

Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités*

Maurice GOSSELIN
Université Laval (Canada)

Correspondance :

Université Laval, Département des sciences comptables
Pavillon Palasis-Prince
Ste-Foy, (Québec), Canada G1K 7P4
Email : maurice.gosselin@ctb.ulaval.ca

Résumé : La stratégie joue un rôle clé dans l'élaboration des systèmes de contrôle de gestion. L'objectif de cette étude empirique est d'examiner le lien entre la stratégie des unités stratégiques et leur propension à adopter et surtout à mettre en œuvre la comptabilité par activités. Pour tester les hypothèses développées dans cet article, un sondage a été réalisé auprès de 415 entreprises manufacturières canadiennes. Les résultats de cette étude démontrent que la stratégie de l'organisation influence la décision d'adopter ou de pas adopter la comptabilité par activités mais qu'elle n'a toutefois pas d'influence sur la décision de mettre en œuvre cette innovation en comptabilité de gestion.

Mots clés : stratégie – comptabilité par activités – contrôle de gestion.

Abstract : Strategy plays a key role in the development of management accounting systems. The purpose of this study is to examine the relationship between business units' strategies and their propensity to adopt and implement activity-based costing systems. A survey of 415 Canadian manufacturing strategic business units enabled the researcher to collect the data for this study. The results demonstrate that strategy influences the decision to adopt activity-based costing while it does not affect the decision pertaining to the implementation of this cost accounting innovation.

Key words : strategy – activity-based costing – management accounting systems.

* L'auteur remercie les lecteurs anonymes pour leurs commentaires.

Durant la dernière décennie, plusieurs entreprises tant en Amérique du Nord qu'en Europe, ont cherché à développer des systèmes qui permettent de générer une information plus précise sur le coût de revient de leurs produits et de leurs services. De nombreux chercheurs, en Europe et aux États-Unis, ont suggéré que l'utilisation de la comptabilité par activités pouvait aider les entreprises à répondre à ce besoin [R. Cooper, R.S. Kaplan 1987, 1988 ; P. Mévellec 1995 ; P. Mévellec, M. Lebas 1999 ; H. Bouquin 2000 ; J.L. Arrègle et *al.* 2000]. Toutefois, les sondages effectués dans différents pays ont démontré clairement que les taux d'adoption et de mise en œuvre de la comptabilité par activités étaient plus faibles que ce que l'on aurait pu croire initialement [U. Ask, C. Ax 1992 ; NAA, 1991 ; IMA 1993 ; H.M. Armitage, R.N. Nicholson 1993 ; J. Cobb et *al.* 1992 ; J. Innes, F. Mitchell 1991, 1995 ; K. Lukka, M. Granlund 1996 ; M. Gosselin 1997 ; T. Bjornenak 1997 ; M. Gosselin, G. Ouellet 1999 ; P.L. Bescos et E. Cauvin 2000] et que les gestionnaires doutaient des avantages que l'on peut tirer de la comptabilité par activités [J. Miller et *al.* 1992].

Plusieurs facteurs contextuels liés à l'environnement externe et interne des entreprises semblent influencer le processus de diffusion de la comptabilité par activités et la perception qu'en ont les gestionnaires. Des chercheurs se sont intéressés durant les deux dernières décennies à la relation entre le contexte dans lequel évoluent les entreprises et la nature des systèmes de comptabilité de gestion que celles-ci développent [D. Otley 1980 ; L.A. Gordon, V.K. Narayanan 1984 ; V. Govindarajan 1984 ; R.H. Chenhall, D. Morris 1986 ; V. Govindarajan, A.K. Gupta 1985 ; R. Simons 1987, 1988, 1990]. Cependant, très peu d'études ont été menées, jusqu'à maintenant, pour aider à mieux comprendre quels sont les facteurs contextuels qui influencent le choix des entreprises en matière de systèmes de coût de revient et de gestion des coûts. La stratégie joue un rôle clé dans l'élaboration des systèmes de contrôle de gestion [V. Govindarajan, A.K. Gupta 1985 ; R. Simons 1987, 1988, 1990 ; V. Govindarajan 1988 ; V. Govindarajan, J. Fisher 1990]. L'objectif de cette étude est de tenter de comprendre dans quelle mesure la stratégie influence les décisions en matière d'adoption et de mise

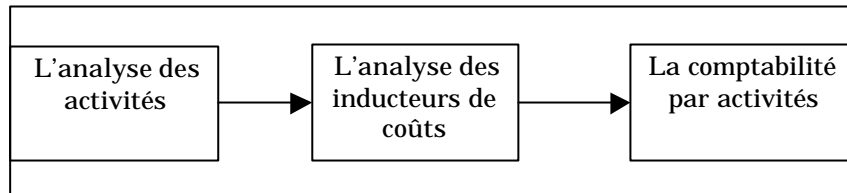
en œuvre de la comptabilité par activités. Cette étude permettra également de mieux discerner comment les organisations utilisent leurs systèmes de coût de revient pour déployer leurs stratégies.

1. Les étapes de la mise en œuvre de la comptabilité par activités

La comptabilité par activités consiste en un système de répartition en deux phases des coûts de fabrication des produits et de livraison des services. Premièrement, les coûts sont imputés aux activités. Ensuite, ils sont répartis entre les objets de coûts, les produits ou les services, en fonction des inducteurs de coûts de chacune de ces activités. En pratique, la comptabilité par activités peut prendre toutes sortes de formes lorsqu'elle est mise en application dans les organisations [L. Ravignon et *al.* 1998]. M. Gosselin [1997] a constaté que sa mise en œuvre comporte plusieurs stades et que les comptables en management ont la possibilité de modifier la nature du système mis en œuvre au cours ou à la fin de chacun de ces stades. Dans cette section, les phases de la mise en œuvre de la comptabilité par activités sont brièvement décrites.

Dans le cadre de cette étude, l'implantation de la comptabilité par activités se divise en trois stades : l'analyse des activités, l'analyse des inducteurs de coûts et la comptabilité par activités. L'analyse des activités est essentielle à la réalisation des deux stades subséquents de la comptabilité par activités. Il faut évidemment connaître les activités pour pouvoir leur attribuer des coûts. L'analyse des inducteurs de coûts est nécessaire à l'établissement de la comptabilité par activités. L'identification des inducteurs de coûts permet de faire la répartition des coûts indirects entre les activités et ensuite entre les objets de coûts. La comptabilité par activités, le troisième stade, est l'aboutissement du processus. Ces stades et la séquence de leur exécution sont illustrés dans la figure 1. L'adoption de la comptabilité par activités implique forcément l'adoption de l'analyse des activités et de l'analyse des inducteurs de coûts.

Figure 1 – *Les trois étapes de la mise en œuvre de la comptabilité par activités*



L'analyse des activités est la première étape dans le processus de mise en œuvre de la comptabilité par activités [J.A. Brimson 1991]. Elle consiste en une identification et un examen des activités de fabrication des produits ou de livraison des services, de support à la fabrication et à la livraison et d'administration générale de l'organisation. Dans le cadre de la mise en œuvre d'un système de comptabilité par activités, l'analyse des activités est nécessaire afin de repérer les activités du processus de fabrication des produits ou de prestation des services. Au cours de cette analyse, l'organisation peut identifier des activités qui ne contribuent pas, de la meilleure façon, à la création de valeur et peut décider de les modifier ou de les éliminer. L'analyse des activités insiste surtout sur les activités elles-mêmes et non sur leurs coûts. Cette première étape de la mise en œuvre de la comptabilité par activités s'apparente fortement aux démarches de réingénierie des processus d'affaires, de qualité totale ou d'amélioration continue des processus.

L'analyse des inducteurs de coûts correspond à une analyse des activités doublée d'une étude des déterminants structurels du coût de ces activités. L'analyse des activités est donc un pré-requis à l'analyse des inducteurs de coûts. L'objectif de cette analyse, au départ, est d'identifier les facteurs qui génèrent les coûts des activités afin de les utiliser pour imputer les coûts aux objets de coûts. Contrairement à l'analyse des activités, ce stade insiste sur les coûts des activités et l'impact de leurs inducteurs. Cette analyse permet donc d'évaluer le coût des activités qui ne contribuent pas à la création de valeur et d'aider à réduire les coûts en concentrant les efforts sur les inducteurs de coûts et les activités auxquelles ils sont associés. A.J. Nanni et *al.*

[1992] ont observé, d'ailleurs, que des entreprises qui avaient décidé d'adopter la comptabilité par activités, ont cessé de la mettre en œuvre après avoir analysé les inducteurs de coûts. Ces organisations ont préféré réduire les effets des inducteurs plutôt que d'utiliser ceux-ci pour répartir les coûts.

La comptabilité par activités, elle-même, constitue la troisième et dernière étape de la mise en œuvre de la comptabilité par activités. Pour atteindre cette troisième étape, l'organisation doit avoir complété les deux premières étapes qui lui auront permis de repérer les activités et leurs inducteurs de coûts. Normalement, l'implantation est limitée à une partie de l'organisation et a un caractère expérimental. Elle permet aux comptables et aux gestionnaires de se familiariser avec le nouveau système. Pendant cette étape, l'organisation continue de déterminer les coûts de revient selon la méthode traditionnelle. D'ailleurs, dans la littérature, on constate que les systèmes de comptabilité par activités fonctionnent presque toujours en parallèle avec les systèmes comptables traditionnels. Les sondages démontrent aussi que la plupart des entreprises n'ont pas l'intention, à court terme, de cesser d'utiliser leur système conventionnel [M. Gosselin, G. Ouellet 1999].

2. La stratégie et les systèmes de comptabilité de management

Depuis vingt ans, plusieurs auteurs ont développé des typologies afin de classer les entreprises selon leurs stratégies [R.E. Miles, C.C. Snow 1978 ; D. Miller, P.H. Friesen 1978 ; R.D. Buzzell, F.D. Wiersema 1981 ; M.E. Porter 1982]. Durant les années 1980, des chercheurs dans le domaine de la comptabilité de management ont étudié la relation entre les types de stratégies des organisations et les caractéristiques de leurs systèmes de contrôle de gestion. Ces études ont porté sur différents aspects des systèmes de comptabilité de gestion comme les budgets, les modes de rémunération, le niveau de décentralisation. Aucune étude n'a porté spécifiquement sur les systèmes de coût de revient. Dans cette section, les principaux résultats de ces études se-

ront examinés. Cette revue permettra de mieux appuyer les hypothèses qui seront développées dans la section suivante.

La stratégie d'une organisation représente l'ensemble des choix d'objectifs et de moyens que les unités stratégiques des entreprises décident de mettre en œuvre après une évaluation de leurs forces et de leurs faiblesses tant à l'interne que dans leur environnement externe [A.A. Chandler 1962 ; H.I. Ansoff 1965 ; R.E. Miles, C.C. Snow 1978]. Deux typologies ont été développées pour classifier les organisations selon leur stratégie concurrentielle [M.E. Porter 1982 ; R.E. Miles, C.C. Snow 1978]. M.E. Porter [1982] fait ressortir qu'une organisation peut utiliser deux approches différentes pour obtenir un avantage concurrentiel : la différenciation ou la domination par les coûts. V. Govindarajan [1988] a utilisé la typologie de Porter pour étudier le lien entre la stratégie de l'organisation et le niveau de décentralisation et le style de budget. Cette étude a permis d'établir que les entreprises qui avaient une stratégie de différenciation étaient plus efficaces si elles accordaient peu d'importance au contrôle budgétaire. Les résultats de cette étude sur l'effet du niveau de décentralisation n'ont pas été significatifs dans quelque direction que ce soit. V. Govindarajan, J. Fisher [1990] ont démontré que le contrôle par les résultats et le partage élevé des ressources étaient associés à une plus grande efficacité dans les unités stratégiques qui ont une stratégie de domination au niveau des coûts. Les unités qui ont une stratégie de différenciation, sont plus efficaces lorsqu'elles utilisent le contrôle par le comportement et qu'elles ont un niveau élevé de partage des ressources.

R.E. Miles, C.C. Snow [1978 et 1994] ; R.E. Miles et *al.* [1978] et R.E. Miles [1982] ont identifié quatre types de stratégies basées sur la propension que les unités stratégiques ont à modifier leurs produits et le marché dans lequel elles évoluent : les prospectrices¹, les défenderesses, les analystes et les réactives [D. Miller 1992]. La différence fon-

¹ En anglais, les quatre types de stratégie sont : les *prospectors*, les *defenders*, les *analyzers* et les *reactors*. Les termes français utilisés dans ce texte proviennent du volume de D. Miller, «Le paradoxe d'Icare », Presses de l'Université Laval.

damentale entre ces quatre types est le rythme de changement. Les prospectrices sont des organisations qui cherchent constamment de nouvelles opportunités de marchés et qui développent et fabriquent de nouveaux produits pour rencontrer les besoins de leurs clients. Les prospectrices sont habituellement des organisations qui initient les changements dans leurs secteurs. Elles font face à un niveau plus élevé d'incertitude contextuelle [J.W. Slocum et al. 1985 ; V. Govindarajan 1986]. Elles investissent des sommes importantes dans la recherche et le développement et valorisent le travail d'équipe. Elles ont des structures organisationnelles organiques. V. Govindarajan [1986] suppose d'ailleurs que les prospectrices sont plus performantes avec une structure décentralisée que les défenderesses.

Les défenderesses ont une stratégie qui est à l'opposé de celle des prospectrices. Les défenderesses concentrent leurs activités sur un nombre limité de produits qu'elles fabriquent en grande quantité. Elles concurrencent de manière agressive à la fois sur les prix, la qualité et le service à la clientèle. Les défenderesses font peu de recherche et développement et insistent surtout sur l'amélioration des processus de fabrication. Elles ont habituellement des structures mécanistes. Les analystes constituent une catégorie mitoyenne entre les prospectrices et les défenderesses. Les réactives, la quatrième catégorie, ne poursuivent pas une stratégie bien définie. Une des prémisses de base de la typologie de R.E. Miles et C.C. Snow est qu'une stratégie de prospectrice, de défenderesse ou d'analyste peut être fructueuse si elle est adéquatement mise en œuvre.

R. Simons a utilisé la typologie de R.E. Miles et C.C. Snow dans plusieurs de ses études [R. Simons 1987, 1988, 1990]. Les travaux effectués par R. Simons ont permis de constater que les systèmes de contrôle de gestion diffèrent selon que les unités stratégiques ont une stratégie de prospectrices ou de défenderesses. Les prospectrices qui ont du succès utilisent de façon importante les données prévisionnelles, fixent des objectifs budgétaires rigoureux et contrôlent par l'examen de l'*output*. En général, les prospectrices tendent à utiliser leurs systèmes de contrôle de gestion pour mieux contrôler l'incertitude qui existe dans

leur environnement. À l'opposé, les défenderesses utilisent de façon moins importante leurs systèmes de contrôle de gestion. Ces organisations préfèrent utiliser leur système de rémunération comme outil de contrôle. Dans R. Simons [1988], il est également démontré que les prospectrices tendent à avoir des objectifs budgétaires plus rigoureux que les défenderesses. Ces travaux de R. Simons ont permis de mieux comprendre comment les organisations utilisent leur système de comptabilité de management pour déployer leur stratégie. K. Langfield-Smith [1997] a effectué une revue de la littérature sur la stratégie et les systèmes de contrôle.

Les typologies de M.E. Porter et de R.E. Miles et C.C. Snow ont été utilisées dans plusieurs études en comptabilité de gestion. Ces deux typologies se complètent à plusieurs égards. D.C. Hambrick [1983] suggère que les prospectrices correspondent à un type particulier de différenciation et que les défenderesses à un autre type soit de différenciation ou de domination par les coûts. D. Miller [1987] associe la stratégie des prospectrices et la stratégie de différenciation à un type qu'il appelle les pionnières. V. Govindarajan [1986] compare la stratégie de différenciation à celle des prospectrices et la domination par les coûts à la stratégie des défenderesses. E. Segev [1989] a procédé à une comparaison de ces deux typologies à l'aide de données empiriques. Selon son étude, les stratégies des prospectrices et des défenderesses se situent aux extrémités d'un continuum. Les stratégies de différenciation et de domination par les coûts se situent entre ces deux extrémités, de même que les stratégies des analystes et des réactifs.

Plusieurs arguments militent en faveur de l'utilisation de la typologie de R.E. Miles et C.C. Snow dans cette étude. Premièrement, le trait marquant de cette typologie est la capacité d'innovation de l'organisation. Dans ce contexte, cette typologie apparaît comme la plus intéressante pour étudier le phénomène de l'innovation dans les systèmes de comptabilité de management. Deuxièmement, les prospectrices et les défenderesses sont deux stratégies qui se situent aux extrémités du continuum développé par E. Segev [1989]. Troisièmement, la typologie de R.E. Miles et C.C. Snow est bien acceptée parmi les chercheurs

dans le domaine de la stratégie. Elle a d'ailleurs été utilisée dans de nombreuses études [C.C. Snow, L.G.Hrebiniak 1980 ; D.C. Hambrick 1983 ; J.W. Slocum et *al.* 1985 ; R. Simons 1987, 1988, 1990 ; M. Gosselin 1997].

3. Hypothèses

L'objectif de cette étude est de saisir dans quelle mesure et de quelle manière la stratégie joue un rôle dans les décisions d'adoption et de mise en œuvre de la comptabilité par activités. Selon J. Hage [1980], le processus d'innovation dans les organisations comprend quatre phases : l'adoption, la préparation, la mise en œuvre et la routine. Durant la phase d'adoption, l'organisation prend conscience de la nécessité de modifier son système de comptabilité de management et décide de mettre en application la comptabilité par activités. La préparation constitue la deuxième étape dans le processus d'innovation. Au cours de cette étape, l'organisation fait les analyses nécessaires à l'implantation du système de comptabilité par activités. La préparation comprend les stades d'analyse des activités et d'analyse des inducteurs de coûts qui ont été décrits dans la deuxième section. Au terme de cette phase, les données nécessaires à la mise en œuvre du système de comptabilité par activités devraient être disponibles. À la fin de la préparation, l'organisation fait face à deux alternatives. Premièrement, elle peut décider de mettre fin à la démarche de comptabilité par activités et limiter finalement celle-ci à l'identification des activités et de leurs inducteurs. Deuxièmement, elle peut passer à l'étape suivante qui consiste en l'implantation du système de comptabilité par activités.

Dans cette étude, nous concentrons notre attention sur deux de ces étapes : l'adoption et la mise en œuvre. L'adoption représente la décision d'aller de l'avant avec une nouvelle technologie ou un nouvel outil de gestion. Les prospectrices sont des unités stratégiques qui sont constamment à l'affût d'innovations tant au niveau des produits qu'au niveau des marchés. Ces organisations ont des structures qui leur permettent d'apporter plus facilement des modifications à leur mode de fonctionne-

ment. Aussi, il nous est permis de croire que les prospectrices adoptent plus facilement la comptabilité par activités que les défenderesses et les analystes. La première hypothèse peut donc se lire comme suit :

H1 : La stratégie de l'organisation influence la décision d'adopter ou non la comptabilité par activités.

La décision d'adopter la comptabilité par activités est le point de départ dans la démarche de préparation et de mise en application de celle-ci. Comme il a été mentionné à la section deux, l'analyse des activités et l'analyse des inducteurs de coûts sont deux stades essentiels à la mise en œuvre de la comptabilité par activités. Les organisations ont la possibilité d'arrêter la démarche à l'un de ces stades, si elles le jugent à propos. D'ailleurs, des chercheurs ont constaté que plusieurs entreprises qui avaient adopté la comptabilité par activités, ont mis fin à son application avant de l'avoir complétée [C. Horngren 1990 ; J. Innes, F. Mitchell 1992 ; A.J. Nanni et al. 1992 ; R. Madison, J. Power 1993 ; M. Gosselin 1997].

Les prospectrices sont des organisations qui privilégient la souplesse afin de pouvoir s'ajuster plus facilement à leur environnement. Elles évitent de miser sur une seule technologie. Elles ont des structures organisationnelles organiques. Elles peuvent donc décider de modifier leur décision et arrêter le processus de mise en œuvre de la comptabilité par activités à l'un des stades qui précèdent la comptabilité par activités, soit l'analyse des activités ou l'analyse des inducteurs de coûts. Les défenderesses préfèrent se spécialiser dans un nombre limité de produits pour un marché plus précis. Elles trouvent leurs forces dans leurs habiletés à concurrencer tant sur les prix que sur la qualité et le service à la clientèle. Pour avoir cette capacité, elles utilisent des outils de gestion plus formels comme la comptabilité par activités. On peut donc croire que les défenderesses qui adoptent la comptabilité par activités, l'implanteront en plus grand nombre que les prospectrices.

Une fois la comptabilité par activités adoptée, la stratégie de l'organisation vient donc influencer la mise en œuvre de celle-ci. Les défenderesses auraient tendance à mettre en œuvre la comptabilité par activités alors que les prospectrices se limiteraient à l'un des deux sta-

des précédents soit l'analyse des activités ou l'analyse des inducteurs de coûts.

H2 : La stratégie de l'organisation influence la décision de mettre en œuvre ou non la comptabilité par activités.

4. Recueil des données

Afin de tester les hypothèses qui ont été énoncées dans la section précédente, un sondage postal a été réalisé auprès d'une population de 415 unités stratégiques d'entreprises manufacturières canadiennes². En vue d'assurer un taux de réponse adéquat, la « *Total Design Method* » de D.A. Dillman [1978] a été appliquée. Cette approche exige, entre autres, qu'au moins trois envois soient effectués auprès des répondants. Dans le premier envoi, une lettre de présentation accompagnait le questionnaire ainsi qu'une enveloppe de retour pré-adressée et pré-affranchie. Trois semaines plus tard, une carte de rappel a été postée à toutes les entreprises qui n'avaient pas encore renvoyé le questionnaire. Enfin, six semaines après le premier envoi, une nouvelle lettre, accompagnée d'une autre copie du questionnaire et d'une autre enveloppe pré-adressée et pré-affranchie, a été envoyée aux entreprises. Cette façon de procéder a permis d'avoir un nombre de 161 répondants, ce qui correspond à un taux de réponse de 39,3 %³. Ce taux est plus élevé que celui de la plupart des sondages effectués au cours des dernières années dans les études en comptabilité de management.

Le questionnaire utilisé dans cette étude comportait quatre parties. Dans la première partie, les répondants devaient d'abord indiquer si leur organisation avait adopté l'analyse des activités, l'analyse des induc-

² Les organisations faisaient partie des catégories SIC (*Standard Industrial Classification*) 30, 34, 35, 36, 37, 38.

³ Des tests ont été menés pour identifier s'il y avait un biais de non-réponse. La proportion des répondants, au niveau de la taille, de l'industrie et de la langue, était identique à celle des organisations incluses dans l'échantillon initial. Une comparaison de la taille, de l'industrie et de la langue des premiers répondants et des derniers répondants a aussi démontré qu'il n'y avait pas de différence significative entre ces deux groupes.

teurs de coûts ou la comptabilité par activités. De plus, pour chacun de ces items, les répondants devaient mentionner depuis quand approximativement leur organisation avait décidé d'adopter cette étape. Ensuite, les répondants devaient lire cinq énoncés et choisir celui qui correspondait le mieux à la démarche qui a été mise en application. Cette façon de procéder visait à reconnaître les différences entre l'étape adoptée et celle mise en application par l'organisation. Dans une autre partie du questionnaire, les répondants devaient indiquer laquelle des trois descriptions, développées par C.C. Snow, L.G. Hrebiniak [1980], correspondait le mieux à leur organisation en comparaison aux autres entreprises de leurs industries. Le questionnaire a d'abord été conçu en anglais et ensuite a été traduit par le chercheur. Le questionnaire a aussi été pré-testé auprès d'une dizaine de gestionnaires.

5. Résultats

Dans le cadre de cette étude, les gestionnaires ont eu à classer leurs organisations selon la typologie de R.E. Miles et C.C. Snow. Les résultats de cette classification sont indiqués dans le tableau 1. Parmi les 161 répondants, 60 (37 %) organisations ont été classées comme prospectrices, 54 (34 %) comme analystes et 47 (29 %) comme défenderesses. Ces résultats sont conformes aux travaux de R.E. Miles, C.C. Snow [1978] qui prévoyaient que normalement le nombre de prospectrices, de défenderesses et d'analystes serait sensiblement égal dans un même secteur.

Tableau 1 : *Types de stratégie*

Types de stratégie	Prospectrices	Analystes	Défenderesses	Total
Nombre et pourcentage d'unités stratégiques	60 (37,3 %)	54(33,5 %)	47(29,2 %)	161 (100 %)

Les organisations ont été groupées selon qu'elles ont adopté ou non la comptabilité par activités dans le but de tester l'hypothèse 1. Le tableau 2 fournit une classification des 161 organisations selon leur stratégie et leur décision quant à l'adoption de la comptabilité par activités. Parmi les 161 répondants, 77 unités stratégiques ont adopté la comptabilité par activités et 84 ont décidé de ne pas l'adopter. Parmi ces dernières, 45 ont choisi l'analyse des activités ou l'analyse des inducteurs de coûts, alors que les dernières 39 ont tout simplement décidé de ne pas entreprendre un des stades de la comptabilité par activités. Près de la moitié des organisations qui ont adopté la comptabilité par activités sont des prospectrices (35 sur 77), alors que seulement 30 % des organisations qui ont décidé de ne pas adopter la comptabilité par activités sont des prospectrices (25 sur 84).

Tableau 2 – *Adoption de la comptabilité par activités selon le type de stratégie*

Décision d'adoption	Prospectrices	Analystes	Défenderesses	Total
Organisations qui ont décidé d'adopter la comptabilité par activités	35 (46 %)	27 (35 %)	15 (19 %)	77 (100 %)
Organisations qui ont décidé de ne pas adopter la comptabilité par activités	25 (30 %)	27 (32 %)	32 (38 %)	84 (100 %)
Total	60 (37 %)	54 (34 %)	47 (29 %)	161

Chi-carré = 7,525. Pour deux degrés de liberté, la valeur critique $\chi^2_{0,95}$ est 5,99 et la valeur critique $\chi^2_{0,99}$ est 9.21. On accepte donc l'hypothèse que la stratégie influence l'adoption de la comptabilité par activités au seuil de signification de 0,05. Le seuil d'acceptation est 0,023.

L'hypothèse 1 a été testé à l'aide du test du chi-carré. Les résultats sont significatifs puisque le chi-carré est de 4,245 et la valeur de p est égale à 0,0394. Les prospectrices adoptent donc la comptabilité par activités plus fréquemment que les défenderesses et les analystes. La stra-

tégie de l'organisation influence donc la décision d'adopter la comptabilité par activités.

Ces résultats sont conformes aux résultats des études précédentes, notamment celles de R. Simons [1987, 1988, 1990], sur les systèmes de comptabilité de management et la stratégie. Alors que R. Simons a constaté que les prospectrices utilisent de façon importante les données prévisionnelles et se fixent des objectifs budgétaires rigoureux, cette étude démontre que celles-ci ont plus tendance à adopter la comptabilité par activités que les défenderesses. Les prospectrices tendent à utiliser leurs systèmes de contrôle de gestion afin de mieux faire face à l'incertitude contextuelle. De plus, comme elles fabriquent un plus grand nombre de produits que les analystes et les défenderesses, elles ont besoin d'une information plus précise sur la rentabilité de ceux-ci. Elles cherchent donc à développer des systèmes de coût de revient plus raffinés comme la comptabilité par activités qui leur permettront de faire une meilleure analyse de la rentabilité des produits.

À l'opposé, les défenderesses utilisent de façon moins importante leurs systèmes de coûts de revient et favorisent plutôt, comme l'a démontré R. Simons, l'emploi de leur système de rémunération comme outil de contrôle. Ces entreprises fabriquent un nombre limité de produits. La répartition des coûts indirects entre ces produits est moins complexe car ces produits sont moins nombreux et plus homogènes que ceux fabriqués par les prospectrices.

Le tableau 3 inclut une classification des 77 unités stratégiques qui ont adopté la comptabilité par activités selon qu'elles ont finalement mis en œuvre ou non la comptabilité par activités. Sur les 161 répondants, seulement 49 organisations ont mis en œuvre la comptabilité par activités. Le taux de mise en œuvre de la comptabilité par activités est donc de 30 %, ce qui correspond aux résultats des plus récents sondages effectués aux États-Unis (M. Gosselin, G. Ouellet 1999). Parmi les 49 organisations qui ont mis en œuvre la comptabilité par activités, on compte 22 prospectrices, 16 analystes et 11 défenderesses. Il y a deux fois plus de prospectrices qui mettent en œuvre la comptabilité par activités que de défenderesses. Cette différence dans le nombre s'explique principalement par le fait que, comme le démontre le tableau 2, plus de prospec-

trices adoptent la comptabilité par activités que de défenderesses. La proportion de défenderesses qui ont mis en œuvre la comptabilité par activités est toutefois plus élevée que celle des prospectrices. Parmi les 15 défenderesses qui ont adopté la comptabilité par activités, 11 l'ont mise en œuvre, soit 73,3 %. Alors que parmi les 35 prospectrices, 22 (62,8 %) ont fait de même.

Tableau 3 : *Mise en œuvre de la comptabilité parmi les prospectrices, les analystes et les défenderesses qui ont adopté la comptabilité par activités*

	Prospectrices	Analystes	Défenderesses	Total
Organisations ayant mis en œuvre la comptabilité par activités	22 (45 %)	16 (33 %)	11 (22 %)	49 (100 %)
Organisations n'ayant pas mis en œuvre la comptabilité par activités	13 (45 %)	11 (36 %)	4 (18 %)	28 (100 %)
Total	35 (45 %)	27 (35 %)	15 (20 %)	77

Chi-carré = 0,842. Pour deux degrés de liberté, la valeur critique $\chi^2_{0,95}$ est 5,99. On rejette donc l'hypothèse que la stratégie influence la mise en œuvre de la comptabilité par activités au seuil de signification de 0,05.

Le test du chi-carré a été utilisé pour tester la seconde hypothèse. Cette hypothèse est rejetée, le chi-carré est de 0,842 alors que la valeur critique $\chi^2_{0,95}$, pour deux degrés de liberté, est 5,99. La stratégie n'influence pas la décision de mettre en œuvre la comptabilité par activités une fois que celle-ci a été adoptée. La stratégie de l'organisation est donc un facteur déterminant seulement au niveau de la décision d'adoption mais pas au niveau de l'implantation. D'autres facteurs comme la structure organisationnelle, la formation, la gestion du changement et la capacité d'apprentissage organisationnelle influence la mise en œuvre comme l'ont constaté M. Shields [1995] ; M. Gosselin [1997].

Conclusion

Les résultats de cette étude, faite auprès de 161 organisations manufacturières canadiennes, démontrent que la stratégie, selon la typologie de R.E. Miles et C.C. Snow, joue un rôle important au niveau des décisions d'adoption de la comptabilité par activités. Les prospectrices décident plus fréquemment que les défenderesses et les analystes d'entreprendre une démarche de comptabilité par activités. Toutefois,

une fois que la décision d'adoption a été prise, la stratégie ne joue pas un rôle significatif dans la décision de mise en œuvre. Cette étude contribue à la littérature en comptabilité de management de plusieurs façons. D'abord, jusqu'à maintenant, il y a eu très peu d'études empiriques sur la comptabilité par activités et les caractéristiques des entreprises qui l'adoptent ou qui la rejettent. De plus, cette étude nous permet de mieux connaître le rôle de la stratégie dans les décisions en matière de coût de revient. Les recherches futures devraient permettre de broser un tableau plus complet des effets de plusieurs facteurs contextuels sur la nature et la forme des systèmes de coût de revient des entreprises du secteur manufacturier et de celui des services.

Bibliographie

- Ansoff H.I. [1965], *Corporate Strategy*, McGraw-Hill.
- Armitage H.M., Nicholson R.N. [1993], « *La comptabilité par activités* », Documents Enjeux de la Comptabilité de Management, n° 3, La Société des Comptables en Management du Canada.
- Arrègle J.L., Cauvin É., Ghertman M., Grand B., Rousseau P. [2000], *Les nouvelles approches de la gestion des organisations*, Économica.
- Ask U., Ax C. [1992], « Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques - A Survey of the Swedish Manufacturing Industry », The 15th Annual Congress of the European Accounting Association, Madrid, April, p. 22-24.
- Bescos P.L., Cauvin E. [2000], « L'ABC/ABM : où en est-on actuellement ? », *Échanges*, n° 168, p. 22-27.
- Brimson J.A. [1991], *Activity Accounting*, Wiley.
- Bjornenak T. [1997]. « Diffusion and Accounting : The Case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, vol. 8, n° 1, p. 3-17.
- Bouquin H. [2000], *Comptabilité de gestion*, Économica.

- Buzzell R.D., Wiersema F. D. [1981], « Modeling Changes in Market Share : A Cross-Sectional Analysis », *Strategic Management Journal*, vol. 2, p. 27-42.
- Chandler A.A. [1962], *Strategy and Structure : Chapters in the History of American Industrial Enterprise*, The MIT Press.
- Chenhall R.H., Morris D. [1986], « The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems », *Accounting Review*, vol. 51, January, p. 16-35.
- Cobb J., Innes J., Mitchel F. [1992], *Activity-Based Costing : Problems in Practice*, The Chartered Institute of Management Accountants.
- Cooper R., Kaplan R.S. [1987], « How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs », in W.J. Bruns, R.S. Kaplan (Eds), *Accounting and Management : Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, p. 169-203.
- Cooper R., Kaplan R.S. [1988], « Measure Costs Right : Make the Right Decisions », *Harvard Business Review*, vol. 76, September-October, p. 96-103.
- Dillman D.A. [1978], *Mail and Telephone Surveys*, Wiley-Interscience.
- Gordon L.A., Narayanan V.K. [1984], « Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organizational Structure : An Empirical Investigation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, p. 33-47.
- 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., Ouellet G. [1999]. « Les sondages sur l'utilisation de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, n° 1, p. 45-58.
- Govindarajan V. [1984], « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : An Empirical Evaluation of Environmental

Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, p. 125-135.

Govindarajan V. [1986], « Decentralization, Strategy and Effectiveness of Strategic Business Unit in Multi Business Organizations », *Academy of Management Review*, vol. 11, p. 844-856.

Govindarajan V. [1988], « A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy », *Academy of Management Journal*, vol. 31, p. 828-853.

Govindarajan V., Fisher J. [1990], « Strategy, Control Systems and Resource Sharing : Effects on Business-Unit Performance », *Academy of Management Journal*, vol. 33, n° 2, p. 259-285.

Govindarajan V., Gupta A.K. [1985], « Linking Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance », *Accounting, Organizations and Society* vol. 10, p. 51-66.

Hage J. [1980], *Theories of Organizations*, Wiley.

Hambrick D.C. [1983], « Some Tests of the Effectiveness and Functional Attributes of Miles and Snow's Strategic Types », *Academy of Management Journal*, vol. 26, n° 2, p. 5-26.

Hornigren C. [1990], « Contribution Margin Analysis : No Longer Relevant : Strategic Cost Management : The New Paradigm », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 2, Fall, p. 1-32.

Institute of Management Accountants [1993], *Cost Management Update*.

Innes J., Mitchell F. [1991], « ABC : A Survey of CIMA Members ». *Management Accounting (UK)*, October, p. 28-30.

Innes J., Mitchell F. [1992], « Activity-Based Costing : Problems in Practice. » The Chartered Institute of Management Accountants.

Innes J. et Mitchell F. [1995], « A Survey of Activity-Based Costing in U.K.'s Largest Companies », *Management Accounting Research*, vol. 6, p. 137-153.

- Langfield-Smith K. [1997], « Management Control Systems and Strategy : A Critical Review », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 207-232.
- Lebas M., Mévellec P. [1999], « Vingt ans de chantier de comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, Les vingt ans de l'AFC, p. 77-93.
- Lukka K., Granlund M. [1996], « Cost Accounting in Finland : Current Practice and Trends of Development », *The European Accounting Review*, vol. 5, p. 1-28.
- Madison R., Power J. [1993], « A Review of Implementing Activity-Based Cost Management : Moving from Analysis to Action », *News and Views*, Management Accounting Chapter. American Accounting Association, vol. 11, Spring, p. 9.
- Mévellec P. [1995], *Le calcul des coûts dans les organisations*, Éditions La Découverte.
- Miles R.E. [1982], *Coffin Nails and Corporate Strategies*, Prentice-Hall.
- Miles R.E., Snow C.C., Meyer A.D., Coleman H.J. [1978], « Organizational Strategy, Structure and Process », *Academy of Management Review*, vol. 2, p. 546-562.
- Miles R.E., Snow C.C. [1978], *Organizational Strategies, Structure and Process*, McGraw-Hill.
- Miles R.E., Snow C.C. [1994], *Fit, Failure and the Hall of Fame*, Free Press.
- Miller D. [1987], « The Structural Environmental Correlates of Business Strategy », *Strategic Management Journal*, vol. 8, p. 55-76.
- Miller D. [1992], *Le paradoxe d'Icare*, Les Presses de l'Université Laval.
- Miller D., Friesen P.H. [1978], « Archetypes of Strategy Formulation », *Management Science*, vol. 24, p. 921-933.
- Miller J.G., DeMeyer A., Nakane J.[1992], *Benchmarking Global Manufacturing*, Business One Irwin.

- Nanni A.J., Dixon J.R., Vollmann T.E. [1992], « Integrated Performance Measurement : Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 4, Fall, p. 1-19.
- National Association of Accountants [1991], *Cost Management Update*, Montvale, NJ.
- Otley D. [1980], « The Contingency Theory of Management Accounting : Achievement and Prognosis », *Accounting, Organizations and Society*, n° 6, p. 231-46.
- Porter M.E. [1982], *Choix stratégiques et concurrence : techniques d'analyse des secteurs et de la concurrence dans l'industrie*, Économica.
- Ravignon L., Bescos P.L., Joalland M., Le Bourgeois S., Maléjac A. [1998], *La méthode ABC/ABM : piloter efficacement une PME*, Éditions d'Organisation.
- Segev E. [1989], « A Systematic Comparative Analysis and Synthesis of Two Business-Level Strategic Typologies », *Strategic Management Journal*, vol. 10, p. 487-505.
- Shields M. D. [1985], « An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing », *Journal of Management Accounting Research*, Fall, p. 148-166.
- Simons R. [1987], « Accounting Control Systems and Business Strategy : An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society* vol. 13, p. 357-374.
- Simons R. [1988], « Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget », *Contemporary Accounting Review*, vol. 5, Fall, p. 267-283.
- Simons R. [1990], « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, p. 127-143.
- Slocum J.W. Jr, Cron W.L., Hansen R.W., Rawlings S. [1985], « Business strategy and the Management of Plateaued Employees », *Academy of Management Journal*, vol. 28, p. 133-54.

Snow C.C., Hrebiniak L.G. [1980], « Distinctive Competence and Organizational Performance » *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, p. 317-36.