

Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : Cas de deux entreprises marocaines

ELGHAZALI MBARKA
PROFESSEUR A L'ENCG CASABLANCA
UNIVERSITE HASSAN II CASABLANCE
mb.elghazali@gmail.com

RESUME

Cette communication essaie de répondre à cette question : Quels sont les facteurs qui ont une influence sur la diffusion des innovations dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion dans une économie émergente? Après avoir défini le concept d'innovation managériale et présenté le cadre théorique que nous avons mobilisé, cette communication tente de présenter la complexité du phénomène d'adoption et de diffusion des innovations managériales par la prise en compte de plusieurs aspects relevant de deux perspectives internes (attributs de l'innovation et la perception des acteurs) externes (acteurs externes et canaux de communication)

MOTS CLES : Innovation managériale – Adoption- Diffusion – ABC – BSC

ABSTRACT:

This paper tries to answer: What are the determinants of accounting and management control innovations diffusion in emergent economy? First giving a definition to the concept of managerial innovation and presenting the theoretical framework; second this communication attempts to show the complexity of the phenomenon of the diffusion of tools because of several kinds of actors, communication channels and contextual factors.

KEYWORDS. – Managerial innovation – Adoption- Diffusion – ABC – BSC

INTRODUCTION

Cette communication traite de la question des innovations managériales (IM) dans les organisations contemporaines. Des normes ISO, de nouvelles règles comptables, de nouvelles techniques d'évaluation des compétences, des tableaux de bord, des mesures de la création de la valeur, sont autant d'innovations managériales auxquelles les organisations sont de plus en plus exposées au nom des « bonnes pratiques » et qui doivent permettre de réinventer le monde des organisations tous les cinq ou dix ans (Alcouffe et al., 2006). Ils sont souvent enseignés et présentés de façon standard dans les universités ou bien les écoles de commerce. Ces IM sont le plus souvent poussés par « l'extérieur » ; ainsi les cabinets de conseil, les organismes de certification, les universités, les centres de recherche produisent régulièrement de IM que les acteurs de l'organisation peuvent ensuite adopter et approprier.

En 2003, un numéro spécial de la revue comptabilité-contrôle-audit est entièrement consacré aux innovations managériales ou il est rappelé l'envol des études terrains depuis une vingtaine d'années.

Pourtant, et comme l'ont souligné Alcouffe, Levant et Berland (2003) « les outils de gestion utilisés par les entreprises évoluent peu et la stabilité tend plutôt à dominer. La plupart des nouveautés proposées finissent leur vie dans les archives des sociétés concernées, d'autres ne modifient que superficiellement les pratiques, d'autres enfin connaissent un succès important ».

La majorité des recherches sur les IM s'inscrivent dans les trois perspectives identifiées par Wolfe (1994, cité par Alcouffe 2003) :

- La diffusion de l'innovation (appelée Diffusion of Innovation Resarci)
- L'adoption de l'innovation ou « innovativité » organisationnelle (Organizationnel Innovatiness Research)
- La mise en œuvre de l'innovation (Process Theory Resaerch)

Les trois perspectives répondent à des questions de recherches différentes mais complémentaires. Notre communication s'intéresse aux innovations managériales en contrôle de gestion plus précisément à la méthode ABC et au tableau de bord prospectif. **Ainsi nous allons tenter de répondre à la question Quels sont les facteurs qui ont une influence sur la diffusion des innovations dans le domaine du contrôle de gestion dans les entreprises marocaines?**

Dans ce cadre, nous allons commencer dans une première partie par définir le concept d'innovations managériales puis présenter à tour de rôle les deux innovations étudiées à savoir : la comptabilité par activités et le tableau de bord prospectif. Dans une seconde partie, nous explicitons le cadre théorique dans lequel notre recherche s'inscrit. La troisième partie décrit brièvement les méthodologies utilisées et présente une grille des facteurs qui ont influencé la diffusion des deux innovations retenues pour enfin synthétiser les résultats obtenus, les interpréter et formuler un certain nombre de propositions explicatives de la diffusion des innovations de gestion.

I- LE CONCEPT D'INNOVATIONS MANAGERIALES

Le concept d'innovation a déjà fait l'objet de nombreuses définitions dans la littérature. Les premiers travaux contemporains en sciences sociales à formuler le concept d'innovation sont ceux de Schumpeter (1934 : *The Theory of Economic Development* ; 1939 : *Business Cycles : A Theoretical, Historical and Statistical Analysis of the Capitalist Process*). Schumpeter le concept d'innovation distingue de l'invention. L'invention est une découverte et la conception de quelque chose de fondamentalement nouveau. L'innovation est définie comme «une combinaison nouvelle des moyens de production, c'est-à-dire un changement dans les facteurs de

production permettant de modifier ce qui est produit et/ou la façon de la produire (ibid., 1939, p. 87).

De même les travaux de Schumpeter font la distinction entre «innovation absolue» et «innovation relative». Des travaux académiques ont repris ces deux positionnements vis-à-vis du concept d'innovation. Le premier inscrit l'innovation comme : «*new to the state of the art*» (*ibid.*, p. 82), tandis que le second positionne l'innovation uniquement comme une nouveauté pour l'organisation : «*new to the organization*».

Ainsi, Rogers (1995) se range très clairement dans le «camp» de la vision relativiste de l'innovation en affirmant qu'elle est une pratique ou un objet perçu comme nouveau par un individu ou toute autre unité d'adoption. Cette vision est partagée par Kotler et Dubois (1994) pour qui l'innovation peut être considérée comme «*toute marchandise, prestation de service ou idée perçue comme nouvelle par quelqu'un. Une idée, même ancienne, n'en constitue pas moins une innovation pour la personne qui la redécouvre pour la première fois*». Une telle vision est adoptée par Alcouffe (2004), qui considère une innovation comme quelque chose de nouveau pour une «chose établie». On parlera d'innovation par rapport à une entité.

A l'opposé certains travaux utilisent le concept d'innovation en tant qu'«innovation absolue», c'est-à-dire l'apparition d'un concept, d'un objet, d'une méthode au niveau mondial, quel que soit le champ concerné.

Dans notre cas, si nombre d'outils de gestion sont maintenant «anciens» dans certaines organisations privées, ils n'en apparaissent pas moins comme des innovations pour les organisations qui n'ont jamais mis en place ce type d'outil et même parfois pour des individus qui n'en ont jamais entendu parler. Cette perspective se révèle pertinente pour notre étude concernant la méthode ABC et le BSC que nous pouvons qualifier d'innovations managériales en contrôle de gestion pour les entreprises marocaines. En effets, les deux innovations auxquelles nous allons nous intéresser des pratiques sont parfois, certes, de simples arrangements de techniques déjà connues mais c'est alors dans la façon d'utiliser ces techniques et d'arranger les différents éléments ensemble que réside l'innovation. Elles sont également perçues comme telles par les acteurs qui les utilisent.

La plupart des innovations traitées dans la littérature sont des innovations technologiques, cependant depuis les années 90, plusieurs recherches en science de gestion se sont intéressées aux innovations managériales. Cela nous permet de retenir la définition d'une innovation managériale de Kimberly (1981 et repris par Alcouffe, 2004) : « *Une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision* ». Ainsi, il est possible d'affirmer qu'un outil de gestion peut être défini comme une innovation si celui-ci est perçu comme nouveau par les acteurs.

Généralement, le terme d'innovation managériale est défini par certains auteurs comme l'innovation permettant de modifier de façon plus ou moins importante les méthodes de travail au sein de l'organisation. Plusieurs chercheurs (Chanaron, 1999 ; Damanpour et Evan 1984 cités par Alcouffe, 2005) ont essayé d'opposer les innovations technologiques et les innovations managériales en s'appuyant sur les notions de système technique et social.

Tableau 1: comparaison innovation technique vs innovation managériale

	Innovations technologiques	Innovations managériales
Domaine affecté	Caractéristiques physiques et matérielles des biens et services produits ou procédés	Mode de coordination des éléments d'une structure sociale
Périmètre affecté	Activité opérationnelle de l'organisation	Système social de l'organisation (relations entre individus, entre individus-organisation, entre individus-organisation-environnement)

En ce qui concerne les innovations en contrôle de gestion, Bourguignon (2003) qui sur la base d'une synthèse montrant la diversité des travaux traitant des innovations managériales, souligne que «*les innovations en contrôle et comptabilité de gestion ne sont qu'une variété particulière d'innovations managériales*». Un tel parallèle entre innovation managériale et outil de gestion est présent dans nombre de travaux. C'est notamment le cas de Méric (2003) à propos du *Balanced Scorecard*, d'Alcouffe, Berland et Levant (2002), Godowski(2003), Maurel (2006) au sujet des approches de la comptabilité par activité, de Lafontaine (2003) concernant la comptabilité environnementale, de Capron (2003) pour le bilan sociétal ou encore de Kuszla (2003) concernant les outils du contrôle de gestion en général.

II- PRESENTATION DES DEUX INNOVATIONS ETUDIEES

Le choix d'étudier la diffusion et l'adoption de la méthode ABC et le BSC se justifie par, en premier lieu, il s'agit de deux innovations appartenant au même domaine : celui de la comptabilité et du contrôle de gestion et ensuite et leurs diffusions se situent dans un même cadre spatio-temporel : les états unis dans les années 80 et 90.

2-1 Présentation de la méthode ABC

Plusieurs travaux ont montré que le principal apport de la méthode ABC consiste à modéliser efficacement les relations entre les ressources, leurs modes de consommation et les objectifs de l'entreprise (Bouquin, 2006). La logique du système de comptabilité par activité repose sur une **relation de causalité** entre les ressources et les activités. Cette relation est traditionnellement résumée ainsi : **les produits (objets de coûts) consomment des activités qui consomment des ressources (voir schéma).**



Le principal ingrédient consiste à placer l'activité entre les ressources et les objets de coût (produits, services, etc.). Plusieurs concepts nouveaux apparaissent dans cette nouvelle méthode et doivent être explicités : l'activité, le processus, l'inducteur et la causalité. Cette étude permet de mettre en valeur l'importance de la notion de la transversalité des processus, notion capitale dans le management des coûts. La volonté d'appréhender les processus permet d'éclairer la coordination entre les

activités. Ainsi, l'évolution des coûts d'une activité d'un processus peut avoir des répercussions positives ou négatives sur les coûts d'une autre activité du même processus. Tous les éléments du processus sont liés et définissent une présentation des responsabilités en transversale. C'est cette chaîne d'activités (allusion à la chaîne de valeur de Porter) qui permet à l'entreprise d'être performante et de générer de la valeur. L'approche des coûts complets par la méthode ABC introduit donc une nouveauté en termes de responsabilité. Elle permet de voir les organisations autrement, passant d'une vision verticale hiérarchisée à une vision horizontale décloisonnée.

La méthode ABC propose un changement de vision sur l'organisation reposant sur l'analyse de processus transversaux, et présentant le calcul des coûts des extrants comme moyen et non comme finalité. C'est le moyen de fournir des informations plus précises aux managers sur les coûts afin d'aider la prise de décisions stratégiques et améliorer le profit de l'entreprise. Ces informations peuvent être utilisées pour le lancement de nouveaux produits/services, la pénétration dans de nouveaux marchés, le choix des processus de production les plus optimaux et le choix des mix produits/marchés.

2-2 Le tableau de bord prospectif

Au début des années quatre-vingt-dix, Robert Kaplan et David Norton ont développé, en coopération avec KPMG, le concept du « Balanced Scorecard » (BSC) ou tableau de bord prospectif. Ils constatent que les indicateurs financiers seuls ne suffisent pas pour mesurer la performance d'une organisation. Dès lors, le BSC propose une vision multidimensionnelle de la performance organisée autour de quatre axes principaux que sont l'axe financier, l'axe clients, l'axe processus internes et enfin l'axe apprentissage et innovation.

L'axe financier répond aux attentes des actionnaires. L'axe clients focalise son évaluation sur la satisfaction, la fidélisation et l'acquisition de nouveaux clients. L'axe processus interne s'intéresse au fonctionnement (processus et procédures) au sein même de l'organisation et aux aspects d'innovation, de production et de service après-vente. Le quatrième axe, l'apprentissage organisationnel, prend en compte les facteurs (ressource humaine, système d'information...) qui permettent d'atteindre les objectifs des trois autres axes dans une dynamique constante d'apprentissage et d'amélioration.

Le BSC ne se limite pas à juxtaposer des indicateurs financiers et non financiers articulés dans les quatre axes, il inclut les indicateurs dans un système de liens de cause à effet conduisant à la construction de cartes stratégiques (Kaplan et Norton, 2000). Ainsi, les indicateurs de l'axe « apprentissage organisationnel » sont perçus comme le socle de la performance, puisqu'ils définissent les capacités nécessaires à l'entreprise pour améliorer ses processus internes, satisfaire ses clients et in fine augmenter sa performance financière. La carte stratégique est au cœur de cette fonction attribuée au BSC. C'est une structure logique qui fournit les bases pour concevoir le nouveau système de management stratégique. La carte stratégique apparaît alors comme un élément déterminant dans la construction de la stratégie.

Initialement conçu pour répondre à un besoin de mesure de la performance, le BSC s'est enrichi pour devenir un véritable outil de management stratégique (Kaplan et Norton, 2001) permettant d'explicitier, de communiquer et de mettre en œuvre la stratégie. Ses concepteurs le décrivent comme un outil, au service des directions générales, qui permet de traduire la stratégie en termes opérationnels.

Malgré le débat récurrent en particulier en France sur le caractère plus ou moins nouveau de l'ABC et du BSC, plusieurs auteurs (Alcouffe S. (2002), Berland N. (2004) Bescos P.-L., Cauvin E., Gossselin M., (2001)), pensent qu'il s'agit néanmoins d'innovations managériales dans le sens où elles permettent des « combinaisons nouvelles » et une vision nouvelle de l'organisation.

En effet, en ce qui concerne l'ABC, cette méthode est souvent présentée comme une innovation majeure permettant de calculer des coûts plus « justes », plus représentatifs de la réalité industrielle (Cooper et Kaplan, 1991). S'il semble que les grands principes contenus dans la méthode, tels que la notion d'activité ou d'inducteur de coût (proche de celle d'unité d'œuvre), ne soient pas nouveaux car déjà contenu dans la méthode des sections homogènes (méthode traditionnelle de calcul des coûts), leur combinaison est belle et bien nouvelle permettent une prise de décision dans plusieurs domaines jusque-là ignorés par les méthodes traditionnelles de calcul des coûts tels que principalement :

- **Identifier les activités qui créent de la valeur au produit/service final** de celles qui n'en créent pas ou encore celles qui détruisent de la valeur.
- **Révision de la structure** : Une entreprise à structure verticale crée des barrières de communication qui augmentent les coûts et le temps de réalisation des activités et influence négativement la qualité (Partridge et Perren, 1998). La méthode ABC permet de redessiner l'entreprise afin de la rendre plus cohérente avec la réalité.

De même, le balanced scorecard ne comporte pas de nouveautés techniques qui auraient été ignorées des auteurs et des praticiens ; il regroupe un ensemble de techniques qui préexistaient à l'invention du BSC lui-même : fixation d'objectifs, indicateurs de performance, variables d'actions, responsabilités... Ce sont autant de notions qui ont été forgées depuis de nombreuses années avec le tableau de bord selon la méthode OVAR déjà connue, avant qu'elles ne constituent ensemble une pratique de gestion nouvelle. Le BSC n'en est pas moins perçu comme une innovation, c'est-à-dire, pour reprendre notre définition, comme quelque chose de nouveau. La nouveauté réside dans l'agencement qui est proposé de ces différents éléments en particulier avec la carte stratégique et dans la volonté d'étendre leurs champs d'application à l'ensemble de l'entreprise structurée en quatre perspectives (finance, client, processus interne et enfin apprentissage).

Néanmoins, si la nouveauté de l'ABC ou du BSC a fait l'objet de débats entre académiques, la méthode a été présentée comme une innovation aux adopteurs potentiels par la plupart des « agents de changement » (consultants, éditeurs de logiciels, etc.).

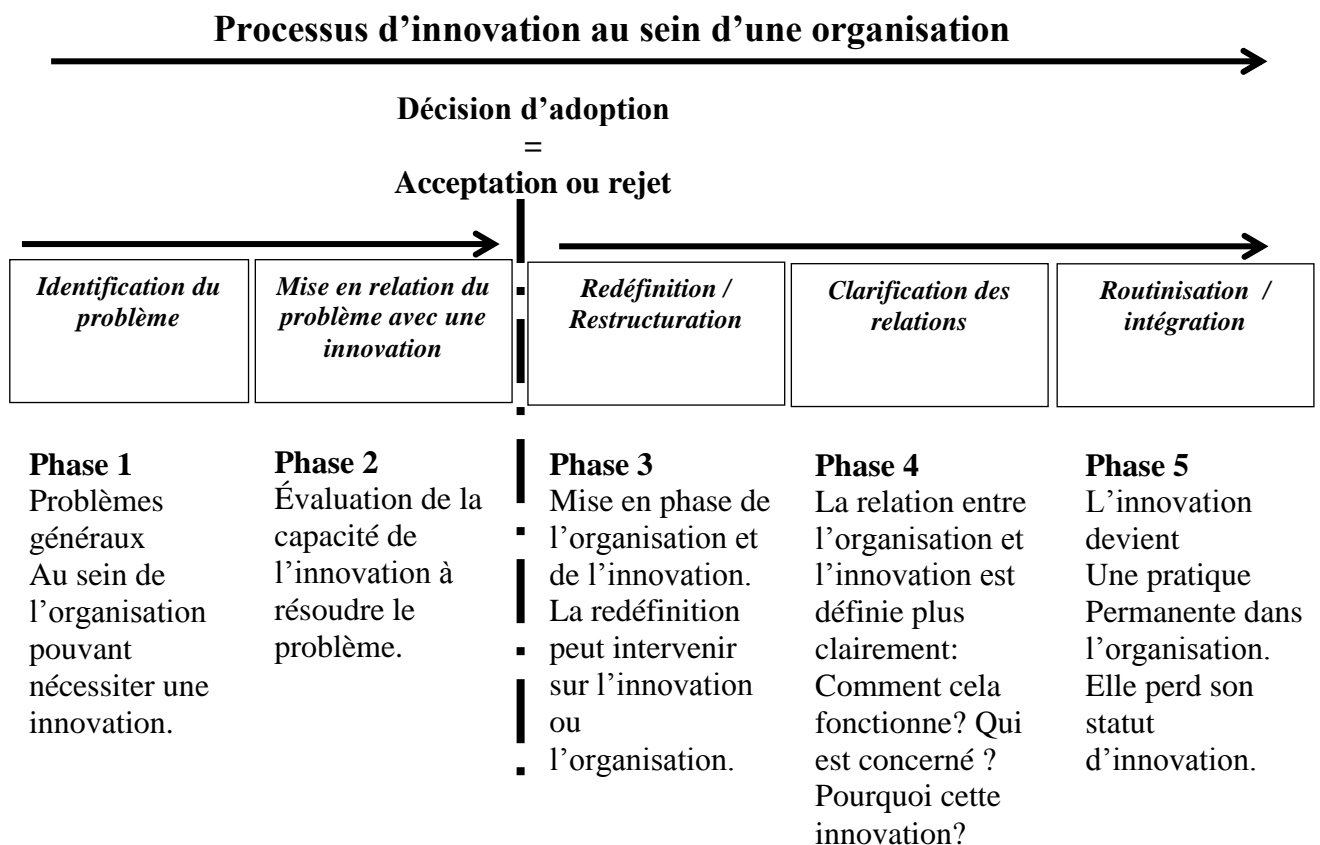
III- CADRE THEORIQUE

Notre communication s'intéresse aux innovations managériales et s'inspirent des travaux portant sur les innovations technologiques en particulier les travaux de Rogers(1995). Avant d'envisager l'adoption d'un outil de gestion dans une organisation, ce dernier doit être diffusé : il est, à une certaine date, une innovation. Les étapes sont nombreuses entre les phases de conception et de mise en acte de l'outillage de gestion, nos travaux portent sur les phases d'adoption et de diffusion des outils de gestion qui est le processus par lequel ces nouvelles idées sont communiquées aux membres d'un système social donné.

Rogers (1995) identifie trois étapes dans la mise en œuvre d'une innovation : (1) la redéfinition afin d'adapter l'innovation à l'organisation et/ou éventuellement restructurer l'organisation ; la redéfinition est une étape délicate car elle est

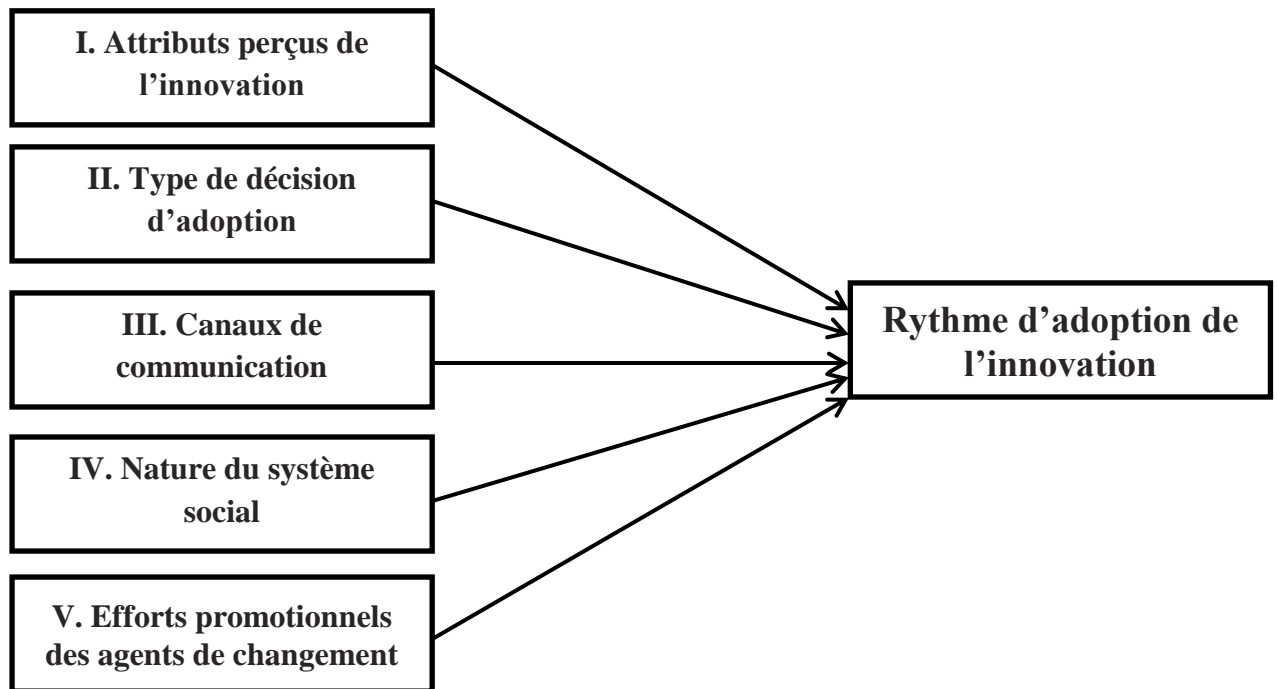
accompagnée d'incertitudes : comment réussir l'adéquation innovation-organisation au moindre coût financier et social. (2) La clarification des relations entre l'innovation et l'ensemble des variables organisationnelles, cette étape de est le résultat d'un processus d'apprentissage dans lequel sont mis à jour les impacts de l'innovation. (3) La dernière étape marque là l'ancrage dans les routines de l'organisation de ce qui au début était nouveauté. L'innovation à ce stade n'est plus une innovation, la nouveauté s'est transformée en quotidien.

Figure 1 : Processus d'innovation au sein d'une organisation, d'après Rogers (2003)



Par ailleurs, Rogers (1995) considère la diffusion comme « le processus par lequel une innovation est communiquée à travers certains canaux de communication, dans le temps et parmi les membres d'un système social donné ». Dans le modèle proposé par Rogers, deux indicateurs permettent d'évaluer ce processus : le rythme d'adoption et le taux de diffusion. Dans ce modèle, le rythme d'adoption d'une innovation c'est-à-dire le nombre de nouvelles adoptions à chaque période de temps dépend de certains nombres de déterminants :

Figure 2 : Déterminants du rythme d'adoption d'une innovation d'après Rogers, (1995)



I Les cinq attributs perçus de l'innovation sont la perception par les adopteurs potentiels des caractéristiques de cette dernière. Rogers cite les attributs suivants : l'avantage relatif (par rapport à l'existant) ; la compatibilité (avec les comportements existants); la complexité ; la « triability » (la possibilité de les tester); et l'observabilité (les effets sont-ils visibles ?).

II Le type de décision impliqué par l'adoption peut être individuel, collectif ou imposé.

III il s'agit de l'information transmise à travers les différents canaux de communication (média de masse ou relations interpersonnels),

IV la nature du système social au sein duquel l'innovation est diffusée (normes, réseaux, etc.), Ce construit définit la mesure dans laquelle un individu perçoit l'influence de ceux qui l'entourent quant à l'adoption ou l'usage d'un outil. Il s'agit de l'internalisation par l'individu de la culture subjective, des normes et valeurs de son «groupe de référence » Le construit propose cependant deux dimensions du construit : Normes subjectives provenant des pairs, normes subjectives provenant des supérieurs.

V Efforts fournis par les « agents de changement ». Il s'agit de «*facteurs environnementaux facilitant le comportement étudié*» (Kefi, 2010). L'auteur ajoute la distinction : ressource / technologie dans les conditions facilitatrices. La technologie peut faire référence à l'existence d'un outil ou d'une technique susceptible d'aider l'adoption, tandis que la ressource peut faire référence à des moyens financiers mais également humains (fonction support susceptible d'assurer une aide dans l'usage de

l'outil). Ce construit définit la mesure dans laquelle un individu perçoit l'existence de fonctions supports pouvant l'aider dans l'usage de l'outil

IV- ETUDE EMPIRIQUE : L'ADOPTION DANS DEUX ENTREPRISES MAROCAINES

Nous allons aborder successivement la méthodologie adoptée, la présentation du terrain et enfin l'analyse des résultats.

4-1 Methodologie utilisée

La méthodologie utilisée ici est de type inductif : elle consiste à faire émerger du terrain l'adoption des innovations managériales dans deux entreprises situées à Casablanca. Elle s'appuie sur :

- l'analyse des documents internes présentant le projet (notamment une « note de cadrage » sur le projet nouvelle gouvernance rédigée par le directeur général) ;
- la réalisation d'entretiens avec la direction générale des deux entreprises ;
- la réalisation de 8 entretiens semi-directifs auprès des principaux responsables, principalement les responsables contrôle de gestion, les directeurs administratifs et financiers, les responsables de production, les responsables systèmes d'information.

Pour une plus grande compréhension du phénomène d'adoption et de diffusion des innovations managériales, nous avons élargie notre cible en s'entretenant avec des acteurs de différentes spécialités et de différents statuts, voire auprès d'acteurs clés (professeurs, consultants, éditeurs de logiciels dédiés, entreprises utilisatrices).

4-2 Terrain

Entreprise X

L'entreprise X est une firme spécialisée dans le domaine de la production par mécanique. Basée en Hollande et présente dans 90 pays, OCE est le numéro deux mondial. Dans ce groupe fort de 12 000 personnes, nous nous intéresserons ici à la filiale marocaine. Cette division de la taille d'une PME, contribue pour 12% à l'activité du groupe avec 4% de son personnel. L'expérience dont il va être question ne touche que la fonction de production de cette filiale. Cette fonction est assurée par un site unique, situé à Casablanca. Les raisons qui ont amené l'entreprise X à mettre en place une comptabilité par activités sont nombreuses. Cependant toutes se justifient par la place centrale qu'accorde l'entreprise aux déterminants de la performance économique.

Pour le Directeur générale, la situation actuelle pouvait se résumer comme suit: « *La concurrence se durcit du fait que les compétiteurs travaillent à partir de pays à monnaie faible, dollars US et Yen. Les prix de vente moyens ont chuté de 20% par an ces dernières années. Dans un tel contexte, la survie passe par l'amélioration constante des performances industrielles et commerciales. Pour l'usine de Casablanca, cela signifie abaisser les coûts de revient et ceci en renouvelant de plus en plus rapidement des produits de plus en plus sophistiqués. La clé de la réussite est dans la chasse aux gaspillages et dans l'amélioration des délais de réaction par rapport aux changements sur les marchés et dans la technologie.* »

Entreprise Y

La société Y a été créée dans les années 80, il est actuellement le leader dans son domaine avec une part de marché de 54% et compte plus de 560 salariés. L'activité première de la société est l'exploitation de carrière et la fabrication de sable et de gravier. Vint s'y ajouter, quelques années plus tard et pour profiter de l'ouverture de grands chantiers de BTP dans la région du royaume, une importante activité de fabrication de grave et de béton. Mais la société souffre chroniquement d'une certaine désorganisation au niveau de la production. L'éloignement des centres de traitement et des gisements distants entre eux rend le contrôle de la direction technique difficile. Les arrêts sont fréquents, leurs causes multiples (intempéries, pauses sauvages, pannes dues elles mêmes à la fois à un matériel vieillissant et un certain laxisme du service entretien). Ceci affecte l'évolution de son chiffre d'affaire que celle-ci pourrait facilement augmenter moyennant une politique de prospection plus intense en développer des produits spécifiques à destination des entreprises immobilières : l'urbanisme de la région entraîne de nombreux chantiers de constructions neuves ou de rénovation. Dans l'esprit de son PDG, le redressement doit suivre deux axes, d'une part une politique commerciale plus rigoureuse et le développement éventuel de nouveaux produits. Par ailleurs, une réflexion a été engagée pour mettre en place un BSC dont les objectifs assignés sont principalement :

- Concentrer les efforts de la société pour fidéliser les clients ;
- Focaliser la croissance sur les offres à valeur ajoutée reconnue ;
- Déployer les «best practices» de l'entreprise Y et améliorer ses performances ;
- Dynamiser les compétences et les partenariats.

4-3 Analyse des résultats

A la lumière du modèle de Roger, nous allons étudier les déterminants d'adoption des innovations managériales selon deux perspectives. La première approche fait référence à une perspective volontariste ou rationnelle : l'innovation est dans ce cadre une solution organisationnelle rationnelle, pilotée par un leader interne dans l'objectif de résoudre un problème. La seconde approche fait référence à une perspective déterministe : l'environnement dans lequel évolue l'organisation stimule, contraint ou force l'adoption d'une innovation. Ce découpage renvoie respectivement à des facteurs internes et à des facteurs externes impactant l'adoption de l'innovation. Les facteurs internes font référence à l'individu rationnel, tandis que les facteurs externes font référence aux pressions institutionnelles et environnementales qui peuvent conduire à un phénomène d'isomorphisme.

Nous avons privilégié ici l'étude du sens, du fait notamment des thèmes abordés dans l'entretien qui portent pour une bonne part sur des sentiments, des perceptions, des attitudes ou des opinions.

4-3-1 Les déterminants internes de l'adoption : Attributs perçus de l'innovation

L'analyse des entretiens a permis d'identifier deux catégories de populations d'adoptants n'ayant pas le même comportement face aux innovations. Les premiers reconnaissent les apports des nouveaux outils (ABC et BSC) au management de l'entreprise car ils ont une bonne intuition des potentialités de l'innovation et des bénéfices qu'ils pourront en retirer. Ils créent un effet de démonstration, indispensable pour diffuser l'innovation. Par contre, les seconds adoptent l'innovation suite à la pression exercée par l'environnement professionnel et social.

Les adoptants favorables

Ils sont principalement représentés par les directeurs et chefs de projets (contrôleur de gestion, directeurs des systèmes d'information et les directeurs d'usine). Pour ces acteurs, les caractéristiques perçues mises en avant par les utilisateurs renvoient à des perspectives techniques (l'avantage relatif et l'observabilité de l'innovation) et les perspectives sociales (compatibilité). Ainsi, l'utilité perçue des outils de gestion par ces adoptants semble pouvoir s'inscrire dans deux grandes thématiques : une amélioration de la performance ou de la situation de l'individu ou une amélioration de la performance ou plus généralement du fonctionnement de l'organisation.

L'analyse de ces verbatim révèle une forte acceptabilité individuelle, partagée par les différents acteurs et futurs utilisateurs.

« L'utilisation de ce système peut me permettre d'améliorer mon efficacité au travail avec une connaissance des coûts et la prise de décision produit /marché»

«L'ABC nous a permis d'optimiser les coûts de certaines activités et in fine de d'améliorer notre performance en repérant les activités qui ne créent pas de la valeur afin de minimiser leurs coûts »

« L'ABC nous a permis de mieux connaître nos processus clés »

«L'utilisation de ce système (en parlant du BSC) nous a permis de redéfinir notre stratégie et de relier notre performance opérationnelle»

« L'utilisation du BSC a amélioré la communication des départements puisque des réunions sont régulièrement programmées pour analyser l'évolution des indicateurs de performance et m'a permis personnellement de mieux connaître le travail des collègues »

« Le BSC nous a permis un « alignement stratégique vertical », c'est-à-dire d'une recherche de cohérence entre les objectifs dits stratégiques et le niveau opérationnel ».

Notons que cette vision s'accorde parfaitement au discours officiel qui justifie l'ensemble des réformes par rapport à la survie de l'entreprise. Le discours des principaux porteurs du projet d'implémentation des nouveaux outils de gestion explique que l'entreprise n'est plus prête à accepter une baisse du chiffre d'affaire (entreprise Y) et que le marché n'acceptera pas non plus un service insuffisant en termes de prix et de qualité (entreprise X). Autrement dit, l'adoption de nouveaux outils de gestion est indispensable à la pérennité de l'entreprise. Présentées ainsi, ces réformes sont difficilement contestables par ceux qui souhaitent rester membres d'une organisation viable.

Notre recherche documentaire a montré que cette vision est reprise. Le plan stratégique de l'entreprise X est construit autour de trois axes :

- assurer le développement de l'entreprise : améliorer la position commerciale, améliorer la performance économique, anticiper les évolutions internes et externes de l'entreprise ;
- faire évoluer le système qualité, outil de management au service du client : s'assurer de son efficacité, développer l'esprit d'amélioration permanente et continue ;
- mobiliser le personnel : améliorer la communication interne ascendante et descendante, intéresser le personnel à la vie de l'entreprise.

Globalement les réformes s'appuient, implicitement mais fortement, sur le concept de *cohérence instrumentale*, autrement dit sur l'idée qu'aligner de façon harmonieuse différents éléments du management de l'entreprise la conduira à la performance et au succès (Chiapello È. et Gilbert P. 2012). Néanmoins, la *cohérence psychologique* des acteurs apparaît parfois bousculée par les changements en cours. Les éléments qui suivent (qui ne prétendent pas à l'exhaustivité) donnent quelques exemples de l'incohérence psychologique générée par la cohérence instrumentale (Martineau, 2009)

La linéarité du modèle de la diffusion de Rogers a été critiquée. La principale critique tourne autour du caractère d'infailibilité technique de l'innovation (Abrahamson, 1991 cité par Martineau 2009) ; son adoption et sa diffusion repose exclusivement sur ses qualités intrinsèques, l'utilisateur est passif par rapport l'innovation. Dans le modèle linéaire de Rogers (1995), les qualités de l'instrument de gestion sont telles qu'il n'y a pas besoin de l'adapter. C'est à l'usager à s'adapter.

Les résistants volontaires

Il s'agit essentiellement des managers intermédiaires. D'après Latiri-Dardour (2006), les acteurs appartenant à cette strate organisationnelle intermédiaire sont considérés comme les « *coordinateurs* » entre le niveau institutionnel et le niveau technique de l'organisation. Les managers intermédiaires jouent un rôle important auprès des acteurs opérationnels quant à l'acceptation du changement par le maintien d'une communication entre les hauts niveaux hiérarchiques et le bas niveau, permettant d'éviter le sentiment d'exclusion que peuvent ressentir les acteurs opérationnels et favorisant ainsi leur implication continue.

Notre observation participante ainsi que les données collectées au travers des entretiens avec le niveau intermédiaire (cadre moyen), nous permettent de relever de nombreux freins à l'adoption de nouveaux outils de gestion est accueilli avec beaucoup de scepticisme en particulier la méthode ABC dans l'entreprise X qui suppose des changements profonds surtout au niveau organisationnel mais également tout ce qui est une refonte de tout le système d'information.

Cette situation est également perceptible dans l'entreprise Y pour le BSC ou le niveau intermédiaire doit désormais être beaucoup plus impliqués qu'auparavant dans des aspects tels l'identification des problèmes, la génération et l'évaluation des différentes options, la bonne exécution des processus, la qualité et la rapidité de production des informations de gestion. Autrement dit, ils sont impliqués dans les systèmes décisionnels. Ils craignent que les nouvelles règles de gestion ne viennent compliquer le travail quotidien pouvant même déboucher sur des tensions sociales qu'ils sont avant tout soucieux d'éviter.

Ainsi nous avons recueilli des propos :

« Ce système est « tombé du ciel ». Je trouve cela encore trop complexe même si c'est utile. »

« En quoi cela va-t-il améliorer mon quotidien ? »

« Moi j'y vois une charge supplémentaire de travail plus qu'un gain. »

« C'est encore nouveau et cela change quoi ? »

Dans cette perspective la résistance à l'innovation se présente comme une réaction et une réponse normale de la part des usagers confrontés au changement. Dans cette approche, la résistance à l'innovation est déclenchée à partir du moment où l'utilisateur perçoit que l'innovation va remettre en cause des routines, un statu quo, il ne s'agit pas de rejeter l'innovation changement. C'est ainsi que plusieurs auteurs (Lorino, 1991, Chiapello È. et Gilbert P., 2012) ont souligné la nécessité de ne pas réduire les outils de gestion (méthode ABC) uniquement à une approche normative composée d'un ensemble d'outils neutres et objectifs (représentationnels). Ils doivent être appréhendés en prenant en compte les cognitions des acteurs de l'entreprise, « les nombres ne sont pas à négliger, mais les hommes encore moins » (Mevellec, 1995). Ils peuvent, en conséquence, être considérés comme un instrument qui interagit avec son environnement, s'influençant mutuellement.

Pour ces auteurs, l'outil de gestion, en tant qu'instrument a donc une double nature objective et subjective. Il influence et est influencé par les cognitions des acteurs de l'organisation. Par conséquent, la méthode ABC et le BSC et plus globalement les outils de gestion en tant d'instrument ne sont pas utilisés de la même façon dans la mesure où les schèmes d'utilisation relève de la dimension psychologique. En conséquence, cette vision rationaliste excluant toute influence de l'homme sur la technique est un mirage. L'outil de gestion n'est pas autosuffisant, il « interagit avec son environnement historique, social et organisationnel » et se façonne mutuellement. C'est un instrument, un signe « matériel », présent dans la réalité « objective », d'un schème d'utilisation, toute unique car prise dans un contexte unique.

4-3-2 Les déterminants externes de l'adoption : acteurs et canaux de communication

Nous nous intéresserons maintenant aux facteurs externes de l'adoption et de la diffusion et il nous a semblé pertinent de rechercher les causes du succès ou de l'échec de la diffusion des méthodes étudiées à travers les déterminants définis dans le modèle de Rogres (1995) à savoir les acteurs de la diffusion et les canaux de communication.

Les acteurs collectifs ou individuels

1. Consultants

Les consultants (professionnels ou chercheurs reconvertis) ont eu une contribution décisive à l'apparition et la diffusion dans les entreprises étudiées en particulier après la décision d'adoption en jouant le rôle d'accompagnateurs (formations des futures utilisateurs).

Par ailleurs, le rôle des fournisseurs de logiciels est également essentiel. Ces logiciels sont basés sur une version standardisée et prête à l'emploi, développée en collaboration avec des cabinets de conseil. La mise en oeuvre de la méthode à travers des applications informatiques devient ainsi très aisée (au moins en apparence), ce qui devrait encourager les entreprises à l'adopter. Les fournisseurs de logiciels sont dès le début des acteurs importants du processus de diffusion. Ainsi, le premier logiciel ABC est créé par Cooper lui-même (Kaplan 1998). D'autres logiciels suivront, soit sous forme d'applications ABC autonomes, soit sous forme de modules ABC dans des logiciels ERP (tels SAP).

2. Monde académique

Quelques professeurs pionniers qui jouent également le rôle de leaders d'opinion dans les différents média et d'agents de changement au sein des entreprises. Dans notre cas le monde académique reste assez passif et le monde académique a été absent du développement de la technique

3. Associations

Les associations des professionnels de la comptabilité de gestion occupent une place importante parmi les relais de diffusion à l'instar de qui se passe dans des pays comme la France ou aux états unis. Dans notre cas, aucune association n'est citée pour avoir participé activement à la diffusion dans le monde professionnel.

L'adoption réussie des nouvelles méthodes décrites dans certains pays a permis de montrer que les associations sont des facteurs favorables à la diffusion de ces innovations.

En France l'AFC ainsi que l'ADFCG participent à la diffusion des concepts au sein de la communauté académique lors des congrès mais dans les entreprises.

Aux états unis la CAM-I (qui à l'origine signifie Computer-Aided Manufacturing International et changera plus tard dans Consortium for Advanced Manufacturing International) est une organisation de recherche et de développement à laquelle participent de grands groupes industriels, des agences gouvernementales américaines, des institutions publiques, des cabinets d'audit, des universitaires et finalement des associations. La principale préoccupation du CAM-I est l'informatisation des processus technologiques et son impact sur le fonctionnement des entreprises – ce qu'ils appellent AMT (*advanced manufacturing technology*).

Le NAA américain (National Association of Accountants)⁴ est membre du CAM-I et de ce fait soutient le mouvement ABC dès ses débuts. Entre 1988 et 1991, l'association organise des conférences dédiées à l'ABC, où Kaplan et Cooper viennent promouvoir et défendre la méthode (Kaplan 1998).

En Grande Bretagne, le CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) se montre au début (à la fin des années 1980) assez réticent (Jones et Dugdale 2002). A la différence du NAA américain, cette association ne fait pas partie du CAM-I et regarde l'approche par activités comme une menace pour la profession. Plus tard, dans les années 1990, le CIMA modifie radicalement sa position et il commence à promouvoir activement l'ABC à travers son journal (*Management Accounting*). Il va jusqu'à accorder à Kaplan en 1994 le prix pour des « contributions exceptionnelles à la profession comptable ».

4. Professions réglementées

Lors de nos entretiens, nous avons constaté que son est insignifiant voir absent. Or l'OEC (ordre des experts comptables) peut jouer un relais d'opinion, il permet aux leaders d'opinion de s'exprimer lors d'événements co-organisés (colloques, congrès). L'encouragement au décloisonnement et à l'innovation dans les instances chargées de normaliser la comptabilité ou d'encadrer la profession comptable. A ce titre, il est possible de proposer la participation des utilisateurs non-comptables aux travaux du Conseil National de la Comptabilité (par exemple des dirigeants d'entreprises ou de managers de fonctions non liées à la finance ou la comptabilité). On peut aussi envisager de faire valider les travaux de cet organisme par ces utilisateurs internes des chiffres comptables afin d'alléger cette concertation. Diverses associations professionnelles peuvent être consultées.

Canaux de communication

1. Média de masse et spécialisée

Ils ont propagé les principes de la méthode et permis sa connaissance dans les mondes professionnels et académiques. Probablement des publications (articles dans des revues très variées, livres) ont diffusé les principes de la méthode, mais leur diffusion réelle dans les entreprises n'est pas vérifiée.

2. Colloques

Ils ont été très importants dans la mise en relation de l'offre (agents de changement) et de la demande (entreprises utilisatrices) et donc dans la diffusion effective de la méthode en tant que pratique organisationnelle. Les acteurs les plus actifs ont l'occasion de se rencontrer dans un certain nombre de colloques ou de conférences clés. Ils ont un rôle de persuasion. mais leur nombre limité ne permet pas d'en faire un facteur important.

CONCLUSION

Dans cette communication, nous avons cherché à répondre à la question suivante : Quels facteurs ont une influence sur la diffusion des innovations managériales dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion ? Pour ce faire, nous avons commencé par définir le concept d'innovation managériale et présenter les deux innovations étudiées. Après avoir explicité la méthodologie employée, nous nous sommes arrêtés sur les difficultés rencontrées qui expliquent la faible adoption des innovations managériales en contrôle de gestion.

Nous souhaitons souligner pour finir l'intérêt mais également la difficulté d'une démarche exploratoire et inductive sur l'étude d'un processus d'appropriation : les dimensions sociologiques et psychologiques directement ou indirectement liées au processus ne sont en effet pas évidentes à appréhender.

BIBLIOGRAPHIE

Alcouffe S., (2002), « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », Communication au 23ème Congrès de l'AFC, Toulouse, p. 1-21.

Alcouffe, S., Berland, N., Lévant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité-Contrôle-Audit* Numéro spécial: 7-26.

Alcouffe S., (2004), « La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France », Thèse de doctorat, HEC Paris.

Alcouffe S. et Malleret V. (2004), « Les fondements conceptuels de l'ABC « à la française » », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2004/2 Tome 10, p. 155-177.

Berland, N (2009), « Mesurer et piloter la performance » Crefige, Université Paris Dauphine

Bertrand Thierry et Mevellec Pierre, « ABC/M et transversalité : choix de conception et impacts potentiels », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2008/1 Tome 14, p. 7-31. DOI : 10.3917/cca.141.0007

Bouquin H., (2003), « La comptabilité de gestion », 3ème édition, PUF, Paris.

Bouquin H., (2006), « Comptabilité de gestion », 4ème édition, Coll. Gestion, Economica.

Chabin Y., Naro G., Travaille D. « Les Tableaux de bord stratégiques entre conception et action : propos d'étape d'une recherche intervention » *l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion*, Mai 2003, Belgique.

Chiapello È. et Gilbert P. (2012), « Les outils de gestion : producteurs ou régulateurs de la violence psychique au travail ? », *Le travail humain*, 2012/1 Vol. 75, p. 1-18.

Gosselin, M., Mévellec, P. (2003). Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de 34 conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. *Comptabilité, Contrôle, Audit* (no. spécial).

Larsson, R. G. (2010). *The rise, peak and fall of the Balanced Scorecard*. EAA 2010, 35 Istanbul.

LORINO P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris.

Martineau R., F.Brillet et A.Hulin (2009). « E-RH et outils : l'appropriation en questions » Centre de recherches et d'études en management de Touraine (CERMAT – EA 2109) IAE de Tours

Mévellec P. (1995), « La comptabilité à base d'activités : une double question de sens », Comptabilité – Contrôle – Audit, Tome 1, Volume 1, p. 62-80.

Mendoza C., Delmond M.-H., Giraud F. & Löning H. (2002), Tableaux de Bord et balanced scorecards, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 248 Pages.

Mendoza C., Zrihen R. (1999), "Du balanced scorecard au tableau de pilotage", L'Expansion Management Review, décembre, p 102-110.

Kaplan R. S., (1992), « Activity-Based Systems : Measuring the Costs of Resource Usage », Accounting Horizons, September, p. 1-13.

Kaplan R., Norton D. (1998), Le tableau de bord prospectif, Ed. d'Organisation, Paris.

Kaplan R., Norton D. (2001), Comment utiliser le tableau de bord prospectif, Ed. d'Organisation, Paris.

Kotler, Philip, Dubois Bernard. 1994. Marketing-Management. PubliUnion : Paris.

ROGERS E. M. (1995), *Diffusion of Innovations*, 4ème édition, The Free Press, New York.