



HAL
open science

LA DIFFUSION, L'ADOPTION ET LA MISE EN OEUVRE DES INNOVATIONS EN CONTROLE DE GESTION : UNE REVUE DE LA LITTERATURE

Nesrine Ben Ismail, Simon Alcouffe, Mohamed Chelli

► **To cite this version:**

Nesrine Ben Ismail, Simon Alcouffe, Mohamed Chelli. LA DIFFUSION, L'ADOPTION ET LA MISE EN OEUVRE DES INNOVATIONS EN CONTROLE DE GESTION : UNE REVUE DE LA LITTERATURE. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188197

HAL Id: hal-01188197

<https://hal.science/hal-01188197v1>

Submitted on 28 Aug 2015

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LA DIFFUSION, L'ADOPTION ET LA MISE EN ŒUVRE DES INNOVATIONS EN CONTROLE DE GESTION : UNE REVUE DE LA LITTERATURE

Nesrine Ben Ismail, Doctorante, Université Toulouse 1 Capitole, Toulouse Business School,

nesrine.ben-ismail@iae-toulouse.fr

Simon Alcouffe, Professeur, Université de Toulouse, Toulouse Business School,

s.alcouffe@tbs-education.fr

Mohamed Chelli, Professeur, Université de Toulouse, Toulouse Business School,

m.chelli@tbs-education.fr

Résumé : Notre objectif est de faire une synthèse interprétative des études empiriques qualitatives, quantitatives et mixtes sur la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en contrôle de gestion. Dans un premier temps, l'analyse quantitative de ces études révèle l'augmentation puis la diminution des publications au fil du temps, la prédominance de la perspective « mise en œuvre », la focalisation sur un petit nombre d'innovations (méthode ABC/M, Balanced Scorecard) ainsi qu'une grande diversité des cadres théoriques et méthodes de recherche mobilisés. Dans un deuxième temps, l'analyse qualitative expose une synthèse des résultats de ces études pour en souligner les principaux problèmes identifiés. Enfin, nous proposons de nouvelles pistes à explorer.
Mots clés : Innovation, Diffusion, Adoption, Mise en œuvre, ABC, BSC.

Abstract: Our aim is to make an interpretative synthesis of quantitative, qualitative and mixed empirical studies on the diffusion, adoption and implementation of management control innovations. At first, quantitative analysis of these studies reveals the increase and decrease in publications over time, the predominance of the "implementation" perspective, the focus on a small number of innovations (ABC, Balanced Scorecard) and a wide variety of theoretical frameworks and research methods used. Then, the qualitative analysis presents a synthesis of the results of this empirical research to highlight the main problems identified. Finally, some avenues for future research are suggested.
Key words: Innovation, Diffusion, Adoption, Implementation, ABC, BSC.

Introduction

Les organisations contemporaines sont devenues de plus en plus sensibles aux innovations en contrôle de gestion (CDG). L'importance de ces innovations réside dans la mise à disposition des gestionnaires d'outils indispensables à la survie et à la pérennité de leurs organisations, notamment pour celles qui opèrent au sein d'un environnement caractérisé par une concurrence acharnée et par des mouvances institutionnelles, juridiques et culturelles considérables et permanentes. A titre d'exemple, la méthode ABC permet à l'organisation de faire face aux changements imposés par son environnement à travers la réduction des coûts de ses produits et services (Cohen et al., 2005) et de l'amélioration de sa performance (Bright et al., 1992; Cagwin et Bouwan, 2002). Non seulement les innovations en CDG intéressent-elles les gestionnaires mais elles ont également fait l'objet d'un intérêt croissant de la part des chercheurs, qui se sont focalisés notamment sur les perspectives de diffusion (Firth, 1996; Bescos et al., 2002; Pavlatos et Paggios, 2009), d'adoption (Hill, 2000; Davila et al., 2009; Schoute, 2011) et de mise en œuvre (Cohen et al. 2005; Kallunki et Silvola, 2008; Pavlatos 2012) des dites innovations. Cependant, le concept d'innovation en CDG demeure encore de nos jours relativement ambigu dans la mesure où l'on n'en trouve pas dans la littérature de définition faisant l'objet d'un large consensus. Etant longtemps restée dans l'ombre du concept plus large d'innovation managériale, l'innovation en CDG n'ont pas encore fait l'objet d'une caractérisation approfondie.

La revue de la littérature sur les innovations en CDG montre que les chercheurs ont tenté de répondre à une grande variété de questions de recherche : mesure du taux de diffusion (Innes et Mitchell, 1995; Cotton et al., 2003; Gosselin, 2011), identification des déterminants de la diffusion (Berland et al., 2003; Lapsley et Wright, 2004; Alcouffe et al., 2008), de l'adoption (O'Connor et al., 2004; Al-Omiri et Drury, 2007; Major et Hopper, 2007) et de la mise en œuvre (Christiansen et Skaerbaek, 1997; La Villarmois et Levant, 2011; Cugini et al., 2013), ou encore étude des conséquences d'adoption (Gordon et Silvester, 1999; Zéghal et Bouchekoua, 2000; Kennedy et Affleck-Graves, 2001) et de mise en œuvre (Davis et Albright, 2004; Eldenburg et al., 2010; Hoque Adams, 2011).

Bien qu'il existe déjà un petit nombre de revues de la littérature sur la question de l'innovation en comptabilité et en contrôle (i.e Zawawi et Hoque, 2010; Gosselin et Ouellet, 1999; Lee, 2002), nous avons constaté l'absence d'article publié faisant preuve non

seulement d'un examen exhaustif, qualitatif et quantitatif, de l'état de la recherche en matière des innovations en CDG mais également d'une attention particulière aux perspectives de diffusion, d'adoption, et de mise en œuvre de ces innovations. L'objectif de cet article est donc de contribuer à la littérature sur les innovations en CDG en dressant un panorama élargi et approfondi des perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en œuvre de ces innovations. Il s'agit de proposer une synthèse interprétative, d'un très large éventail d'études quantitatives, qualitatives et mixtes en la matière. Ce faisant, nous cherchons à mettre l'accent, d'une manière approfondie et réflexive, sur les tendances de la recherche en matière d'innovation en CDG, à rendre compte des perspectives adoptées, des innovations étudiées dans la littérature, des différentes problématiques traitées, des théories et méthodes utilisées et des résultats obtenus dans les études faisant l'objet de notre revue.

Notre recherche présente plusieurs contributions. Premièrement, elle contribue à décrire les tendances de la recherche en matière d'innovations en CDG, s'inscrivant ainsi dans la lignée des études comme celle de Zawawi et Hoque (2010)¹. Deuxièmement, notre étude analyse profondément la production académique en la matière publiée dans un large éventail de revues anglo-saxonnes et françaises sur une période de 89 ans (1926-2014)². Cette longue période permet de donner aux lecteurs un panorama historique de l'évolution des connaissances sur les perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en œuvre des innovations en CDG. Troisièmement, ce papier fait état d'une analyse quantitative et qualitative des articles sélectionnés afin d'offrir une meilleure compréhension desdites perspectives. En effet, l'analyse quantitative permet de suivre la fréquence et les tendances

¹Il est capital de signaler l'existence de plusieurs points de divergence entre notre article et la recherche de Zawawi et Hoque (2010). Tout d'abord, ces auteurs font une revue synthétique des innovations en comptabilité de gestion pour une période s'étalant de 1926 jusqu'à 2008. Notre étude, néanmoins, fait état des innovations en CDG pour une période s'échelonnant de 1926 à 2014. Ensuite, ces chercheurs se limitent aux articles publiés dans 22 revues anglo-saxonnes classées et non classées en comptabilité dont ils n'ont pas évoqué le classement adopté. Toutefois, notre étude retient les articles publiés dans 37 revues françaises et anglo-saxonnes classées par la FNEGE. En outre, Zawawi et Hoque (2010) considèrent que les systèmes de contrôle de gestion comme une catégorie des innovations en comptabilité de gestion. Leur attention est portée notamment sur l'ABC/M, le *Balanced scorecard*, le *Total Quality Management*, les mesures de la performance organisationnelle et des employés. Dans notre article, cependant, nous avons opté pour une liste plus élargie des innovations en CDG. De plus, Zawawi et Hoque (2010) présentent brièvement les résultats trouvés en fonction des innovations retenues dans leur recherche. En revanche, en suivant la typologie de Wolfe (1994) sur les innovations managériales, nous avons classé les recherches sur les innovations en CDG en trois catégories ou « perspectives » : diffusion, adoption et mise en œuvre (Alcouffé et al., 2008a). Enfin, Zawawi et Hoque (2010) se sont focalisés sur l'analyse des facteurs explicatifs de la diffusion et de l'adoption pour certaines innovations en comptabilité, d'un côté, et sur l'analyse des facteurs explicatifs de l'adoption et de la mise en œuvre de certaines innovations en CDG de l'autre côté. Dans notre étude, cependant, nous cherchons à proposer une grille d'analyse des déterminants de toutes les perspectives sus-indiquées d'un large éventail d'innovations en CDG.

² La revue la plus ancienne faisant partie de cette recherche est publiée depuis 1926 (« *Accounting Review* »).

sous-tendant la production académique au fil du temps. L'analyse qualitative permet de mieux comprendre les principaux déterminants qui influencent les perspectives de diffusion, d'adoption et de mise en œuvre des innovations en CDG.

Le reste de l'article est structuré de la manière suivante. Dans une première section, nous présentons la méthodologie adoptée dans cette revue de la littérature. La deuxième section met en évidence les résultats de l'analyse quantitative du corpus étudié. La troisième section fait état des résultats de l'analyse qualitative. Enfin, dans la dernière section nous discutons les résultats obtenus et proposons des pistes de recherches futures.

1. Méthode de constitution du corpus

Il existe plusieurs méthodes d'analyse et de synthèse des recherches pour la constitution d'une revue de la littérature. En particulier, on trouve dans le paysage des recherches en sciences de gestion l'analyse thématique (Bollecker et Azan, 2009), les méta-analyses (Bonache et al., 2012), l'analyse bibliométrique (Antheaume, 2013), etc. L'utilisation de ces méthodes varie d'une étude à une autre selon la perception et la subjectivité du chercheur ainsi que la façon dont il entend construire et rendre compte de son travail. Le choix d'une méthode bien déterminée se fait généralement en fonction des objectifs fixés à la revue de la littérature et de la nature des études retenues. Ici, il importe de rappeler que l'objectif de notre étude est de proposer une synthèse interprétative d'un très large éventail d'études quantitatives, qualitatives et mixtes portant sur la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en CDG. Ce travail s'inscrit dans le cadre des revues systématiques (Tranfield et al., 2003 ; Dixon-Woods, 2011, p.331) dans la mesure où les articles constituant notre corpus traitent de sujets divers et variés et se caractérisent surtout par une très grande variété autant sur le plan théorique que sur le plan empirique.

Pour Tranfield et al. (2003) et Dixon-Woods (2011, p.331), les revues systématiques représentent des démarches « scientifiques » constituées généralement de cinq étapes qui guident la réalisation d'une revue de la littérature. Il s'agit de définir clairement l'objectif de la recherche, de fixer les critères d'admissibilité des études à sélectionner, d'explicitier la démarche de la recherche utilisée, d'évaluer la qualité des études retenues et de décrire la méthode déployée pour l'analyse et la synthèse de ces études (Tranfield et al., 2003 ; Dixon-Woods, 2011, p.332). Il convient de préciser que la revue systématique présente plusieurs

avantages. D'abord, elle représente l'approche la plus adaptée aux recherches dont l'objectif consiste à faire une analyse combinée des articles quantitatifs et qualitatifs (Tranfield et al., 2003). Ensuite, elle permet de considérer un grand nombre d'articles (Denyer et Neely, 2004). Elle permet également de rendre compte d'une manière détaillée et transparente du déroulement du processus de collecte, d'analyse et de synthèse des articles formants le corpus (Tranfield et al., 2003 ; Denyer et Neely, 2004).

D'ailleurs, il importe de noter que la méthodologie de la revue systématique a suscité l'intérêt de plusieurs chercheurs en sciences de gestion (Denyer and Neely, 2004 ; Leseure et al., 2004 ; Adams et al., 2011). Par exemple, Lesure et al. (2004) ont utilisé cette méthodologie pour expliquer les obstacles liés à l'adoption des innovations administratives en Grande Bretagne, en Allemagne, en France et aux Etats Unis.

Afin de constituer le corpus de notre recherche, et en application des instructions de la méthodologie de la revue systématique, nous avons retenu deux critères de sélection des articles. Le premier critère consiste à examiner uniquement les articles publiés dans l'une des trente-sept³ revues académiques en comptabilité, contrôle de gestion et audit (CCA) classées par la FNEGE (classement 2013)⁴. Le second critère consiste à exclure du périmètre de l'étude les articles académiques ne comportant pas de partie empirique⁵, ainsi que les articles professionnels⁶. A propos de la démarche de recherche utilisée, nous avons cherché et sélectionné les articles en nous référant systématiquement aux ressources bibliographiques disponibles (i.e. les bases de données Business Source Complete, Science Direct, Elsevier, JSTOR, Emerald et Cairn). Initialement, nous avons lancé la recherche des articles en utilisant les termes français suivants ainsi que leurs synonymes en anglais : « innovation », « diffusion », « adoption » et « mise en œuvre ». Les articles faisant apparaître au moins l'un desdits termes dans leur titre, résumé et/ou mots-clés ont fait l'objet d'une lecture intégrale et d'une analyse approfondie, formant ainsi le corpus final de cette recherche. Nous avons

³Notre recherche retient les articles publiés dans trente-sept revues d'un total de trente-huit revues en CCA car nous n'avons pas eu accès à la revue « *Accounting History* ».

⁴Nous avons opté pour le classement FNEGE car il est plus large que celui du CNRS. En effet, il comporte au total trente-huit revues académiques en CCA. En revanche, le classement CNRS (Novembre 2014) n'en contient que trente-trois. De même, le classement FNEGE est plus spécifique que celui de l'AERES (2012). En effet, ce dernier fait apparaître des revues généralistes en économie et en gestion sans spécifier les disciplines sous-jacentes (finance, comptabilité-contrôle, stratégie, etc.).

⁵ Nous avons, néanmoins, consulté ces articles dans le but d'enrichir la discussion de nos résultats. Il s'agit, par exemple, des travaux de Klein et Sorra (1996).

⁶ Le but de cette exclusion est de se focaliser uniquement sur la production académique concernant la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en CDG.

également consulté la liste bibliographique de chaque article retenu pour trouver d'autres recherches pouvant nous intéresser dans la réalisation de ce travail. Nous avons, d'ailleurs, éliminé les articles téléchargés dont l'objet d'étude ne porte pas clairement sur les innovations en CDG⁷.

A l'issue de ces deux étapes, nous avons retenu au total quatre-vingt-quinze articles. Ici, nous tenons à signaler que seulement trois revues concentrent presque la moitié des articles définitivement retenus: *Accounting, Organizations and Society*, *Management Accounting Research* et *Comptabilité – Contrôle – Audit*. Etant publiés dans des revues classées, nous avons considéré qu'il n'est pas nécessaire de porter une évaluation sur la qualité des articles constituant le corpus final de notre étude. A nos yeux, le processus de révision et de publication dans une revue classée représente, en tant que tel, une garantie de la qualité de l'étude. Nous passons donc directement à la cinquième étape qui correspond à la description de la méthode d'analyse adoptée. En fait, il existe un certain nombre de méthodes pour réaliser les revues systématiques : l'analyse thématique, la synthèse interprétative, la cartographie méta-narrative, etc. (Dixon-Woods, 2011, p. 337). Compte tenu de l'objectif de notre recherche, de sa spécificité et de la diversité des articles sélectionnés, nous avons retenu la synthèse interprétative comme méthode d'analyse afin de pouvoir synthétiser et interpréter les articles formant le corpus. Pour cela, nous avons analysé d'une manière détaillée et approfondie le contenu de chaque article dans le but de trier le corpus en faisant émerger des codes et ce en procédant en trois étapes. La première étape consiste à identifier les orientations des publications en utilisant les rubriques suivantes : l'historique et la fréquence des publications, la perspective adoptée, l'innovation, le cadre théorique et la méthode de recherche. La seconde étape concerne l'examen approfondi des résultats des articles retenus. Cette étape fait apparaître plusieurs rubriques. Il s'agit des taux de diffusion, des déterminants de la diffusion, de la vitesse d'adoption, des déterminants de l'adoption, des déterminants de la mise en œuvre et des conséquences de l'adoption et de la mise en œuvre des innovations en CDG. La troisième étape consiste à coder le corpus en fonction de chacune des rubriques considérées. Celles-ci ainsi que les codes émergents sont classés et répertoriés dans des fichiers Word, faisant ensuite l'objet d'une analyse minutieuse. Le but ultime étant de dévoiler quantitativement les tendances des différentes publications en matière des

⁷ Nous avons éliminé automatiquement les articles qui traitent des innovations en comptabilité (par exemples : les normes IAS, les normes IFRS, les comptes consolidés, la gestion comptable des immobilisations, etc.) et en audit (par exemple : les normes ISA). Nous avons également exclu les recherches qui ont étudié le juste à temps (Graiffinet et Harrel, 1991), le *lean management* (Beauvallet et Houy, 2009), etc.

innovations en CDG ainsi que de produire un sens explicatif et interprétatif d'une vaste masse, variée et hétérogène d'articles examinés.

Pour assurer la validité et la crédibilité de notre méthode de recherche, nous avons procédé par itérations successives (Giordano, 2003 ; Gevard-Perret et al., 2012). Il s'agit effectivement de répéter à maintes reprises l'analyse, initialement par le premier auteur, et subséquemment par les coauteurs afin de pouvoir en arriver à une analyse juxtaposée reflétant les schèmes interprétatifs de tous les auteurs.

Tableau 1 : Classement du nombre d'articles inclus dans le périmètre de la synthèse par revue

Reuves	Périmètre temporel étudié ⁸	Nombre d'articles
Abacus	1962-2014	3
Accounting and Business Research	1982-2014	0
Accounting and Finance	1993-2014	2
Accounting, Auditing and Accountability Journal	1988-2014	0
Accounting Historians Journal	2004-2013	0
Accounting History Review	2011-2014	0
Accounting Horizons	1987-2014	1
Accounting in Europe	2004-2014	0
Accounting Review	1926-2014	2
Accounting, Organization and society	1976-2014	12
Advances in International Accounting	2001-2007	1
Behavioral Research in Accounting	1989-2014	1
British Accounting Review	1988-2014	3
Comptabilité - Contrôle - Audit	1995-2014	10
Contemporary Accounting Research	1984-2014	0
Critical Perspectives on Accounting	1990-2014	2
European Accounting Review	1992-2014	7
Finance, Contrôle, Stratégie	2005-2012	3
Financial Accountability and Management	1985-2014	4
International Journal of Auditing	2004-2014	0
Journal of Accounting and Economics	1979-2014	0
Journal of Accounting and Public Policy	1982-2014	2
Journal of Accounting Auditing and Finance	1977-2014	0
Journal of Accounting Literature	2002 -2013	0
Journal of Accounting Research	1963-2014	0
Journal of Applied Accounting Research	1999-2014	6
Journal of Business Finance and Accounting	1974-2014	0
Journal of International Accounting Research	2002-2014	0
Journal of Management Accounting Research	1989-2014	7
Journal of Management and Governance	1997-2014	0
Management Accounting Quarterly	1999-2014	1
Management Accounting Research	1990-2014	24
Managerial Auditing Journal	1986-2014	4
Review of Accounting and Finance	2002-2014	0
Review of Accounting Studies	1996-2014	0
Sustainability Accounting, Management and Policy Journal	2010-2014	0
The International Journal of Accounting	1986-2014	0
Total		95

⁸ Le périmètre temporel est spécifique pour chaque revue. Il correspond à la période de disponibilité de la revue dans la base de données bibliographique.

2. Analyse quantitative du corpus

Notre analyse quantitative du corpus portera sur cinq dimensions : l'historique et la fréquence de publications (2.1), la perspective adoptée (2.2), l'innovation étudiée (2.3), le cadre théorique mobilisé (2.4) et les méthodes de recherche employées (2.5).

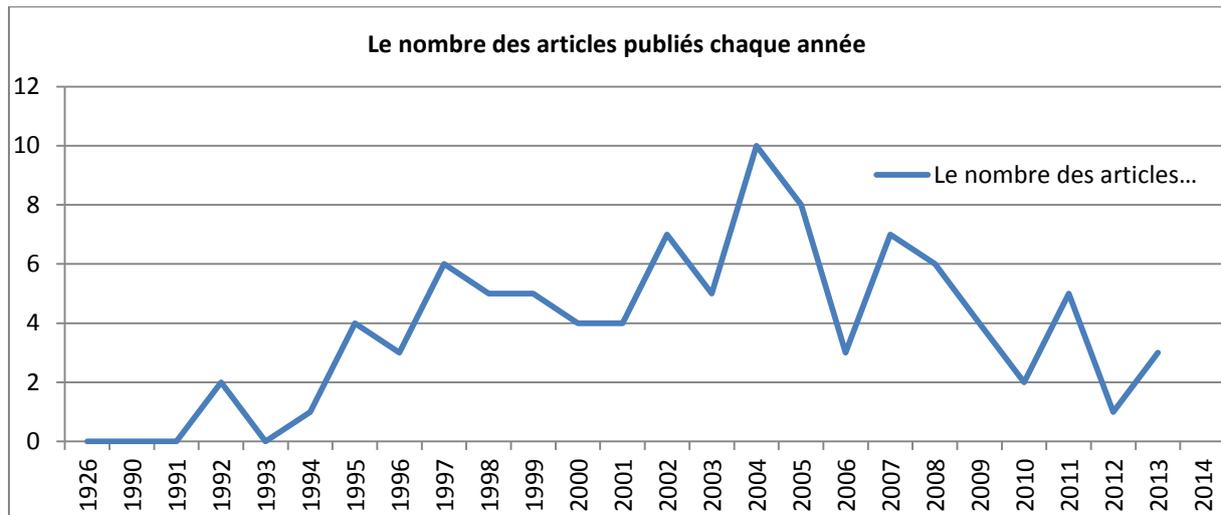
2.1. Historique et fréquence des publications

L'analyse de la répartition des articles par année de publication (cf. figure 1) fait émerger trois périodes distinctes. La première période, qui va de 1926 à 1991, se caractérise par une absence de publication. Ce constat est surprenant dans la mesure où certaines innovations sont apparues et se sont diffusées au cours de cette période. Les coûts standard, par exemple, sont apparus au début du XX^e siècle aux Etats-Unis et sont ensuite diffusés en Europe à partir des années 1950 (Berland et al., 2003). Il est possible d'avancer une explication à cette absence de publication. En effet, les chercheurs, peu nombreux, ne s'intéressent pas à l'étude de ces phénomènes.

La seconde période révèle les premières publications qui datent de 1992 avec les travaux de Bright et al. (1992) et de Bhimani et Pigott (1992). La figure 1 montre que le nombre des publications ne cesse d'augmenter jusqu'à atteindre un pic en 2004 où 10 articles sont publiés au cours de cette même année. Enfin, la troisième période, qui s'étale de 2004 jusqu'à 2014, se caractérise par la baisse du nombre de publications. Il est cependant difficile d'interpréter la tendance de publication des articles pour ces deux périodes dans la mesure où leur distribution peut fortement fluctuer d'une année à l'autre au grès de la publication de numéros spéciaux sur le sujet⁹.

⁹ Les revues « *Management Accounting Research* » et « *Comptabilité – Contrôle – Audit* » ont par exemple consacré des numéros spéciaux au thème de l'innovation managériale en CCA respectivement en 2011 et 2003.

Figure 1 : Historique et fréquence des publications



2.2. Perspectives adoptées

Comme le montre le tableau 2 ci-dessous, la plupart des articles de notre corpus s'inscrit dans une seule des trois perspectives que sont la diffusion (11 articles), l'adoption (17) et la mise en œuvre des innovations (39). Remarquons, notamment, que les revues « *Comptabilité - Contrôle – Audit* » et « *Management Accounting Research* » concentrent la moitié des travaux portant sur la diffusion des innovations en CDG. En revanche, les articles portant sur l'adoption de ces innovations sont dispersés entre plusieurs revues¹⁰. Trois revues (« *Accounting Organization and Society* », « *Management Accounting research* » et « *Journal of Management Accounting research* ») regroupent quant à elles environ la moitié des articles portant sur la mise en œuvre des innovations en CDG.

Par ailleurs, un certain nombre d'articles combine deux perspectives : diffusion et adoption (12 articles), diffusion et mise en œuvre (8) ou encore adoption et mise en œuvre (8). En revanche, nous n'avons pas identifié d'article combinant les trois perspectives. Ce constat est peu étonnant au vu de la difficulté et de l'ampleur d'une telle tâche.

L'analyse des résultats présentés dans le tableau 2 montre également la prédominance de la perspective « mise en œuvre » au sein de notre corpus. Ceci peut s'expliquer pour deux raisons. Premièrement, plusieurs études définissent l'adoption d'une innovation comme une

¹⁰ Il s'agit des revues suivantes : *Accounting and Finance* (1), *Accounting Review* (2), *Accounting Organization and Society* (2), *Comptabilité - Contrôle – Audit* (2), *European Accounting Review* (2), *Journal of Accounting and Public Policy* (2), *Management Accounting Research* (2), *Managerial Auditing Journal* (1).

mise en œuvre « réelle » (Drury et Tayles, 2005). Deuxièmement, de nombreux appels au développement de ce type de recherche ont été lancés au cours la décennie précédente (Cohen et al., 2005 ; Al-Omiri et Drury, 2007 ; Gosselin, 2007).

2.3. Innovations étudiées

Tableau 2 : Innovations étudiées et perspectives adoptées¹¹

Innovation	Diffusion	Adoption	Mise en œuvre	Diffusion et adoption	Diffusion et mise en œuvre	Adoption et mise en œuvre	Total
ABC/M	6	9	24	11	7	6	63 (57%)
Coûts standards	1	0	0	0	0	0	1 (1%)
Coût total de possession	0	1	0	0	0	0	1(1%)
GP/UVA	2	0	0	0	0	2	4 (4%)
Budgets	1	4	1	2	0	0	8 (7%)
BBZ	1	0	0	1	0	0	2 (2%)
Contrôle budgétaire	3	0	1	0	0	0	4 (4%)
Balanced Scorecard	2	3	8	2	1	0	16 (14%)
Tableau de bord/Indicateurs de performance	2	0	2	0	0	0	4 (4%)
CDG environnementale	0	0	1	0	0	0	1 (1%)
Autres innovations en CDG	1	1	3	1	0	0	6 (5%)
Total	19	18	40	17	8	8	110

Une grande variété d'innovations en CDG a été étudiée, comme le montre le tableau 2. Néanmoins, en dehors de la méthode ABC et du Balanced Scorecard, la plupart des autres innovations a fait l'objet de peu de recherches. La méthode ABC/M est de très loin l'innovation la plus étudiée : 57% des articles de notre corpus s'y intéressent, très loin devant la seconde, i.e. le Balanced Scorecard (14%). Ce résultat semble donner du crédit à l'affirmation courante selon laquelle la comptabilité par activités est l'innovation la plus importante en CDG de ces trente dernières années (Gosselin et Ouellet, 1999 ; Gosselin et Pinet, 2002 ; Gosselin, 2007). Zawawi et Hoque (2010), quant à eux, constatent également la dominance de la méthode ABC/M dans le paysage des articles analysés.

Le fait que les autres innovations en CDG ne soient que très peu étudiées peut s'expliquer par les difficultés rencontrées par le chercheur désirant les étudier. Tout d'abord, il se trouve parfois face à «une certaine ignorance des nouvelles méthodes de gestion de la part des entreprises» (Alcouffe et al., 2003, p. 13). Ensuite, les différences terminologiques et conceptuelles entre les chercheurs et les praticiens pour nommer une innovation entraînent

¹¹ Le total des innovations est supérieur à 95 car il existe des articles qui traitent plusieurs innovations à la fois (Alcouffe et al., 2003 ; Lapsley et Wright, 2004 ; Abernethy et al., 2010).

une ambiguïté d'identification et de mesure de cette innovation (Malmi, 2001). Enfin, le manque d'archives rend la réalisation des études de terrain portant sur les innovations en CDG tels que l'UVA plus délicate (La Villarmois et Levant, 2005).

2.4. Cadres théoriques mobilisés

L'analyse des cadres théoriques mobilisés (cf. tableau 3) montre que plusieurs articles ne se réfèrent pas clairement à une théorie (par ex. Lukka et Granlund, 1996 ; McGowan et Klammer, 1997 ; Bescos et al., 2002). Nous avons regroupé les théories mobilisées par les articles de notre corpus en 3 grandes catégories disciplinaires¹²:

- La sociologie : théorie de l'acteur-réseau, théorie néo-institutionnelle, théorie de la diffusion des innovations de Rogers, théorie de la structuration, etc. ;
- L'économie: théorie des jeux, théorie d'agence, etc. ;
- La gestion : théorie de la contingence, théories du changement organisationnel, etc.

L'analyse de nos résultats montre que les théories sociologiques sont utilisées par près de la moitié des articles qui ont recours à un cadre théorique (21% du corpus total), devant les théories gestionnaires (14% du corpus) et celles relevant de l'économie (5%). Ces résultats sont conformes à ceux obtenus par Zawawi et Hoque (2010).

Tableau 3 : Cadres théoriques mobilisés¹³

Cadres Théoriques	Diffusion	Adoption	Mise en œuvre	Diffusion et adoption	Diffusion et mise en œuvre	Adoption et mise en œuvre	Total
Sociologiques	6	4	6	3	0	2	21
Economiques	0	2	2	1	0	0	5
Gestionnaires	0	2	5	3	2	2	14
Pas de cadre théorique explicite	5	11	27	5	6	4	58
Total	11	19	40	12	8	8	98

¹² Cette catégorisation est inspirée de celle de Bollecker et Azan (2008) qui ont classé les théories identifiées dans les recherches en contrôle de gestion en 6 catégories : sociologie, économie, gestion, psychologie, philosophie et sciences de l'ingénieur.

¹³ Le total est supérieur à 95 car plusieurs études font appel à divers cadres théoriques (O'Connor et al., 2004 ; Major et Hopper, 2007 ; Hoque et Adam, 2011).

2.5. Méthodes de recherche employées

Le tableau 4 présente l'éventail des méthodes de recherche utilisées dans les articles de notre corpus. On constate que les enquêtes par questionnaires sont largement majoritaires (60% du total), loin devant les études de cas (21%) et les recherches historiques (8%). Les autres méthodes de recherche ne représentent qu'une proportion anecdotique du corpus total. Il en découle que les recherches quantitatives ont tendance à dominer les travaux empiriques sur la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en CDG. La faible proportion des recherches qualitatives peut s'expliquer par les difficultés relatives à ce type de méthode : accès au terrain difficile, processus de collecte et d'analyse des données relativement long, etc. (Klein et Sorra, 1996). Ceci est néanmoins regrettable dans la mesure où les recherches qualitatives permettent d'acquérir une compréhension approfondie des phénomènes étudiés. Le recours à des méthodes de recherche mixant approches quantitatives et qualitatives permettrait également une fertilisation croisée de ces deux approches (Gosselin et Mévellec, 2003).

Tableau 4 : Méthodes de recherche employées

Méthodes	Diffusion	Adoption	Mise en œuvre	Diffusion et adoption	Diffusion et mise en œuvre	Adoption et mise en œuvre	Total
Questionnaire	3	11	20	11	8	4	57
Etude(s) de cas	0	1	15	0	0	4	20
Approche historique	7	1	0	0	0	0	8
Recherche action/intervention	0	0	3	0	0	0	3
Etude expérimentale	0	1	1	0	0	0	2
Approche mixte	1	3	0	1	0	0	5
Total	11	17	39	12	8	8	95

3. Analyse qualitative du corpus

Notre analyse qualitative du corpus s'appuiera sur les résultats des études empiriques s'inscrivant dans l'une ou l'autre des trois perspectives que sont la diffusion (3.1), l'adoption (3.2) et la mise en œuvre (3.3) des innovations en CDG.

Un point important à souligner est que nous avons regroupé en quatre catégories ou niveaux d'analyse les recherches qui se focalisent sur l'identification des déterminants qui impactent la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en CDG :

- Individuel: représente les déterminants concernant les caractéristiques personnelles du décideur ou de toute personne ou service qui envisage d'adopter, de mettre en œuvre et/ou de diffuser une ou des innovations en CDG au sein de l'organisation ;
- Organisationnel : regroupe les déterminants endogènes et liés à l'organisation.
- Contextuel/environnemental : concerne les déterminants exogènes de l'organisation.
- Innovation : regroupe les déterminants relatifs aux caractéristiques perçues d'une innovation en CDG.

3.1. Recherches sur la diffusion des innovations en CDG

Les deux principales questions de recherche qui parcourent ce courant de la littérature sont :

- Quels sont les taux de diffusion des innovations en CDG ?
- Quels sont les déterminants qui influencent la diffusion de ces innovations ?

Nous allons successivement examiner les réponses apportées à ces deux questions par les articles de notre corpus.

3.1.1. Le taux de diffusion des innovations en CDG

De nombreuses recherches se sont focalisées sur la détermination du taux de diffusion d'une ou de plusieurs innovations dans un pays donné (par ex. Bright et al., 1992 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Drury et Tayles, 1994 ; Hyvonen, 2005 ; Pavlatos et Paggios, 2009 ; Schoute, 2011; Nasser et al., 2013)¹⁴.

¹⁴ Plusieurs études se sont intéressées à déterminer le taux de diffusion de l'ABC dans plusieurs pays : au Royaume Uni (Bright et al., 1992 (60%) ; Drury et Tayles (8%) ; Innes et Mitchell, 1995 (19.5%) ; Innes et al., 2000 (17.5%) ; Drury et Tayles, 2005 (29%) ; Al-Omiri et Drury, 2007 (29%)), en Australie (Chenhall et

Le point commun des travaux de Chenhall et Langfield-Smith (1998 b), Baird et al. (2004), Drury et Tayles (2005), Hyvonen (2005), Al-Omiri et Drury (2007), Baird (2007) ; Pavlatos et Paggios (2009), Gosselin (2011), Schoute (2011) et Nasser et al. (2013) est que le taux de diffusion des innovations en CDG est opérationnalisé de façon ordinaire (échelle de Likert). En revanche, ce taux est opérationnalisé de façon binaire (oui/non) dans plusieurs recherches (par ex. Bright et al., 1992 ; Innes et Michell, 1995 ; Innes et al., 2000 ; Ismail, 2007).

Ces travaux offrent un éventail de taux de diffusion des innovations en CDG dans plusieurs pays et dans plusieurs contextes. Toutefois, il convient d'accorder une attention toute particulière à la comparaison des taux de diffusion d'une même innovation au sein d'un même pays ou entre différents pays. En effet, ces comparaisons sont difficiles à effectuer, pour plusieurs raisons. Premièrement, la définition du statut de l'innovation est différente d'une étude à l'autre. Par exemple, les travaux de Gosselin (1997), Baird et al., (2004) et Baird (2007) distinguent trois niveaux de mise en œuvre de l'ABC : l'analyse des activités, l'analyse des coûts des activités, et l'ABC « au sens strict ». Ces trois niveaux sont considérés comme trois étapes complémentaires pour la mise en œuvre de l'ABC. En revanche, les études analysant la diffusion de cette innovation n'en considèrent qu'un seul. Deuxièmement, les échantillons de ces études sont très hétérogènes : la taille de l'échantillon ainsi que le secteur d'activité des entreprises le composant peuvent varier fortement d'une étude à l'autre. Troisièmement, chaque étude se situe dans un contexte bien particulier qui est rarement pris en compte au niveau des déterminants explicatifs ou des variables de contrôle. Les différences culturelles propres à chaque pays peuvent, par exemple, influencer le taux de diffusion (Bescos et al., 2002).

Il découle de l'analyse des raisons ci-dessous avancées que la comparaison faite par les études entre leurs taux et ceux identifiés dans les études antérieures est inappropriée. De même, il est très subjectif d'attribuer des qualificatifs tels que « faible » ou « élevé » au taux de diffusion d'une innovation. A partir de quel pourcentage peut-on considérer qu'un taux de

Langfield-Smith, 1998a (56%) ; b (58%) ; Baird et al., 2004 (78.1%) ; Baird, 2007 (17.3%), en Finlande (Lukka et Granlund, 1996 (presque nul) ; Malmi, 1999 (21%) ; Kallunki et Silvola, 2008 (28%)), en Suède (Clarke et al., 1999 (12%)), en New Zélande (Cotton et al., 2003 (20,3%)), en France (Bescos et al., 2002 (20%) ; Godowski, 2004 (33,3%)), au Pays-Bas (Schoute, 2011(17,3%)), en Jordanie (Nasser et al., 2013 (11.5%)), au Canada (Bescos et al., 2002(20%)) et en Grèce (Cohen et al., 2005 (40.9%) ; Pavlatos et Paggios, 2009 (23.5%)). Par ailleurs, d'autres recherches ont déterminé le taux de diffusion du BSC. Il est d'ordre 9% en Allemagne, Suisse et Australie (Speckbacher et al., 2003), 60.5% en Egypte (Ismail, 2007), 21.2% en Grèce (Pavlatos et Paggios, 2009) et 11.9% au Canada (Gosselin, 2011). D'un autre côté, quelques études se sont efforcées de découvrir le taux de diffusion des budgets. Ce taux est entre 84% à 100% au Royaume Uni (Hyvonen, 2005), 14, 1% en Grèce (Pavlatos et Paggios, 2009) et entre 78% jusqu'à 100% en Australie (Chenhall et Langfield-Smith, 1998b).

diffusion est élevée ou faible ? Il n'est pas nécessaire qu'un taux atteigne 100% pour dire qu'une innovation se diffuse. Les recherches menées sur la diffusion de la méthode ABC, par exemple, montre qu'elle est diffusée sans qu'elle ne soit nécessairement utilisée par toutes les entreprises.

3.1.2. Les déterminants de la diffusion des innovations en CDG

A partir de l'analyse des études incluses dans notre corpus, nous avons identifié quinze déterminants contextuels/environnementaux ayant une influence importante sur la diffusion des innovations en CDG (cf. tableau 5). Nous constatons que l'influence du monde académique (professeurs), des consultants, des associations, des professions réglementées et des médias de masse sont les facteurs les plus étudiés dans la littérature. Les chercheurs s'intéressent notamment aux acteurs et à leurs rôles dans la diffusion des innovations en CDG. D'une innovation à l'autre, d'un contexte à l'autre, l'influence des différentes catégories d'acteurs peut varier. Par exemple, certains auteurs (Jones et Dugdale, 2002 ; Alcouffe et al., 2003 ; 2008) montrent que le monde académique joue un rôle important dans la diffusion de l'ABC alors que son influence est faible dans la diffusion de la méthode GP (Alcouffe et al., 2003 ; 2008).

Les médias de masse sont souvent considérés comme le moyen le plus rapide et le plus efficace pour informer un nombre large d'utilisateurs potentiels de l'existence d'une innovation. Dans le domaine des innovations en CDG, ceux-ci se limitent aux ouvrages, et revues professionnelles. Ainsi, alors que Berland et Boys (2002) et Laspley et Wright (2004) observent une influence importante des médias de masse sur la diffusion du contrôle budgétaire et de l'ABC, Alcouffe et al. (2003) leur attribuent un rôle négligeable dans la diffusion de la méthode GP.

Cependant, ces études souffrent de plusieurs limites. Premièrement, à l'exception de Jones et Dugdale (2002) et Alcouffe et al., (2008), la plupart des chercheurs se concentrent sur les déterminants qui entourent la démarche de la diffusion de l'innovation en CDG sans jamais vraiment examiner la nature même de cette dernière (Gosselin et Mévellec, 2003). Ils ne tiennent pas compte des paramètres de conception de chaque innovation étudiée car elle est souvent considérée comme « une boîte noire ». Deuxièmement, nous ne savons pas à quel niveau organisationnel l'innovation se diffuse : au niveau d'une entreprise indépendante ou un groupe ? Ou bien au niveau d'une filiale ou d'une business unit ? Ici encore, la non-précision

du périmètre concerné rend difficile la comparaison d'une recherche à l'autre (Alcouffe et Mévellec, 2012). Troisièmement, de nombreux chercheurs (Berland et Boys, 2002 ; Jones et Dugdale, 2002 ; Alcouffe et al., 2003 ; Berland et al., 2003 ; Berland et Chiapello, 2004 ; Ax et Bjornenak, 2005 ; Alcouffe et al., 2008) n'expliquent pas clairement comment ils mesurent la diffusion de l'innovation qu'ils étudient. Toutes ces limites rendent difficile toute comparaison des résultats obtenus.

[Insérer le tableau 5 ici]

3.2. Etudes sur l'adoption des innovations en CDG

Les principales questions de recherche qui sont étudiées par ce courant de la littérature sont les suivantes :

- Quelle est la vitesse d'adoption des innovations en CDG?
- Quels sont les déterminants de l'adoption des dites innovations?
- Quelles sont les conséquences de l'adoption de ces innovations ?

Nous allons analyser ci-dessous les résultats apportés à ces trois questions de recherche.

3.2.1. La vitesse d'adoption des innovations en CDG

Deux études, à ce jour, se focalisent sur la détermination des facteurs explicatifs de la vitesse d'adoption d'une innovation en CDG. Davila et Foster (2005) vérifient sur un échantillon de 78 start-ups américaines que la taille de l'organisation, la présence des investisseurs, l'existence d'un capital risque, l'expérience et les croyances du directeur financier au sujet des systèmes de planification de gestion et l'augmentation du nombre d'employés sont associés à une adoption plus rapide des budgets. De même, Davila et al. (2009) soulignent que la formation et l'expérience du directeur financier, le besoin de se concentrer sur l'exécution de la stratégie, la réaction à des problèmes, la légitimation de l'entreprise et la conclusion d'un contrat avec les parties externes sont positivement et significativement liés à l'adoption rapide des budgets. Il semble que ces travaux nous offrent une compréhension partielle de la vitesse d'adoption des innovations en CDG. En effet, ces chercheurs ne spécifient pas à quelles catégories d'adoptants appartiennent ces organisations : innovateurs, adopteurs précoces, majorité précoce, majorité tardive ou bien retardataires (Rogers, 1995). D'autres études sont donc nécessaires pour identifier les raisons de la lenteur d'adoption d'une innovation et étudier d'autres innovations en CDG.

3.2.2. Les déterminants de l'adoption des innovations en CDG

Nous avons identifié soixante-huit déterminants que nous avons regroupés en quatre niveaux d'analyse : organisationnel, contextuel/environnemental, individuel et « innovation » (cf. tableau 6). Le niveau organisationnel regroupe le plus grand nombre de déterminants (47) et c'est également celui qui a fait l'objet du plus grand nombre d'études. Parmi les déterminants organisationnels, la taille de l'organisation est la variable la plus étudiée (par ex. Hill, 2000 ; O'Connor et al., 2004 ; Davila et Foster, 2007, Schoute, 2011). L'argument avancé par les auteurs pour expliquer l'influence de la taille de l'entreprise sur l'adoption d'une innovation est que les grandes entreprises disposent davantage de ressources humaines, financières et technologiques qui leurs permettent d'adopter plus facilement des innovations en CDG. Ainsi, Drury et Tayles (1994) ; Clarke et al. (1999) ; Innes et Mitchell (1995) ; Innes et al. (2000) ; Krumweide (1998) ; Chenhall et Langfield-Smith (1998b) et Drury et Tayles (2005) trouvent une relation positive et significative entre l'adoption de l'ABC et la taille de l'organisation. Toutefois, d'autres auteurs comme Bjornenak (1997) ; Gosselin (1997) ; Baird et al. (2004) ; Brown et al. (2004) ; Baird (2007) ; Alcouffe et Guedri (2008) et Schoute (2011) ne trouvent pas de relation significative entre ces deux variables. Les résultats obtenus sont donc mitigés.

Le niveau contextuel/environnemental est moins examiné que le niveau organisationnel. La concurrence est le déterminant contextuel qui a intéressé le plus grand nombre de chercheurs (par ex. Bjornenak, 1997 ; La Villarmois et Levant, 2011). En effet, les chercheurs postulent que les entreprises qui opèrent dans un environnement très concurrentiel vont chercher les moyens adéquats pour différencier et personnaliser leurs produits/services afin de sauvegarder leurs parts de marché. Dans ces circonstances, ces entreprises adoptent une innovation en CDG pour pouvoir mesurer, en particulier, les coûts engendrés par cette stratégie de différenciation et de personnalisation. Ainsi, plusieurs chercheurs mettent en évidence l'influence positive du niveau de concurrence sur l'adoption de l'ABC (Malmi, 1999), sur l'adoption des systèmes des coûts (Hill, 2000) et sur l'adoption de l'UVA (La Villarmois et Levant, 2011). En revanche, d'autres chercheurs ne trouvent pas de relation significative entre la concurrence et l'adoption de l'ABC (Drury et Tayles, 1994 ; Bjornenak, 1997 ; Drury et Tayles, 2005) ou l'adoption des budgets (O'Connor et al., 2004). Wouters et al. (2005), quant à eux, observent une relation négative entre la concurrence et l'adoption du coût total de possession.

Par ailleurs, les déterminants de type « individuel » et « innovation » sont peu examinés (Anderson, 1995 ; Davila et Foster, 2005 ; Davila et al., 2009 ; Naranjo-Gil et al., 2009). Pourtant, ces déterminants peuvent avoir un impact important sur l'adoption des innovations en CDG. A titre d'exemple, l'expérience du directeur financier, considéré comme un déterminant individuel, a un impact important sur l'adoption des budgets dans l'étude de Davila et al. (2009). Parmi les déterminants relatifs à l'innovation, la compatibilité perçue de l'innovation, par exemple, a une forte influence sur l'adoption de l'ABC dans les recherches de Anderson (1995) et de Alcouffe et Guedri (2008).

Il est à noter que neuf déterminants organisationnels (taille, stratégie, diversité et personnalisation des produits, processus de production, structure des coûts, support de la haute direction, qualité des technologies de l'information, utilisation des techniques innovantes, utilisation du « lean management »), un déterminant contextuel (concurrence) et un déterminant relatif à l'innovation (avantage relatif) exercent parfois une influence importante et parfois négligeable dans l'adoption d'une même innovation. Il est possible d'envisager plusieurs explications de cette inconsistance. Tout d'abord, si ces recherches se sont toutes intéressées à l'adoption des innovations en CDG, elles n'ont pas retenu les mêmes dimensions de celle-ci. Ainsi, certains chercheurs privilégient l'examen de la décision d'adoption (Gosselin, 2000 ; Brown et al., 2004). D'autres choisissent de mobiliser la perception des gestionnaires (Ismail, 2007). D'autres chercheurs se focalisent sur le degré de complexité des systèmes de calcul des coûts (Drury et Tayles, 2005 ; Al-Omiri et Drury, 2007) ou bien sur le succès d'adoption des innovations en CDG (Wouters et al., 2005). Ensuite, les mesures des déterminants sont différentes d'une étude à une autre. A titre d'exemple, la taille de l'organisation est parfois mesurée en fonction du chiffre d'affaires (Drury et Tayles, 1994 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Krumwiede, 1998 ; Clarke et al., 1999 ; Innes et al., 2000 ; Drury et Tayles, 2005 ; Al-Omiri et Drury, 2007), d'autres fois par le nombre d'employés (Bjørnenak, 1997 ; Gosselin, 1997) et d'autres fois encore par la combinaison de ces deux mesures (Alcouffe et Guedri, 2008).

[Insérer le tableau 6 ici]

3.2.3. Les conséquences de l'adoption des innovations en CDG

Les travaux empiriques portant sur les conséquences de l'adoption des innovations en CDG sont plutôt rares (6 études recensées dans notre corpus). Ces travaux mettent en évidence

l'amélioration la performance de l'organisation suite à l'adoption des méthodes innovatrices en CDG telles que la méthode ABC (Zéghal et Bouchekoua, 2000 ; Kennedy et Affleck-Graves, 2001) ou les budgets (Davila et Foster, 2005 ; Davila et al., 2009). D'autres travaux (Gordon et Silvester, 1999) montrent que l'adoption de la méthode ABC par les entreprises basées aux Etats-Unis n'a aucune répercussion sur la réaction du marché boursier. Davila et Foster (2007), quant à eux, montrent que le directeur financier est susceptible d'être remplacé pour les entreprises qui adoptent moins vite les budgets.

En synthèse, nous constatons que les recherches sur les conséquences de l'adoption des innovations en CDG en sont à leurs balbutiements. D'une part, ces recherches n'analysent que les effets bénéfiques de l'adoption de quelques innovations en CDG sans en étudier les effets négatifs. D'autre part, ces études se concentrent seulement sur l'étude des conséquences de l'adoption de l'ABC et des budgets. D'autres recherches sont donc essentielles pour étudier les autres innovations en CDG.

3.3. Recherches sur la mise en œuvre des innovations en CDG

Ces études traitent essentiellement de trois questions :

- Quels sont les déterminants qui influencent les différentes phases de la mise en œuvre d'une innovation ?
- Quels sont les déterminants du succès (ou de l'échec) de la mise en œuvre des innovations en CDG ?
- Quelles sont les conséquences de cette mise en œuvre ?

Nous allons analyser les réponses apportées à ces trois questions l'une après l'autre.

3.3.1. Les déterminants impactant les différentes phases de la mise en œuvre

Gosselin et Pinet (2002) et La Villarmois et Levant (2005) soulignent que les recherches qui font une distinction entre les différentes phases de la mise en œuvre sont rares (Anderson, 1995 ; Gosselin, 1997 ; Krumweide, 1998). Cette rareté s'explique par la difficulté de faire une distinction claire entre ces différentes phases qui peuvent avoir tendance à se chevaucher (La Villarmois et Levant, 2011). Pourtant, cette distinction permet de révéler l'influence de plusieurs déterminants sur les différentes phases de mise en œuvre. Etrangement, il n'y a pas

d'autres études, à notre connaissance, qui adoptent un découpage entre les différentes étapes de la mise en œuvre d'une innovation en CDG autre que la méthode ABC.

Anderson (1995) identifie six étapes de la mise en œuvre de l'ABC : initiation, adoption, adaptation, acceptation, routinisation et intégration¹⁵. L'auteur identifie vingt déterminants qui ont un impact positif, négatif ou non significatif sur le succès de mise en œuvre de la méthode ABC (cf. tableau 7). De son côté, Gosselin (1997) distingue quatre étapes : adoption, préparation, mise en œuvre et routinisation. Il se concentre sur l'analyse de l'adoption¹⁶ et de la mise en œuvre de l'ABC. Ses résultats démontrent que les variables qui influencent la mise en œuvre de l'ABC sont la centralisation et la formalisation. Krumwiede (1998), quant à lui, teste l'impact de différentes variables organisationnelles sur dix étapes dont trois sont reliées à l'adoption et sept à la mise en œuvre de l'ABC : non considération de l'adoption, vers la considération de l'adoption, considération puis rejet, approbation, analyse, acceptation, mise en œuvre avec possibilité d'abandon, acceptation définitive, routine et intégration. Ses résultats mettent en évidence l'influence positive de l'utilisation des informations sur les coûts lors des étapes de prise de décision et d'intégration de la méthode ABC. Le fait que l'entreprise dispose de technologies de l'information joue également un rôle significatif lors de l'étape de mise en œuvre. Parmi les autres déterminants organisationnels, le support de la haute direction, l'utilisation par le personnel non comptable, la compréhension des objectifs et la formation sur l'ABC sont fortement associés avec l'atteinte des étapes finales du processus de mise en œuvre de l'ABC, telles que la routine et l'intégration.

Nous constatons que les auteurs s'efforcent de déterminer l'influence des déterminants individuels, organisationnels, contextuels/environnementaux et relatifs à l'innovation par le biais de relations bi-variées entre ces derniers et les différentes phases de mise en œuvre. En revanche, les auteurs n'ont pas traité la question de l'existence éventuelle de relations de modération et/ou de médiation entre ces déterminants, ce qui constitue une limite de leurs recherches.

[Insérer le tableau 7 ici]

¹⁵ Nous avons analysé dans la section précédente les résultats de ces trois études portant sur l'influence des déterminants sur l'adoption de l'ABC.

3.3.2. Les déterminants du succès ou de l'échec de la mise en œuvre

Nous avons identifié, comme le montre le tableau 8, quatre-vingts déterminants que nous avons regroupés selon quatre catégories déjà utilisées ci-dessus (organisationnel, contextuel/environnemental, individuel et relatif à l'innovation). Le niveau organisationnel a l'impact le plus discriminant dans le succès ou l'échec de la mise en œuvre des innovations en CDG. Cinquante-neuf déterminants appartenant à ce niveau ont été étudiés au moins dans une recherche. Ainsi, plusieurs chercheurs (par ex. Shields, 1995 ; Christiansen et Skaerbak, 1997 ; Drennan et Kelly, 2002 ; Cavalluzzo et Ittner, 2004 ; La Villarmois et Levant, 2011) soulignent le rôle primordial que joue le support de la haute direction. L'hypothèse avancée par ces auteurs est que le support de la haute direction se manifeste à travers la mise en place des ressources financières, humaines et techniques ainsi que la fixation de politiques pour surmonter les résistances au changement et encourager la participation des employés à la mise en œuvre d'une innovation.

Les déterminants appartenant aux 3 autres niveaux d'analyse (contextuel/environnemental, individuel et « innovation ») sont beaucoup moins étudiés bien qu'ayant une influence importante sur le succès de la mise en œuvre des innovations en CDG. A titre d'exemple, le rôle des organismes étatiques, un déterminant contextuel, a une influence très importante sur la mise en œuvre du contrôle budgétaire (Christiansen et Skaerbaek, 1997), de la méthode ABC (Drennan et Kelly, 2002 ; Major et Hopper, 2005) et du BSC (Kasperkaya, 2008). Parmi les déterminants individuels, la compétence du dirigeant, par exemple, a une influence importante sur la mise en place des tableaux de bord. Quant aux déterminants relatifs à l'innovation, la qualité perçue de l'information produite par l'innovation, à titre d'exemple, impacte positivement la mise en œuvre de l'ABC (McGowan et Kklammer, 1997 ; McGowan, 1998 ; Nasser et al., 2013)

Les travaux dont nous venons de synthétiser les principaux résultats présentent plusieurs limites. Premièrement, la variété des définitions du succès de la mise en œuvre des innovations en CDG (Kasurinen, 2002 ; Nasser et al., 2013) et l'existence de plusieurs niveaux de succès : individuel et collectif (Gosselin et Pinet, 2002) entraînent une ambiguïté de l'évaluation de la notion de succès. Deuxièmement, les chercheurs ne retiennent pas les mêmes dimensions du succès ou de l'échec de la mise en œuvre des innovations en CDG. En effet, certains chercheurs se sont focalisés sur le succès de la mise en œuvre (Anderson, 1995 ; Shields, 1995 ; Foster et Swenson, 1997 ; Anderson et Young, 1999 ; Cotton et al.

2003 ; Chenhall, 2004 ; De Geuser et al., 2009 ; Eldenburg et al., 2010 ; Nasser et al., 2013), alors que d'autres se penchent sur l'échec de la mise en œuvre (Malmi, 1997 ; Abdallah et Li, 2008). Par ailleurs, certains chercheurs s'intéressent à la satisfaction des employés vis-à-vis de la mise en œuvre de l'innovation (McGowan et Klammer, 1997 ; Swenson, 1995 ; Wagner, 2013) alors que d'autres portent leur attention sur la perception des préparateurs et des utilisateurs des avantages de la mise en œuvre (McGowan, 1998 ; Cavalluzzo et Ittner, 2004 ; Jarrar Sae'b et al., 2007). De cette deuxième limite, il en découle une troisième : nous constatons une hétérogénéité des mesures de succès ou de l'échec de la mise en œuvre des innovations en CDG. En effet, plusieurs chercheurs mesurent le succès de l'ABC en demandant aux répondants d'indiquer sur une échelle de Likert dans quelle mesure la mise en œuvre de l'ABC est un succès pour leur entreprise (Shields, 1995), ou bien de spécifier leur degré de satisfaction vis-à-vis la mise en œuvre de l'ABC (Swenson, 1995 ; McGowan et Klammer, 1997), ou encore de mentionner la fréquence de l'utilisation de la méthode ABC (Nasser et al., 2013). De leur côté, Foster et Swenson (1997) proposent de mesurer le succès de mise en œuvre de l'ABC de quatre manières différentes : utilisation de l'ABC pour la prise de décisions, influence sur les actions prises par les individus, réalisation d'économies et accroissement des revenus suite à la mise en œuvre de l'ABC, évaluation globale de la perception des managers du succès de l'ABC. De Geuser et al. (2009), quant eux, adoptent les quatre mesures de succès de Foster et Swenson (1997) et en ajoutent une cinquième relative à la pondération du succès global de la mise en œuvre du BSC.

[Insérer le tableau 8 ici]

3.3.3. Conséquences de la mise en œuvre

Plusieurs études montrent que la performance financière des organisations a été augmentée suite à la mise en œuvre du BSC (Davis et Albright, 2004) ou de la méthode ABC (Chenhall et Langfeild-Smith, 1998 a ; Cagwin et Bouwan, 2002 ; Eldenburg et al, 2010). D'autres travaux démontrent également que la mise en œuvre du BSC augmente la performance organisationnelle (De Geuser et al, 2009 ; Hoque et Adams, 2011). Bright et al. (1992), quant à eux, montrent que la mise en œuvre de l'ABC améliore la rentabilité des produits, la réduction des coûts et la gestion rapide des informations. Des résultats similaires sont aussi obtenus dans l'étude menée par Cohen et al. (2005). De leur côté, Speckbacher et al. (2003)

montrent que la mise en œuvre du BSC améliore l'alignement des objectifs stratégiques avec les actions de l'entreprise.

Dans la même lignée, certaines études montrent que la mise en œuvre de l'ABC (Swenson, 1995 ; McGowan, 1998 ; Malmi, 2001) et de la méthode UVA (La Villarmois et Levant, 2005) entraînent l'amélioration des décisions stratégiques et opérationnelles de l'organisation et l'abandon des systèmes de budgétisation (Malmi, 2001). D'autres effets positifs de la mise en œuvre de l'ABC concernent la modification de l'autorité et du pouvoir organisationnel des managers (Bhimani et Pigott, 1992) et l'amélioration de l'information produite par cette innovation (Bhimani et Pigott, 1992 ; McGowan, 1998).

En conclusion, la recherche sur les conséquences de la mise en œuvre des innovations en CDG en est à ses prémises. Le nombre de ces recherches est encore faible, et aucune étude ne s'est intéressée aux effets négatifs de la mise en œuvre de ce type d'innovation. Cette constatation est conforme au phénomène de « biais pro-innovation » dont parle Rogers (1995). Ce biais correspond au postulat implicite selon lequel une innovation est une bonne chose et qu'elle doit être diffusée, adoptée et mise en œuvre par tous les membres d'un système social. Un tel postulat pousse les chercheurs à ignorer les raisons de la non-adoption, du rejet ou de l'abandon d'une innovation après un certain temps d'utilisation. Rogers (1995) propose deux raisons d'un tel biais. Premièrement, la majorité des recherches sont financées par des organisations jouant le rôle d'agent de changement et qui ont donc un intérêt direct à ce que l'innovation se diffuse. Deuxièmement, les innovations qui se diffusent avec succès laissent généralement plus de « traces » que celles qui ne se diffusent pas. Leur diffusion est ainsi plus facile à étudier rétrospectivement.

Discussion et conclusion

Cet article avait pour ambition de faire une synthèse interprétative d'une très grande variété d'études quantitatives, qualitatives et mixtes constituant notre corpus. Ce faisant, nous avons essayé de mettre en exergue des jalons d'analyse des tendances de la production académique en matière d'innovations en CDG. Nous avons démontré, à partir de l'analyse quantitative des travaux empiriques, l'augmentation puis la diminution des publications au fil du temps, la dominance de la perspective « mise en œuvre », la focalisation des chercheurs essentiellement

sur la méthode ABC/M ainsi que la diversité des cadres théoriques et méthodes de recherche mobilisés.

Nous avons constaté également, à partir de l'analyse qualitative de notre corpus, que la plupart des études analysées indiquent que les déterminants contextuels expliquent à un degré élevé la diffusion d'un nombre limité d'innovations en CDG (par ex. Bjornenak, 1997 ; Malmi , 1999 ; Jones et Dugdale, 2002 ; Lapsley et Wright, 2004). Il s'agit de l'influence exercée par le monde académique, les consultants, les associations, les professions réglementées et les médias de masse. D'autres études, très nombreuses, démontrent que la taille de l'organisation, un déterminant organisationnel, exerce une influence positive et significative sur l'adoption des innovations en CDG (par ex. Hill, 2000 ; O'Connor et al., 2004 ; Baird, 2007 ; Schoute, 2011). De même, plusieurs études montrent que le support de la haute direction est le déterminant organisationnel qui joue un rôle prédominant dans le succès de la mise en œuvre des innovations en CDG (par ex. Cavalluzzo et Ittner, 2004 ; Umashev et Willet, 2008 ; De Geuser et al., 2008 ; La Villarmois et Levant, 2011). Étant donnée la prédominance de la méthode ABC dans le paysage des études analysées, on peut se demander si les déterminants explicatifs de la diffusion, de l'adoption et de la mise en œuvre de cette innovation lui sont propres ou s'ils peuvent s'appliquer à d'autres innovations ? Ces déterminants ne permettraient-ils pas également d'expliquer la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre du BSC, de la méthode UVA, etc. ? Dès lors, ces mêmes déterminants joueraient-ils le même rôle, auraient-ils la même influence ? La réponse à ces questions nécessite de conduire de nouvelles recherches. Par ailleurs, plusieurs déterminants contextuels/environnementaux, individuels et relatifs à l'innovation, moins étudiés que les déterminants organisationnels, ont également une influence importante, en particulier sur l'adoption et sur la mise en œuvre de la méthode ABC. Un axe de recherches futures consisterait ainsi à étudier non seulement l'influence de ces déterminants sur l'adoption et/ou la mise en œuvre d'autres innovations en CDG mais également l'analyse des interactions entre ces différents déterminants. Il serait notamment important d'examiner l'existence potentielle de liens de complémentarité ou de substitution entre ces déterminants. Ainsi, est-il nécessaire que certaines caractéristiques perçues d'une innovation, par exemple, soient toutes réunies pour que celle-ci soit adoptée ou mise en œuvre par une organisation ?

Par ailleurs, les résultats des études empiriques s'inscrivant dans l'une ou l'autre des trois perspectives (diffusion, adoption et mise en œuvre) sont difficiles à comparer, et ce pour plusieurs raisons. Premièrement, diverses variables offrent des résultats mitigés. Une variable

peut avoir un lien important, négatif ou négligeable avec la diffusion, l'adoption ou la mise en œuvre d'une même innovation en CDG. Dans les futurs travaux, les chercheurs qui voudront faire des études comparatives devront sans doute uniformiser l'opérationnalisation des variables à étudier. Deuxièmement, à l'exception de Kallunki et Silvola (2008), les chercheurs se lancent dans l'étude de ces trois perspectives sans spécifier le lien entre les phases du cycle de vie organisationnel (démarrage-croissance-maturité-déclin) et la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre d'une innovation en CDG. Il serait donc nécessaire d'identifier les déterminants propres à chacune des phases du cycle de vie d'une entreprise. Troisièmement, la comparaison entre les études est également rendue difficile par la multiplicité des horizons temporels et des contextes qui sont propres à chaque entreprise (De Geuser et al., 2009). Quatrièmement, à l'exception des études de Briers et Chua (2001), Jones et Dugdale (2002) et Alcouffe et al. (2008), la multiplicité des paramètres de conception des innovations en CDG est largement ignorée (Gosselin, 1997 ; Gosselin et Mévellec, 2003 ; Speckbacher et al., 2003 ; Davila et al., 2009 ; Naranjo-Gil et al., 2009). Ces études ignorent le fait que lesdites innovations puissent prendre plusieurs formes (Alcouffe et Mévellec, 2012). Or, le design de celles-ci n'est pas statique dans le temps et dans l'espace (Jones et Dugdale, 2002). De futures recherches devraient se préoccuper de la structure de l'innovation adoptée, mise en place ou diffusée à travers, par exemple, des études de cas longitudinales (Gosselin et Mévellec, 2003).

Comme tout travail de recherche, cet article n'est pas exempt de limites. En effet, notre corpus exclut les ouvrages ainsi que les articles publiés dans les revues académiques en dehors du champ CCA. De plus, notre recension des articles se base sur les mots-clés. Il se peut que nous soyons passés à côté de certains articles qui n'ont pas été pris par conséquent dans notre analyse. Malgré ces limites, nous espérons que notre revue de la littérature sur la diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en CDG incitera les chercheurs en sciences de gestion à réaliser des synthèses, par exemple, sur les innovations en comptabilité et en audit afin de créer un enrichissement mutuel entre les disciplines.

Bibliographie

Articles

- Abdallah, A., Li. W. (2008). Why Did ABC Fail at the Bank of China? *Management Accounting Quarterly* 9 (3): 7-14.
- Abernethy, M. A., Bouwens, J., Lent, L. V. (2010). Leadership and control system design. *Management Accounting Research* 21: 2-16.
- Abrahamson, E. (1991). Managerial Fads and Fashions: the Diffusion and Rejection of Innovations. *Academy of Management Review* 16 (3): 586-612.
- Adams, R., Bessant, J., Phelps, R. (2011). Innovation management measurement: A review. *International Journal of Management Reviews* 8 (1): 21-47
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2003). Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3 (9): 7-26.
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. (2008). Actor-Networks and the Diffusion of Management Accounting Innovations: A Comparative Study. *Management Accounting Research* 19 (1): 1-17.
- Alcouffe, S., Guedri, Z. (2008). Le rôle des canaux de communication et des caractéristiques perçues de l'innovation dans le processus d'adoption de la comptabilité par activités (méthode ABC). *Comptabilité - Contrôle - Audit* (numéro spécial): 39-66.
- Al-Omiri, M., Drury, C. (2007). A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations. *Management Accounting Research* 18: 399-424.
- Anderson, S. W. (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of Activity-Based Costing implementation at General Motors, 1986-1993. *Journal of Management Accounting Research* 7: 1-51.
- Anderson, S. W., Young, S. M. (1999). The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society* 24: 525-559.
- Antheaume, N. (2013). Le contrôle de gestion environnemental État des lieux, état de l'art. *Comptabilité - Contrôle - Audit* Tome 19 3 : 9 -34.
- Arnaboldi, M., Lapsley, I. (2004). Modern costing innovations and legitimation: a health care study. *Abacus* 40 (1): 1-20.
- Ax, C., Bjornenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations-the case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research* 16 (1): 1-20.
- Baird, K. (2007). Adoption of activity management practices in public sector organizations. *Accounting and Finance* 41: 541-569.

- Baird, K. M., Harrison, G. L., Reeve, R. C. (2004). Adoption of activity management practices: A note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. *Management Accounting Research* 15: 383-399.
- 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* 11 (2): 329-356.
- Berland, N., Boyns, T., Zimnovitch, H. (2003). Influence de la profession comptable sur la diffusion des coûts standard en Grande-Bretagne et en France : 1880-1950. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3 (8): 169-188.
- Berland, N., Chiapello, E. (2004). Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion : le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960). *Comptabilité - Contrôle - Audit* 3(10):133-160.
- Bescos, P. L., Cauvin, E., Gosselin, M. (2002). La comptabilité par activités et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France. *Comptabilité - Contrôle - Audit* (numéro spécial): 209-227.
- Bjornenak, T. (1997). Diffusion and Accounting : The Case of ABC in Norway. *Management Accounting Research* 8 (1): 3-17.
- Bhimani, A., Pigott, D. (1992). Implementing ABC : A Case Study of Organisational and Behavioral Consequences. *Management Accounting Research* 3 (2): 119-132.
- Bollecker, M., Azan, W. (2009). L'importation de cadres théoriques dans la recherche en contrôle. *Comptabilité - Contrôle – Audit* tome 15 2: 61-86.
- Bonache, A. B., Maurice, J., Moris, K. (2013). Participation budgétaire et performance managériale : lien non significatif et contingences. *Comptabilité - Contrôle – Audit* Tome 18 2: 125-184.
- Boons, A. A. M., Roberts, H. J. E., Roozen, F. A. (1992). Contrasting activity-based costing with the German/Dutch cost pool method. *Management Accounting Research* 3: 79-117.
- Bourguignon A., Malleret, V., et Norreklit, H. (2002). L'irréductible dimension culturelle des instruments de gestion : l'exemple du tableau de bord et du balanced scorecard. *Comptabilité-Contrôle-Audit* (numéro spécial): 7-37.
- Brewers, P. C. (1998). National culture and activity-based costing systems: a note», *Management Accounting Research* 9: 241-260.
- Briers, M., Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society* 26: 237-269.
- Bright, J., Davies, R. E., Downes, C. A., Sweeting, R. C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: A UK study. *Management Accounting Research* 3: 201-211.
- Brown, D. A., Booth, P., Giacobbe, F. (2004). Technological and Organizational Influences on the Adoption of Activity Based Costing in Australia. *Accounting & Finance* 44 (3): 329-356.

- Cagwin, D., Bouwan, M. J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research* 13: 1-39.
- Capelletti, L. (2006). Le contrôle de gestion socio-économique de la performance : enjeux, conception et implantation. *Finance Contrôle Stratégie* 9 (1) :135-155.
- Capelletti, L., Khouatra, D. (2006). L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales : cas des offices de notaires. *Comptabilité-Contrôle-Audit* tome 15 1: 79-104.
- Carmona, S., Macías, M. (2001). Institutional Pressures, Monopolistic Conditions, and the Implementation of Early Cost Systems: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887). *Abacus* 37 (2): 139-165.
- Cavalluzzo, K.S., Ittner, Ch. D. (2004). Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society* 29: 243-267.
- Chenhall, R. H. (2004). The Role of Cognitive and Affective Conflict in Early Implementation of Activity Based Cost Management. *Behavioral Research in Accounting* 16 (1): 19-44.
- Chenhall, R. H., Langfield-Smith, K. (1998a). The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society* 23 (3): 243-264.
- Chenhall, R. H., Langfield-Smith, K. (1998b). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research* 9 (1): 1-19.
- Christiansen, J.K., Skærbæk, P. (1997). Implementing budgetary control in the performing arts: games in the organizational theatre. *Management Accounting Research* 8: 405-438.
- Clarke, P. J., Hill, N. T., Stevens, K. (1999). Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change. *Critical Perspectives on Accounting* 0: 443-468.
- Cohen, S., Venieris, G., Kaimenanki, E. (2005). ABC: adopters, supporters, derniers and unawares. *Managerial Auditing Journal* 20 (9): 981-1000.
- Cotton, W. D. J., Jackman, S. M., Brown, R. A. (2003). Note on a New Zealand Replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing Survey. *Management Accounting Research* 14: 67-72.
- Cugini, A., Michelon, G., Pilonato, S. (2013). Innovating cost accounting practices in rail transport companies. *Journal of Applied Accounting Research* 14 (2): 147-164.
- Davila, A., Foster, G. (2005). Management Accounting Systems adoption decisions: evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *The Accounting Review* 80 (4): 1039-1068.
- Davila, A., Foster, G. (2007). Management Accounting Systems in Early-Stage Startup Companies. *The Accounting Review* 82 (4): 907-937.

- Davila, A., Foster, G., Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* 34: 322-347.
- Davis, S., Albright, T. L. (2004). An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance. *Management Accounting Research* 15: 135-153.
- Denyer, D., Neely, N. (2004). Introduction to special issue: Innovation and productivity performance in the UK. *International Journal of Management Reviews* 5/6 (3&4): 131-135
- De Geuser, F., Mooraj, S., Oyoon, D. (2009). Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*, 18 (1): 93-122.
- Drennan, L., Kelly, M. (2002). Assessing an activity-based costing project. *Critical Perspectives on Accounting* 13: 311-331.
- Drury, C., Tayles, M. (1994). Product Costing in UK Manufacturing Organizations. *European Accounting Review* 3 (3): 443-469.
- Drury, C., Tayles, M. (2005). Explicating the design of overhead absorption procedures in UK organizations. *British Accounting Review* 37 (1): 47-84.
- Dyball, M. C., Cummings, L., Ya, H. (2011). Adoption of the Concept of a Balanced Scorecard within New Health: An Exploration of Staff Attitudes. *Financial Accountability & Management* 27 (3): 335-361.
- Eldenburg, L. N., Soderstrom, V. W., Wu, A. (2010). Behavioral changes following the collaborative development of an accounting information system. *Accounting, Organizations and Society* 35 (2): 222-237.
- Englund, H., Gerdin, J. (2008). Transferring knowledge across sub-genres of the ABC implementation literature. *Management Accounting Research* 19 : 49-162
- Firth, M. (1996). The diffusion of managerial accounting procedures in the people's republic of china and the influence of foreign partnered joint ventures. *Accounting, Organizations and Society* 21 (7/8): 629-654.
- Foster, G. S., Swenson, D. W. (1997). Measuring the success of Activity-Based Cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research* 9: 109-141.
- Gibbon, J., Loughran, J., Johnston, K. (1999). Relevance sought! What do practitioners want to know about ABM implementation. *Journal of Applied Accounting Research* 5 (2): 3-27.
- Godowski, C. (2004). La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire. *Comptabilité - Contrôle – Audit* tome 10 2: 179-196.
- Gordon, L. A., Silvester, K. J. (1999). Stock market reactions to activity-based costing adoptions. *Journal of Accounting & Public Policy* 18 (3): 229-251.

- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of Activity- Based Costing. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 105-122.
- Gosselin, M. (2000). Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités. *Finance Contrôle Stratégie* 3(4): 37-56.
- Gosselin, M. (2007). A review of Activity-Based Costing: Technique, implementation, and consequences. In *Handbook of Management Accounting Research* (Eds, Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D.), Elsevier, 641-671.
- Gosselin, M. (2011). Contextual factors affecting the deployment of innovative performance measurement systems. *Journal of Applied Accounting Research* 12 (3): 260 -277.
- Gosselin, M., Mévellec, P. (2003). Plaidoyer pour la prise en compte des paramètres de conception dans la recherche sur les innovations en comptabilité de gestion. *Comptabilité - Contrôle – Audit* (numéro spécial) : 87-110.
- Gosselin, M., Ouellet G. (1999). Les enquêtes sur la mise en œuvre de la comptabilité par activités : qu'avons-nous vraiment appris ? *Comptabilité - Contrôle – Audit* tome 5 1: 45-57.
- Gosselin, 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 8 2: 127-146.
- Hill, N. T. (2000). Adoption of costing systems in US hospitals: An event history analysis 1980-1990. *Journal of Accounting and Public Policy* 19: 41-71.
- Hoque, Z., Adams, C. (2011). The rise and use of balanced scorecard measures in Australian government Departments. *Financial Accountability & Management* 27 (3): 308-334.
- Hyvonen, J. (2005). Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting* 18: 97-120.
- Innes, J., Mitchell, F. (1995). A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies. *Management Accounting Research* 6: 137-153.
- Innes, J., Mitchell, F. (1997). Survey research on activity-based costing: a reply to Dugdale and Jones. *Management Accounting Research* 8: 241- 249.
- Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000). Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research* 11: 349-362.
- Ismail, T. H. (2007). Performance evaluation measures in the private sector: Egyptian practice. *Managerial Auditing Journal* 22 (5): 503-513.
- Jarrar Sae'b, N., Smith, M., Dolly, C. (2007). Perceptions of preparers and users to accounting change: a case study in an Australian university. *Managerial Auditing Journal* 22 (1): 80-94.
- Järvinen, J. (2006). Institutional pressures for adopting new cost accounting systems in Finnish hospitals: two longitudinal case studies. *Financial Accountability & Management* 22 (1): 21-46.

- Jones, T. C., Dugdale, D. (2002). The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity. *Accounting, Organizations and Society* 27: 121-163.
- Kallunki, J., Silvola, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research* 19: 62-79.
- Kasperskaya, Y. (2008). Implementing the Balanced Scorecard: A comparative study of two Spanish city councils. An institutional perspective. *Financial accountability & management* 24 (4): 363-384.
- Kasurinen, T. (2002). Exploring Management Accounting Change: The Case of Balanced Scorecard Implementation. *Management Accounting Research* 13 (3): 323-343.
- Kennedy, T., Affleck-Graves, J. (2001). The impact of activity-based costing techniques on firm Performance. *Journal of Management Accounting Research* 13: 19-45.
- Klein, K. J., Sorra, J. S. (1996). The challenge of innovation implementation. *Academy of Management Review* 21: 1055-1080.
- Krumwiede, K. R. (1998). The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. *Journal of Management Accounting Research* 10: 239-277.
- Kuasirikun, N. (2005). Attitudes to the development and implementation of social and environmental accounting in Thailand. *Critical Perspectives on Accounting* 16: 1035-1057.
- Kuzla, C. (2003). De fausses innovations pour de vrais changements ? Le cas de trois démarches innovantes en contrôle de gestion dans des entreprises publiques de réseau. *Comptabilité - Contrôle – Audit* (numéro spécial) 3: 227-248.
- Lapsley, I., Wright, E. (2004). The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research* 15: 355-374.
- La Villarmois, O. (de), Levant, Y. (2005). La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA. *Finance Contrôle Stratégie* 8 (2) : 175- 205.
- La Villarmois, O. (de), Levant, Y. (2011). From adoption to use of a management control tool. *Journal of Applied Accounting Research* 12 (3): 234-259.
- Lee, J. Y. (2002). An examination of international differences in adoption and theory development of activity-based costing. *Advances in International Accounting* 15: 65-77.
- Le Roy, F., Robert, M., Giuliani, P. (2013). L'innovation managériale Généalogie, défis et perspectives. *Revue française de gestion* 39 (235): 77-90.
- Lesure, M. J., Bauer, J., Birdi, K., Neely, A., Denyer, D. (2004). Adoption of promising practices: a systematic review of the evidence. *International Journal of Management Reviews* 5/6 (3&4): 169-190.
- Liu, L. Y. J., Pan, F. (2007). The implementation of Activity-Based Costing in China : An innovation action research approach. *The British Accounting Review* 39: 249-264.

- Lukka, K., Granlund, M. (1996). Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development. *European Accounting Review* 5 (1): 1-28.
- Major, M., Hopper, T. (2005). Managers divided: implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research* 16: 205-229.
- Major, M., Hopper, T. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review* 16 (1): 59-97.
- Malmi, T. (1997). Towards explaining Activity-Based Costing failure: Accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research* 8: 459-480.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society* 24: 649-672.
- Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research* 12: 207–220.
- McGowan, A. S. (1998). Perceived Benefits of ABCM Implementation. *Accounting Horizons* 12 (1): 31- 50.
- McGowan, A. S., Klammer, T. P. (1997). Satisfaction with Activity-based Cost Management Implementation. *Journal of Management Accounting Research* 9: 217-238.
- Naranjo-Gil, D., Maas, V., Hartmann, F. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects. *European Accounting Review* 18: 667-695.
- Nasser, M., Al-Khadash, M. A., Sangaster, A., Mah'd, O. (2013). Factors that catalyse, facilitate and motivate the decision to implement activity-based costing in Jordian industrial companies. *Journal of Applied Accounting Research* 14 (1): 18-36.
- O'Connor, N. G., Chow, C. W., Wu, A. (2004). The adoption of “Western” management accounting/controls in China’s state-owned enterprises during economic transition. *Accounting, Organizations and Society* 29: 349-375.
- Pavlatos, O. (2012). The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research* 13 (3): 242-254.
- Pavlatos, O., Paggios, I. (2009). Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing journal* 24 (1): 81-98.
- Pondeville, S., Swaen, V., DeRongé, Y. (2013). Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management Accounting Research* 24: 317-332.
- Schoute, M. (2011). The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based costing adoption. *The British Accounting Review* 43: 120-134.
- Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms’ implementation experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research* 7: 148-166.

- Speckbacher, G., Bischof, J., Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research* 14: 361-387.
- Swenson, D. (1995). The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry. *Journal Management Accounting Research* 7: 167-180.
- Tranfield, D., Denyer, D., Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management* 14: 207-222.
- Umashev, C., Willet, R. (2008). Challenges to implementing strategic performance measurement systems in multi-objective organizations: The case of a large local government authority. *Abacus* 44 (4): 377-398.
- Wolfe, R. (1994). Organizational innovation : review, critique and suggested research directions. *Journal of Management Studies* 31 (3): 405-431.
- Wouters, M., Anderson, J. C., Wynstra, F. (2005). The adoption of total cost of ownership for sourcing decisions a structural equations analysis. *Accounting, Organizations and Society* 30 (2): 167-191.
- Zawawi, N. H. H., Hoque, Z. (2010). Research on management accounting innovations: an overview of its recent development. *Qualitative Research on Accounting and Management* 7(4): 505-568.
- Zéghal, D., Bouchekoua, M. (2000). L'analyse de l'effet de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée (VEA). *Comptabilité -Contrôle-Audit* tome 6 1: 47-58.

Ouvrages

- Gavard-Perret, M. L., Gotteland, D., Haon, C., Jolibert, A. (2012). *Méthodologie de la recherche en sciences de gestion Réussir son mémoire ou sa thèse*. 2ème édition, Pearson France.
- Giordano, Y. (2003). *Conduire un projet de recherche une perspective qualitative*. EMS.
- Rogers, E. (1995). *Diffusion of innovations*. 4ème édition, New York : The free press.
- Silverman, D. (2011). *Qualitative Research*. 3ème édition, Sage publications.

Thèses

- Alcouffe, S. (2004). La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: le cas de l'Activity-Based Costing en France. Doctorat en sciences gestion, Paris: HEC.
- Alcouffe, S. (2011). La diffusion, l'adoption et la mise en œuvre des innovations en contrôle de gestion. Mémoire d'Habilitation à Diriger des Recherches, Paris: Université Paris Dauphine.

Cahiers de recherche, rapports et communications dans des congrès

Alcouffe, A., Mévellec, P. (2012). Analyse de la littérature sur l'ABC et proposition d'une taxonomie.
33ème congrès annuel de l'Association Française de Comptabilité, Grenoble.

Tableau 5 : Synthèse des déterminants de la diffusion des innovations en CDG

Niveaux d'analyse	Déterminants	Auteurs	Type d'influence	Innovations en CDG	
Contextuel/ environnemental	Consultants	Bjornenak (1997)	Importante	ABC	
		Malmi (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la phase du processus de diffusion		
		Jones et Dugdale (2002)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Alcouffe et al. (2008)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Alcouffe et al. (2008)	Importante		GP
		Berland et Boyns (2002)	Importante		Contrôle budgétaire
	Alcouffe et al. (2003)	Importante			
	Monde académique	Malmi (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la phase du processus de diffusion	ABC	
		Jones et Dugdale (2002)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Alcouffe et al. (2008)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Négligeable		GP
		Alcouffe et al. (2008)	Négligeable		
		Alcouffe et al. (2003)	Négligeable		Contrôle budgétaire
		Ax et Bjornenak (2005)	Importante		BSC
	Associations	Malmi (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la phase du processus de diffusion	ABC	
		Jones et Dugdale (2002)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Alcouffe et al. (2008)	Importante		
		Berland et Boyns (2002)	Importante		Contrôle budgétaire
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
			Négligeable		GP
		Alcouffe et al. (2008)	Négligeable		

	Professions réglementées	Berland et al. (2003)	Importante	Coût standard
		Alcouffe et al. (2003)	Importante	ABC
		Berland et Boyns (2002)	Importante	Contrôle budgétaire
		Alcouffe et al. (2003)	Importante	
		Alcouffe et al. (2003)	Négative	GP
		Alcouffe et al. (2008)	Négative	
		Ax et Bjornenak (2005)	Importante	BSC
	Média de masse	Bjornenak (1997)	Importante	ABC
		Malmi (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la phase du processus de diffusion	
		Alcouffe et al. (2003)	Importante	
		Lapsley et Wright (2004)	Importante	Contrôle budgétaire
		Berland et Boyns (2002)	Importante	
		Alcouffe et al. (2003)	Importante	GP
		Lapsley et Wright (2004)	Importante	Indicateurs de performance
			Importante	Budget à Base Zéro
	Entreprises utilisatrices	Alcouffe et al. (2003)	Importante	ABC
		Alcouffe et al. (2008)	Importante	
		Alcouffe et al. (2003)	Négligeable	GP
		Alcouffe et al. (2008)	Négligeable	
		Alcouffe et al. (2003)	Importante	Contrôle budgétaire
	Etat	Lapsley et Wright (2004)	Importante	ABC
			Importante	Indicateurs de performance
			Importante	Budget à Base Zéro
	Organismes étatiques	Alcouffe et al. (2003)	Importante	ABC
			Importante	Contrôle budgétaire
			Négative	GP
		Alcouffe et al. (2008)	Négative	
	Colloque	Alcouffe et al. (2003)	Importante	ABC
Négligeable			Contrôle budgétaire	
Négligeable				GP
Ax et Bjornenak (2005)		Importante	BSC	

	Canaux interpersonnels	Malmi (199)	Importante ou négligeable en fonction de la phase du processus de diffusion	ABC	
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Lapsley et Wright (2004)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		Contrôle budgétaire
			Négative		GP
		Lapsley et Wright (2004)	Importante		Indicateurs de performance
		Importante	Budget à Base Zéro		
	Réformateurs sociaux	Berland et Chiapello (2004)	Importante	Contrôle budgétaire	
	Niveau de concurrence	Berland et Boyns (2002)	Importante	Contrôle budgétaire	
	Résistances culturelles	Bescos et al. (2002)	Importante	ABC	
		Bouguignon et al. (2002)	Importante	BSC	
		Ax et Bjornenak (2005)	Importante	BSC	
	Contexte économique	Berland et Boyns (2002)	Importante	Contrôle budgétaire	
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Berland et Chiapello (2004)	Importante		
		Alcouffe et al. (2003)	Importante		
		Importante	ABC		
		Importante	GP		
	Contexte managérial	Alcouffe et al. (2003)	Importante	Contrôle budgétaire	
			Négligeable	ABC	
Importante			GP		

Tableau 6 : Synthèse des déterminants de l'adoption des innovations en CDG

Niveaux d'analyse	Déterminants	Auteurs	Type d'influence	Innovations en CDG
Organisationnel	Taille de l'organisation	Drury et Tayles (1994) ; Firth (1996) ; Clarke et al. (1999) ; Innes et Mitchell (1995) ; Innes et al. (2000) ; Krumweide (1998) ; Chenhall et Langfield-Smith (1998) ; Drury et Tayles (2005) ; Al-Omiri et Drury (2007)	Importante	ABC
		Bjornenak (1997) ; Gosselin (1997) ; Baird et al. (2004) ; Brown et al. (2004) ; Baird (2007) ; Alcouffe et Guedri (2008) ; Schoute (2011)	Négligeable	
		Hill (2000)	Importante	Systèmes de gestion des coûts
		La Villarmois et Levant (2005 ; 2011)	Importante	UVA
		Firth (1996) ; O'Connor et al. (2004) ; Davila et Foster (2005) ; Davila et Foster (2007)	Importante	Budgets
	Société mère	Major et Hopper (2007)	Importante	UVA
	Structure de l'organisation	Gosselin (1997)	Importante	ABC
		Gosselin (2011)	Négligeable	BSC
	Age de l'organisation	O'Connor et al. (2004)	Importante	Budgets
	Forme juridique de l'organisation	Hill (2000)	Importante	Systèmes de gestion des coûts
		La Villarmois et Levant (2011)	Importante	UVA
	Stratégie de l'organisation	Gosselin (1997 ; 2000) ; Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	ABC
		Malmi (1999)	Négligeable	ABC
		La Villarmois et Levant (2005)	Importante	UVA
		Wouters et al. (2005)	Importante	Coûts total de possession
		Davila et al. (2009)	Importante	Budgets
		Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	BSC
	Gosselin (2011)	Importante		
	Diversité et personnalisation des produits	Drury et Tayles (1994) ; Bjornenak (1997) ; Brown et al. (2004) ; Al-Omiri et Drury (2007)	Négligeable	ABC
		Malmi (1999) ; Drury et Tayles (2005) ; Schoute (2011)	Importante	

	Secteur d'activité	Clarke et al (1999) ; Innes et al. (2000) ; Drury et Tayles (2005) ; Al-Omiri et Drury (2007)	Importante	ABC
		Innes et Mitchell (1995)	Négligeable	
		Ismail (2007)	Négligeable	BSC
		La Villarmois et Levant (2005 ; 2011)	Importante	UVA
	Processus de production	Krumweide (1998) ; Schoute (2011)	Importante	ABC
		Malmi (1999)	Négligeable	
	Utilisation des systèmes de coûts	Baird et al. (2004) ; Al-Omiri et Drury (2007)	Importante	ABC
		Drury et Tayles (1994) ; Krumweide (1998) ; Bjornenak (1997) ; Drury et Tayles (2005)	Négligeable	
	Structure des coûts	Drury et Tayles (1994) ; Malmi (1999) ; Clarke et al. (1999) ; Drury et Tayles (2005) ; Al-Omiri et Drury (2007) ; Alcouffe et Guedri (2008)	Négligeable	ABC
		Bjornenak (1997)	Importante	
		La Villarmois et Levant (2005)	Importante	
	Potentiel de distorsion des coûts	Krumweide (1998)	Importante	ABC
	Appartenance à un réseau d'organisation	Clarke et al. (1999)	Importante	ABC
		Hill (2000)	Importante	Systèmes de gestion des coûts
	Support de la haute direction	Innes et al. (2000)	Importante	ABC
		Brown et al. (2004)	Négligeable	
		Wouters et al. (2005)	Importante	Coûts total de possession
		La Villarmois et Levant (2005)	Importante	UVA
	Implication des employés	Anderson (1995)	Importante	ABC
	Autonomie des employés	Anderson (1995)	Négative	ABC
Engagement du département fonctionnel	Wouters et al. (2005)	Importante	Coûts total de possession	
Type de contrôle	Baird et al. (2004)	Importante	ABC	
Performance historique de l'organisation	Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	ABC	
	Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	BSC	
Changement dans la politique des remboursements	Hill (2000)	Importante	Systèmes de gestion des coûts	
Zones de localisation	Hill (2000)	Importante	Systèmes de gestion des coûts	
Normes locales de gestion	O'Connor et al. (2004)	Importante	Budgets	

Formations des employés	Anderson (1995) ; Firth (1996)	Importante	ABC
	Krumweide (1998)	Négligeable	
	Firth (1996) ; O'Connor et al. (2004) ; Davila et al. (2009)	Importante	Budgets
Détachement du personnel	Firth (1996)	Importante	ABC
			Budgets
Retour du personnel détaché	Firth (1996)	Importante	ABC
			Budgets
Disposition envers le changement	Anderson (1995)	Importante	ABC
Connaissance des processus	Anderson (1995)	Importante	ABC
Support informationnel	Anderson (1995)	Importante	ABC
Centralisation	Anderson (1995)	Importante	ABC
Pertinence de prise de décision	Anderson (1995)	Importante	ABC
Incertitude des tâches/ manque de clarté des objectifs	Anderson (1995)	Négative	ABC
	Krumweide (1998)	Négligeable	
Qualité des technologies de l'information	Krumweide (1998) ; Al-Omiri et Drury (2007)	Négligeable	ABC
	Baird (2007)	Importante	
	Malmi (2001)	Importante	BSC
	Ismail (2007)	Négative	
Utilisation des techniques innovantes	Al-Omiri et Drury (2007)	Importante	ABC
	Schoute (2011)	Négligeable	
	La Villarmois et Levant (2011)	Importante	UVA
Utilisation du « lean management »	Krumweide, (1998) ; Drury et Tayles (2005)	Négligeable	ABC
	Al-Omiri et Drury (2007)	Importante	ABC
Bénéfices insuffisantes	La Villarmois et Levant (2011)	Négative	UVA
Orientation des résultats	Baird et al. (2004) ; Baird (2007)	Importante	ABC
Succès des initiatives	Wouters et al. (2005)	Importante	Coût total de possession
Existence des systèmes de récompense	Wouters et al. (2005)	Importante	Coût total de possession
Apprentissage	Davila et al. (2009)	Importante	Budgets
Recrutement d'un nouveau directeur financier	Davila et Foster (2005)	Importante	Budgets
	La Villarmois et Levant (2011)	Importante	UVA
Capital risque	Davila et Foster (2005)	Importante	Budgets
	Davila et Foster (2007)	Importante	Budgets
Support des champions	Brown et al. (2004)	Importante	ABC

	Domination des frais généraux	Brown et al. (2004)	Importante	ABC
	Capacité d'innovation	Baird et al. (2004) ; Baird (2007)	Négligeable	ABC
		Wouters et al. (2005)	Importante	Coût total de possession
	Utilisation des contrats de travail à durée déterminée	O'Connor et al. (2004)	Importante	Budgets
	Expérience de la joint-venture	O'Connor et al. (2004)	Importante	Budgets
	Introduction de l'organisation en bourse étrangère	O'Connor et al. (2004)	Importante	Budgets
Conclusion d'un contrat avec les parties extérieures	Foster et al. (2009)	Importante	Budgets	
Contextuel/ environnemental	Niveau de concurrence	Drury et Tayles (1994) ; Bjornenak (1997) ; Drury et Tayles (2005)	Négligeable	ABC
		Malmi (1999) ; Al-Omiri et Drury (2007)	Importante	
		Hill (2000)	Importante	Systèmes de gestion des coûts
		O'Connor et al. (2004)	Négligeable	Budgets
		Wouters et al. (2005)	Négative	Coût total de possession
	La Villarmois et Levant (2011)	Importante	UVA	
	Incertitude de l'environnement	Anderson (1995)	Importante	ABC
		Gosselin (2011)	Importante	BSC
	Marché financier	Major et Hopper (2005)	Importante	UVA
	Etat	O'Connor et al. (2004)	Importante	Budgets
		Jarvinen (2006)	Importante	ABC
	Média de masse	Alcouffe et Guedri (2008)	Négligeable	ABC
	Canaux interpersonnels	Malmi (2001)	Importante	BSC
		Alcouffe et Guedri (2008)	Négligeable	ABC
		Major et Hopper (2005)	Importante	UVA
		Jarvinen (2006)	Importante	ABC
	Consultants	Malmi (2001)	Importante	BSC
Brown et al. (2004)		Négligeable	ABC	
Major et Hopper (2005)		Importante	UVA	
Associations	Major et Hopper (2005)	Importante	UVA	
Communications externes	Anderson (1995)	Importante	ABC	
Individuel	Expérience du directeur financier	Davila et Foster (2005)	Importante	Budgets
	Croyances du directeur financier	Davila et Foster (2005)	Importante	Budgets

	Age du directeur financier	Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	ABC
		Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	BSC
	Ancienneté du directeur financier	Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	ABC
		Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	BSC
	Formation universitaire du directeur financier	Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	ABC
		Naranjo-Gil et al. (2009)	Importante	BSC
Expérience et formation du gestionnaire	Davila et al. (2009)	Importante	Budgets	
Innovation	Amélioration relative par rapport aux systèmes existants	Anderson (1995)	Importante	ABC
	Compatibilité de l'innovation	Anderson (1995) ; Alcouffe et Guedri (2008)	Importante	ABC
	Expérience de l'innovation dans l'analyse de la valeur	Wouters et al. (2005)	Importante	Coût total de possession
	Pertinence de l'information issue de l'innovation	Wouters et al. (2005)	Importante	Coût total de possession
	Avantage relatif	Malmi (2001)	Importante	BSC
		Brown et al. (2004)	Négligeable	ABC
		Alcouffe et Guedri (2008)	Importante	
Complexité de l'innovation	Alcouffe et Guedri (2008)	Négligeable	ABC	

Tableau 7 : Les déterminants qui influencent les différentes phases de la mise en œuvre de la méthode ABC
 (+) : relation positive ; (-) : relation négative ; (0) : pas de relation

Niveaux d'analyse	Déterminants	L'étude d'Anderson (1995)		L'étude de Gosselin (1997)	L'étude de Krumweide (1998)					
		Adaptation	Acceptation	Mise en œuvre (MEO)	Analyse	Obtention d'acceptation	MEO avec possibilité d'abandon	Acceptation	Routine	Intégration
Individuel	Connaissance des processus	0	0							
Organisationnel	Implication des employés	-	0							
	Autonomie des employés	+	0							
	Disposition aux changements	+	0							
	Support informationnel	+	+							
	Centralisation	+	+	+						
	Spécialisation fonctionnelle	-	+	+						
	Formalisation			+						
	Formation	+	+							
	Niveau de clarté des objectifs	0	0		+	-	+	-	-	+
	Variété des tâches	0	+		+	-	+	-	+	+
	Responsabilité des employés	0	0							
	Potentiel de distorsion des coûts				+	+	+	+	+	+
	Utilisation du système de coûts				+	+	-	+	+	+
	Mise en œuvre de la gestion totale de qualité				-	+	+	+	+	+
Utilisation des approches « lean management »				+	+	-	+	+	+	
Qualité des technologies d'information				-	-	+	+	+	+	

	Support de la haute direction				+	+	-	-	+	+
	L'utilisation de l'ABC par le personnel non comptable				+	0	+	-	-	+
	Taille de l'organisation				+	+	+	+	+	+
	Pertinence de prise de décision	+	0							
Innovation	Complexité pour les utilisateurs	0	0							
	Compatibilité avec les systèmes existants	+	0							
	Compatibilité avec la stratégie	0	+							
Contextuel/ environnemental	Hétérogénéité de la demande	0	0							
	Concurrence	+	0							
	Incertitude de l'environnement	0	0							
	Communications externes	+	+							

Tableau 8 : les déterminants du succès ou de l'échec de la mise en œuvre des innovations en CDG

Niveaux d'analyse	Déterminants	Auteurs	Type d'influence	Innovations en CDG	
Organisationnel	Support de la haute direction	Christiansen et Skaerbaek (1997)	Importante	Contrôle budgétaire	
		Shields (1995) ; Foster et Swenson (1997) ; McGowan et Klammer (1997) ; Briers et Chua (2001) ; Drennan et Kelly (2002) ; Cotton et al. (2003) ; Arnaboldi et Laspley (2004) ; Chenhall (2004) ; Major et Hopper (2005) ; Jarrar Sae'b et al. (2007) ; Liu et Pan (2007) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC	
		Anderson et Young (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la mesure du succès	ABC	
		Cavalluzzo et Ittner (2004)	Importante	Systèmes de mesure de performance	
		Capelletti (2006)	Importante	Tableaux de bord	
		Umashev et Willet (2008)	Importante	BSC	
		De Geuser et al. (2009)	Négligeable		
		La Villarmois et Levant (2011)	Importante	UVA	
		Taille de l'organisation	Speckbacher et al. (2003)	Importante	BSC
			Cohen et al. (2005) ; Schoute (2011)	Négligeable	ABC
	Kallunki et Silvola (2008)		Importante		
	Capelletti et Khouatra (2006)		Importante	Tableaux de bord	
	Pavlatos (2012)		Négligeable	Systèmes de gestion des coûts	
	Structure de l'organisation	Christiansen et Skaerbaek (1997)	Importante	Contrôle budgétaire	
		Drennan et Kelly (2002)	Importante	ABC	
		Liu et Pan (2007)	Négative		
	Age de l'organisation	Kallunki et Silvola (2008)	Importante	ABC	
		Pavlatos (2012)	Négligeable	Systèmes de gestion des coûts	
	Stratégie de l'organisation	Shields (1995) ; Gosselin (2000) ; Jarrar Sae'b et al. (2007)	Importante	ABC	
		De Geuser et al. (2009)	Importante	BSC	
		Marquet-Pondeville et al. (2013)	Importante	CDG environnementale	

	Secteur d'activité	Cotton et al. (2003) ; Kallunki et Silvola (2008)	Importante	ABC
		Speckbacher et al. (2003)	Importante	BSC
	Chaine de production	Schoute (2011)	Négligeable	ABC
	Diversité des produits et leur personnalisation	Kallunki et Silvola (2008) ;Schoute (2011)	Importante	ABC
	Processus de production	Kallunki et Silvola (2008)	Négative	ABC
		Schoute (2011)	Négligeable	
		Cugini et al. (2013)	Importante	
	Utilisation des systèmes de coûts	Liu et Pan (2007)	Négligeable	ABC
		Nasser et al. (2013)	Importante	
	Structure des coûts	Cohen et al. (2005) ; Kallunki et Silvola (2008)	Négligeable	ABC
		Cugini et al. (2013)	Importante	
	Décentralisation	Capelletti (2006)	Importante	Tableaux de bord
	Règles et normes institutionnelles	Carmona et Macias (2001)	Importante	Budgets
	Support des syndicats	Anderson et Young (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la mesure du succès	ABC
	Clarté des objectifs	McGowan et Klammer (1997) ; Major et Hopper (2005)	Importante	ABC
	Manque de clarté des objectifs	Chenhall (2004)	Négligeable	ABC
		Jarrar Sae'b et al. (2007) ; Abdallah (2008)	Importante	ABC
		Liu et Pan (2007)	Négative	ABC
	Formation des employés	Shields (1995) ; Foster et Swenson (1997) ; McGowan et Klammer (1997) ; Gibbon et al. (1999) ; Arnaboldi et Laspley (2004) ; Chenhall (2004) ; Jarrar Sae'b et al. (2007) ; Liu et Pan (2007) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
		Umashev et Willet (2008)	Importante	BSC
	Formation à la mise en œuvre et à l'utilisation de l'innovation	Shields (1995)	Importante	ABC
		Foster et Swenson (1997)	Négligeable	ABC
		Cavalluzzo et Ittner (2004)	Importante	Systèmes de mesure de performance
	Approche participative	Liu et Pan (2007)	Importante	ABC
Utilisation des techniques innovantes	Schoute (2011)	Négligeable	ABC	
	Nasser et al. (2013)	Importante		
Culture	Foster et Swenson (1997) ; Brewer (1998) ; Jarrar Sae'b et al. (2007)	Importante	ABC	

	Qualité des technologies d'information	Anderson et Young (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la mesure du succès	ABC
		Pavlatos (2012)	Importante	Systèmes de gestion des coûts
		Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
	Résistance aux changements	Malmi (1997) ; Gibbon et al. (1999) ; Drennan et Kelly (2002) ; Major et Hopper (2005) ; Liu et Pan (2007)	Importante	ABC
		Kasurinen (2002)	Importante	BSC
	Orientation de la performance financière	Liu et Pan (2007)	Importante	ABC
	Changement des frais généraux	Cohen et al. (2005)	Négligeable	ABC
		Nasser et al. (2013)	Importante	
	Augmentation des produits	Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
	Augmentation des coûts de production et des frais administratifs	Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
	Problème d'allocation des ressources	Gibbon et al. (1999) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
	Adéquation des ressources	Shields (1995) ; Foster et Swenson (1997) ; McGowan et Klammer (1997) ; Anderson et Young (1999) ; Major et Hopper (2005)	Importante	ABC
		Jarrar Sae'b et al. (2007)	Négligeable	
		La Villarmois et Levant (2011)	Importante	UVA
	Conseil de l'entreprise	Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
	Composition de l'équipe de projet	Gibbon et al. (1999)	Importante	ABC
	Compétence de l'équipe de projet	Gibbon et al. (1999)	Importante	ABC
	Utilisation de l'innovation par le personnel non comptable	Shields (1995) ; Jarrar Sae'b et al. (2007)	Importante	ABC
	Départements fonctionnels de l'organisation	Christiansen et Skaerbaek (1997)	Importante	Contrôle budgétaire
		Kuzla (2003)	Importante	Systèmes de mesure de performance
Jarvinen (2006)		Importante	ABC	
Style de leadership	Abernethy et al. (2010)	Importante	Systèmes de planification et de contrôle	
	Abernethy et al. (2010)	Importante	Systèmes de mesure de performance	

Chiffre d'affaire de l'entreprise	Kallunki et Silvola (2008)	Importante	ABC
Capital risque	Kallunki et Silvola (2008)	Importante	ABC
Appartenance au marché boursier	Kallunki et Silvola (2008)	Importante	ABC
Conflit cognitif	Chenhall (2004)	Importante	ABC
Conflit affectif	Chenhall (2004)	Importante	ABC
Absence de participants	Drennan et Kelly (2002)	Importante	ABC
Problème d'affectation et de répartition entre destinataires	Godowski (2004)	Importante	ABC
Complications liées à l'informatique	Godowski (2004)	Importante	ABC
Lien entre l'ABC avec la mesure de la performance et les primes d'incitation	Shields (1995) ; Foster et Swenson (1997) ; McGowan et Klammer (1997)	Importante	ABC
Lien entre ABC et le système de qualité et la vitesse de juste à temps	Shields (1995) ; Foster et Swenson (1997)	Importante	ABC
Type de contrôle	Foster et Swenson (1997)	Importante	ABC
Appui du pilote interne (Champion)	Foster et Swenson (1997) ; Arnaboldi et Laspley (2004)	Importante	ABC
Changement de processus	Foster et Swenson (1997)	Négligeable	ABC
Système de rémunération	Anderson et Young (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la mesure du succès	ABC
	Foster et Swenson (1997)	Importante	
Utilisation des logiciels conservés	Shields (1995)	Négligeable	ABC
Utilisation des logiciels personnalisés	Shields (1995)	Négligeable	ABC
Utilisation des systèmes intégrés	Shields (1995)	Négligeable	ABC
Utilisation des systèmes autonomes	Shields (1995)	Négligeable	ABC
Problème des technologies d'information	Cavalluzzo et Ittner (2004)	Négative	Systèmes de mesure de performance
Difficulté de sélection	Cavalluzzo et Ittner (2004)	Négative	Systèmes de mesure de performance
Perception du besoin de changement	Anderson et Young (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la mesure du succès	ABC
Autonomie des employés	Umashev et Willet (2008)	Importante	BSC

	Implication des employés	Foster et Swenson (1997) ; McGowan et Klammer (1997) ; Major et Hopper (2005) ; Liu et Pan (2007) ; Eldenburg et al. (2010) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
		Anderson et Young (1999)	Importante ou négligeable en fonction de la mesure du succès	
		De Geuser et al. (2009)	Négligeable	
		Dyball et al. (2011)	Importante	BSC
Contextuel/ environnemental	Niveau de concurrence	Carmona et Macias (2001)	Négligeable	Budgets
		Drennan et Kelly (2002) ; Liu et Pan (2007) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
		Cohen et al. (2005)	Négligeable	ABC
		Kuzla (2003)	Importante	Systèmes de mesure de performance
	Incertitude perçue de l'environnement	Marquet-Pondeville et al. (2013)	Importante	Systèmes de contrôle de gestion environnementale
	Etat	Kuzla (2003)	Importante	Systèmes de mesure de performance
	Organismes étatiques	Christiansen et Skaerbaek (1997)	Importante	Contrôle budgétaire
		Drennan et Kelly (2002) ; Major et Hopper (2005)	Importante	ABC
		Kasperskaya (2008)	Importante	BSC
	Média de masse	Christiansen et Skaerbaek (1997)	Importante	Contrôle budgétaire
		Jarvinen (2006)	Importante	ABC
	Canaux interpersonnels	Briers et Chua (2001)	Importante	ABC
		Kasperskaya (2008)	Importante	BSC
	Consultants	Christiansen et Skaerbaek (1997)	Importante	Contrôle budgétaire
		Shields (1995) ; Briers et Chua (2001) ; Arnaboldi et Laspley (2004) ; Jarvinen (2006) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
		Kuzla (2003)	Importante	Systèmes de mesure de performance
	Pressions perçues des parties prenantes organisationnelles	Marquet-Pondeville et al. (2013)	Importante ou négligeable en fonction des catégories du CDG environnementale	CDG environnementale

	Pressions perçues des parties prenantes communautaires	Marquet-Pondeville et al. (2013)	Importante ou négligeable en fonction des catégories du CDG environnementale	CDG environnementale
	Pressions perçues des parties prenantes de marché	Marquet-Pondeville et al. (2013)	Importante ou négligeable en fonction des catégories du CDG environnementale	CDG environnementale
	Pressions perçues des parties prenantes réglementaires	Marquet-Pondeville et al. (2013)	Importante ou négligeable en fonction des catégories du CDG environnementale	CDG environnementale
Individuel	Implication du directeur	Capelletti et Khouatra (2006)	Importante	Tableaux de bord
	Age du directeur	Pavlatos (2012)	Négative	Systèmes de gestion des coûts
	Ancienneté du directeur	Pavlatos (2012)	Négligeable	Systèmes de gestion des coûts
	Formation universitaire du directeur	Kallunki et Silvola (2008)	Importante	ABC
		Pavlatos (2012)	Négative	Systèmes de gestion des coûts
	Compétence de l'intervenant qui implante l'innovation en CDG	Capelletti et Khouatra (2006)	Importante	Tableaux de bord
	Compétence du dirigeant en contrôle de gestion	Capelletti et Khouatra (2006)	Importante	Tableaux de bord
Encadrement du dirigeant en contrôle de gestion	Capelletti et Khouatra (2006)	Importante	Tableaux de bord	
Innovation	Compatibilité de l'innovation	Liu et Pan (2007)	Importante	ABC
	Complexité de l'innovation	Nasser et al. (2013)	Importante	ABC
	Mauvaise conception du modèle de l'innovation	Drennan et Kelly (2002)	Importante	ABC
	Qualité perçue de l'information produite par l'innovation	McGowan et Klammer (1997) ; McGowan (1998) ; Nasser et al. (2013)	Importante	ABC