



Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative

Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant

DANS **COMPTABILITÉ CONTRÔLE AUDIT 2003/3 Tome 9**, PAGES 7 À 26
ÉDITIONS **ASSOCIATION FRANCOPHONE DE COMPTABILITÉ**

ISSN 1262-2788

ISBN 271173420X

DOI 10.3917/cca.093.0007

Date de mise en ligne : 07/04/2013

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2003-3-page-7?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : *une étude comparative*

Simon ALCOUFFE, Nicolas BERLAND et Yves LEVANT

Résumé

Quels sont les facteurs qui ont une influence sur la diffusion des innovations dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion ? Après avoir défini le concept d'innovation managériale, cet article tente de répondre à une telle question en comparant les résultats de l'étude de la diffusion en France de trois innovations de ce type. Différentes catégories d'acteurs, de canaux de communication et variables de contexte ont toutes un impact sur la diffusion de l'ABC, du contrôle budgétaire et de la méthode Georges Perrin.

Abstract : Diffusion determinants of managerial innovations in accounting and management control : a comparative study

What are the determinants of accounting and management control innovations diffusion ? This paper attempts to answer such a question by first giving a definition to the concept of managerial innovation. Second it compares the results of the study of the diffusion of three innovations of this kind in France. Several kinds of actors, communication channels and contextual factors are found to impact the diffusion of Activity-Based Costing, budgetary control and the « Georges Perrin » method.

MOTS CLÉS. – INNOVATION MANAGÉRIALE –
DIFFUSION – ABC – CONTRÔLE BUDGÉTAIRE –
MÉTHODE GEORGES PERRIN

KEYWORDS. – MANAGERIAL INNOVATION –
DIFFUSION – ABC – BUDGETARY CONTROL – GEORGE
PERRIN METHOD

Correspondance : Simon ALCOUFFE
 Groupe HEC
 1, avenue de la Libération
 78351 Jouy-en-Josas Cedex
 E-mail : alcouffes@hec.fr

Yves LEVANT
 IAE Université de Lille 1
 104, avenue du peuple Belge
 59043 Lille Cedex
 E-mail : ylevant@nordnet.fr

Nicolas BERLAND
 Faculté Jean Monnet
 54, boulevard Desgranges
 92331 Sceaux Cedex
 E-mail : nicolas.berland@free.fr



Introduction

Qu'est-ce qu'une innovation de gestion ? Aussi anodine qu'elle puisse paraître, cette question n'en revêt pas moins un grand intérêt. La littérature de gestion et les offres des cabinets de consultants sont remplies « d'innovations de gestion » qui doivent permettre de réinventer le monde tous les cinq ou dix ans. Pourtant, 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. Quand peut-on qualifier d'innovations les pratiques d'une entreprise ? Quand peut-on considérer que l'entreprise a identifié une pratique nouvelle à laquelle sera attachée une certaine persistance ? Quand peut-on circonscrire cette innovation au domaine de la gestion ?

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. Il s'agit donc d'un processus beaucoup plus social que ne l'est l'invention (Alter, 2000). 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. Elle peut donc prendre des formes substantiellement différentes d'une entreprise à l'autre. « *L'invention a pour but de traiter une question d'une manière abstraite, indépendamment de son contexte économique et social. L'innovation est le processus par lequel un corps social s'empare ou ne s'empare pas de l'invention (...). Plus encore c'est l'état de tension permanente entre les possibilités que représente l'invention et les choix collectifs qui en sont progressivement tirés. Elle représente le sens que les hommes affectent à un bien* » (Alter, 2000, p. 17).

En première approche, nous pouvons retenir la définition de Rogers (1995) : « *une innovation est une idée, une pratique ou un objet qui est perçu comme nouveau par les acteurs, peu importe s'il l'est vraiment* ». Le caractère nouveau d'une innovation s'entend ainsi par rapport à la personne ou au groupe de personnes qui considère son adoption. Dans ce sens, un outil de gestion sera une innovation

de gestion s'il est perçu comme nouveau par les acteurs. Notre question sera alors de savoir pourquoi cette innovation se diffuse ? L'objectif de cet article est de comparer le processus de diffusion de trois innovations de gestion ayant déjà fait individuellement l'objet d'une étude dans le cadre de thèses. Il s'agit d'identifier les facteurs clés permettant la diffusion ou la non diffusion et d'établir des parallèles visant à enrichir le cadre théorique que nous avons adopté.

La plupart des innovations traitées dans la littérature sont des innovations technologiques. Mais les technologies peuvent aussi être de pures idées (par exemple pour Rogers, le marxisme ou les cercles de qualité). Toutefois, dans ces derniers cas, on ne peut tracer facilement leur adoption ou encore les observer au sens physique du terme, ce qui pose un problème méthodologique selon Rogers. Les outils de gestion appartiennent à cette catégorie d'innovations en partie immatérielles. Pour notre part, nous adopterons la définition proposée par Moisdon (1997) qui désigne comme outil de gestion « *toute formalisation de l'activité organisée [...], tout schéma de raisonnement reliant de façon formelle un certain nombre de variables issues de l'organisation et destiné à instruire les divers actes de gestion* ».

Cela nous permet d'affiner la définition que nous retenons d'une innovation managériale, définition proche de celle de Kimberly (1981) : « *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* ».

Les trois innovations auxquelles nous allons nous intéresser dans cet article satisfont à cette définition assez large. Ce sont des pratiques qui sont parfois de simples arrangements de techniques déjà connues. 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 suite de cet article est organisée de la manière suivante. Dans une première partie, nous présentons à tour de rôle les trois innovations étudiées : la comptabilité par activités, le contrôle budgétaire et la méthode Georges Perrin. Dans une seconde partie, nous explicitons le cadre théorique dans lequel notre recherche s'inscrit. La troisième partie décrit brièvement les méthodologies utilisées alors que la quatrième présente une grille comparative des facteurs qui ont influencé la diffusion des trois innovations retenues. Enfin, la cinquième partie est l'occasion pour nous de synthétiser les résultats obtenus, de les interpréter et de formuler un certain nombre de propositions explicatives de la diffusion des innovations de gestion.



Présentation des trois innovations étudiées

Dans cet article, nous nous proposons d'étudier les facteurs de diffusion de trois innovations managériales dans le champ de la comptabilité et du contrôle de gestion. Nous présentons ici les grands principes ainsi que l'étendue de la diffusion en France de la comptabilité par activités (ABC), du contrôle budgétaire et de la méthode Georges Perrin (méthode GP).

1.1. La méthode ABC

La méthode ABC (*Activity-Based Costing*) est issue des travaux du CAM-I¹ (*Computer Aided Manufacturing – International puis Consortium for Advanced Manufacturing International*). Elle a été initialement popularisée aux États-Unis puis dans le monde entier par les écrits, entre autres, de Berliner et Brimson (1987), Brimson (1991) et Turney (1991). Cette diffusion des principes de calcul et d'application de la méthode a eu lieu sur une période allant de la seconde moitié des années 1980 au début des années 1990. En France, un certain nombre de personnalités du monde académique se sont fait l'écho des premiers auteurs américains avec un décalage de quelques années (Mévellec, 1990 ; Lebas, 1991 ; Lorino, 1991 ; Bescos et Mendoza, 1994).

1.1.1. LES GRANDS PRINCIPES DE L'ABC

La comptabilité par activités part des nécessités suivantes : une juste allocation des frais généraux aux produits, l'intégration dans le calcul des coûts de la différenciation croissante des produits-services, le recentrage de la modélisation du système d'information sur les activités (Gervais, 2000). Le principe fondamental de la méthode consiste à placer entre les centres de responsabilité et les objets de coût (produits, services, clients, etc.) une catégorie intermédiaire : l'activité. Lorino (1991, p. 40) définit celle-ci comme « *un ensemble de tâches élémentaires réalisées par un individu ou un groupe, faisant appel à un savoir-faire spécifique, homogène du point de vue de leurs comportements de coût et de performance, permettant de fournir un output à un client interne ou externe, à partir d'un panier d'inputs (ressources)* ».

L'ABC permet de calculer le coût des activités fournies par les différents centres et de regarder dans quelle proportion tel objet de coût utilise telle activité, de manière à obtenir une évaluation des coûts plus fiable. La logique du système de coûts par activités peut se résumer ainsi : les activités consomment des ressources, les produits (objets de coûts) consomment des activités. À partir de ces principes de base, la méthode a donné lieu à différentes interprétations d'une part de la définition à donner aux différents concepts utilisés (activités, processus, inducteurs de coûts, tâches, etc.), d'autre part à l'articulation de ces concepts entre eux pour le calcul effectif des coûts (Alcouffe et Malleret, 2002).

1.1.2. L'ABC EN TANT QU'INNOVATION MANAGÉRIALE

Malgré le débat récurrent en France – et dans bien d'autres pays – sur le caractère plus ou moins nouveau de l'ABC, il nous semble que la méthode peut néanmoins être considérée comme une innovation managériale dans le sens de « combinaison nouvelle » que nous lui avons donné plus haut dans cet article. En effet, 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 en France, leur combinaison en une méthode de calcul des coûts appelée « ABC » était belle et bien nouvelle au moment où elle a été introduite, c'est-à-dire au tout début des années 1990. En outre, si la nouveauté de l'ABC 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.).

1.1.3. ÉTENDUE DE LA DIFFUSION DE L'ABC EN FRANCE

En raison de son apparition relativement récente, la méthode ABC n'a fait l'objet que d'une poignée de recherches académiques quant à sa diffusion en France. Dans le cadre d'une recherche comparative entre trois pays, Bescos *et al.* (2001) ont obtenu un taux de diffusion de 23 % pour la France. En outre, un même pourcentage d'entreprises déclaraient être en train d'examiner l'adoption de la méthode au moment de l'enquête. Une autre recherche portant sur la diffusion de la méthode en France a été menée par Alcouffe (2002). Ce dernier a obtenu un taux d'adoption cumulé de 16 % et une courbe de diffusion dans le temps qui semble indiquer que l'innovation se trouvait, au moment de l'enquête, dans sa phase de décollage.

Ces différents résultats semblent indiquer que sur la période 1990-2000, la méthode ABC a connu une diffusion relativement moyenne en France par rapport aux États-Unis mais semblable à celle observée dans d'autres pays européens tels que le Royaume-Uni, et supérieure aux pays scandinaves ou au Japon, par exemple.

1.2. Le contrôle budgétaire

Pour les besoins de cette étude, nous avons retenu une définition assez large du contrôle budgétaire. En raison de la nouveauté toute relative qu'il constitue à partir de 1930, le contrôle budgétaire peut être considéré comme une innovation managériale.

1.2.1. LES GRANDS PRINCIPES DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Qu'est-ce que le contrôle budgétaire ? La question se pose lorsqu'on examine les pratiques actuelles de contrôle budgétaire tant elles sont différentes. *A fortiori*, une analyse historique montre une diversité des pratiques encore plus grande. Compte tenu de la diversité des applications du contrôle budgétaire dans les entreprises, il est nécessaire de retenir une définition assez large de cette technique. Si aujourd'hui pour Bouquin (1997), « *le budget est l'expression comptable et financière des plans d'action retenus pour que les objectifs visés et les moyens disponibles sur le court terme (l'année en général) convergent vers la réalisation des plans opérationnels* », cette réalité peut être quelque peu différente en fonction des périodes et des entreprises.

En effet, les applications non seulement diffèrent selon les entreprises à une période donnée, mais de surcroît les pratiques se modifient au cours du temps. Nous parlerons de contrôle budgétaire dès lors que nous serons en présence d'un ensemble de prévisions financières servant de base d'évaluation à des contrôles postérieurs quelle que soit la forme qu'ils puissent prendre. Les budgets ne reprennent que la première partie de la définition, ce sont de simples prévisions financières, le plus souvent présentés sous forme d'un compte de résultat.

Un système budgétaire peut être plus ou moins élaboré et passé ou non par un découpage en centres de responsabilité, être associé à des bonus calculés en fonction des objectifs du budget, être flexible ou non, être assorti de plans d'action formels ou non, être plus ou moins relié à la stratégie. Les cas sont donc très différents selon les entreprises. Nous avons donc éliminé les simples prévisions d'activité même assorties d'un contrôle *a posteriori*. Nous avons éliminé les prévisions qui ne donnaient pas lieu à des calculs d'écart.

Une enquête de l'INSEE est menée en janvier 1967 auprès de 2000 chefs d'entreprises (Carré, Dubois et Malinvaud, 1972). Les résultats sont surprenants par l'ampleur qu'ils donnent du phénomène de contrôle de gestion en France. Mais Carré, Dubois et Malinvaud nous invitent à les interpréter avec prudence. Ils les attribuent en partie à des confusions entre les termes de services de contrôle de gestion et services comptables ou services commerciaux. Cela manifeste bien au contraire une certaine ignorance des nouvelles méthodes de gestion de la part des entreprises. Ce jugement doit toutefois être tempéré par la prise en compte du facteur taille de l'entreprise : l'étude montre que les grandes entreprises connaissent en général le contrôle de gestion. L'institut de Contrôle de gestion organise également dans les années soixante une grande enquête sur le développement de la gestion prévisionnelle en France (Taboulet, Meyer et Sallan, 1966).

1.3. La méthode GP

La méthode GP est une méthode de calcul des coûts qui a été développée par Georges Perrin dans les années 1940. Il lui a donné ses initiales et il dirigea son cabinet La méthode GP jusqu'à son décès précoce le 5 février 1958, secondé par Suzanne Perrin qu'il avait épousée en 1930. Cette dernière poursuivit l'activité du cabinet et assura avec les éditions Dunod la publication en 1962 de l'ouvrage posthume de Georges Perrin *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP* (Perrin, 1962). Fin 1969, Suzanne Perrin ferma le cabinet et chercha à continuer l'œuvre de son mari par des accords avec d'autres cabinets de consultants. Ce sera un échec, seul le cabinet Les Ingénieurs Associés (LIA) fera survivre la méthode sous la dénomination de « méthode UP », puis de méthode « UVA ».

1.3.1. LES GRANDS PRINCIPES DE LA MÉTHODE GP

Georges Perrin part du principe qu'il est difficile de mesurer la production d'une usine avec une unité commune. La ventilation des frais mis en œuvre par la fabrication obtenue en divisant ces frais par le nombre d'objets fabriqués est inadaptée. Il est impossible d'attribuer correctement à chaque série d'objets fabriqués les frais nécessaires, car il n'y a pas d'unité de mesure commune.

Au lieu de rechercher la meilleure ventilation possible et de considérer que les frais totaux de l'entreprise sont les seuls saisissables sans ambiguïté, il est possible de déplacer le problème en recherchant l'unification de la production. Cette unification peut se faire en déterminant « l'effort de production ». Cette notion représente tous les efforts directs et indirects de production nécessaires à la fabrication. Cette notion est homogène car quels que soient les produits fabriqués, et quels que soient leurs modes de fabrication, l'unité choisie pour mesurer l'effort de production est le « GP ». Son choix est arbitraire ; il peut correspondre soit à une machine particulière soit à une pièce déterminée qui sera dénommée « article de base ».

Chaque opération de travail se voit affecter sa constante horaire en GP, il peut être calculé le nombre de GP nécessaires à la fabrication de chaque article si les temps de travail de chaque opération sont connus. Le temps nécessaire n'est pas le temps réellement passé mais le temps alloué. Ce dernier temps permet d'éliminer les aléas de fabrication qui sont rejetés dans les frais généraux. Le nombre de GP revenant à chaque article est dénommé « l'équivalent » dudit article. Toute la production d'une usine peut être évaluée en GP pendant une période donnée. Ensuite, il peut être calculé le prix de

2.

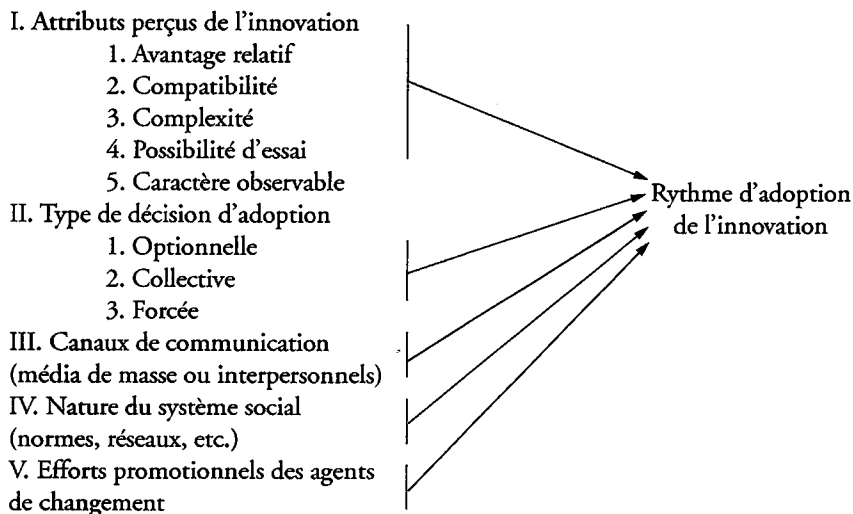
Cadre théorique

La littérature sur la diffusion des innovations au sens large s'est jusqu'ici concentrée sur trois questions (Wolfe, 1994) : quel est le processus de diffusion d'une innovation au niveau sociétal ? Quels sont les déterminants de la propension d'une organisation à innover (concept « d'innovativité ») ? Quels sont les processus de mise en œuvre d'une innovation au sein d'une organisation ? Dans cet article, nous cherchons à répondre uniquement à la première question. Nous nous intéressons à la diffusion inter-entreprises des innovations étudiées et non pas aux processus de leur mise en œuvre à l'intérieur des organisations³.

Rogers (1995) définit la diffusion d'une innovation comme étant le processus par lequel cette *innovation* est disséminée à travers certains *canaux de communication*, dans le *temps* et parmi les *membres d'un système social* donné. Ces quatre éléments constituent le modèle explicatif de référence de la littérature sur la diffusion de l'innovation (cf. figure 1 ci-dessous).

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 la perception par les adopteurs potentiels des caractéristiques de cette dernière, du type de décision impliqué par l'adoption, de l'information transmise à travers les différents canaux de communication, de la nature du système social au sein duquel l'innovation est diffusée et, enfin, des efforts fournis par les « agents de changement ».

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



Même s'il est reconnu par un très grand nombre de chercheurs sur l'innovation, le modèle de Rogers et le paradigme diffusionniste sous-jacent ont parfois fait l'objet de critiques et de remises en question. Les représentants de l'École française de la sociologie de l'innovation ont ainsi proposé un modèle concurrent, appelé « modèle de la traduction » ou encore « de l'intéressement » (Akrich *et al.*, 1988).

L'une des idées forces à l'origine d'un tel modèle consiste, selon ces auteurs, à ne plus séparer les phases de conception et de diffusion de l'innovation, c'est-à-dire à ne plus séparer le technique du social, car le contenu de l'innovation dépendrait largement du contexte au sein duquel elle prend forme et se diffuse.

Dans ce paradigme sociologique de l'innovation, l'implantation progressive de l'innovation dans le système social est le résultat de diverses opérations effectuées par une multitude de représentants et d'intermédiaires (Callon *et al.*, 1995). La plupart des caractéristiques de l'innovation découle d'une suite d'intérêts, de conflits, de compromis entre différents acteurs plus ou moins concernés par l'innovation et investis dans son développement. La traduction représente ce processus par lequel l'innovation et son univers social vont progressivement se mettre en forme et se stabiliser (Callon, 1989). Le modèle de la traduction est un modèle de « l'intéressement » puisqu'il souligne l'existence de tout un faisceau de liens qui unissent l'innovation à tous ceux qui la manipulent. L'idée de traduction est directement liée à celle de mobilisation d'alliés. Par une succession de choix et d'ajustements sur le contenu de l'innovation et sur sa clientèle cible, on va regrouper toute une série de partenaires, de « défenseurs » du projet.

Contrairement au courant de la « sociologie de l'innovation », nous ne pensons pas que le paradigme de la diffusion, tel qu'il est défini par Rogers (1995), suppose une séparation irrémédiable entre l'innovation et son environnement socio-économique. Les phénomènes d'évolution et de réinvention de l'innovation sont également pris en compte par la théorie de la diffusion et les notions de traduction, de réseau et d'intéressement sont également présentes dans le paradigme diffusionniste, même si elles ne portent pas toujours le même nom. C'est justement sur de tels facteurs, à savoir les canaux de communication, la nature du système social ainsi que les efforts des agents de changement, que nous limiterons notre analyse dans la suite de cet article.

3. **Choix des innovations étudiées et méthodes de recherche**

Le choix d'étudier la diffusion du contrôle budgétaire, de l'ABC et de la méthode GP se justifie par les arguments suivants. En premier lieu, il s'agit de trois innovations appartenant au même domaine : celui de la comptabilité et du contrôle de gestion. Ensuite, leurs diffusions se situent dans un même cadre spatio-temporel : la France de la seconde moitié du XX^e siècle. Certains professionnels du domaine ont ainsi pu assister à la diffusion de ces trois innovations, voire à leur mise en place dans les organisations. Finalement, sans anticiper sur les résultats de la recherche, ces trois innovations paraissent avoir connu des succès et donc des taux de diffusion différents, ce qui accentue l'intérêt de leur comparaison.

Les méthodologies utilisées dans cette recherche sont diverses et diffèrent d'une innovation à l'autre. La méthodologie utilisée pour étudier la diffusion de l'ABC s'appuie sur différentes méthodes de recueil et d'analyse des données. Des données quantitatives sur la diffusion de l'utilisation de la méthode en France ont été recueillies par un questionnaire envoyé en 2000 à un échantillon de 1000 entreprises représentatif selon le critère de la taille et du secteur d'activité de la population des entre-

prises contenue dans la base de données Kompass. Des données quantitatives et qualitatives sur les canaux de communication ont été recueillies grâce à l'étude la plus systématique possible des revues et journaux académiques et professionnels français sur la période 1985-2000. Enfin, des données qualitatives sur l'ensemble des facteurs de diffusion supposés de l'ABC ont été recueillies à travers une série de 25 entretiens semi-directifs auprès d'acteurs clés (professeurs, consultants, éditeurs de logiciels dédiés, entreprises utilisatrices).

La méthodologie utilisée pour analyser la diffusion du contrôle budgétaire et celle de la méthode GP est empruntée aux historiens (Prost, 1996 ; Veyne, 1971). Elle s'inscrit dans l'une des sept stratégies de recherche sur données qualitatives proposées par Langley (1999), la stratégie narrative, dont les principaux auteurs sont, entre autres, Chandler ou Pettigrew. Elle emprunte également certains éléments des autres stratégies de recherche (théorie enracinée, décomposition temporelle, cas comparatif). Notre méthodologie s'appuie sur une étude approfondie des documents d'époque. Ces documents ont des origines très diverses afin de garantir leur crédibilité : archives d'entreprise, entretiens, revues, livres, cas d'école (notamment les cas du Centre de perfectionnement à l'administration des affaires, CPA, créé en 1929), etc. Ces documents ont d'abord fait l'objet d'une analyse critique interne (fiabilité de la source, cohérence du discours...) et externe (comment la source se situe par rapport aux autres et par rapport aux écrits des historiens).

La diversité des sources a également autorisé une triangulation des informations (recoupement des sources de diverses origines) permettant de saturer les images de la diffusion de ces outils. Ainsi, lorsque la production de sources nouvelles n'apporte plus d'éléments nouveaux, le terrain est dit saturé jusqu'à ce que de nouvelles informations soient mises à jour. Bien sûr, de nombreuses interrogations subsistent et ont parfois nécessité de poser des hypothèses. Ces données et ces sources ont permis la réalisation d'une histoire générale du développement des techniques étudiées. Des études de cas d'entreprises mettant ou ayant mis en place un contrôle budgétaire ou la méthode GP ont permis d'apporter un éclairage plus microscopique de la diffusion de ces outils et de renforcer nos observations macroscopiques. L'historique de la méthode GP a été réalisé à partir des archives du cabinet La Méthode GP et de l'École centrale de Paris et d'un entretien avec M. Jean-Louis Perrin, fils de Georges Perrin. Pour le contrôle budgétaire, une comparaison franco-américano-anglaise a également été entreprise permettant une critique internationale des faits observés et de leur interprétation (Berland et Boyns, 2002).

4. Grille des facteurs de diffusion

Il nous a semblé pertinent de rechercher les causes du succès ou de l'échec de la diffusion des trois méthodes étudiées ici. Cette tentative s'insère dans les recherches sur la diffusion, le succès et les modes liés aux innovations managériales. Les outils en gestion, et, entre autres, la comptabilité de gestion, sont des pratiques institutionnalisées. Ils ne sont pas uniquement le résultat de la seule rationalité économique, mais aussi celui de l'intervention d'industriels, de l'État, d'organisations patronales, etc. (Lemarchand et Le Roy, 1998). D'un point de vue historique tout laisse penser qu'une

innovation managériale obtient des résultats durables davantage grâce aux pratiques institutionnelles qu'aux initiatives individuelles.

Pour analyser de façon synthétique la diffusion des trois outils de gestion qui nous intéressent, nous avons eu recours à une grille d'analyse (cf. tableau 1 ci-dessous). Cette grille cherche à identifier les acteurs de la diffusion, les canaux de communication utilisés et le contexte général, d'une part, puis les rôles que peuvent jouer ces différentes catégories, d'autre part. Si les acteurs et les canaux se comprennent directement sans qu'il soit nécessaire de rentrer dans le détail, le contexte général et les différents rôles retenus demandent quelques explications.

Deux éléments de contexte ont retenu notre attention : l'environnement économique et le contexte managérial. Il s'agissait de savoir si des conditions économiques particulières existaient au moment de la diffusion des outils de gestion étudiés. Pour ce faire, nous avons choisi non pas d'examiner l'état de quelques variables (taux de croissance, degré de compétition, etc.) mais de retenir les conditions originales de cet environnement qui pouvaient justifier la diffusion ou la non diffusion. De même, l'analyse du contexte managérial cherchait à identifier des courants de pensée de nature à soutenir ou à empêcher la diffusion de ces innovations. Tout comme pour le contexte économique, seules les données pertinentes ont été retenues. Les présentations ne sont donc pas homogènes d'un outil à l'autre.

Plusieurs catégories de rôles ont été retenues pour qualifier les acteurs puis les canaux de communication. Pour les acteurs, nous nous sommes demandés s'ils étaient des pionniers (ayant introduit en premier l'innovation), des agents de changement (qui poussent à l'adoption de l'innovation pour des raisons commerciales comme les consultants, mais aussi pour des raisons réglementaires), des leaders d'opinion (qui donnent leur avis, sollicités ou non, sur l'innovation, mais sans volonté de l'imposer), des témoins (relatant leur expérience dans le champ de l'innovation) ou enfin des « relais d'opinion » qui se contentent de relayer l'avis de certains leaders d'opinion, de leur donner des tribunes.

À chaque catégorie d'acteurs peut correspondre un ou plusieurs rôles et à un rôle, plusieurs catégories d'acteurs. Nous avons également cherché à qualifier l'intensité de ce rôle (plus ou moins négatif ou positif). De même pour les canaux de communication, ceux-ci peuvent diffuser la connaissance, avoir une action de persuasion ou mettre en relation une offre et une demande. Tout comme pour les rôles des acteurs, nous avons cherché à qualifier l'intensité du message.

Tableau 1
Grille des facteurs de diffusion

FACTEURS	MÉTHODE ABC	CONTRÔLE BUDGÉTAIRE	MÉTHODE GP
I. Acteurs collectifs et individuels			
1. Entreprises utilisatrices	Quelques entreprises <u>témoins</u> . D'autres entreprises utilisatrices ne semblent pas vouloir faire de « publicité » autour de leurs expériences de la méthode.	Quelques entreprises <u>témoins</u> et qui le sont souvent sur la durée (par ex. Pechiney, Le Printemps, Alsthom, Citroën). Seules une ou deux entreprises pourraient être considérées comme des <u>pionniers</u> . Les professionnels de ces entreprises jouent à titre individuel le rôle de <u>leaders d'opinion</u> .	Mis à part deux entreprises <u>témoins</u> dont les directeurs financiers entretenaient des relations amicales avec la famille Perrin, les utilisateurs ne se sont pas engagés pour diffuser la méthode.
2. Consultants	Aucun individu ne se démarque en tant que <u>leader d'opinion</u> . En revanche les grands cabinets et quelques petits spécialisés participent activement à la diffusion de l'ABC en tant qu' <u>agents de changement</u> et <u>leaders d'opinion</u> dans la presse et les revues professionnelles.	Un cabinet de consultant joue le rôle d' <u>agent de changement</u> : il s'agit du cabinet Clark qui donne notamment naissance aux cabinets et White, qui interviennent pour mettre en place le contrôle budgétaire dans les entreprises. Si leur rôle de <u>leader d'opinion</u> n'est pas nul, ce n'est toutefois pas celui qui ressort.	À l'origine seul le cabinet La méthode GP de Georges Perrin joue le rôle d' <u>agent de changement</u> et de <u>leader d'opinion</u> . Il a diffusé seul la méthode GP jusqu'en 1969. Par la suite des cabinets français indépendants ont successivement pris le relais.
3. Monde académique	Quelques professeurs <u>pionniers</u> qui jouent également le rôle de <u>leaders d'opinion</u> dans les différents média et d' <u>agents de changement</u> au sein des entreprises. Quelques professeurs qui jouent le rôle de <u>leaders d'opinion négatifs</u> . Le reste du monde académique reste assez passif.	La profession n'est pas encore vraiment constituée. Les professeurs sont quasiment absents de la diffusion.	Il n'y a pas véritablement de pionnier. À l'Université, où naissent les enseignements de gestion, seul le professeur Lauzel s'est intéressé à la méthode. Il pourrait être le seul <u>leader d'opinion</u> . Dans l'enseignement technique elle est citée dans des ouvrages préparant aux examens comptables.
4. Associations	L'AFC participe à la diffusion des concepts au sein de la communauté académique lors des congrès. La DFCG et d'autres associations professionnelles participent activement à la diffusion dans le monde professionnel. Globalement, les associations jouent le rôle de <u>relais d'opinion</u> .	De nombreuses associations ou <u>think tanks</u> jouent le rôle de <u>relais d'opinion</u> (CNOF, Cégos, UIMM). Dans le cas particulier du BIT qui organise la conférence de Genève, il s'agit incontestablement d'un rôle de <u>pionnier</u> . C'est dans ces associations semble-t-il que la plupart des protagonistes viennent chercher leur inspiration.	Georges Perrin n'a obtenu aucun soutien d'associations professionnelles mis à part trois présentations, une à la société des Ingénieurs civils, une à la CEGOS et une postérieurement à la National Association Accountants sous les auspices du CNC. Ces organismes ne jouent ni le rôle d' <u>agent de changement</u> ni celui de <u>relais d'opinion</u> .

FACTEURS	MÉTHODE ABC	CONTRÔLE BUDGÉTAIRE	MÉTHODE GP
I. Acteurs collectifs et individuels (suite)			
5. Professions réglementées	L'OEC est un <u>relais d'opinion</u> , il permet aux leaders d'opinion de s'exprimer dans la <i>Revue française de comptabilité</i> et lors d'événements co-organisés.	En 1930, la profession comptable n'est pas aussi bien structurée qu'après 1947. Dans les années trente, on peut noter une seule tentative timide faite au congrès de Marseille. Le rôle est nul après 1947.	Mis à part l'association avec le cabinet Fiducia et un article dans la RFC, les experts-comptables et les commissaires aux comptes ne se sont pas engagés pour promouvoir cette méthode.
6. Organismes étatiques	Certains organismes étatiques ont joué le rôle de <u>relais d'opinion</u> au sein du secteur public.	L'Association française pour l'accroissement de la productivité, au travers des missions de productivité, joue le rôle de <u>témoin</u> indirect en rendant visibles les expériences américaines.	Les plans comptables 1947, 1957 et 1982 n'ont pas fait référence à la méthode GP. Ils ont été <u>agents de changement</u> pour les méthodes concurrentes.
II. Canaux de communication			
1. Média de presse	Ils ont propagé les principes de la méthode et permis sa connaissance dans les mondes professionnels et académiques.	De nombreuses publications (articles dans des revues très variées, livres) ont diffusé les principes de la méthode, très largement au-delà de sa diffusion réelle dans les entreprises.	De nombreuses publications ont été faites dans la presse professionnelle technique et économique notamment dans <i>L'Usine nouvelle</i> et <i>Travail et Méthodes</i> par Georges Perrin puis son épouse.
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.	Ils ont permis la constitution de groupes de référence sur le contrôle budgétaire. 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.	Georges Perrin et ses successeurs n'ont pas participé à des colloques.
3. Canaux interpersonnels	Très importants dans la décision de la part des entreprises de mettre en place la méthode.	<i>L'intuitu personae</i> semble être une variable importante dans la décision de mettre en place du contrôle budgétaire dans les entreprises. C'est clairement un rôle de persuasion.	Les relations interpersonnelles n'ont joué aucun rôle dans la diffusion de la méthode GP, Georges Perrin n'appartenait pas à des réseaux professionnels influents.

FACTEURS	MÉTHODE ABC	CONTRÔLE BUDGÉTAIRE	MÉTHODE GP
III. Contexte général			
1. Économique	Dans les années 1980 et 1990, l'accroissement de la concurrence et du libéralisme ainsi que les enchaînements de périodes de récessions font que les entreprises se sont davantage préoccupées de leurs coûts. Le contexte est donc favorable d'autant plus que l'ABC est l'une des seules innovations présentées comme remède à ce type de problèmes et à cette époque.	La prévisibilité de l'environnement économique (cartels, monopoles, forte croissance, développement des outils de planification stratégique...) a facilité la mise en place du contrôle budgétaire. Dès que l'environnement devenait imprévisible, les entreprises avaient du mal à développer cet outil ou s'arrêtaient de le faire.	La période de lancement de la méthode GP correspond à la reconstruction de l'économie Française et de son intégration dans l'Europe en création. Cette période est caractérisée par une libéralisation de l'économie peu favorable aux arguments de Georges Perrin d'imposition d'une méthode de calcul des coûts.
2. Managérial	Le modèle de gestion américain n'est plus dominant. Les années 1980 voient le nombre d'innovations de gestion exploser et leur durée de vie grandement diminuer. Il semble donc que le contexte managérial soit favorable à l'introduction de l'ABC sur le marché des idées mais pas à sa diffusion en tant que pratique solidement ancrée dans les entreprises. D'autant plus que l'ABC entre en concurrence avec une méthode bien établie en France : celle des sections homogènes.	Rôle très positif des nouvelles idéologies managériales qui se développent à partir des années 1930 (corporatisme, planisme, technocratie, « relations humaines »). Forte influence américaine après la seconde guerre mondiale.	Le modèle de gestion américain est prédominant. C'est la période des missions de productivité. Il existe une fascination par le groupe émergent des « cadres » pour le management américain. Parallèlement la méthode des sections homogènes est largement diffusée en France.

5. Synthèse des facteurs de diffusion

Cette dernière partie représente une tentative de synthèse de l'impact des différents facteurs identifiés précédemment sur la diffusion de chacune des trois innovations étudiées et plus généralement sur la diffusion des innovations managériales dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion.

5.1. Les facteurs propres à chaque innovation

En ce qui concerne la méthode ABC, trois facteurs semblent avoir exercé une influence importante sur le processus de diffusion. Il s'agit des consultants et des canaux de communication que sont les

média de masse et les canaux interpersonnels. Parmi les autres acteurs, le monde académique, les entreprises utilisatrices et les associations ont également joué un rôle important mais semble-t-il à un degré moindre que celui des cabinets de conseil. De même, les colloques et congrès ont eu une influence non négligeable puisqu'ils ont joué un rôle d'interface entre l'« offre » et la « demande ». Le contexte économique de globalisation des échanges et de la concurrence a incité les entreprises à s'interroger sur leurs coûts, ce qui a certainement eu une influence positive. Finalement, les professions réglementées, les organismes étatiques et le contexte managérial ont eu une influence faible voire nulle.

Deux facteurs ont particulièrement influencé le développement et la diffusion du contrôle budgétaire : les associations ou groupes de réflexion qui ont promu cette technique et les média de masse (livres, articles) qui ont grandement contribué à la faire connaître. Les exemples d'entreprise et les canaux interpersonnels ont également joué un rôle très important, mais ils ne semblent pas pouvoir expliquer à eux seuls le développement du contrôle budgétaire. Les consultants ont certes joué un rôle positif mais seule une « lignée » de consultants a pris en charge le développement de cet outil. Les autres ingénieurs-conseils ne s'en sont pas occupés. Les colloques ont favorisé les contacts interpersonnels, mais leur nombre limité ne permet pas d'en faire un facteur important. Enfin, le monde académique a été absent du développement de la technique et l'État n'a joué un rôle qu'au travers des missions de productivité.

La méthode GP n'a bénéficié que du soutien de quelques entreprises utilisatrices. Pour le reste des acteurs individuels et collectifs, ces derniers étant accaparés à la diffusion de méthodes alternatives, leur influence n'a été que négative proportionnellement au poids de chacun d'eux dans le contexte historique. En ce qui concerne les canaux de communication, les canaux interpersonnels ont également joué un rôle négatif en assurant la diffusion d'autres méthodes et les colloques ont eu une faible importance. Par contre, la méthode GP a bien été diffusée dans des grands périodiques professionnels. Malheureusement l'argumentaire de diffusion valorisant les avantages d'une méthode unique de détermination des coûts de revient et le choix des cibles de démarchage (syndicats patronaux) déterminés par Georges Perrin étaient en inadéquation avec le contexte économique et managérial. Ce dernier était en outre plutôt favorable aux méthodes concurrentes. Enfin, tout au moins au début, Georges Perrin hésitait à faire trop de communication car son idée n'était pas brevetable et il redoutait de se la voir « souffler » par d'autres.

5.2. Comparaison entre innovations et tentative de généralisation

Parmi les onze facteurs retenus comme ayant une influence sur la diffusion des innovations managériales, tous n'ont pas la même importance. Globalement, les innovations managériales étudiées dans cet article se sont diffusées lorsqu'elles ont été relayées par des canaux de communication puissants et convergents. C'est le cas pour l'ABC et le contrôle budgétaire alors qu'à l'opposé, pour la méthode GP, les canaux de communication ont eu un rôle ambivalent. Si la méthode GP a pu être diffusée dans des média de masse, elle n'a pas bénéficié de relations interpersonnelles qui ont au contraire assuré le succès des méthodes concurrentes.

Parmi les canaux de communication, il semble donc que les canaux interpersonnels aient l'impact le plus discriminant sur la diffusion d'une innovation managériale. À l'opposé, les média de masse peuvent être fortement utilisés pour promouvoir une méthode mais leur impact sur la diffusion n'est

pas forcément discriminant. Par exemple, dans notre propre recherche, ils ne permettent pas d'expliquer les écarts de diffusion entre les outils étudiés. Par ailleurs, les colloques ayant été relativement peu utilisés dans nos trois cas, il nous est difficile de formuler une proposition générale quant à leur influence.

Les acteurs individuels et collectifs ont également joué un rôle fort dans la diffusion de l'ABC, du contrôle budgétaire et de la méthode GP. Les entreprises utilisatrices et les associations professionnelles ont joué un rôle important dans la diffusion de ces trois innovations managériales si bien que leur action apparaît fortement discriminante pour justifier du succès relatif d'une pratique de gestion. À ce sujet, il est intéressant de noter que les associations professionnelles étaient moins développées à l'époque de la diffusion du contrôle budgétaire qu'au moment de l'apparition de l'ABC. Pourtant, elles ont joué un rôle plus important pour la première innovation que pour la seconde. Une explication pourrait être la diminution de leur audience relative au cours des dernières années en raison du développement d'autres acteurs, notamment des consultants. En effet, les associations professionnelles ont vu leur importance décroître malgré la création de l'AFC en 1980.

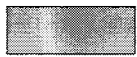
Les organismes étatiques et les professions réglementées ont joué un rôle faiblement positif dans la diffusion du contrôle budgétaire et de l'ABC. Ils ont eu un rôle fortement négatif dans la diffusion de la méthode GP. Les ordres professionnels comptables n'ont été créés qu'en 1947 et le premier plan comptable officiel date de la même année, ce qui peut expliquer leur faible implication dans le développement du contrôle budgétaire. Les missions de production ont par contre joué un rôle légèrement positif dans la diffusion de cette innovation. Pour l'ABC, l'Ordre des experts-comptables a organisé ou parrainé quelques événements au début des années 1990 (séminaires de formation, rubrique « comptabilité de gestion » dans la RFC, commande et publication d'un ouvrage sur l'ABC). En outre, la référence à la méthode des sections homogènes dans les plans comptables successifs (1947, 1957 et 1982) prenait de moins en moins d'importance avant de disparaître définitivement en 1999, laissant le champ libre à une méthode « concurrente » telle que l'ABC. En revanche, la référence aux sections homogènes dans le plan comptable 1957, période à laquelle la méthode GP s'est développée, justifierait la confidentialité dans laquelle est restée cette dernière innovation.

Enfin, les consultants et le monde académique ont eu un rôle intermédiaire en termes de diffusion mais ils ne permettent pas de discriminer *a priori* le succès de l'ABC de celui du contrôle budgétaire. Il semble même y avoir eu une inversion dans la relation entre ces facteurs et le taux de diffusion des outils en question. Pour l'outil le plus ancien – le contrôle budgétaire – les consultants et le monde académique ont eu une faible importance dans sa diffusion. Au contraire de l'outil le plus récent – la méthode ABC – pour lequel ces facteurs ont eu plus d'incidence. Ceci est sans doute lié au contexte français car la profession de consultant était peu développée avant-guerre et cantonnée dans l'amélioration de la productivité. Quant à l'enseignement universitaire en gestion, il n'est apparu que dans les années 1950.

Finalement, la comparaison des trois innovations étudiées montre que les éléments de contexte général, c'est-à-dire les contextes économique et managérial, peuvent avoir un impact positif mais ne suffisent pas à eux seuls à assurer le succès de la diffusion d'une innovation managériale. Mais si cette innovation n'est pas en harmonie avec ces facteurs de contexte, cela peut être une cause d'échec.

En résumé, il faut remarquer le rôle prédominant des relations interpersonnelles comme canal de communication privilégié. Les associations et les entreprises utilisatrices apparaissent comme des

acteurs de référence, rejoints aujourd'hui par les consultants. Une condition nécessaire est également que l'innovation soit en harmonie avec ses contextes économique et managérial. Le rôle non discriminant des média de masse relativise par ailleurs les recherches académiques sur les effets de mode ou la diffusion des outils de gestion qui sont opérationnalisés par le nombre d'articles publiés sur les outils en cause. Il ne suffit pas d'écrire sur un outil pour qu'il se développe, même si cela paraît nécessaire. L'observation de la diffusion de la méthode GP en est un exemple. Le fait que Georges Perrin ou sa femme aient été les principaux rédacteurs des articles concernant la méthode ne doit pas forcément relativiser cette conclusion, puisqu'il en va de même pour l'ABC et le contrôle budgétaire, dont seulement quelques auteurs se sont emparés initialement.



Conclusion

Dans cet article, 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 trois innovations étudiées. Après avoir explicité la méthodologie employée, nous avons construit une grille de facteurs que nous pensions être prépondérants dans la diffusion des innovations étudiées. Finalement, l'analyse de l'impact réel de ces facteurs a montré que les canaux interpersonnels reliant entre eux adopteurs potentiels, entreprises utilisatrices, associations professionnelles et plus récemment les cabinets de conseil étaient d'une importance primordiale.

Notes

1. Créé en 1972 aux États-Unis, le CAM-I est un consortium de recherche-développement qui a pour mission de financer des études dans le domaine de la productique. Il lance en 1986 le programme *Cost Management System* qui donnera naissance à la méthode ABC.
2. Dans une de ses notes de travail, il mentionne explicitement les travaux de Limperg qui appartiennent à l'École d'Amsterdam. Il est possible de trouver une présentation de ces travaux dans Perridon (1951).
3. Pour une revue de la littérature empirique sur les déterminants du succès de la mise en œuvre de l'ABC, voir notamment Gosselin et Pinet (2002).

Bibliographie

- AKRICH M., CALLON M., LATOUR B. (1988), « À quoi tient le succès des innovations. Premier épisode : l'art de l'intéressement », *Gérer & Comprendre*, juin, pp. 4-17.
- ALCOUFFE S. (2002), « La diffusion de l'ABC en France : une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations », Actes du 23^e congrès de l'AFC.
- ALCOUFFE S., MALLERET V. (2002), « Les fondements conceptuels de l'ABC «à la française» », Actes du 23^e congrès de l'AFC.
- ALTER N. (2000), *L'innovation ordinaire*, PUF Sociologies, Paris.

- BERLAND N. (1999), *L'histoire du contrôle budgétaire en France. Les fonctions du contrôle budgétaire, influences de l'idéologie, de l'environnement et du management stratégique*, Thèse de l'Université Paris-Dauphine.
- BERLAND N., BOYNS T. (2002) «The development of budgetary control in France and Britain from the 1920s to the 1960s : a comparison », *European Accounting Review*, volume 11, n° 2.
- BERLINER C., BRIMSON J. A. (1987), *Cost management for today's advanced manufacturing, The CAM-I conceptual design*, Harvard Business School Press, Boston.
- BESCOS P.-L., CAUVIN E., GOSSSELIN M., YOSHIKAWA T. (2001), « La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon. Etude comparative », Actes du 22^e congrès de l'AFC.
- BESCOS P.-L., MENDOZA C. (1994), *Le management de la performance*, Éditions Comptables Malesherbes, Paris.
- BOUQUIN H. (1997), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris.
- BRIMSON J. A. (1991), *Activity accounting, an activity-based costing approach*, John Wiley & Son, New York.
- CALLON M. (1989), *La science et ses réseaux : genèse et circulation des faits scientifiques*, Éditions La Découverte, Paris.
- CALLON M., LARÉDO P., MUSTAR P. (1995), *La gestion stratégique de la recherche et de la technologie*, Economica, Paris.
- CARRÉ J.J., DUBOIS P., MALINVAUD E. (1972), *La croissance française*, Éditions du Seuil, Paris.
- CHURCH A. H. (1901a), « Various plans for distributing expense to individual jobs », *The Engineering Magazine*, volume XXI, pp. 725-734.
- CHURCH A. H. (1901b), « The Scientific Machine rate and the supplementary rate », *The Engineering Magazine*, volume XXI, pp. 904-912.
- CHURCH A. H. (1901c), « The classification and dissection of shop charges », *The Engineering Magazine*, volume XXII, pp. 31-40.
- CHURCH A. H. (1901d), « Factory and mass production and the new machine rate », *The Engineering Magazine*, volume XXII, pp. 231-240.
- CHURCH A.H. (1901e), « The apportionment of Office and Selling expenses », *The Engineering Magazine*, volume XXII, pp. 367-376.
- GARNER S. P. (1954), *Evolution of cost accounting to 1925*, University of Alabama Press.
- GARRY H. S. (1903), « A paper read at a meeting of the Society of Chemical Industry », *The Accountant*, 25 juillet.
- GERVAIS M. (2000), *Contrôle de gestion*, 7^e édition, Economica, Paris.
- GOSSSELIN M., PINET C. (2002), « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, tome VIII, volume II, novembre, pp. 127-146.
- KIMBERLY J.R. (1981), « Managerial innovation », in P.C. NYSTROM et W.H. STARBUCK (éds.), *Handbook of organizational design*, Oxford University Press, Oxford, pp. 84-104.
- LANGLEY A. (1999), « Strategies for theorizing from data process », *Academy of Management Review*, volume 24, n° 4, pp. 691-710.
- LAUZEL P. (1973), *Comptabilité analytique*, 2^e édition, Sirey, Paris.
- LEBAS M. (1991), « Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités », *Revue Française de Comptabilité*, n° 226, septembre, pp. 47-63.
- LEMARCHAND Y., LE ROY F. (1998), « L'institutionnalisation d'une pratique de gestion : l'introduction de la comptabilité analytique en France », Actes du 19^e congrès de l'AFC.
- LORINO P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*, Dunod, Paris.
- MÉVELLEC P. (1990), *Outils de gestion. La pertinence retrouvée*, Éditions Comptables Malesherbes, Paris.
- MOISDON J. C. (1997), *Du mode d'existence des outils de gestion*, Seli Arslan, Paris.
- PERRIDON L. (1951), *Le calcul du profit par l'École d'Amsterdam*, Publications de l'Institut Technique des Salaires, Paris.
- PERRIN G. (1962), *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*, Dunod, Paris.
- PROST A. (1996), *Douze leçons sur l'histoire*, Le Point Seuil, Paris.

- ROGERS E. M. (1995), *Diffusion of Innovations*, 4^e édition, The Free Press, New York.
- TABOULET H., MEYER J., SALLAN A. (1966), *La gestion prévisionnelle dans l'entreprise – Pratique de sa mise en place (Enquête ICG)*, Institut national de gestion prévisionnelle et de contrôle de gestion, Paris.
- TURNER P. (1991), *Common cents – The ABC performance breakthrough*, Cost Technology, Hillsboro-Portland.
- VEYNE P. (1971), *Comment on écrit l'histoire*, Le Point Seuil, Paris.
- WOLFE R. A. (1994), « Organizational innovation : review, critique and suggested research directions », *Journal of Management Studies*, volume XXXI, pp. 405-431.
- ZIMNOVITCH H. (1997), *Les calculs du prix de revient dans la seconde industrialisation en France*, These de doctorat, Université de Poitiers.