

**LA RECHERCHE SUR LES INNOVATIONS  
MANAGÉRIALE EN COMPTABILITE ET  
CONTRÔLE DE GESTION. PROPOSITION D'UN  
MODÈLE THÉORIQUE INTÉGRANT LES  
PERSPECTIVES DE DIFFUSION, D ADOPTION ET  
DE MISE EN OEUVRE DE L INNOVATION**

Simon Alcouffe

► **To cite this version:**

Simon Alcouffe. LA RECHERCHE SUR LES INNOVATIONS MANAGÉRIALE EN COMPTABILITE ET CONTRÔLE DE GESTION. PROPOSITION D'UN MODÈLE THÉORIQUE INTÉGRANT LES PERSPECTIVES DE DIFFUSION, D ADOPTION ET DE MISE EN OEUVRE DE L INNOVATION. Normes et Mondialisation, May 2004, France. pp.CD-Rom. halshs-00587823

**HAL Id: halshs-00587823**

**<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00587823>**

Submitted on 21 Apr 2011

**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.

# ***LA RECHERCHE SUR LES INNOVATIONS MANAGÉRIALES EN COMPTABILITÉ ET CONTRÔLE DE GESTION : PROPOSITION D'UN MODÈLE THÉORIQUE INTÉGRANT LES PERSPECTIVES DE DIFFUSION, D'ADOPTION ET DE MISE EN ŒUVRE DE L'INNOVATION***

Simon ALCOUFFE

EM Lyon

U.P.R. Economie, Finance et Gestion

23, avenue Guy de Collongue BP174, 69132 Lyon Ecully Cedex

Tel. : 04 72 18 46 35 - Fax : 04 78 33 79 28 - E-mail : [alcouffe@em-lyon.com](mailto:alcouffe@em-lyon.com)

## Résumé

Cette communication présente une réflexion théorique à propos de la recherche sur les innovations managériales en général et plus particulièrement dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion. Ce type de recherche est composé de trois courants distincts mais complémentaires : la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre de l'innovation. Après avoir présenté une brève revue de la littérature de ces trois courants, nous proposons de les intégrer au sein d'un même modèle théorique.

Mots clés : Innovation managériale - Modèle théorique - Diffusion - Adoption - Mise en œuvre.

## Abstract

*This communication presents a theoretical reflection about innovation research in general and more specifically in the field of accounting & management control. This kind of research is composed of three different but complementary streams: diffusion research, organizational innovativeness and implementation process theory. We first present a short review of these three streams. Then, we propose to integrate these three streams into a single theoretical model.*

*Key words : Managerial Innovation - Theoretical Model - Diffusion - Adoption - Implementation.*

# Introduction

Récemment, un numéro spécial de la revue *Comptabilité - Contrôle - Audit* était entièrement consacré aux innovations managériales<sup>1</sup>. Gosselin et Mévellec y lançaient un appel à la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. Ces deux auteurs constatent en effet l'envol des études de terrain dans ce domaine depuis une vingtaine d'année mais, dans le cas de l'ABC, l'absence de recherches sur les caractéristiques intrinsèques de l'innovation mise en place. Selon eux, « *les résultats des études portent essentiellement sur la diffusion, les déterminants de l'adoption et l'impact sur les résultats* » mais « *toutes ces recherches font abstraction du contenu des modèles implantés ou postulent leur homogénéité* » (Gosselin et Mévellec, 2003, p. 87). En fait, on pourrait généraliser la remarque de ces deux auteurs à une large partie des recherches sur l'innovation, quelle que soit la nature de celle-ci.

Comme pour l'ABC, la grande majorité des recherches sur les innovations managériales, y compris celles en comptabilité et contrôle de gestion, s'inscrivent exclusivement dans l'une des trois perspectives identifiées par Wolfe (1994). Ces trois perspectives, qui ont donné lieu à des courants de recherche distincts, sont :

- la diffusion de l'innovation (appelée « *Diffusion of Innovation Research* » par Wolfe) ;
- l'adoption de l'innovation ou « *innovativité* » organisationnelle (« *Organizational Innovativeness Research* ») ;
- la mise en œuvre de l'innovation (« *Process Theory Research* »).

Chacune de ces trois perspectives apporte son lot de résultats intéressants mais en réponse à des questions de recherches différentes et pourtant complémentaires. Comme le notent Gosselin et Mévellec (2003), le fait qu'une recherche sur l'adoption de l'ABC (appartenant donc au 2<sup>ème</sup> courant) fasse abstraction des caractéristiques du système mis en œuvre (3<sup>ème</sup> courant de recherche sur l'innovation) limite forcément la portée des résultats obtenus. Nous pensons que cette absence de recherche s'inscrivant dans plusieurs courant à la fois est en grande partie due à l'absence de modèle théorique intégrant les différentes perspectives.

Cette communication a donc pour objectif de présenter un modèle théorique intégrant les trois perspectives propres aux recherches sur l'innovation : diffusion, adoption et mise en œuvre. Un tel modèle prend non seulement en compte les paramètres de conception d'une innovation managériale, comme le demandent Gosselin et Mévellec, mais il prend également en compte d'autres variables qui sont potentiellement en relation avec ces paramètres.

Dans cette communication, nous commencerons par définir le concept d'innovation managériale (partie 1). Nous présenterons ensuite une revue de la littérature sur les trois courants de recherche sur l'innovation (parties 2 à 4). Dans chacune de ces trois parties, nous reviendrons tout d'abord sur les concepts mobilisés par le courant de recherche en question puis nous présenterons quelques exemples de recherches portant spécifiquement sur les innovations en comptabilité et contrôle de gestion. Finalement, dans une cinquième partie, nous développerons un modèle théorique intégrant les trois perspectives.

---

<sup>1</sup> *Comptabilité - Contrôle - Audit*, n° spécial « Les innovations managériales », mai 2003.

# 1. Le concept d'« innovation managériale »

Le concept d'innovation a déjà fait l'objet de nombreuses définitions dans la littérature. Ainsi, Schumpeter la distingue de l'invention. L'invention est une découverte et la conception de quelque chose de fondamentalement nouveau. L'innovation fait au contraire référence à la mise sur le marché de cette nouveauté. Les deux ne se succèdent pas forcément mais l'innovation permet souvent de transformer une découverte en de nouvelles pratiques. L'innovation ne nécessite donc pas de nouveautés en tant que telle. C'est bien plus l'arrangement original d'un certain nombre d'éléments entre eux qui permet de considérer une pratique comme une innovation. L'innovation peut donc prendre des formes substantiellement différentes d'une entreprise à l'autre.

Dans la littérature, la typologie la plus courante oppose l'innovation technologique à l'innovation managériale (souvent appelée *administrative innovation* en anglais). L'élément utilisé pour établir cette distinction est le plus souvent le domaine de l'organisation affecté par l'innovation. Ainsi, l'innovation technologique affecte les caractéristiques physiques et matérielles des biens ou des services, des produits ou des procédés, alors que l'innovation managériale affecte les modes de coordination et de motivation des éléments d'une structure sociale qui en assurent le fonctionnement (Chanaron, 1999).

Damanpour et Evan (1984) précisent cette idée de périmètre affecté par l'innovation en introduisant les notions de systèmes technique et social. Ainsi, l'innovation technologique a lieu au sein du système technique de l'organisation et elle est directement reliée à l'activité opérationnelle de l'organisation. Par opposition, l'innovation managériale prend place au sein du système social de l'organisation, qui correspond à l'ensemble des relations entre les individus qui interagissent dans l'accomplissement d'une tâche donnée, mais aussi les règles, rôles, procédures et structures qui concernent les relations entre les membres de l'organisation et entre l'organisation et son environnement.

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

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

De leur côté, les innovations managériales sont caractérisées par des bases de savoir d'une nature encore plus tacite qui les rend plus difficiles à protéger contre l'imitation. Ce phénomène entraîne des problèmes de propriété et réduit l'incitation à développer ce type d'innovation. De plus, pour les innovations managériales, il n'existe pas de marché de l'offre similaire à celui des innovations technologiques, même si les cabinets de conseil peuvent être considérés comme des fournisseurs de telles innovations. Ceci est dû à la nature presque exclusivement tacite du savoir mobilisé.

Les innovations managériales sont également plus difficiles à observer et à définir et il est plus difficile d'en déterminer les limites. Cela en fait des produits plus difficiles à acheter et à vendre sur un marché. Enfin, les coûts et les bénéfices des innovations managériales sont

moins faciles à évaluer pour l'adoptant potentiel. Il est moins aisé d'observer et d'essayer ces innovations. Il est également plus difficile d'anticiper leurs effets et d'en définir des critères d'évaluation *ex ante*. Pour les mêmes raisons qu'elles sont plus difficiles à définir en tant que produit standardisé, les innovations managériales peuvent être façonnées par les interprétations subjectives des individus qui les adoptent. Différents individus à différents stades du processus de mise en œuvre de l'innovation en auront une interprétation différente et donc une approche différente. Ce qui peut compliquer encore davantage le processus de mise en œuvre de ce type d'innovation.

Pour notre part, nous adopterons la définition du concept d'« innovation managériale » proposée par Alcouffe *et al.* (2003, p. 9) et qui est la suivante : « *Une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçue 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 nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision* ».

## **2. Les recherches sur la diffusion de l'innovation**

Selon Wolfe (1994), les recherches qui s'inscrivent dans le courant de la diffusion de l'innovation tentent de répondre à la question suivante : A quoi ressemble la diffusion d'une innovation au sein d'une population d'adoptants ? Ce type de recherche tente de déterminer la courbe de diffusion de l'innovation dans le temps et d'identifier les facteurs expliquant la forme de cette courbe. Nous présenterons dans un premier temps les principaux concepts mobilisés par ce courant en nous appuyant sur le cadre théorique développé par Rogers (1995). Nous verrons ensuite quelques exemples de recherches empiriques sur la diffusion d'innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion.

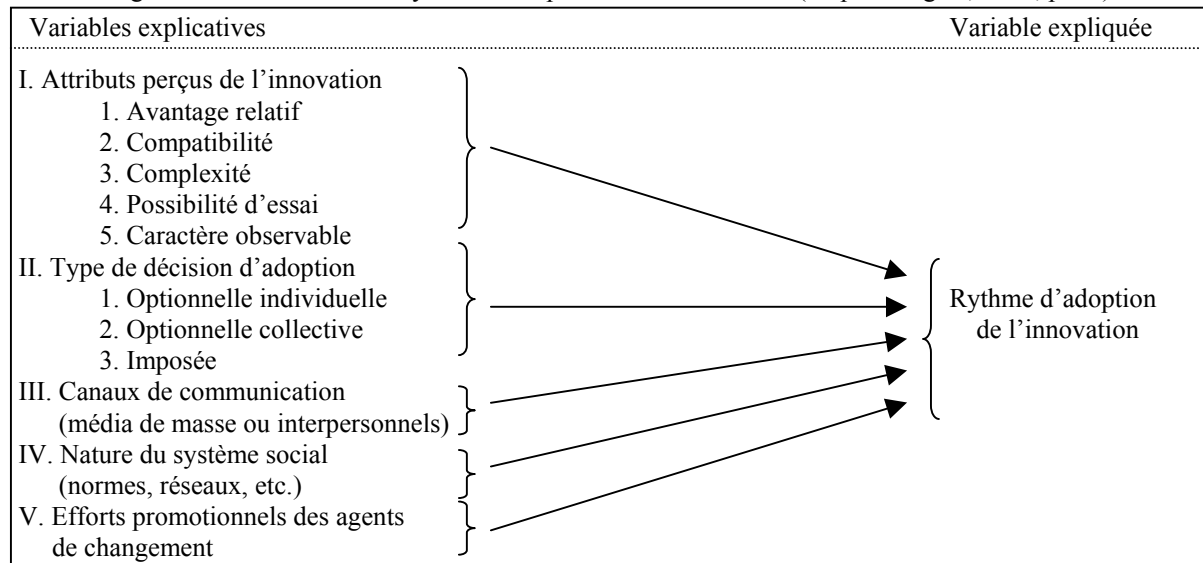
### **2. 1. Les concepts mobilisés par les recherches sur la diffusion de l'innovation**

Rogers (1995) donne la définition suivante du concept de diffusion de l'innovation : « *La diffusion est le processus par lequel une innovation est communiquée à travers certains canaux, dans le temps et parmi les membres d'un système social donné* » (Rogers, 1995, p.5, traduit par nous). La dimension temporelle du processus de diffusion de l'innovation s'exprime notamment à travers les concepts de rythme d'adoption et de taux de diffusion qui permettent de mesurer la diffusion d'une innovation. Le rythme d'adoption d'une innovation représente la vitesse à laquelle elle est adoptée au sein d'un système social donné, en nombre d'individus par unité de temps. Le taux de diffusion d'une innovation représente, à un instant *t* donné, la proportion d'individus d'un système social donné ayant adopté cette innovation. La représentation graphique de l'adoption par période d'une innovation au sein d'une population donnée ressemble généralement à une courbe en cloche dont la distribution suit une loi normale. Si le nombre cumulé d'adoptants est représenté, le résultat donne une courbe en S. Cette courbe décolle lentement lorsqu'il y a encore peu de nouveaux adoptants par période. C'est la phase de décollage (Hägerstrand, 1967). La pente augmente ensuite jusqu'à son maximum, ce qui correspond à la période où la moitié des adoptants potentiels ont effectivement adopté l'innovation. Il s'agit de la phase de diffusion. La pente diminue ensuite de façon symétrique (phase de condensation), jusqu'au point où, à nouveau, peu d'individus décident d'adopter l'innovation (phase de saturation). La fréquence du nombre d'adoptants de

l'innovation est supposée suivre une loi normale en raison de l'augmentation cumulative de l'influence des réseaux de diffusion (qui s'activent peu à peu) sur les individus qui en font partie. Cette influence résulte du taux croissant de connaissance et d'adoption (ou de rejet) de l'innovation au sein du système.

Dans le modèle proposé par Rogers (1995), les caractéristiques de l'innovation, les acteurs du système social au sein duquel elle se diffuse et les canaux de communication qui relient ces acteurs sont les principaux facteurs qui expliquent la diffusion d'une innovation. La figure 1 ci-dessous présente ce modèle.

Figure 1 : Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation (d'après Rogers, 1995, p207)



Le premier des facteurs explicatifs correspond à la perception des caractéristiques de l'innovation par les adoptants potentiels. Selon Rogers (1995), les différences observées dans le rythme d'adoption des innovations étudiées peuvent être expliquées par cinq attributs universels. Ces cinq attributs sont l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, la possibilité d'essai et le caractère observable de l'innovation. Plus l'innovation est perçue comme conférant un avantage relatif élevé, comme étant compatible et comme pouvant être essayée et observée avant d'être utilisée, plus sa diffusion sera rapide. Au contraire, plus elle est perçue comme étant complexe, moins elle se diffusera rapidement.

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

Les canaux de communication utilisés pour diffuser l'innovation ainsi que la nature et l'intensité des efforts des agents de changement peuvent également influencer son rythme d'adoption en l'accéléralant ou en le freinant

Finalement, la nature même du système social peut freiner ou accélérer la diffusion d'une innovation.

## **2. 2. Exemples de recherches sur la diffusion des innovations en comptabilité et contrôle de gestion**

Afin d'illustrer cette communication par quelques exemples de recherches spécifiques au domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, nous avons étudié le contenu des revues *Comptabilité - Contrôle - Audit* et *Finance Contrôle Stratégie*. Nous avons ainsi recensé quatre articles s'inscrivant dans le courant de recherche de la diffusion de l'innovation.

Dans un premier article, Berland *et al.* (2002) étudient l'influence d'une catégorie d'acteurs spécifique - la profession comptable - sur la diffusion des coûts standard en Grande-Bretagne et en France sur une période allant de 1880 à 1950. Il s'agit donc du cinquième facteur de diffusion identifié dans le modèle de Rogers (1995). Les auteurs montrent que « *ce serait la quête de reconnaissance par les comptables français qui expliquerait, pour partie, le retard de ce pays alors que, par contraste, en Grande-Bretagne le statut auquel leurs confrères étaient parvenus, combiné à la constitution d'une organisation professionnelle spécifique à la comptabilité industrielle auraient permis aux coûts standard de se diffuser dans un délai plus court* » (pp. 169-170). Cette recherche confirme ainsi l'influence positive ou négative que peuvent avoir les agents de changement sur la diffusion d'une innovation managériale.

Dans un second article, Bescos *et al.* (2002) présentent les résultats d'une recherche comparative entre la France et la Canada sur la diffusion de la comptabilité par activités (méthode ABC). Il ressort de l'enquête que « *le taux d'adoption est relativement identique dans les deux pays concernés et se situe autour de 20% des entreprises interrogées* » et que les résultats ainsi obtenus « *peuvent s'expliquer par des freins importants de mise en œuvre liés aux coûts d'adoption et à des difficultés techniques, comme la disponibilité des informations* » (pp. 225-226). En outre, les auteurs estiment que des « résistances culturelles » viennent s'ajouter à la liste des freins à la diffusion de l'ABC en France. Cet article se concentre donc sur la description de la variable expliquée du modèle de diffusion de Rogers et l'interprète notamment par les facteurs I (caractéristiques de l'innovation) et IV (la culture étant l'une des dimensions de la nature d'un système social).

Dans un troisième article, Alcouffe *et al.* (2003) tentent de répondre à la question suivante : Quels sont les facteurs qui ont une influence sur la diffusion des innovations dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion ? Pour ce faire, ils comparent les résultats de l'étude de la diffusion en France de trois innovations de ce type : la méthode Georges Perrin (méthode GP qui deviendra plus tard UVA), l'ABC et le contrôle budgétaire. Trois des cinq facteurs de diffusion identifiés par Rogers sont plus particulièrement étudiés dans cet article : les canaux de communication, la nature du système social et les efforts promotionnels des agents de changement. L'analyse de l'impact de ces facteurs montre que les canaux interpersonnels reliant entre eux adoptants potentiels, entreprises utilisatrices, associations professionnelles et, plus tard, cabinets de conseil sont d'une importance primordiale dans la diffusion des innovations étudiées.

Enfin, dans un quatrième article, Gehrke et Zarlowski (2003) proposent une lecture néo-institutionnaliste de la diffusion de la valeur actionnariale en France sur la période 1995-2000. Deux études sont réalisées sur un même échantillon d'entreprises : la première analyse l'évolution de la communication financière des entreprises dans leur rapports annuels, la seconde porte sur les pratiques déclarées en termes d'utilisation de la valeur actionnariale. La

comparaison des résultats de ces deux études conduit les deux auteurs à mettre en évidence un phénomène de découplage. La diffusion de la valeur actionnariale est interprétée comme la mise en conformité de la part des entreprises avec les nouvelles demandes formulées par leur environnement. Une telle explication mobilise les facteurs I, II et IV du modèle de diffusion de Rogers.

### **3. Les recherches sur l'adoption de l'innovation**

D'après Wolfe (1994), les recherches qui s'inscrivent dans le courant de l'adoption de l'innovation cherchent à identifier les déterminants de l'« innovativité » organisationnelle. Ce type de recherche s'intéresse aux caractéristiques des individus ou des organisations qui font que ces derniers adoptent davantage d'innovations que les autres et/ou plus rapidement. De telles recherches s'inscrivent largement dans une perspective contingente et la majorité d'entre elles considèrent que ce sont les caractéristiques de l'individu ou de l'organisation qui induisent l'innovation (et non l'inverse ou la co-émergence des deux). Comme dans la partie précédente, nous commencerons par présenter les principaux concepts de ce courant avant de revenir sur quelques exemples de recherches de ce type dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion.

#### **3. 1. Les concepts mobilisés par les recherches sur l'adoption de l'innovation**

Le concept d'innovativité est apparu initialement en marketing dans les recherches sur le comportement du consommateur. Il s'agissait d'étudier l'adoption par un individu d'un nouveau produit. Le concept a ensuite été transposé au cadre de l'organisation. La question porte alors sur l'existence éventuelle de différences entre organisations fortement et faiblement innovantes. Subramanian (1996) identifie cinq postulats propres à ces recherches :

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

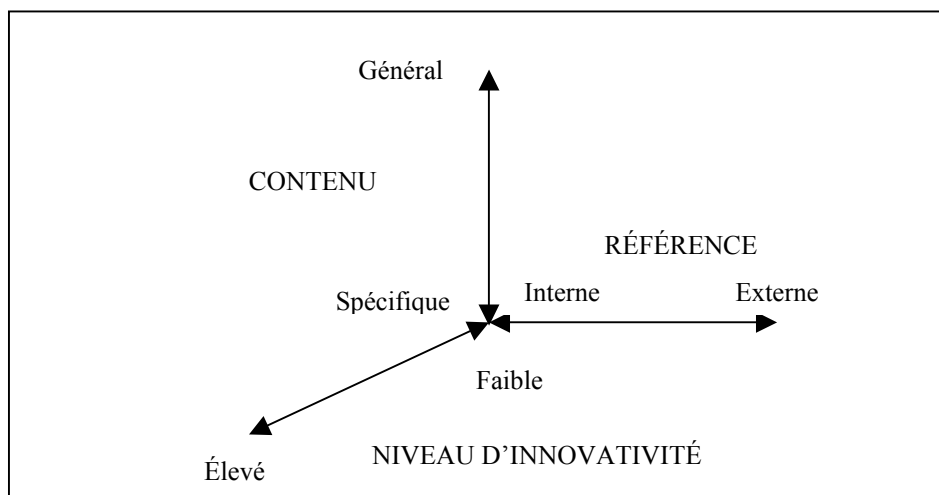
La grande majorité des recherches sur l'innovativité organisationnelle utilise l'une des deux définitions suivantes du concept d'innovativité. Selon une première définition, l'innovativité organisationnelle représente la rapidité avec laquelle une organisation adopte une innovation donnée par rapport aux autres organisations du même secteur. Il s'agit d'une définition relative du concept. La seconde définition est absolue : les organisations qui adoptent une innovation sont considérées comme innovantes, quel que soit le délai écoulé entre l'apparition de l'innovation et la date d'adoption. Le niveau d'innovativité d'une organisation dépendra alors du nombre d'innovations adoptées sur une période de temps donnée. Ces deux définitions du concept d'innovativité organisationnelle sont unidimensionnelles. Subramanian (1996) adopte quant à lui une définition multidimensionnelle du concept en intégrant les deux définitions précédentes. Selon lui, l'innovativité d'une organisation représente sa propension



à adopter un nombre élevé d'innovations, plus rapidement que les autres organisations de son secteur et sur une période de temps donnée.

De leur côté, Bigoness et Perreault (1981) proposent de mesurer l'innovativité organisationnelle selon trois dimensions comme le montre la figure 2 ci-dessous. La première dimension est celle du niveau d'innovativité et dépend de la façon dont l'innovativité est mesurée. Elle peut être exprimée en nombre d'innovations adoptées, être égale à 0 ou 1 si l'étude porte sur l'adoption d'une seule innovation ou encore correspondre à l'étape du processus d'adoption. La seconde dimension est celle du contenu, c'est-à-dire du type d'innovation adoptée. Elle peut aller du plus général (tous les types d'innovations) au plus spécifique (une innovation donnée). Enfin, la troisième dimension correspond au domaine de référence, c'est-à-dire le référentiel par rapport auquel l'innovativité d'une organisation est comparée. La référence peut être interne, on étudie alors l'évolution de l'innovativité de l'organisation dans le temps, ou externe, on compare alors l'innovativité de l'organisation par rapport à d'autres organisations du même secteur.

Figure 2 : Les trois dimensions du concept d'innovativité (d'après Bigoness et Perreault, 1981)



Un grand nombre de déterminants potentiels de l'innovativité exprimée en termes d'innovations managériales ont été étudiés. On peut classer ces déterminants en quatre catégories : caractéristiques des membres de l'organisation, variables structurelles, caractéristiques de l'environnement organisationnel, autres caractéristiques organisationnelles. Parmi les déterminants de l'innovativité « managériale » liés aux individus membres de l'organisation, on trouve le degré de professionnalisme (Daft, 1987 ; Kimberly et Evanisko, 1981), l'ancienneté dans l'organisation (Aiken *et al.*, 1980), l'attitude positive envers le changement (Evan et Black, 1967 ; Hage et Dewar, 1987) ou encore le degré de cosmopolitisme (Kimberly et Evanisko, 1981). Parmi les déterminants structurels, on trouve le degré de spécialisation (Hage et Dewar, 1973), les degrés de différenciation fonctionnelle (Baldrige et Burnham, 1975 ; Aiken *et al.*, 1980) et hiérarchique (Aiken *et al.*, 1980), le degré de centralisation (Subramanian et Nilakanta, 1996 ; Evan et Black, 1967 ; Zmud, 1982) ou encore celui de formalisation (Subramanian et Nilakanta, 1996 ; Evan et Black, 1967). Parmi les déterminants liés à l'environnement de l'organisation, on retrouve l'hétérogénéité (Baldrige et Burnham, 1975), la pression mimétique (Berry et Berry, 1990 ; Burns et Wholey, 1993 ; Greve, 1996) et la pression concurrentielle (Kimberly et Evanisko, 1981). Enfin, parmi les autres variables organisationnelles, on retrouve la taille (Baldrige et

Burnham, 1975 ; Kimberly et Evanisko, 1981 ; Subramanian et Nilakanta, 1996), les degrés de communication interne et externe (Aiken *et al.*, 1980) ainsi que l'intensité managériale (Baldrige et Burnham, 1975 ; Damanpour, 1987).

### **3. 2. Exemples de recherches sur l'adoption des innovations en comptabilité et contrôle de gestion**

Dans notre étude du contenu des revues *Comptabilité - Contrôle - Audit* et *Finance Contrôle Stratégie*, nous avons recensé quatre articles s'inscrivant dans le courant de recherche sur l'adoption de l'innovation.

Dans un premier article, Gosselin (2000) étudie l'influence de la stratégie sur l'adoption et l'utilisation déclarées de la comptabilité par activités. Afin de tester ses hypothèses, l'auteur a envoyé un questionnaire à 415 entreprises manufacturières canadiennes. Les résultats montrent que la stratégie de l'organisation influence la décision d'adopter ou de ne pas adopter l'ABC mais qu'elle n'a toute fois pas d'influence sur la décision de mettre en œuvre cette innovation. Dans cette recherche, l'innovativité est donc mesurée par rapport à l'adoption et à la mise en œuvre d'une innovation donnée, le domaine de référence est interne (l'organisation a-t-elle ou non adoptée l'innovation en question ?) et le contenu est spécifique : il s'agit d'une innovation managériale.

Dans un second article, Zéghal et Boucekoua (2000) analysent l'effet de l'adoption des méthodes « modernes » de contrôle telles que le juste-à-temps (JAT), la gestion intégrale de la qualité (GIQ) et l'analyse des coûts et la gestion par activités (GPA) sur la performance des entreprises mesurée par la valeur économique ajoutée (VEA). Les résultats de l'analyse menée sur un échantillon d'entreprises nord-américaines montrent que « *dans l'ensemble, les entreprises qui ont adopté l'une ou l'autre desdites méthodes ont réussi à accroître de façon significative la valeur économique après cette adoption* » (p. 47). Cette étude appartient à une catégorie spécifique des recherches sur l'innovativité organisationnelle puisqu'elle analyse l'impact de l'innovativité sur la performance et non les déterminants de cette innovativité.

Dans un troisième article, Shabou et Boulila Taktak (2002) testent les hypothèses de la théorie positive sur le choix de quatre techniques de comptabilité créative : méthodes de valorisation des stocks et de comptabilisation des charges financières, réévaluation du bilan et escompte commercial. Les résultats montrent notamment que « *la tendance à maquiller les comptes est plus forte chez les entreprises contrôlées par des institutions* » et que « *le schéma de gestion du résultat des entreprises se modifie lorsque le degré de participation des institutions financières au capital et le niveau d'endettement augmentent* » (p. 21). Dans cette étude, l'innovativité est ainsi mesurée en nombre d'innovations adoptées parmi une liste de quatre, le domaine de référence est également interne et le contenu est très spécifique : il s'agit d'innovations managériales dans le domaine de la comptabilité créative.

Finalement, dans un quatrième article, Thiery-Dubuisson (2002) élabore et teste un modèle d'adoption des comités d'audit intégrant les facteurs des théories de l'agence, de la signalisation et de l'encastrement (*embeddedness*). Les tests de mise en place sont réalisés grâce à un modèle statistique de Cox sur une période allant de 1995 à 1998. Selon l'auteur, les résultats montrent que « *les déterminants principaux de la diffusion des comités sont liés à l'influence des institutionnels anglo-saxons et à la position centrale de la société au sein du réseau d'entreprises* » et que « *la densité des liens intersociétés est donc en partie responsable de l'implantation des comités d'audit en France* » (p. 129). Dans cette recherche, l'innovativité est mesurée de la même façon que dans celle de Gosselin : l'adoption d'une

seule innovation est étudiée, le domaine de référence est interne et le contenu est spécifique aux innovations managériales.

## **4. Les recherches sur la mise en œuvre de l'innovation**

Le troisième courant de recherche sur l'innovation s'intéresse au processus d'adoption et de mise en œuvre de l'innovation en lui-même (Wolfe, 1994). Ce type d'études cherche à identifier les différentes étapes du processus, les difficultés rencontrées lors de ces étapes et les solutions pour y remédier ainsi que la forme et les caractéristiques de l'innovation finalement mise en œuvre. Encore une fois, nous commencerons par présenter les principaux concepts mobilisés par ce courant avant d'étudier quelques recherches de ce type dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion.

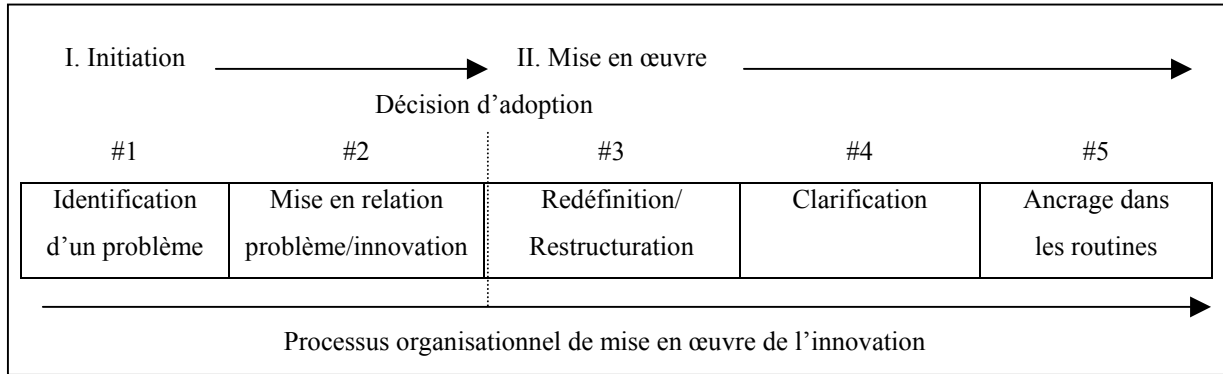
### **4. 1. Les concepts mobilisés par les recherches sur la mise en œuvre de l'innovation**

Comme pour l'innovativité, la mise en œuvre de l'innovation peut être étudiée à deux niveaux : individuel et organisationnel. Selon que l'on s'intéresse à la façon dont un individu ou une organisation adopte et utilise une innovation, on utilisera des modèles de processus décisionnel et de mise en œuvre individuels ou organisationnels.

Au niveau organisationnel, niveau qui nous intéresse ici, Rogers (1995) identifie deux grandes phases constituées en tout de cinq étapes. La première phase, dite d'initiation du processus d'adoption, est constituée des étapes d'identification d'un problème (étape n°1) et de mise en relation de ce problème avec l'innovation (étape n°2). La phase d'initiation se résume ainsi à la collecte d'informations aboutissant à un premier niveau de connaissance de l'innovation et à la planification de son adoption. Elle se termine par la décision d'adopter l'innovation (ou de la rejeter, et, dans ce cas, le processus s'arrête là). La deuxième phase, dite de mise en œuvre de l'innovation, est composée des étapes de redéfinition de l'innovation en fonction des caractéristiques propres à l'organisation et de restructuration de cette dernière (étape n°3), de clarification des relations entre l'innovation et les différentes variables organisationnelles (étape n°4), et, enfin, d'ancrage de l'innovation dans les routines de l'organisation (étape n°5). La phase de mise en œuvre se résume ainsi aux actions, événements et décisions relatifs à la mise en application de l'innovation et à son utilisation au sein de l'organisation. Le processus complet est représenté sur la figure 3 ci-dessous.

Selon le modèle de Rogers (1995), au cours de la première étape, les membres de l'organisation identifient un problème dans son fonctionnement et décident de chercher une solution. Cette décision peut être déclenchée pour plusieurs raisons : perception d'un écart de performance entre la performance réelle et la performance attendue, opportunisme, etc. Si l'on se réfère au modèle proposé par Abrahamson (1991) pour interpréter l'adoption et la diffusion des innovations managériales, le phénomène déclencheur de ce processus décisionnel sera différent selon la perspective dans laquelle on se place (effets de mode ou d'engouement, choix efficient, adoption forcée). Si l'on considère que l'élément déclencheur est l'écart de performance, on se place alors dans la perspective du choix efficient. Si l'on considère qu'il s'agit plutôt d'un effet d'engouement, c'est que l'élément déclencheur est davantage lié à un l'opportunisme de certains membres de l'organisation.

Figure 3 : Le processus d'innovation dans une organisation (d'après Rogers, 1995, p.392)



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

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

L'étape de clarification des relations survient lorsque l'innovation se propage au sein de l'organisation et est adoptée par un nombre croissant d'individus. Durant cette phase, les adoptants réduisent l'incertitude en donnant du sens à l'innovation. La clarification suit un processus d'apprentissage. Les différents effets de l'innovation sont mis à jour. Selon le type d'innovation adoptée, le processus de clarification sera différent. Les innovations radicales, qui représentent une véritable révolution, sont porteuses d'une plus grande incertitude, et demandent parfois un processus de mise en œuvre moins formalisé pour être adoptées avec succès, comme le modèle politique décrit par Mintzberg *et al.* (1976). Par contre, les innovations incrémentales, qui ne sont que des améliorations d'innovations antérieures, posent moins de problèmes car elles s'inscrivent dans une certaine continuité.

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

#### **4. 2. Exemples de recherches sur la mise en œuvre d'innovations en comptabilité et contrôle de gestion**

Comme pour les deux premiers courants de recherche, nous avons identifié quatre articles s'inscrivant dans le courant de la mise en œuvre de l'innovation en comptabilité et/ou contrôle de gestion.

Dans un premier article, Nobre et Biron (2002) décrivent une expérimentation de l'application de la méthode ABC dans un service chirurgical au sein d'un centre hospitalier universitaire. Cette recherche porte essentiellement sur les trois premières étapes du processus de mise en œuvre d'une innovation tel qu'il est défini par Rogers (1995). Selon les deux auteurs, « *le système de calcul des coûts proposé par les autorités de tutelles suscite des réactions qui incitent à compléter les méthodes préconisées par le ministère en testant d'autres démarches pour affiner le système actuel* » (p. 85). En outre, les résultats obtenus par l'utilisation de l'ABC confirment l'existence de subventionnements croisés entre catégories de pathologies (les objets de coûts retenus). Les deux auteurs décrivent également les caractéristiques de l'innovation telle qu'elle a été mise en place.

Dans un second article, Nabet et David (2002) décrivent l'introduction d'indicateurs de création de valeur actionnariale (modèle de Valeur Economique Ajoutée) à la SNCF. Cette recherche se concentre plus particulièrement sur les étapes 3 et 4 du processus d'adoption de l'innovation, à savoir la redéfinition/restructuration et la clarification. Les deux auteurs montrent par exemple que l'utilisation qui est faite de la VEA n'est pas celle habituellement retenue, à savoir un outil de gestion au service de la gouvernance. En effet, selon eux, « *la mise en place par les contrôleurs de gestion d'un système de gestion fondé sur le modèle VEA apparaît à la fois comme un vecteur d'amélioration de la gestion et comme un instrument de changement et d'apprentissage dans l'organisation* » (p. 111).

Dans un troisième article, Godowski (2003) développe un essai sur la dynamique d'assimilation des innovations managériales à travers l'exemple de l'ABC. En ce sens, il couvre toute l'étendue du processus d'adoption et de mise en œuvre de l'innovation. L'article cherche à expliquer la lente et difficile assimilation des approches par activités à partir de la théorie de la traduction de Callon et Latour et des théories sur la gestion des systèmes d'information. Le cadre conceptuel développé par l'auteur met en évidence l'importance de ne pas considérer l'innovation managériale comme une « boîte noire » mais comme un ensemble d'éléments en interaction dont il faut assurer la cohérence. L'auteur conclut que « *la méthode ABC n'a de validité et de technicité que dans la mesure où un cadre conceptuel lui est associé, permettant d'en définir les modes d'usage* » (pp. 83-84). L'une des premières conditions du succès de la mise en œuvre d'une innovation managériale est donc la cohérence entre l'intentionnalité et l'usage qui en est fait.

Le quatrième et dernier article porte également sur l'ABC. Comme nous le rappelons en introduction de cette communication, Gosselin et Mévellec (2003) y lancent un appel à la prise en compte des paramètres de conception dans les recherches sur les innovations managériales. Les deux auteurs illustrent leur proposition par les résultats d'une enquête

réalisée au Canada et en France et s'intéressant aux paramètres de conception des systèmes ABC. Remettant en cause l'hypothèse de l'homogénéité des systèmes mis en place, les deux auteurs montrent que plusieurs paramètres varient d'une entreprise à l'autre : périmètre couvert par l'ABC, modalité de construction des activités, supports informatiques utilisés, etc. Cette recherche porte donc essentiellement sur l'étape 3 du processus de mise en œuvre de l'innovation et plus particulièrement sur la redéfinition de l'innovation en fonction des besoins et/ou des contraintes propres à l'organisation qui la met en œuvre.

## **5. Proposition d'un cadre théorique intégrant les trois perspectives de recherche sur l'innovation**

Les trois parties précédentes étaient consacrées à la diffusion, à l'adoption et à la mise en œuvre de l'innovation en tant que phénomènes pris séparément. Cette présentation séquentielle est conforme à la partition des recherches sur l'innovation en trois courants identifiés par Wolfe (1994). Mais une telle séparation nous semble artificielle car les processus de diffusion et d'adoption de l'innovation sont reliés et difficilement séparables l'un de l'autre. Le second est compris dans le premier en ce sens qu'une innovation qui se diffuse est une innovation qui est adoptée et mise en œuvre. Il ne peut donc pas y avoir de diffusion, à un niveau collectif, sans adoption et mise en œuvre au niveau individuel. D'autre part, la diffusion est un processus qui ne se limite pas à la somme des adoptions et mises en œuvre individuelles puisqu'il peut nécessiter l'intervention d'autres acteurs que les adoptants potentiels, comme les agents de changement, et qu'il est plus ou moins influencé par les caractéristiques du système social dans lequel il se déroule.

Cette dernière partie est donc consacrée à l'étude de l'articulation entre les trois courants de recherche en vue du développement d'un cadre théorique intégrant les différentes perspectives. L'identification préalable des limites de chacune des perspectives prises séparément nous permettra en outre de montrer en quoi leur utilisation simultanée permet d'enrichir la compréhension du phénomène global étudié. Pour ce faire, nous traiterons ensemble les perspectives d'adoption et de mise en œuvre de l'innovation.

### **5.1. Les limites des recherches sur la diffusion et l'adoption des innovations**

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

#### ***5.1.1. Les limites des recherches sur la diffusion des innovations***

Rogers (1995) identifie un biais majeur caractérisant une grande majorité de recherches sur la diffusion des innovations. Ce biais consiste à toujours considérer que l'innovation est une bonne chose et qu'elle doit se diffuser, c'est ce que Rogers appelle le biais « pro-innovation » (*pro-innovation bias*). Le biais pro-innovation correspond au postulat implicite selon lequel une innovation doit être diffusée et adoptée par tous les membres d'un système social, qu'elle

doit se diffuser le plus rapidement possible et qu'elle ne doit jamais être modifiée, réinventée ou rejetée. Un tel postulat pousse les chercheurs à ignorer les raisons pour lesquelles une innovation n'est pas connue ou adoptée, rejetée ou abandonnée après un certain temps d'utilisation. Rogers identifie deux raisons d'un tel biais. La première est que la plupart de ces recherches sont financées par des organisations jouant le rôle d'agent de changement et qui ont ainsi un intérêt direct à ce que l'innovation se diffuse. La deuxième raison est que les innovations qui se diffusent avec succès laissent en général davantage de « traces » que celles qui ne se diffusent pas. Leur diffusion est ainsi plus facile à étudier rétrospectivement.

Il nous semble que le biais pro-innovation est également dû en partie à la façon dont le modèle théorique sous-jacent est formulé. En effet, ce modèle que nous avons présenté plus haut (cf. figure 1), ne tient pas vraiment compte des caractéristiques des adoptants potentiels (seule la façon dont ces derniers perçoivent les attributs de l'innovation est prise en compte). Soit un tel modèle postule implicitement que l'innovation étudiée convient à tous les adoptants, soit il ne précise pas la population réellement concernée par l'adoption de l'innovation en question. En outre, les adoptants potentiels sont considérés comme des cibles à atteindre, ils n'ont que peu d'emprise sur le processus de diffusion. Leur rôle se limite à adopter ou non l'innovation et cette adoption sera fonction de l'influence de facteurs qui leurs sont exogènes.

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

### ***5.1.2. Les limites des recherches sur l'adoption et la mise en œuvre des innovations***

Un première limite des recherches sur l'adoption et la mise en œuvre des innovations est le biais qui consiste à faire porter la responsabilité de l'adoption et de la mise en œuvre de l'innovation (et donc, au final, de sa diffusion) uniquement sur les individus. Il s'agit du biais du « blâme » de l'individu (« *individual blame bias* » selon Rogers), c'est-à-dire de la seule prise en compte de la responsabilité des individus et de l'ignorance des effets du système sur le comportement individuel. Les variables utilisées dans les recherches sur l'adoption des innovations sont ainsi le plus souvent des variables individuelles (qu'il s'agisse d'un individu ou d'une organisation) qui doivent prédire l'adoption ou le rejet de l'innovation par un individu au sein d'un système donné mais pas la façon dont ce système a réussi à diffuser l'innovation. Des exemples de telles variables sont le niveau d'étude d'un individu, son degré de cosmopolitisme ou la façon dont il utilise des canaux de communication, ou encore des variables structurelles dans le cas d'organisations. Les variables systémiques sont laissées de côté : la politique de communication des agents de changement ou la quantité d'information mise à la disposition des adoptants potentiels, par exemple, ne sont pas étudiées. Or, ces variables peuvent également expliquer la diffusion plus ou moins réussie d'une innovation

ainsi que son caractère étalé dans le temps. Finalement, une telle façon de voir les choses consiste à considérer que l'adoption de l'innovation, et donc sa diffusion, est essentiellement dirigée par la demande (les caractéristiques des adoptants) et non par l'offre, ce qui est le point de vue opposé à celui pris par les recherches sur la diffusion.

Rogers (1995, p.121) identifie quatre moyens de contourner ou de minimiser le biais du blâme de l'individu. En premier lieu, il convient de ne pas toujours ou uniquement prendre l'individu comme unité d'analyse. En second lieu, non seulement le problème mais aussi ses causes doivent être étudiés. Troisièmement, toutes les parties prenantes du problème, y compris les adoptants potentiels, doivent être impliquées dans la définition du problème étudié. Enfin, les variables liées à la communication et à la structure sociale doivent également être étudiées. Les adoptants potentiels ne doivent pas être l'unique catégorie d'acteurs analysée. Les acteurs à la source de l'innovation doivent être pris en compte. Le modèle intégré que nous proposons dans cette communication nous semble également être un bon moyen de minimiser ce biais.

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

Selon Downs et Mohr (1976), la principale cause d'instabilité dans les résultats des recherches sur l'innovativité provient du fait que toutes les innovations n'ont pas les mêmes caractéristiques. On doit donc admettre qu'il est peut-être impossible de développer une théorie générale de l'innovativité, c'est-à-dire de trouver les variables organisationnelles qui font qu'une organisation adopte ou développe toute sorte d'innovations confondues. Il existe en effet différents types d'innovations et l'adoption ou la mise en œuvre de ces différents types sont contingentes soit de caractéristiques organisationnelles différentes, soit des mêmes caractéristiques mais de façon différente.

Comme nous l'avons vu ci-dessus, les variables associées à l'innovativité technologique ne sont pas toujours les mêmes que celles associées à l'innovativité managériale ou ne sont pas toujours associées à ces deux types d'innovativité de la même façon. Outre le fait que les innovations étudiées ne sont pas toutes du même type, l'instabilité des résultats peut également venir du fait que les recherches ne portent pas toutes sur la même étape du processus d'adoption de l'innovation.

Enfin, une troisième limite concerne plus spécifiquement les recherches sur l'innovativité organisationnelle. Ce type d'étude ignore bien souvent les motivations qui poussent une organisation, et donc les individus qui la composent, à adopter des innovations. Ces recherches ont ainsi tendance à réifier l'organisation. Mais ce n'est pas parce qu'une organisation est de grande taille, c'est-à-dire qu'elle réalise un chiffre d'affaires important ou qu'elle emploie tant de personnes, que les individus qui la composent décident d'adopter telle ou telle innovation ou se laissent convaincre de le faire. Ce n'est pas la taille qui décide d'adopter une innovation, ce sont les individus. La plupart des variables étudiées dans les recherches sur l'innovativité organisationnelle doivent donc être considérées comme des variables de contingence, des facteurs modérateurs de l'innovativité qui viennent influencer plus ou moins directement les décisions des individus.



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

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

Comme le soulignent notamment Drazin et Schoonhoven (1996), en s'inscrivant dans l'un ou l'autre de ces trois courants de recherche uniquement, la communauté scientifique n'a pas véritablement développé ni testé de modèles qui intègrent les activités d'innovation au niveau microscopique (organisationnel) avec les processus macroscopiques qui ont lieu au niveau sociétal. Les recherches sur l'innovativité organisationnelle traitent souvent toutes les innovations comme si elles étaient équivalentes et ignorent largement l'influence des autres organisations sur le processus d'innovation d'une organisation en particulier. De leur côté, les recherches sur la diffusion négligent la structure sociale au niveau microscopique qui produit ou gouverne l'adoption de l'innovation par l'organisation.

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

Comme nous l'avons vu ci-dessus, les limites des recherches sur la diffusion de l'innovation découlent du biais pro-innovation identifié par Rogers (1995). Le biais pro-innovation correspond au postulat implicite selon lequel une innovation doit être diffusée et adoptée par tous les membres d'un système social, qu'elle doit se diffuser le plus rapidement possible et qu'elle ne doit jamais être réinventée ou rejetée. L'étude de l'adoption et de la mise en œuvre d'une innovation donnée permet en revanche d'identifier les déterminants éventuels de son adoption ainsi que les motivations qui y sont associées, voire les raisons pour lesquelles telle ou telle organisation n'adopte pas cette innovation, la réinvente ou l'abandonne. Il est ainsi possible de comprendre l'effet modérateur des caractéristiques de l'organisation sur le processus d'adoption de l'innovation. Ces caractéristiques modératrices peuvent alors

permettre de définir une population d'adoptants potentiels plus précise et donc de ne plus partir du postulat selon lequel l'innovation étudiée doit être adoptée de tous.

De leur côté, les recherches sur l'adoption de l'innovation souffrent du biais du « blâme individuel », c'est-à-dire de la seule prise en compte de la responsabilité des individus et de l'ignorance des effets systémiques ou contextuels sur le comportement individuel. En adoptant la perspective plus large, plus macroscopique, des modèles de diffusion, il est possible d'inclure dans une recherche sur l'adoption d'une innovation donnée par une population d'organisations des facteurs liés à l'environnement au sein duquel ces organisations évoluent et de ne plus tenir compte uniquement des facteurs individuels.

Un petit nombre d'études dans le domaine du marketing ont déjà suggéré d'aller dans ce sens (Frambach, 1993 ; Robertson et Gatignon, 1986 ; Tzokas et Saren, 1992) ou ont testé empiriquement des modèles d'adoption incluant des variables liées à la demande et à l'offre (Frambach *et al.*, 1998 ; Gatignon et Robertson, 1989). Mais les variables liées à l'offre ont, pour l'instant, toujours été mesurées au niveau de chaque adoptant potentiel et non de façon indépendante et systématique. Frambach *et al.* (1998) ont par exemple testé l'influence de la politique marketing des fournisseurs d'une innovation sur son adoption en mesurant la perception de celle-ci par les différents adoptants. Une telle façon de faire ne donne toutefois qu'une vision incomplète, éclatée, de l'influence de cette variable. Il nous semble plus intéressant de mesurer à la fois l'effort produit par les fournisseurs et la façon dont cet effort est perçu et influence la décision d'adoption de chaque organisation. Seule la prise en compte de ces deux dimensions permet de bien comprendre l'influence des variables contextuelles sur l'adoption, la mise en œuvre et la diffusion d'une innovation.

Si l'on prend l'exemple d'une campagne de promotion publicitaire, pour que celle-ci ait une influence sur l'adoption et la diffusion de l'innovation qu'elle promeut, il faut à la fois qu'il y ait des efforts publicitaires réalisés et que les adoptants potentiels soient atteints par ces efforts. Il convient donc de mesurer et de comparer les deux phénomènes : effort d'un côté, réception de ces efforts de l'autre. La prise en compte d'un seul de ces deux phénomènes ne permet pas de conclure sur l'efficacité de la campagne de promotion. Il en va de même pour toute variable contextuelle d'une recherche sur la diffusion et l'adoption d'une innovation. Ainsi, la prise en compte des facteurs mis en avant dans les recherches sur l'adoption et la mise en œuvre de l'innovation permet de remédier aux limites propres aux recherches sur la diffusion et inversement. Il convient maintenant de développer un modèle intégrant ces trois perspectives.

### **5.3. Vers un modèle intégrant les perspectives d'adoption, de mise en œuvre et de diffusion**

Nous avons vu ci-dessus en quoi les modèles d'adoption, au sens large (innovativité organisationnelle et mise en œuvre), et de diffusion de l'innovation pouvaient se compléter et remédier à leurs limites respectives. Nous n'avons pas trouvé de recherches empiriques ayant appliqué simultanément ces deux modèles à l'étude d'une même innovation. Bjørnenak (1997) et Malmi (1999) ont par exemple étudié en même temps l'adoption et la diffusion de l'ABC dans leurs pays respectifs mais ne se sont pas intéressés à sa mise en œuvre. Nous n'avons pas trouvé non plus de modèles théoriques intégrant les trois perspectives. En revanche, nous sommes parti du modèle d'adoption et de diffusion des innovations technologiques développé par O'Callaghan (1998) afin de construire un modèle intégrant en plus la perspective de mise en œuvre.

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

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

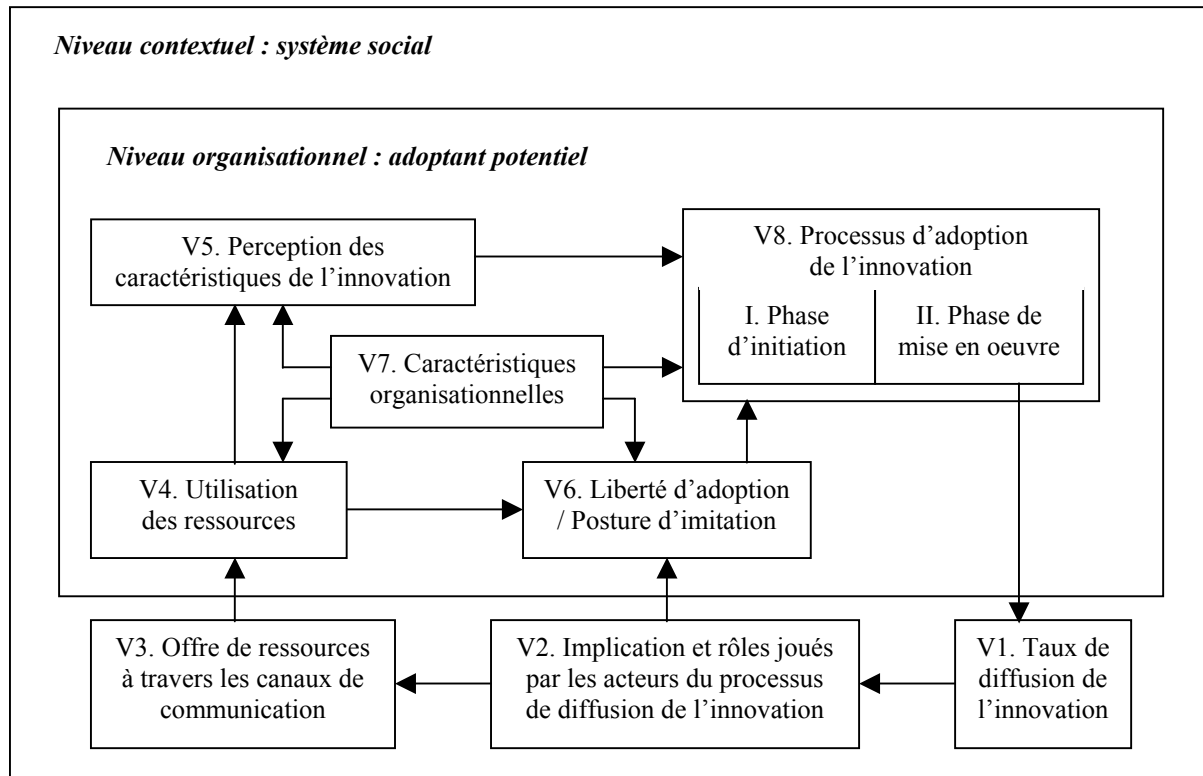
Le modèle de O'Callaghan établit ainsi le lien entre les niveaux individuel (adoptants potentiels pris séparément) et contextuel et intègre la diffusion de l'innovation à ce second niveau comme facteur explicatif de l'adoption par un individu donné. Il s'agit donc bien d'un modèle intégrant les perspectives d'adoption et de diffusion de l'innovation. Il reste néanmoins un modèle à dominante « adoption » en ce sens que la seule variable expliquée est l'adoption de l'innovation technologique. En outre, la mise en œuvre de l'innovation n'est pas abordée. En nous inspirant de ce modèle et des modèles de diffusion et d'adoption de Rogers (1995), nous avons développé notre propre modèle intégrant les perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en œuvre de l'innovation managériale (cf. figure 4 ci-dessous).

Notre modèle se situe à deux niveaux d'analyse : organisationnel et contextuel. Au niveau organisationnel, il permet d'expliquer la décision d'adopter une innovation et la façon dont elle est mise en œuvre. Au niveau contextuel, il permet d'expliquer le taux de diffusion d'une innovation au sein d'une population donnée. Le modèle permet également d'établir le lien entre ces deux niveaux. Le processus d'adoption de l'innovation est influencé par quatre groupes de variables : la posture d'imitation, le caractère libre ou non de la décision d'adoption, la perception des caractéristiques de l'innovation par les membres de l'organisation et, enfin, les caractéristiques organisationnelles (structure, stratégie, etc.). Comme dans le modèle de O'Callaghan (1998), la posture d'imitation est contingente du taux de diffusion de l'innovation, mais à condition que l'adoptant potentiel soit en possession de l'information nécessaire pour évaluer ce taux de diffusion. L'influence du taux de diffusion sur la posture d'imitation est donc indirecte : elle passe par l'offre et l'utilisation d'information. La posture d'imitation dépend également des caractéristiques de l'organisation, et notamment de sa stratégie en la matière.

Le caractère libre ou non de la décision d'adoption peut dépendre des caractéristiques de l'organisation, par exemple si l'organisation est la filiale d'un groupe qui lui impose

l'adoption, et des autres acteurs du processus de diffusion, par exemple l'Etat qui peut imposer l'adoption de certaines innovations. La perception des caractéristiques de l'innovation dépend quant à elle de deux facteurs : l'utilisation des canaux de communication et les caractéristiques de l'organisation. En fonction du type de canal de communication utilisé et du type de ressource transmis par ce canal, l'avantage relatif, la compatibilité et la complexité de l'innovation ne seront pas forcément perçus de la même manière.

Figure 4 : Modèle intégré d'adoption, de mise en œuvre et de diffusion de l'innovation



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

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

L'utilisation des canaux de communication dépend à son tour des caractéristiques organisationnelles et de l'offre d'information de la part du système social. La taille de l'organisation apparaît par exemple comme une variable de contingence probable de l'utilisation des canaux de communication : les grandes organisations ont davantage accès aux canaux de communication que les plus petites en raison de leurs moyens économiques supérieurs et de leur nombre d'employés pouvant être amené à s'informer sur telle ou telle

innovation. Mais si aucune information sur l'innovation n'est disponible, l'utilisation des canaux de communication ne permettra pas à l'organisation de s'informer à son sujet. Cette offre d'information au sujet de l'innovation dépend du bon vouloir des acteurs du processus de diffusion autres que les adoptants potentiels (consultants, professeurs, etc.).

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

## Conclusion

Dans cette communication, nous avons présenté les résultats d'une réflexion théorique à propos de la recherche sur les innovations managériales en général et dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion en particulier. Après avoir défini le concept d'innovation managériale, nous avons présenté une brève revue des littératures théoriques et empiriques sur les trois courants qui constituent ce type de recherche, à savoir la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre de l'innovation. Dans une dernière partie, nous avons souligné les limites de ces trois courants de recherche pris séparément ainsi que leur complémentarité. Nous avons également développé un modèle intégrant les trois perspectives.

Nous espérons qu'un tel modèle permettra le développement de recherches sur l'innovation managériale, en particulier dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, s'inscrivant dans les trois perspectives à la fois. Nous espérons également avoir, au moins en partie, répondu à l'appel lancé par Gosselin et Mévellec (2003) à prendre en compte les paramètres de conception et de mise en œuvre des innovations dans ce domaine.

## Références bibliographiques

Abrahamson E. (1991), « Managerial fads and fashions : the diffusion and rejection of innovations », *Academy of Management Review*, vol. 16, pp. 586-612.

Aiken M., Bacharach S.B., French J.L. (1980), « Organizational structure, work process, and proposal making in administrative bureaucracies », *Academy of Management Journal*, vol. 20, pp. 631-652.

Alange S., Jacobsson S. (1998), « Some aspects of an analytical framework for studying the diffusion of organizational innovation », *Technology Analysis & Strategic Management*, vol. 10, n°1, pp. 3-21.

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, pp. 7-26.

Baldrige J.V., Burnham R.A. (1975), « Organizational innovation : individual, organizational, and environmental impacts », *Administrative Science Quarterly*, vol. 20, pp. 165-176.

Berland N., Boyns T., Zimnovitch H. (2002), « Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standard en Grande-Bretagne et en France : 1880-1950 », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai, pp. 169-188.

Berry F.S., Berry W.D. (1990), « State lottery adoptions as policy innovations : an event history analysis », *American Political Science Review*, vol. 84, n°2, pp. 395-415.

- Bescos P-L., Cauvin E., Gosselin M. (2002), « La comptabilité par activités et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai, pp. 209-227.
- Bigoness W.J., Perreault W.D. (1981), « A conceptual paradigm and approach for the study of innovators », *Academy of Management Journal*, vol. 24, pp. 68-82.
- Bjørnenak T. (1997), « Diffusion and accounting : the case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, vol. 8, n°1, pp. 3-17.
- Burns L.R., Wholey D.R. (1993), « Adoption and abandonment of matrix management programs : effects of organizational characteristics and interorganizational networks », *Academy of Management Journal*, vol. 36, pp. 106-138.
- Chanaron J-J. (1999), « Processus innovateur », in R. Le Duff (éd.), *Encyclopédie de la gestion et du management*, Dalloz, Paris, pp. 960-962.
- Cohen M.D., March J.G., Olsen J.P. (1972), « A garbage can model of organizational choice », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, pp. 1-25.
- Daft R.L. (1978), « A dual-core model of organizational innovation », *Academy of Management Journal*, vol. 21, pp. 193-210.
- Damanpour F. (1987), « The adoption of technological, administrative, and ancillary innovations : impact of organizational factors », *Journal of Management*, vol. 13, n°4, pp. 675-688.
- Damanpour F., Evan W.M. (1984), « Organizational innovation and performance : the problem of “organizational lag” », *Administrative Science Quarterly*, vol. 29, pp. 392-409.
- Downs G. W., Mohr L. B. (1976), « Conceptual issues in the study of innovations », *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, pp. 700-714.
- Drazin R., Schoonhoven C.B. (1996), « Community, population, and organization effects on innovation : a multilevel perspective », *Academy of Management Journal*, vol. 39, n°5, pp. 1065-1083.
- Evan W.M., Black G. (1967), « Innovation in business organisations : some factors associated with success or failure of staff proposals », *Journal of Business*, vol. 40, pp. 519-530.
- Frambach R.T. (1993), « An integrated model of organizational adoption and diffusion of innovations », *European Journal of Marketing*, vol. 27, n°5, mai, pp. 22-41.
- Frambach R.T., Barkema H.G., Nootboom B., Wedel M. (1998), « Adoption of a service innovation in the business market : an empirical test of supply-side variables », *Journal of Business Research*, vol. 41, pp. 161-174.
- Gatignon H., Robertson T.S. (1985), « A propositional inventory for new diffusion research », *Journal of Consumer Research*, vol. 11, pp. 849-867.
- Gehrke I., Zarlowski P. (2003), « La diffusion de la valeur actionnariale en France : une lecture néo-institutionnelle », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai, pp. 189-206.
- Gerwin D. (1988), « A theory of innovation process for computer-aided manufacturing technology », *IEEE Transactions on Engineering Management*, vol. 35, n°2, pp. 90-100.
- Godowski C. (2003), « Essai sur la dynamique d’assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai, pp. 71-86.
- Gosselin M. (2000), « Influence de la stratégie sur l’adoption et la mise en œuvre d’une comptabilité par activités », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n°4, décembre, pp. 37-56.
- Gosselin M., Mévellec P. (2003), « Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, numéro spécial, mai, pp. 87-109.
- Greve H.R. (1996), « Patterns of competition : the diffusion of a market position in radio broadcasting », *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, pp. 29-60.
- Hage J., Dewar R. (1973), « Elite values vs. organizational structure in predicting innovation », *Administrative Science Quarterly*, vol. 18, pp. 279-290.
- Hägerstrand T. (1967), *Innovation Diffusion as a Social Process*, The University of Chicago Press, Chicago.

- Kimberly J.R., Evanisko M.J. (1981), « Organizational innovation : the influence of individual, organizational, and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovations », *Academy of Management Journal*, vol. 24, n°4, pp. 689-713.
- 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. (1981), « Footnotes to organizational change », *Administrative Science Quarterly*, vol. 26, pp. 563-577.
- Mintzberg H., Raisinghani D., Théorét A. (1976), « The structure of “unstructured” decision processes », *Administrative Science Quarterly*, vol. 21, pp. 246-275.
- Nabet A., David G. (2002), « L'introduction d'indicateurs de création de valeur actionnariale dans un groupe français : SNCF participations », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, vol. 1, mai, pp. 111-128.
- Nobre T., Biron J. (2002), « L'ABC à l'hôpital : le cas de la chirurgie infantile », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 5, n°2, juin, pp. 85-105.
- O'Callaghan R. (1998), « Technology diffusion and organizational transformation : an integrative framework », in Larsen T.J. et McGuire E., *Information Systems Innovation and Development : Issues and Directions*, Idea Group Publishing, Londres.
- Robertson T.S., Gatignon H. (1986), « Competitive effects on technology diffusion », *Journal of Marketing*, vol. 50, juillet, pp. 1-12.
- Rogers E.M. (1995), *Diffusion of Innovations*, 4<sup>e</sup> édition, The Free Press, New York.
- Shabou R., Boulila Taktak R. (2002), « Les déterminants de la comptabilité créative : étude empirique dans le contexte des entreprises tunisiennes », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, vol. 1, mai, pp. 5-24.
- Subramanian A. (1996), « Innovativeness : redefining the concept », *Journal of Engineering And Technology Management*, vol. 13, pp. 223-243.
- Subramanian A., Nilakanta S. (1996), « Organizational innovativeness : exploring the relationship between organizational determinants of innovation, types of innovations, and measures of organizational performance », *Omega*, vol. 24, n°6, p.631-647.
- Thiery-Dubuisson N. (2002), « Exigences actionnariales et réseaux d'administrateurs : à quoi répond la mise en place des comités d'audit en France ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 8, vol. 1, mai, pp. 129-150.
- Tzokas N., Saren M. (1992), « Innovation diffusion : the emerging role of suppliers versus the traditional dominance of buyers », *Journal of Marketing Management*, vol. 8, pp. 69-79.
- Wolfe R.A. (1994), « Organizational innovation : review, critique and suggested research directions », *Journal of Management Studies*, vol. 31, pp. 405-431.
- Zéghal D., Bouchekoua M. (2000), « L'analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée (VEA) », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome 6, vol. 1, mars, pp. 47-58.
- Zmud R.W. (1982), « Diffusion of modern software practices : influence of centralization and formalization », *Management Science*, vol. 28, n°12, pp. 1421-1431.