'organisation a considéré qu'il y avait un problème de calcul des coûts avec le modèle ABC	4	10,53%
7- L'objectif du calcul des coûts est uniquement la détermination des prix des ventes et l'évaluation des stocks	3	7,89%
8- La priorité est plutôt donnée aux problèmes techniques	4	10,53%
9- Les considérations sociales prédominent les données de la comptabilité analytique	1	2,63%
10- La direction générale n'est pas convaincue de cette méthode	5	13,16%
11- L'accord de la direction générale n'a pas été obtenu	1	2,63%
12- Il est difficile de changer parce que le système de calcul des coûts actuel est récent	5	13,16%
13- La culture de notre organisation ne favorise pas le changement	8	21,05%
14- Les opérationnels ont montré peu d'intérêt pour l'ABC	1	2,63%
15- Autres (à préciser)	5	13,16%
Total	82	

* Il s'agit des non-adopteurs, connaisseurs de la méthode ABC. Leur nombre est de 38.

La satisfaction du système comptable existant est le motif le plus important du rejet de la méthode ABC, puisqu'il a été précisé par presque 40% des connaisseurs non-adopteurs de la méthode ABC. Aussi les résultats ont montré que quelques entreprises ne veulent pas changer leurs systèmes de calcul des coûts, parce qu'il est récent.

Les systèmes de calcul des coûts existant se basent essentiellement sur la méthode des sections homogènes qui est une méthode très bien établie en Tunisie. L'utilisation de la méthode des sections homogènes par les entreprises peut être un obstacle au changement.

Egalement, **les autres préoccupations de l'entreprise peuvent être** à l'encontre de l'adoption de la méthode ABC. En fait, pour certaines entreprises la résolution des problèmes techniques est plus importante que les calculs analytiques.

L'un des interviewés a précisé que l'utilisation de la méthode des sections homogènes a pris certain retard dans la mise en place d'un tel système. La raison est, qu'au début, l'entreprise a été menacée de fermeture à cause de ses produits qui ont été très polluants. On n'a pas pensé à ce moment là à la mise en place d'un système de calcul des coûts.

L'insuffisance des ressources financières et le coût élevé de la méthode sont aussi des raisons non négligeable de la non-adoption de la méthode ABC.

Plusieurs autres facteurs ont favorisé le rejet de l'ABC. En particulier, la résistance au changement et le problème de routine, la complexité perçue de la méthode, le système informatique existant et le système comptable des entreprise qui est d'application obligatoire et qui fait implicitement allusion à la méthode de l'imputation rationnelle des frais fixes de production.

6. CONCLUSION

La prise en compte du rôle des acteurs et des relations et interconnexions pouvant exister entre eux est indispensable dans l'explication de la diffusion, de l'adoption et du rejet des innovations managériales. Des théories plaçant l'acteur au centre de l'analyse peuvent mieux orienter et guider les recherches sur la diffusion et l'adoption des innovations comptables. Nous nous sommes basée sur la théorie générale de la diffusion du sociologue américain Rogers et sur les perspectives théoriques d'Abrahamson pour expliquer ces mécanismes.

Les résultats ont montré l'importance des canaux de communication interpersonnels dans la diffusion des principes de l'ABC. Les choix des entreprises en matière de calcul des coûts sont essentiellement expliqués par l'influence de la société mère ou par les consultants.

Cette recherche a permis d'expliquer les mécanismes, de diffusion, d'adoption ou de rejet de la méthode ABC par l'analyse du rôle des acteurs par oppositions à la plupart des recherches qui ont essayé de trouver une explication par l'étude de la relation entre les facteurs de contingence et l'adoption de l'ABC.

Des études approfondies sur les spécificités de la méthode ABC peuvent être menées. En fait, Dans le cas de notre étude, parmi les 19 adoptants, 5 utilisent la méthode ABC pour une partie des activités de l'entreprise et 5 pour la totalité de l'entreprise. Mais, aucune question n'a été posée sur les spécificités et le détail du système ABC au niveau du questionnaire.

BIBLIOGRAPHIE

- ABRAHAMSON (1991), managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations, *Academy of Management Review*, 16, p. 586-612.
- ABRAHAMSON E., ROSENKOPF L. (1993), Institutional and competitive bandwagons: using a mathematical modelling as a tool to explore innovation diffusion, *Academy of Management Review*, vol. 18, p. 487-517.
- ALCOUFFE S. (2002a), La diffusion de la méthode ABC en France : Une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations, actes du 23^{ème} congrès de l'AFC.

ALCOUFFE S. (2002b), Discourse and diffusion lifecycles of management fashions : an empirical study, 2nd annual congress of the European Academy of Management, Stockholm, Sweden, May. Disponible sur :

http://www.sses.com/public/events/euram/complete_tracks/management_communication_fashions/alcouffe.pdf.

ALCOUFFE S. (2004), La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France, Thèse de Doctorat, HEC.

ALCOUFFE S., BERLAND N., LEVANT Y. (2003), 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.

ARGYRIS C., KAPLAN R. S. (1994), Implementing new knowledge: the case of activity-based costing, *Accounting Horizons*, vol. 8, N° 3, p. 83-150.

BESCOS P. L., CAUVIN E. GOSSELIN M. et YOSHIKAWA (2001), La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon: Etude comparative, Communication au congrès de l'AFC.

BJØRNENAK (1997), Diffusion and accounting: The case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, vol. 8, N° 1, pp 3-17.

BOUQUIN H. (1997), *Comptabilité de gestion*, Edition Sirey.

CHENHALL R.H., LANGFIELD-SMITH K. (1998), Adoption and benefits of management Accounting practices: An Australian Study, *Management Accounting Research*, vol. 9, p. 1-19.

CHONGRUSKUT W. (2002), *The adoption of Activity-Based Costing in Thailand*, BA (Accounting), MBA, A thesis submitted in fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, June. Disponible sur :

<http://www.google.fr/search?q=cache:6O-E5dPxjRsJ:wallaby.vu.edu.au/adt-VVUT/uploads/approved/adt-VVUT20030430.115906/public/02whole.pdf+Activity-based+costing+problems:+the+British+experience&hl=fr>

CLARKE P. J., THORLEY HILL N., STEVENS K. (1999), Activity-Based Costing in Ireland : barriers to, and opportunities for change, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, p. 443-468.

DAHLGREN J., HOMSTRÖM M., NEHLER H. (2001), Activity-Based Costing – Diffusion and adoption, Communication à la conférence annuelle de l'European Accounting Association, Athènes.

DE PALMA A., DROESBEKE J. J., LEFEVRE C. (1991), *Modèles de diffusion en marketing*, première édition, Edition de Presses Universitaires de France.

DIMAGGIO P. J. (1987), Interest and agency in institutional theory, In L. G. Zucker (ED), *Institutional patterns and organizations: Culture and environment*, p. 3-22, Boston: Pitman.

DIMAGGIO P. J., POWELL W. W. (1983), The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*, vol. 48, p. 147-160.

FOSTER G., WARD T. (1994), Theory of perpetual management accounting lag in hierarchical organizations, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, p. 401-411.

- GODOWSKI C. (2003), 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.
- GOSSELIN M. (1997), The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity - Based Costing, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, N° 2, p. 105-122.
- GOSSELIN M. (2000), Influence la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités, *Finance - Contrôle - Stratégie*, vol. 3, N° 4, p. 37-56.
- GOSSELIN M., OUELLET G. (1999), Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : Qu'avons-nous vraiment appris ?, *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 5, vol. 1, p. 45-57.
- GOSSELIN M., BHIMANI A. (2002), A cross national investigation of factors influencing activity-based cost management in six countries, décembre, document de travail 2002 – 12, Université LAVAL.
- GOSSELIN M., BHIMANI A. (2004), Strategy and activity-based costing, Mai 2004, document de travail 2004 – 017, Université LAVAL.
- GROOT T. L. C. M. (1999), Activity-based costing in US and Dutch foods companies, *Advances in Management Accounting*, vol. 7, p. 47-63.
- INNES J., MITCHELL F. (1995), A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies, *Management Accounting Research*, vol. 6, p. 137-153.
- INNES J., MITCHELL F., SINCLAIR D. (2000), Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 et 1999 survey results, *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 349-362.
- JONES H. (1985), *Accounting, Costing and Cost Estimation*, Cardiff: University of Wales Press.
- KATZ M. L., SHAPIRO C. (1985), Network externalities, competition, and compatibility, *American Economic Review*, vol. 75, p. 424-440.
- KIMBERLY J. R. (1981), *Managerial innovations*, In P. C. Nystrom and W. H. Starbuck (Eds), *Handbook of organizational design*, vol. 1, p. 84-104, New York; Oxford University, Press.
- LACOMBE I et BESCOS P-L. (2000), *case one – ABC-ABM at Hewlett-Packard Europe for customer support*, dans Groot T., Lukka K., *Cases in management accounting*, Pearson Education.
- LIBBY T., WATERHOUSE J. (1996), Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, p.137-150.
- LUFT J. L. (1997), Long-term change in management accounting: perspectives from historical research, *Journal of Management Accounting Research: Sarasota*, vol. 9, p. 163-197.
- MALMI T. (1999), Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of finnish firms, *Accounting Organizations and Society*, vol. 24, pp 649 - 672.
- MARCH J. G. (1978), Bounded Rationality, ambiguity and the engineering of choice, *Bell Journal of Economics*, vol. 9, p. 587-608.
- MCGOWAN A. S. (1998), Perceived benefits of ABCM Implementation, *Accounting Horizons*, March, vol. 12, Issue 1, p. 31-35.

- MCGOWAN A. S., KLAMMER T. P. (1997), Satisfaction with activity-based cost management implementation, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, p. 217-234.
- MEYER J. W., ROWAN B. (1977), Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*, vol. 86, p. 340-363.
- MILES M. B. et Huberman A. M. (2003), *Analyse des données qualitatives*, Editions de Boeck, Paris.
- MOALLA H. (2006), La diffusion de la méthode ABC en Tunisie, actes du 27^{ème} congrès de l'AFC, Tunis.
- MOALLA H. (2007), La diffusion et l'adoption d'une innovation comptable : le cas de la méthode ABC en Tunisie, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Poitiers.
- MOISDON J.C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Edition Seli Arslan.
- MOLINER P., RATEAU P. ET COHEN-SCALI V (2002), *Les représentations sociales : pratiques des études de terrain*, Edition les presses universitaires de Rennes.
- NESS J. A., CUCUZZA T. G. (1995), Tapping the full potential of ABC, *Harvard Business Review*, July - August, p. 130-138.
- ROBEY D. (1986), *Designing Organizations*, Homewood, IL: Irwin.
- ROGERS E. M., (1995), *Diffusion of innovations*, edition of the Free Press, The fourth edition.
- SHIM E. (1996), Information relevance and conditions for activity-based costing systems in a new manufacturing environment, *Advances in Management Accounting*, vol. 5, p. 189-202.
- SWENSON D. (1995), The benefits of Activity-based Cost Management to the manufacturing industry, *Journal of Management Accounting Research*, fall, vol. 7, p. 167-180.
- WALLEY P., BLENKINSOP S., DUBERLEY J. (1994), The adoption and non-adoption of modern accounting Practices: A Study of 20 manufacturing Firms, *International Journal of Production Economics*, vol. 36, p. 19-27.
- WILLIAMSON O. E. (1970), *Corporate Control and Business Behaviour – an Inquiry into the Effect of Organization Form and Enterprise Behaviour*, Englewood Cliffs, Prentice Hall.
- ZEGHAL D., BOUCHEKOUA M. (2000), l'analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée, *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 1, tome 6, mars, p. 47-58.

ANNEXE

Questionnaire

1- Précisez l'année d'adoption²⁶ et d'abandon (le cas échéant) de chacune des techniques de calcul des coûts suivantes.

Techniques de calcul des coûts	Année d'adoption	Année d'abandon (le cas échéant)
<ul style="list-style-type: none"> - coût complet - imputation rationnelle des frais fixes - direct costing - ABC (calcul des coûts par activités) - calcul des coûts par processus 		

²⁶ L'adoption ne veut pas dire nécessairement l'application de la nouvelle technique de calcul des coûts, mais, plutôt la décision d'appliquer la technique.

2- Précisez la nature de l'outil informatique utilisé par l'entreprise.

- La comptabilité analytique est traitée manuellement
- La comptabilité analytique est traitée sur tableur (EXCEL)
- L'entreprise dispose d'un logiciel spécifique à la comptabilité analytique
- L'entreprise dispose d'un logiciel intégré pour la comptabilité générale et analytique
- Logiciel intégré ERP (SAP, etc.)
- L'entreprise dispose d'un logiciel, mais qui n'est pas encore exploité en totalité
- Le logiciel informatique est fourni par la société mère
- Une Application informatique est développée spécialement pour l'entreprise

3- Précisez le ou les niveaux d'intervention du consultant de l'entreprise en matière de comptabilité analytique.

- Le choix de la méthode du calcul des coûts
- Le choix du logiciel à utiliser
- La mise en place du système de comptabilité analytique
- Conseils après la mise en place du système
- Autres (à préciser)
- Aucune intervention du consultant

4- Connaissez-vous la méthode ABC ?

- Oui
Non

5- Si vous connaissez la méthode ABC, comment avez-vous eu connaissance de cette méthode (mettez une X devant la réponse appropriée)? sinon passez à la question 15.

Vous avez étudié la méthode ABC au lycée ou à l'Université	
Vous avez préparé un mémoire de maîtrise sur la méthode ABC	
Vous avez préparé un mémoire de DEA sur la méthode ABC	
Vous avez entendu parler de la méthode ABC dans le cadre d'un séminaire	
Vous avez entendu parler de la méthode ABC dans une conférence	
Vous avez entendu parler de la méthode ABC dans un colloque	
Vous avez lu sur cette méthode dans une revue (précisez le nom de la revue) - Nom de la revue	
Vous avez lu un livre sur cette méthode - Nom du livre	
Certains collègues vous ont informé de cette méthode	
Un nouveau diplômé recruté vous a informé de cette méthode	
Le groupe ou la société mère vous a informé de cette méthode	
Un partenaire de l'entreprise vous a informé de cette méthode	
Une entreprise cliente vous a informé de cette méthode	
Le consultant de l'entreprise vous a informé de cette méthode	
Autres sources (à préciser)	

6- Précisez les raisons de non-adoption de la méthode ABC (en cas de non-adoption) (mettez une X devant les réponses appropriées).

Le système de calcul des coûts existant fonctionne très bien chez l'entreprise	
Le coût de mise en place de la méthode ABC est élevé	
La méthode ABC ne va pas améliorer l'information comptable	
La méthode ABC est théorique et difficile à être appliquée	
La méthode ABC est inappropriée pour l'entreprise	
L'organisation a considéré qu'il y avait un problème de calcul des coûts avec le modèle ABC	
L'objectif du calcul des coûts est uniquement la détermination des prix des ventes et l'évaluation des stocks	
La priorité est plutôt donnée aux problèmes techniques	
Les considérations sociales prédominent sur les données de la comptabilité analytique	
La direction générale n'est pas convaincue de cette méthode	
L'accord de la direction générale n'a pas été obtenu	
Il est difficile de changer parce que le système de calcul des coûts actuel est récent	
La culture de notre organisation ne favorise pas le changement	
Les opérationnels ont montré peu d'intérêt pour l'ABC	
Autres (à préciser)	

7 – Précisez la nature de l'activité de l'entreprise :

- Industrielle
- Commerciale
- De services

8- Cette entreprise est une :

- Entreprise tunisienne indépendante
- Entreprise étrangère indépendante
- Société mère à couverture nationale
- Société mère à couverture internationale
- Filiale d'un groupe tunisien
- Filiale d'un groupe étranger

9- Cette entreprise est-elle une entreprise :

- Publique
- Privée
- Semi-publique
- Une entreprise qui était publique et qui a été acquise par la suite par un groupe tunisien
- Une entreprise qui était publique et qui a été acquise par la suite par un groupe étranger

10- Quel est le nombre d'employés dans l'entreprise ? (équivalent temps plein)

.....

11- Quel est le chiffre d'affaires global de l'entreprise (HT) ?

.....

Guide de l'interview

1^{ère} partie : Idées générales sur l'entreprise

- 1- Depuis quand l'entreprise est-elle créée ?
- 2- Est-ce que vous pouvez me décrire l'activité de l'entreprise ?
- 3- Quels sont les produits et les services fournis par l'entreprise ?
- 4- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur les caractéristiques de l'entreprise ? nombre d'employés, chiffre d'affaires, etc.

2^{ème} partie : Le système de comptabilité de gestion

- 1- Quelles sont les techniques de calcul des coûts utilisées au niveau de votre entreprise ? Depuis quand l'entreprise a adopté ou a mis en place ces systèmes ? Est-ce que vous pouvez me décrire le système de comptabilité de gestion dans votre entreprise ?
- 2- Est-ce que la comptabilité de gestion est informatisée ? Si oui, quels types de logiciels utilisez-vous ?
- 3- Est-ce que le système de comptabilité de gestion a connu une évolution au cours du temps ? Si oui, comment et pourquoi ? Si non, pourquoi, il n'y avait pas d'évolution ?
- 4- Est-ce que l'instauration du système comptable des entreprises en 1997 a affecté le système de comptabilité de gestion ? Si oui comment, si non, pourquoi ?
- 5- Est-ce que l'entreprise dispose d'un manuel de comptabilité de gestion ? Si oui, pouvez me décrire ce manuel. Si non pourquoi ?
- 6- Quel est le pourcentage des différentes charges de l'entreprise ?
- 7- Quels sont les différents outils de gestion utilisés au niveau de votre entreprise ?
- 8- Est-ce que l'entreprise fait recours aux conseils des cabinets extérieurs en matière de comptabilité de gestion et de calcul des coûts ? Si oui, dans quelles conditions ? La fréquence.
- 9- Est-ce que les personnes qui travaillent dans ce service assistent à des séminaires de comptabilité de gestion ? Si oui, quels sont les principaux thèmes auxquels ces personnes ont assisté ?
- 10- Quels sont les séminaires les plus importants pour l'entreprise ?
- 11- Est-ce que l'entreprise est abonnée dans des revues comptables et de gestion ? Si oui, lesquelles
- 12- Est-ce que l'entreprise achète des livres de comptabilité et en particulier de comptabilité de gestion ? Depuis quand travaillez-vous dans l'entreprise ?
- 13- Depuis quand occupez-vous ce poste ?

3^{ème} partie : La méthode ABC

- 1- Est-ce que vous connaissez cette méthode ? Si oui, comment avez-vous pris connaissance de cette méthode ?
- 2- Est-ce que l'entreprise a envisagé l'adoption ou l'implantation de cette méthode ?
Si oui pourquoi, Quels sont les facteurs qui ont favorisé cette adoption ou cette implantation ? Quand est ce que l'entreprise a adopté cette méthode ?
Si non pourquoi ?
- 3- Est-ce qu'il avait des séminaires, des colloques ou des conférences organisés sur la méthode ABC et auxquels vous ou autres personnes du service comptabilité analytique ont assisté ? Si oui quand ?
- 4- Si l'entreprise a adopté la méthode ABC, vous êtes au niveau de quel stade (adoption, implantation, mise en œuvre...)? Est-ce que vous pouvez me décrire ce système ?

4^{ème} partie : Les caractéristiques de l'entreprise

Revenons à l'entreprise,

- 1- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur la position de l'entreprise sur le marché, ses exportations, ses importations, et autres éléments ?
- 2- Est-ce que vous pouvez me donner une idée sur les stratégies (les orientations de l'entreprise) ? Réduction des coûts ou amélioration des services ou des produits
- 3- Est-ce que l'entreprise est dépendante d'une autre entreprise ou d'un organisme quelconque ?
- 4- Est-ce que vous pouvez me décrire les histoires de la croissance et de développement de l'entreprise ? Est-ce qu'il y'a des changements dans d'autres éléments tels que la stratégie, la structure ou les dirigeants eux-mêmes ?