HAL open science

Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande

Serigne Diop

To cite this version:

Serigne Diop. Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande. Revue de Management et de Stratégie - RMS, 2016. hal-01300910v3

HAL Id: hal-01300910

https://hal.science/hal-01300910v3

Submitted on 9 Oct 2016

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.

Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial 4.0 International License

DIOP, S., 2016, Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande, (2:4), pp.24-52, www.revue-rms.fr, VA Press.

Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : *le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande*

SERIGNE DIOP

, Université Alioune DIOP de Bambey - Sénégal

Résumé:

Plusieurs raisons peuvent amener une organisation à décider d'utiliser un outil de gestion au détriment d'un autre. Ceci peut être motivé entre autres par la recherche de gain d'efficacité, le perfectionnement du système de management et de gestion des risques, l'effet de mode, le mimétisme, etc. C'est dans cette perspective qu'une enquête par questionnaire auprès de 62 grandes et moyennes entreprises a essayé d'identifier les raisons qui poussent les entreprises sénégalaises à adopter ou à rejeter les innovations en contrôle de gestion.

Mots clefs:

Innovation, Contrôle de gestion, Perspectives d'adoption, Entreprises sénégalaises

DIOP, S., 2016, Etude comparative des motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion : le cas de la diffusion de la méthode ABC au Sénégal, en Tunisie, en France et en Finlande, (2:4), pp.24-52, www.revue-rms.fr, VA Press.

Abstract :

Several reasons can push an organization to decide to use one management tool to the detriment of another. This may be motivated among others by seeking increased efficiency, perfecting management system and risk control, fad, mimicry, etc. It is in this perspective that a quantitative survey by questionnaire conducted in 62 big and medium senegalese companies has tried to identify the reasons why senegalese companies adopt or reject innovations in management control.

Keywords :

Innovation, Management control, Adoption perspectives, Senegalese companies

INTRODUCTION

Dans le contexte concurrentiel actuel, la mise en œuvre d'innovations technologiques et managériales n'est plus un luxe mais une quasi-obligation pour les entreprises africaines. Les innovations managériales visent à perfectionner les différents aspects de la gestion des entreprises : planification stratégique, marketing, production, contrôle de gestion, etc. Rogers (1995) définit la diffusion des innovations comme le processus par lequel une nouvelle pratique, idée ou un nouveau produit se diffuse dans une société. Avant les travaux d'Abrahamson (1991, 1996), les travaux sur la diffusion des innovations en systèmes d'information stipulaient qu'en dehors des facteurs de contingence dits rationnels (taille, technologie utilisée, environnement concurrentiel, etc.), la perspective du choix efficient et dans des proportions moindres, l'adoption forcée demeuraient les deux principaux motifs d'adoption d'un nouveau système de gestion (DiMaggio, 1987).

Ainsi, Abrahamson (1991) en se basant sur le concept de pro-innovation biaises développé par Rogers (1983), a remis en cause le paradigme dominant de l'époque. En effet, toutes les organisations n'adoptent pas une innovation parce qu'elles sont convaincues que cette dernière soit à même de les permettre d'améliorer leur efficacité organisationnelle. D'autres motifs peuvent amener les entreprises à décider d'adopter une innovation, parmi ceux-ci l'effet de mode et le mimétisme demeurent les plus significatifs.

Si en Europe et aux Etats-Unis de nombreuses études empiriques ont tenté de mettre en évidence les différents motifs d'adoption/rejet des innovations en comptabilité et contrôle de gestion, en Afrique, en dehors de l'enquête de Moalla (2007) réalisée en Tunisie, aucune étude ne s'est intéressée à la compréhension des motifs qui poussent les entreprises africaines à décider d'adopter ou de rejeter les innovations en contrôle de gestion. Ce qui constitue un vide dans la recherche sur les pratiques de gestion en Afrique.

Le but de la présente étude menée auprès de 62 grandes et moyennes entreprises est dans un premier temps de mesurer le niveau de diffusion des systèmes de couts à base d'activités (SCA) et dans un second temps de mettre en exergue les motifs d'adoption de ces SCA en utilisant la typologie d'Abrahamson (1991).

Après avoir mené une revue de la littérature sur la diffusion des innovations managériales (1), les stratégies retenues pour la collecte et le traitement des données seront présentées, avant de procéder à la validation des hypothèses de recherche (2).

1. LES PERSPECTIVES D'ADOPTION DES INNOVATIONS EN CONTROLE DE GESTION

1.1 Etat de l'art sur la diffusion des innovations managériales

L'analyse de la littérature permet d'identifier plusieurs définitions de l'innovation, ainsi que son processus de diffusion.

Rogers (2003, p.12) définit l'innovation comme *« une idée, une pratique ou un objet perçu comme nouveau par un individu ou une unité d'adoption »*. On parlera de diffusion d'innovation dans le cas où les adoptants ont la liberté ou non d'utiliser l'innovation.

Pour Damanpour (1991, p.556), le terme innovation peut être vu comme l'adoption d'une idée qui peut concerner un système, un processus, une politique, un programme, inconnu à l'organisation au moment de son adoption. Ainsi, l'innovation peut être vue comme un processus visant à créer de nouvelles idées, ou de renouveler celles déjà existantes.

Considéré comme l'un des premiers théoriciens de l'innovation, Schumpeter (1935) définit l'innovation comme une nouvelle façon de combiner et d'organiser les moyens de production. Exemple, l'introduction d'une nouvelle méthode de production, l'utilisation d'une nouvelle matière première, l'utilisation de nouveaux procédés commerciaux, etc.

Bradford et Kent (1977) définissent l'innovation comme l'introduction réussie d'idées perçues comme nouvelles dans un système social donné. Il est important de noter qu'aussi longtemps qu'une idée est perçue comme nouvelle, elle peut être considérée comme une innovation. Et selon Firth (1996) l'innovation peut être vue comme l'utilisation d'une nouvelle idée ou même l'adoption d'une vieille idée dans un nouveau contexte. A la lumière de ces définitions, nous adopterons le point de vue d'Alcouffe (2004, p.34) selon lequel l'innovation est le résultat d'un processus de génération et peut prendre la forme d'un objet tangible ou d'une pratique.

Pour ce qui est de l'innovation managériale, il existe plusieurs définitions. La définition la plus complète demeure celle donnée par Alcouffe, Berland et Levant (2003), pour qui *« une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision »* (Alcouffe et al., 2003, p.9). De même, l'innovation managériale est définie par Birkinshaw, Hamel et Mol (2008) comme étant : *« l'invention et la mise en œuvre d'une pratique, d'un processus, d'une structure ou d'une technique managériale qui est nouvelle au vu de l'état de l'art et qui contribue à l'atteinte des objectifs de l'organisation »* (Birkinshaw et al., 2008, p.825).

En combinant les définitions proposées par Firth (1996), Alcouffe et al.(2003) et Birkinshaw et al.(2008), nous définissons l'innovation managériale comme étant l'invention d'une nouvelle méthode de management par une organisation ou l'adoption d'une pratique de management existante mais considérée comme nouvelle par l'organisation qui l'adopte.

L'étude des types d'innovations est indispensable à la compréhension du comportement d'adoption de ces dernières dans les entreprises. Plusieurs typologies ont été établies. Cependant, nous nous limiterons à celle de Damanpour (1991, pp.560-562). Il distingue dans sa revue de la littérature six types d'innovations regroupés dans le tableau ci-dessous:

Tableau 1. Les différentes catégories d'innovation

Catégorie d'innovation	Définition	Caractéristique
Innovation produit	Elle se traduit par la conception et/ou la réalisation d'un nouveau produit ou service.	Elle peut revêtir la forme d'un nouveau produit destiné à un nouveau segment de marché.
Innovation procédé	Elle se matérialise par la mise en place d'un nouveau procédé ou une technique de production et de distribution ou une réorganisation profonde de ces derniers.	Elle concerne les méthodes ainsi que les outils de production et de travail utilisés au sein de l'organisation.
Innovation radicale	Elle porte sur un changement total des méthodes et procédés jusque là existants et utilisés.	Elle peut correspondre à l'adoption d'une nouvelle méthode de management et de gestion des ressources humaines par exemple.
Innovation incrémentale	A l'opposé de l'innovation radicale, son adoption n'entraine pas un changement des procédés existants mais, elle vise plutôt une amélioration de ces derniers.	Elle peut se matérialiser par la décision d'introduire l'utilisation de tableaux de bord dans la pratique de gestion de l'entreprise.
Innovation technologique	Elle concerne l'outil technique de l'entreprise et dépend de la nature de ses activités principales. Elle englobe l'innovation procédé et est étroitement liée à l'innovation produit.	Elle peut prendre la forme d'une nouvelle technologie de production ou encore l'introduction d'un nouveau élément dans le processus de production.

Innovation managériale (encore appelée innovation organisationnelle ou innovation administrative)	Elle concerne le système social de l'entreprise, c'est-à-dire les interactions entre les personnes ayant des tâches et des objectifs particuliers. Elle concerne aussi la structure organisationnelle et les relations avec l'environnement.	Elle peut être l'implantation d'un nouveau système de recrutement, d'une méthode de calcul des coûts, etc.

Source : adapté de Damanpour (1991, pp.560-562), Le Roy et al.(2012, pp.5-8), Alcouffe (2004,pp.40-54) et Rahmouni (2008, pp.55-57)

Rogers (1995) affirme que la théorie de la diffusion des innovations prend sa source dans l'explication de l'adoption des nouvelles techniques agricoles au niveau du monde paysan. La diffusion peut être définie comme le processus par lequel une innovation s'étend ou est disséminée au sein d'une société dans le temps (Bjornenak, 1997). La diffusion apparait comme un processus social par lequel une innovation s'étend dans un système social au fil des années. Il peut être conclu que le processus de diffusion est la voie par laquelle les innovations sont connues et appliquées dans la pratique au sein des organisations.

La recherche sur la diffusion des innovations date environ d'un siècle, avec une intensification durant ces dernières années. Depuis lors, sa portée s'est largement élargie, et le nombre de recherches portant sur la théorie de la diffusion des innovations ne cesse d'augmenter. Wolfe (1994, p.425-426) dans sa revue de la littérature sur la théorie de la diffusion des innovations a identifié 6 244 articles publiés entre 1989 et 1994. Et en utilisant la méthodologie de Wolfe (1994), Nutley, Davies et Walter (2002, p.5) ont recensé environ 14 600 articles publiés entre 1990 et 2002. D'où la centralité de la théorie de la diffusion des innovations dans les recherches en sciences sociales. Birkinshaw et Mol (2006, p.82) dans leur revue de la littérature ont identifié 114 articles abordant la problématique de la diffusion des innovations managériales. Cependant, d'après Rogers (1995) on peut distinguer le processus d'adoption des innovations au niveau individuel, du processus d'adoption au niveau organisationnel.

1.2. La méthode ABC : une innovation en contrôle de gestion

L'analyse de la méthode ABC en tant qu'innovation en comptabilité de gestion passera par la présentation de la nouvelle vision du fonctionnement de l'organisation qu'elle propose et par la nouvelle philosophie de calcul et de gestion des coûts des produits qui la sous-tend.

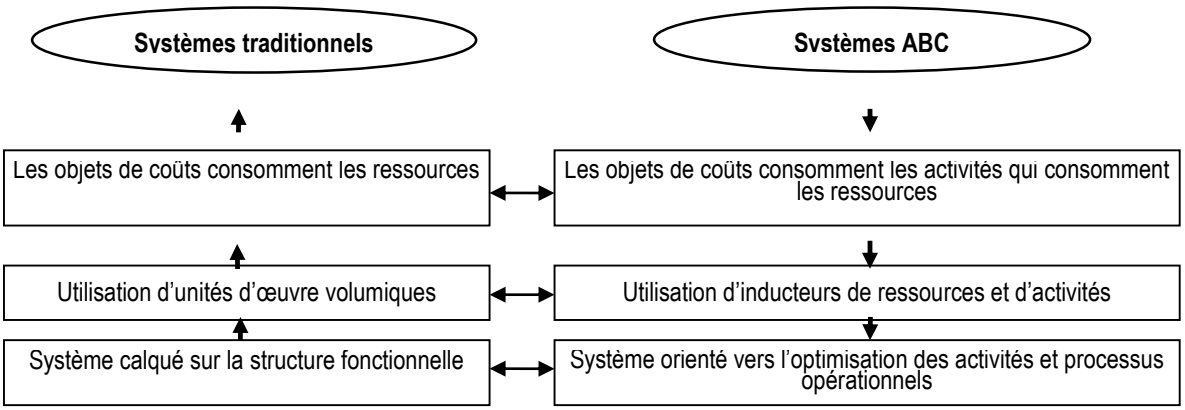
Une nouvelle philosophie de calcul et de gestion des coûts: étant née des ruines de la philosophie de la méthode des sections homogènes, la méthode ABC ressemble au premier regard à son ancêtre (Kaplan et Atkinson, 1998). Cependant, la philosophie et la démarche de calcul des coûts sont très différentes de celles développées par la méthode des centres d'analyse et de celles des coûts partiels. D'après Drury (2000), la principale différence entre la philosophie de calcul des coûts de la méthode ABC et celle des centres d'analyse, réside dans le traitement des charges indirectes.

Cooper et Kaplan (1988a) décrivent l'ABC à ses débuts comme un système qui permet de suivre avec précision la traçabilité des coûts des produits avec une approche radicalement différente de celle proposée par les systèmes traditionnels. Ces différences surviennent du fait que la méthode ABC a introduit une approche plus sophistiquée dans la traçabilité des coûts, en attribuant les ressources aux activités dans un premier temps et en allouant les coûts des activités aux objets de coûts, dans un second temps. Etant tous les deux nées de la philosophie de base des méthodes des coûts complets, les deux méthodes présentent un certain nombre de ressemblances sur le cadre général, mais elles ont des modes opératoires différents pour ce qui est de l'analyse des liens de causalité entre les ressources, les activités et les objets de coûts. Dans les SCA, les activités sont le lieu de création de la valeur. Les charges indirectes sont allouées aux activités sur la base de leur consommation dans le processus de production et de distribution. Les bases d'allocation utilisées par la méthode ABC sont ainsi des mesures des activités exécutées. Non seulement la nature des bases d'allocation (inducteurs vs unités d'œuvre) utilisées par les deux systèmes sont différentes, mais les bases d'allocation utilisées

dans les systèmes à base d'activités sont largement plus nombreuses et surtout plus variées et moins volumiques.

Ainsi, grâce aux travaux de base d'auteurs comme Cooper et Kaplan (1988a,1988b), Mevellec (1990), Kaplan (1990), Drury (2000) et Hicks (1999) portant sur la philosophie de la méthode, trois grandes différences entre la méthode ABC et la méthode des centres d'analyse ont été identifiées. Premièrement, dans les systèmes traditionnels, il est supposé que les objets de coûts consomment des ressources, alors que dans la méthode ABC, il est supposé que les objets de coûts consomment des activités. Deuxièmement, les systèmes traditionnels de coûts emploient des unités d'œuvre volumiques, tandis que la méthode ABC elle, utilise des inducteurs diversifiés. Et troisièmement, un système traditionnel est orienté vers la structure de l'organisation (coût de la fonction approvisionnement, coût de la fonction production,...), alors que la méthode ABC est orientée vers les activités et les processus, comme le résume le schéma ci-dessus :

Figure 1. Analyse comparative de la logique des SCA avec celle des centres d'analyse



Source : Auteur.

Innes et Mitchell (1995) présentent la méthode ABC comme une nouveauté devant surmonter les limites et inexactitudes systématiques des systèmes traditionnels et fournir une amélioration considérable des informations sur les coûts calculés. Ils soutiennent aussi

que cette dernière a développé une méthodologie fondamentale, qui permet de lier avec précision non seulement les coûts aux produits comme objets de coûts, mais aussi aux clients afin de pouvoir analyser et suivre l'évolution de leur rentabilité (Cooper et Kaplan, 1991). Donc en utilisant un grand nombre d'inducteurs de coûts pour une imputation plus précise des coûts aux objets de coûts et en ayant recours à la logique de cause à effet, on peut s'attendre à des coûts calculés beaucoup plus exacts dans les SCA (Cooper et Kaplan, 1992).

Une nouvelle vision du fonctionnement de l'entreprise : selon la logique de la gestion à base d'activités qui sous-tend le calcul des coûts dans les SCA, l'entreprise n'est plus perçue comme un ensemble de ressources regroupées en unités administratives (divisions fonctionnelles et départements) et qu'il suffit aux managers de les maximiser individuellement pour avoir une efficacité globale de l'organisation (Mevellec, 1995). Elle est analysée aujourd'hui comme un ensemble d'activités interconnectées et transfonctionnelles, qui forment un réseau couvrant toutes les frontières de l'entreprise et intègre les clients et les fournisseurs.

Sans pour autant trop développer ses apports au pilotage des activités de production et de distribution et aussi pour les différentes facettes du contrôle de gestion, les SCA ont sans nulle doute amélioré l'étude de la rentabilité des clients et ceci pour deux raisons principales, à travers l'établissement d'un avantage compétitif en se focalisant sur les clients les plus rentables et la connaissance par les dirigeants des coûts unitaires de leurs produits tout comme celui de leurs services rendus aux clients, afin de s'en servir dans les négociations avec tous les intervenants de la chaîne logistique (Bruggeman et al.,2005).

A l'instar de Godowski (2004, p.180) qui cite Besson (1993), nous considérons les systèmes de coûts et de gestion à base d'activités comme étant « *une évolution culturelle et institutionnelle porteuse d'une nouvelle philosophie qui permet une représentation nouvelle de l'organisation ainsi qu'une instrumentalisation de cette nouvelle représentation organisationnelle* ». De ce point de vue, ils constituent une innovation managériale.

1.3. Perspectives d'adoption des innovations en contrôle de gestion et hypothèses de recherche

En se basant sur la théorie de la diffusion des innovations de Rogers (1983), Abrahamson (1991) a conçu un modèle de diffusion et d'adoption des innovations managériales composé de quatre motifs d'adoption : le choix efficient, la sélection forcée, l'effet de mode et le mimétisme encore appelé effet d'engouement. Le tableau ci-dessous résume les fondements théoriques de ces quatre perspectives de choix des innovations managériales :

Tableau 2. Les fondements théoriques des perspectives de choix des innovations

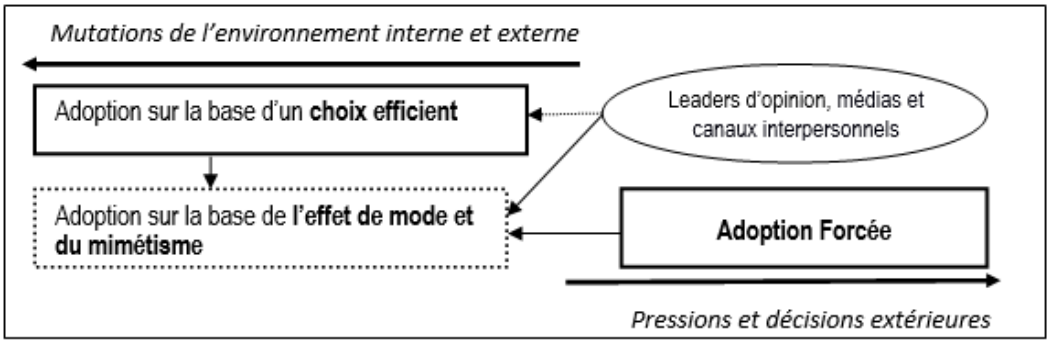
Perspectives de choix	Eléments constitutifs	Littérature
Sélection forcée	La décision d'adopter ou de rejeter l'innovation émane d'une entité externe à l'organisation. La décision ou l'injonction d'utiliser ou de ne pas adopter telle ou telle innovation managériale peut être dictée par une autorité publique (Etat), une organisation professionnelle, une entreprise disposant d'un pouvoir de décision sur la gestion de l'entreprise (maison mère), etc. La sélection forcée peut être motivée par la recherche de l'amélioration de la performance.	Dimaggio et Powell (1983); Abrahamson (1991); Malmi (1999) ; Fichman (2004) ; Lyytinen et Damsgaard (2011)
Choix efficient	Il résulte d'une décision propre à l'entreprise. Confrontée à un besoin managérial ou à un problème technique, elle décide de mettre en place un nouveau système ou outil managérial. C'est une décision rationnelle et indépendante en vue d'améliorer l'efficacité du dispositif managérial et ainsi augmenter la performance organisationnelle. La perspective du choix efficient d'une innovation est guidée par la recherche de l'efficacité et ainsi l'atteinte des objectifs sur le moyen et le long terme.	Abrahamson (1991); Swanson (1994); Rogers (1995); Fichman (2004); Agbejule (2006) ; Williams et al. (2009)
Effet de mode et mimétisme	L'adoption d'une innovation sur la base de l'effet de mode ou du mimétisme se base sur le besoin ou l'envie d'utiliser les mêmes	Dimaggio et Powell (1983);

	nouveaux outils et systèmes de gestion utilisés par les organisations considérées comme étant des leaders dans leurs secteurs d'activité. Ce type d'adoption arrive le plus souvent en phase de maturité de l'innovation. L'action promotionnelle des consultants et des cabinets de conseil est prépondérante dans la perspective d'adoption par effet de mode.	Abrahamson (1991); Abrahamson (1996); Abrahamson et Fairchild (1999); Fichman (2004)

Source : Auteur.

Ces quatre perspectives peuvent être schématisées comme suit:

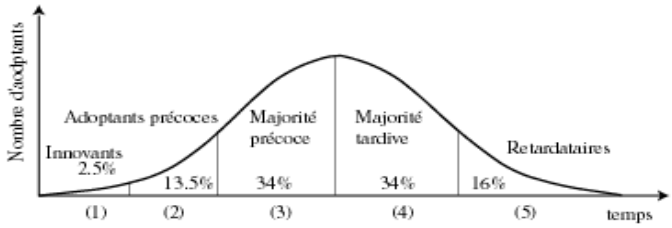
Figure 2. La typologie des motifs d'adoption des innovations d'Abrahamson (1991)



Source : adapté d'Abrahamson (1991).

Pour analyser les prédispositions des organisations envers le changement et l'adoption de nouvelles innovations, Rogers (2003) a utilisé une courbe de distribution normale afin de décrire cinq catégories d'adoptants. Ces dernières sont placées sur une ligne continue de gauche à droite comme le montre le schéma suivant :

Figure 3. Catégorisation des adoptants selon le rythme de diffusion d'une innovation dans le temps



Inventeurs	2.5 %
Premiers adoptants	13.5 %
Majorité Précoce	34 %
Majorité tardive	34 %
Retardataires	16 %

Source : repris de Rogers (2003, p.281).

Les inventeurs et les premiers adoptants adoptent l'innovation les premiers et exigent des stratégies de communication relativement simples. Leur objectif demeure la recherche de l'efficience organisationnelle et la maximisation du profit. Ce groupe d'adoptants s'inscrit dans la perspective du choix efficient. Par contre, les retardataires exigent des délais plus longs pour adopter l'innovation. Car, si les inventeurs et les premiers adoptants sont motivés par le choix efficient, la majorité tardive et les retardataires s'inscrivent souvent dans les perspectives de l'effet de mode et du mimétisme. Les travaux d'Abrahamson (1991,1996) permettent d'identifier différentes stratégies de diffusion des innovations administratives au sein des organisations. Pour ce qui est des inventeurs et des premiers adoptants, la stratégie d'adoption est guidée par la perspective du choix efficient. Le but ici est de maximiser les outils et mécanismes de pilotage de la performance. Par contre, pour ce qui est de la majorité tardive et des retardataires, le choix d'adoption est plus motivé par des raisons d'effet de mode ou de mimétisme. Entre ces deux groupes, existent les adoptions dues à des pressions et décisions venant de l'extérieur (maison mère par exemple). Ce qu'Abrahamson (1991) a qualifié d'adoption forcée. Pour DiMaggio et Powell (1983), l'incertitude de l'environnement externe est un élément favorisant la perspective du choix efficient. A coté des caractéristiques intrinsèques de l'innovation, des caractéristiques de l'environnement interne et externe des organisations adoptantes, les canaux de communication jouent un rôle décisif dans la décision d'adoption des innovations. L'utilisation des leaders d'opinion comme les universitaires et les consultants des cabinets de conseils favorise les adoptions basées sur l'effet de mode (Rogers ,1995). L'adoption basée sur le mimétisme est déterminée par la volonté d'imiter les pratiques managériales des entreprises pionnières dans l'utilisation d'innovations.

Le début de la mise en place des SCA au sein des entreprises sénégalaises est relativement récent (début des années 2000). En se référant à la courbe S de Rogers (1995) représentant l'évolution des taux d'adoption des innovations dans le temps[1], au Sénégal avec un taux

[1] Pour Rogers (1995) l'évolution cumulative du taux d'adoption d'une innovation passe par quatre phases à savoir : le lancement : moins de 10% ; le décollage : 10% - 25% ; la maturité: de 25% jusqu'au nombre maximal

d'adoption de 11.29%, la diffusion de la méthode ABC se situe dans la phase de décollage (Diop et Abou El Jaouad, 2015). Les premiers adoptants (phase de décollage) sont mus par la recherche de l'efficience organisationnelle (perspective de choix efficient). A cela s'ajoute, une profonde mutation de l'environnement interne et externe des entreprises sénégalaises tant sur le plan managérial, technologique et concurrentiel (Meyssonnier et Bampoky, 2012). Ainsi, on peut supposer que la perspective du choix efficient demeure le principal motif d'adoption des SCA.

H1 : la perspective du choix efficient est le principal motif qui pousse les entreprises sénégalaises à adopter et à mettre en œuvre les innovations en contrôle de gestion telles que les systèmes ABC.

Dans les pays développés et comme dans ceux en voie de développement, plusieurs études sur la diffusion des innovations managériales utilisant la courbe S de Rogers (1995) ont fait état d'un décalage entre les phases du cycle de vie des innovations managériales (Chongruksut, 2002). Au moment où ces innovations entrent en phase de maturité dans les entreprises des pays développés, elles en sont à la phase de décollage dans la plupart des pays en voie de développement. Par exemple, si pour Moalla (2007) en Tunisie, la méthode ABC est entrée dans sa phase de décollage en 2004, Alcouffe (2004), lui affirme que la méthode est entrée dans sa phase de maturité en France dés 1996. Pour Malmi(1999), en Finlande, la méthode est entrée dans sa phase de maturité dés 1995. Ce décalage entre pays développés et pays en voie de développement est dû au fait que l'action des leaders d'opinion (universitaires, experts, cabinets promotionnels) en faveur de la diffusion des innovations managériales débute toujours dans les pays développés avant de s'étendre dans les pays en voie de développement des années plus tard. Ce qui fait que si dans des pays comme la France et la Finlande, les premières mises en œuvre de la méthode ont débuté vers les années 1986-1987, des pays en

---

d'adoptants potentiels et le déclin. La courbe du taux d'adoption encore appelée courbe de diffusion prend la forme d'un S (S-shaped curve). Si les premiers adoptants s'inscrivent dans la perspective du choix efficient, les derniers adoptants sont plus motivés par le mimétisme ou par l'effet de mode.

voie de développement comme le Sénégal et la Tunisie ne connaitront leurs premières applications ABC que vers la fin des années 1990 et le début des années 2000.

Vu qu'au Sénégal, la plupart des grandes et moyennes entreprises disposant de système de gestion et de contrôle complets, sont des filiales de multinationales ou des entreprises étrangères, on peut s'attendre à ce que leurs maisons mères après avoir implanté la méthode des années plutôt les demandent à leur tour de mettre en place des SCA afin de perfectionner leurs pratiques de calcul de coûts et ainsi harmoniser l'information financière au sein des groupes. Cette hypothèse a été vérifiée en Thaïlande par Chongruksut (2002).

Ainsi, la deuxième hypothèse de recherche sera formulée comme suit :

H2 : la perspective de l'adoption forcée des SCA est plus fréquente dans les entreprises implantées dans les pays en voie de développement comme le Sénégal et la Tunisie comparées à celles des pays développés comme la France et la Finlande.

2. COLLECTE DES DONNEES ET ANALYSE DES RESULTATS

2.1. Les motifs d'adoption des SCA au Sénégal : l'enquête de 2012

Dans le cadre d'une thèse de doctorat en sciences de gestion, une enquête par questionnaire a été conduite auprès de 62 grandes et moyennes entreprises établies au Sénégal et appartenant aux différents secteurs d'activité. Sur les 250 questionnaires envoyés, un taux de réponses exploitables de 24.80% a été obtenu. La répartition des répondants selon la taille et le secteur d'activité se présente comme suit :

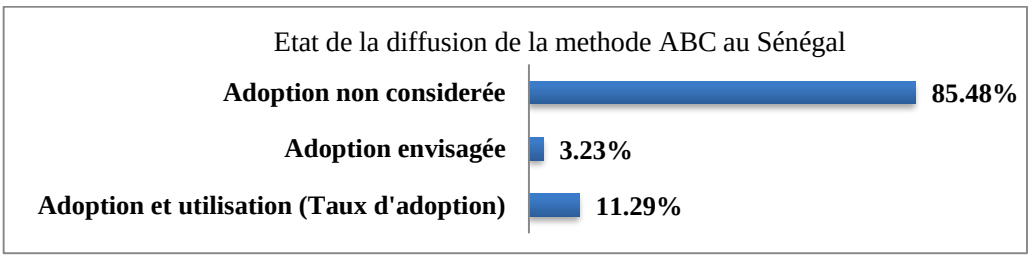
Tableau 3. Répartition des entreprises selon la taille et le secteur d'activité

	Moyennes Entreprises	Grandes Entreprises	Total	Industrie	Services	Etablissements Financiers	Total
Echantillon de départ	199 (79.60%)	51 (20.40%)	250	136 (54.40%)	103 (41.20%)	11 (4.40%)	250
Nombre de réponses exploitables	48	14	62	35	19	8	62
Taux de réponses exploitables	24.12	27.45	24.80	25.74	18.45	72.73	24.80

Source : enquête 2012.

L'enquête a fait état d'un taux d'adoption des SCA de 11.29%, comme le montre le graphique ci-dessous :

Figure 4. Les différents statuts de la méthode ABC dans les entreprises sénégalaises



Source : enquête 2012.

En utilisant la typologie d'Abrahamson (1991), nous avons testé les différents modes de diffusion de la méthode auprès de 7 entreprises sénégalaises adoptantes de cette dernière. Nous avons utilisé une question à choix multiple, en proposant aux répondants de choisir entre les quatre modes d'adoption identifiées par Abrahamson (1991), à savoir : la sélection forcée, le choix efficient, l'effet de mode et le mimétisme.

Les résultats montrent que 2 entreprises ont déclaré avoir adopté la méthode ABC suite à une directive venue de la maison mère, 5 l'ont fait dans l'optique d'améliorer la précision de leurs

systèmes de coûts, d'optimiser les activités et processus, de réduire les coûts, d'analyser la rentabilité des clients, de fixer les prix et d'augmenter la performance, d'où la perspective du choix efficient. L'adoption de la méthode par effet de mode ou par mimétisme n'a pas été citée comme étant le motif du choix de la méthode. Le tableau suivant résume les résultats obtenus :

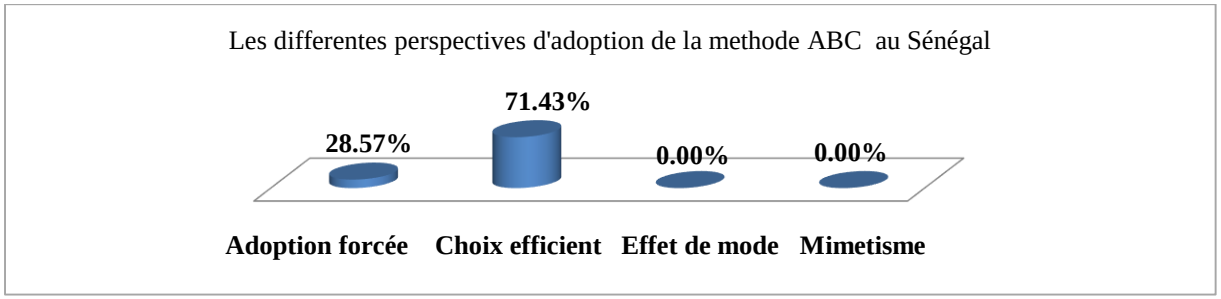
Tableau 4. Typologie des motifs d'utilisation des SCA par les entreprises sénégalaises

Perspective d'adoption	N	%
Adoption forcée	2	28.57
Choix efficient	5	71.43
Effet de mode	0	0
Mimétisme	0	0
Total	*7*	*100*

Source : enquête 2012.

Il apparait que la quasi-totalité des entreprises utilisant un SCA, sont motivées par la volonté d'améliorer leurs systèmes internes de calcul et d'analyse de leurs coûts. C'est ainsi que 5 des 7 entreprises se réclament de la perspective du choix efficient, soit un pourcentage de 71.43%.

Figure 5: Les motifs d'adoption de la méthode ABC au sein des entreprises sénégalaises selon les quatre perspectives d'Abrahamson (1991)



Source : enquête 2012.

A l'aide d'un questionnaire avec des réponses à choix multiples prédéterminées, nous avons essayé d'analyser en détail les motifs constitutifs de chaque perspective d'adoption. Le tableau ci-dessous fait état des éléments justifiant les perspectives d'adoption citées par les répondants.

Tableau 5. Eléments constitutifs des perspectives d'adoption des innovations en contrôle de gestion

Perspective	%	Eléments constitutifs	n (%)
Sélection forcée	28.57%	Directives venant de la maison mère	2 (100%)
		Décision gouvernementale	-
		Autres motifs	-
Choix efficient	71.43.%	La méthode actuellement utilisée ne répond plus à nos besoins	3 (60%)
		Les avantages attendus de l'utilisation de la méthode sont supérieurs à son coût de mise en œuvre	-
		La structure de production et de distribution de l'entreprise a évolué	1 (20%)
		L'adoption de la gestion à base d'activités sera un levier incontournable dans l'organisation et l'optimisation des processus	1 (20%)
		L'entreprise envisage de mettre en place une gestion budgétaire à base d'activités	1 (20%)
		Améliorer la précision des coûts calculés pour une plus grande visibilité de la rentabilité des clients et canaux de distribution	4 (80%)
		Autres motifs	1 (20%)
Effet de mode et mimétisme	0%	Les consultants et les experts en systèmes d'information recommandent l'utilisation d'un système de coûts à base d'activités	-
		Les entreprises leaders dans notre domaine d'activité utilisent la novelle méthode	-

		L'adoption de la méthode est synonyme que l'entreprise dispose d'un style managérial moderne	-
		Autres motifs	-

Source : enquête 2012.

Le tableau ci-dessus conforte l'argument selon lequel la grande majorité des entreprises qui ont implanté un système à base d'activités ont été motivées par la recherche d'un système de calcul et d'analyse de leurs coûts plus pertinent que celui ou ceux dont elles disposaient, soit 71.43% des répondants, contre seulement 28.57% pour la sélection forcée. Ceci permet de valider l'hypothèse H1.

En étudiant les éléments constitutifs de la perspective de l'adoption forcée ou imposée par un élément extérieur à l'entreprise, citée par moins de 30% des répondants ayant adopté la méthode, nous avons appris qu'elle l'a été à la suite d'une directive ou injonction provenant de la maison mère. En effet, il s'agit de deux entreprises filiales de firmes multinationales, pour lesquelles les maisons mères imposent à leurs filiales la pratique de calcul de coûts par la méthode ABC. Ainsi, le seul facteur ayant expliqué l'adoption forcée, réside dans la décision prise par les maisons mères de retenir la méthode comme méthode de calcul de coûts au niveau de leurs filiales implantées au Sénégal. Aucun répondant n'a affirmé avoir implanté un SCA sur la base de l'effet de mode ou du mimétisme.

2.2. Les motifs d'adoption des SCA en Tunisie : l'enquête de Moalla (2007)

Moalla (2007) a mené une enquête sur la diffusion de la méthode ABC en Tunisie. Sur un échantillon de départ composé de 1281 entreprises ayant un effectif supérieur à 100 personnes et disposant d'un système de calcul de coûts, les méthodes d'enquête par questionnaire et par interview ont été utilisées simultanément. Un taux de réponses exploitables de 6.4% a été obtenu avec 66 retours de questionnaires exploitables et 14 interviews, ce qui donne un nombre de 80 entreprises composant l'unité d'analyse. L'enquête fait ressortir un taux d'adoption de l'ABC de 23.75%. L'étude a mobilisé un cadre théorique

formé des travaux de Rogers (1995), Lemarchand et Le Roy (2000), Abrahamson(1991), Alcouffe et al. (2003) Malmi (1999), Bjørnenak (1997) et Alcouffe (2002). La sélection forcée de l'ABC dictée par la maison mère est citée par 11.1% des répondants, alors que l'adoption basée sur l'effet de mode représente le tiers des entreprises adoptantes de la méthode, soit 33.3%[2].

2.3. Les motifs d'adoption des SCA en France : l'enquête d'Alcouffe (2004)

Dans le cadre d'une enquête sur la diffusion de l'ABC en France, Alcouffe (2004) a soumis un questionnaire de diffusion à 1000 entreprises dans un premier temps et un questionnaire d'adoption dans un second temps. Le questionnaire de diffusion devait permettre de mesurer le taux de connaissance et d'adoption de l'ABC. Il a constitué un échantillon composé de deux groupes d'entreprises. Le premier groupe est formé d'entreprises ayant au moins un effectif de 20 personnes et un chiffre d'affaires d'au moins de 20 million d'euro (entreprises de tailles moyennes). Le second groupe regroupe les entreprises ayant au moins un effectif de 500 personnes et un chiffre d'affaires au moins égal à 500 million (grandes et très grandes entreprises). Le questionnaire de diffusion a été retourné par 273 entreprises, soit un taux de réponse de 27.3%. Le questionnaire d'adoption n'a été envoyé qu'aux répondants ayant déclaré connaitre l'ABC soit 187 entreprises.

Avec 70 réponses exploitables pour le questionnaire d'adoption, soit un taux de réponse de 37.4%, l'enquête conclut sur un taux global de mise en œuvre et d'utilisation de l'ABC de 16.48% (45/273). Sur les 45 adoptantes ayant répondu au questionnaire de diffusion, seules 20 ont retourné le questionnaire d'adoption ayant traité les motifs d'adoption. Ainsi, l'analyse des perspectives d'adoption s'est faite auprès de 20 entreprises utilisatrices d'un SCA.

[2] L'enquête de Moalla (2007) ne renseigne pas sur les proportions des entreprises ayant adopté la méthode sur la base du choix efficient et du mimétisme.

La perspective de la sélection forcée a été citée par 7 répondants, soit 35%. La perspective de l'adoption sur la base de l'effet de mode a été évoquée par 2 entreprises, celle du mimétisme l'a été par 2 autres entreprises, ce qui fait un total de 4 répondants, soit 20%. Par déduction, le nombre d'entreprises françaises ayant choisi d'utiliser un SCA sur la base du choix efficient est de 9, soit 45%.

2.4. Les motifs d'adoption des SCA en Finlande : l'enquête de Malmi (1999)

En Finlande, Malmi (1999) a mené une étude (composée de quatre enquêtes conduites entre 1995 et 1996) auprès de 490 entités soit un taux de réponse de 39.5%. Le taux d'adoption de la méthode est de 21%. Son cadre théorique se base principalement sur les quatre perspectives d'Abrahamson (1991).

Malmi (1999) a étudié la diffusion de la méthode en Finlande. Il a identifié trois phases d'après la courbe de diffusion des innovations : la phase initiale (1986-1990), la phase de décollage (1991-1992) et la phase de maturité, représentant la période après 1992. Ses résultats montrent que durant la phase initiale (1986-1990), les motifs du choix efficient ont été les plus cités (84%). Durant la période de décollage (1991-1992), le choix efficient reste toujours le principal motif d'adoption avec 65%, contre 30% d'adoption due à un effet de mode et de mimétisme. L'effet de mode et le mimétisme ne représentaient que 3% durant la phase initiale. Durant la phase de maturité (1993-1995), le motif de l'adoption forcée a été cité par 11% des répondants et celui basé sur l'effet de mode et le mimétisme l'a été par 23% des entreprises enquêtées. Durant cette étape de la diffusion de la méthode, bon nombre de répondants ont déclaré l'avoir adoptée suite à une décision venant de leurs maisons mères. Des maisons mères qui avaient mis en place un SCA des années plus tôt.

2.5. Synthèse et discussion

Les résultats obtenus sur les motifs d'adoption des innovations en contrôle de gestion dans les quatre pays étudiés peuvent être résumés à travers le tableau ci-dessous.

Tableau6. Analyse comparative des perspectives d'adoption des SCA

Pays/Enquête	Sénégal (enquête, 2012)		Finlande (Malmi, 1999)		Tunisie (Moalla, 2007)		France (Alcouffe, 2004)	
Perspective d'adoption	*n*	*%*	*n*	*%*	*n*	*%*	*n*	*%*
Adoption forcée	2	28.57	19	18.27	2	11.11	7	35
Choix efficient	5	71.43	39	37.5	NA*	NA*	9	45
Effet de mode et Mimétisme	0	0	46	44.23	6	33.33*	4	20
Total	*7*	*100*	*104*	*100*	*18***[3]*		*20*	*100*

Au Sénégal, l'enquête conduite en 2012 montre que la perspective du choix efficient représente 71.43% des entreprises adoptantes de la méthode. La perspective de l'adoption forcée ne représente que 28.57%. La perspective de la sélection forcée est assez présente dans cette phase du cycle de vie de l'innovation. Car, les maisons mères qui ont adopté l'innovation durant ses premières années d'existence (phase de lancement) ont tendance à vouloir généraliser sa mise en œuvre au sein de leurs filiales, pour une plus grande optimisation de leurs performances opérationnelles et financières.

[3] *Pour ce qui est de la Tunisie, l'étude de Moalla(2006) ne précise pas le nombre d'adoptants sur la base du choix efficient et du mimétisme. **Sur les 19 entreprises tunisiennes ayant adopté l'ABC, il y a 18 répondants qui ont adopté l'ABC comme dernier système de calcul de coûts.

Si en Tunisie, l'adoption forcée des SCA est de 11.11% en Tunisie et de 28.57% au Sénégal, elle se situe à 18.27% en Finlande et à 35% en France. Ces statistiques réfutent l'hypothèse selon laquelle le taux d'adoption sur la base de la sélection forcée est plus élevé dans les pays en voie de développement (H2). Cependant, en France, en plus du motif classique d'adoption forcée sur base d'une directive de la maison mère, Alcouffe (2004) a identifié un motif de sélection forcée rarement mis en exergue par la littérature, à savoir "*l'incitation provenant d'un fournisseur*"[4]. Ce motif a été cité par deux répondants sur les sept entreprises françaises s'inscrivant dans la perspective de la sélection forcée.

Aucune entreprise n'a admis avoir adopté l'ABC sur la base de l'effet de mode ou du mimétisme. Cependant, ce résultat s'explique par la relative nouveauté de l'utilisation de la méthode dans les entreprises sénégalaises. En réalité, les premières applications de la méthode ont débuté au début des années 2000[5]. Généralement, l'adoption sur la base de l'effet de mode et du mimétisme est plus fréquente durant la phase de maturité des innovations (Abrahamson, 1991). La phase de maturité coïncide avec la période durant laquelle l'innovation atteint une large diffusion au sien des grandes entreprises précurseurs, les autres entreprises essaient de s'aligner sur les nouvelles pratiques de gestion adoptées par ces entreprises. C'est la période durant laquelle un bon nombre d'entreprises adoptent

[4] Bien que très rarement mise en évidence par les études sur la diffusion des innovations managériales, la sélection forcée suite à une injonction provenant d'un fournisseur peut constituer la base d'une décision d'adoption d'une innovation. Des relations stratégiques peuvent être à la base de ce rapport de force en faveur des fournisseurs. Par exemple, l'existence d'un contrat d'exclusivité de distribution peut permettre à un fournisseur de pouvoir imposer à son distributeur de mettre en place et d'utiliser une nouvelle méthode de calcul de coûts comme l'ABC.

[5] Les grandes entreprises (surtout les grandes firmes multinationales), ayant des capacités financières et des moyens humains et techniques suffisants sont les plus aptes à adopter les nouvelles innovations technologiques et managériales durant leur phase de lancement. La plupart du temps, elles représentent des leaders dans leurs secteurs d'activité et cherchent constamment à se doter d'un avantage concurrentiel par la recherche et l'adoption d'innovations technologiques et managériales. En plus, les petites et les moyennes structures ont une grande réticence face à l'incertitude relative à l'adoption des innovations qui n'ont pas encore été testées ailleurs par un certain nombre d'entreprises.

l'innovation devenue en vogue. Les résultats obtenus en Finlande (44.23%) et en France (20%) comparés à ceux obtenus au Sénégal (0%) où la méthode est encore en phase de décollage confirment ce phénomène.

CONCLUSION

L'étude de la diffusion des innovations managériales permet de voir qu'elle passe par trois grandes phases à savoir : une phase de lancement, une phase de décollage et une phase de maturité. Etant encore en phase de décollage au Sénégal, la perspective d'adoption dominante de la comptabilité à base d'activités reste le choix efficient. Bien que l'adoption forcée d'innovation en contrôle de gestion soit une réalité au Sénégal et dans d'autres pays en voie de développement comme la Tunisie, sa proportion reste encore inférieure à celle observée dans un pays développé comme la France.

Le rôle joué par les maisons mères auprès de leurs filiales reste non négligeable durant la phase de décollage des innovations managériales à travers l'adoption forcée. L'influence supposée des leaders d'opinion dans l'adoption des SCA à travers l'effet de mode n'a pas été vérifiée dans le contexte sénégalais.

Cependant, cette présente recherche souffre d'une limite méthodologique relative à l'enquête par questionnaire. Le caractère déclaratif des données recueillies par questionnaires auto-administrés permet à certains répondants de ne pas assumer certaines pratiques managériales. Par exemple, dans un pays en voie de développement comme le Sénégal, où la recherche universitaire commence à émerger, les managers encore peu familiers aux enquêtes sur les pratiques de gestion, peuvent être tentés à ne pas reconnaitre que la mise en place de leurs SCA a été motivée par la perspective de mimétisme, même si c'était le cas.

Cette limite est autant prise en compte par les études menées dans les pays développés ayant une longue tradition managériale que dans les pays en voie de développement.

REFERENCES

Abrahamson E. 1991, *Managerial Fads and Fashions: the Diffusion and Rejection of Innovations*, Academy of Management Review, Vol. 16, n°3, pp. 586-612.

Abrahamson E. 1996, *Management Fashion*, Academy of Management Review, vol. 21, pp.254-285.

Agbejule A . 2006, *Motivation for Activity-Based Costing Implementation*, Journal of Accounting and Organizational Change, Vol. 2, n°1, pp. 42-73.

Alcouffe S. 2002, *La diffusion de la méthode ABC en France : Une étude empirique utilisant la théorie de la diffusion des innovations* , Actes du 23ème congrès de l'AFC.

Alcouffe S., Berland N. et Levant Y. 2003, *Les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion: une étude comparative*, Comptabilité Contrôle Audit, n°7, pp.7-26.

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

Birkinshaw, J. et M. Mol. 2006, *How Management Innovation Happens*, MIT Sloan Management Review, 47: 4, pp.81-88.

Birkinshaw, J., G. Hamel. et M. Mol. 2008, *Management Innovation*, Academy of Management Review, Vol.33, n°4, pp. 825-845.

Bjørnenak T. 1997, *Diffusion and Accounting : The Case of ABC in Norway*, Management Accounting Research, Vol. 8, n°1, pp. 3-17.

Bradford M. G. et Kent W. A. 1977, *Human geography,theories and their applications*, Oxford: Oxford UniversityPress.

Bruggeman W., Everaert O. et Levant Y. 2005, *La contribution d'une nouvelle méthode à la modélisation des coûts: le time-driven ABC; le cas d'une société de négoce*, Congrès AFC, Lille.

Chongruksut W. 2002, *The Adoption of Activity-Based Costing in Thailand*, These de doctorat School of Accounting and Finance Faculty of Business and Law, Victoria University, Thailand, Bangkok.

Cooper R. et Kaplan R.S. 1988a, *Measure Costs Right; Make the Right Decisions*, Harvard Business Review, September-October, pp. 96-103.

Cooper R. et Kaplan R. S. 1988b, *How Cost Accounting Distorts Product Costs*, Management Accounting, 8, 3, pp. 20-27.

Cooper R. et Kaplan R. S. 1991, *Profit priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review, May-June, pp.130-135.

Cooper R. et Kaplan R.S. 1992, *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*, Accounting Horizons, September, pp.1-13.

Damanpour F. 1991, *Organizational innovation : a meta-analysis of effects of determinants and moderators*, Academy of Management Journal, pp.555-590.

Diop S. et Abou El Jaouad M. 2015, *L'impact de l'adoption des systèmes de coûts à base d'activités sur la performance des entreprises sénégalaises*, Revue Économie, Gestion et Société, n°3, décembre, pp.1-13.

Dimaggio P. J et Powell W. W.1983, *The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*, American Sociological Review, vol.48, p.147-160.

Dimaggio P. J. 1987, *Interest and agency in institutional theory*, In L.G. Zucker (ED), Instituonal patterns and organizations: Culture and environment, pp. 3-22.

Drury C. 2000, *Management and Cost Accounting*, Fifth Edition, Thomson Learning.

Fichman R. G. 2004, *Going beyond the dominant paradigm for information technology innovation*

research: Emerging concepts and methods,Journal of the Association for Information Systems, 5 (8), pp.314-355.

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, vol.21, pp.629-654.

Godowski C. 2004, *La dynamique d'assimilation des approches par activités dans le domaine bancaire*, Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 10, Vol.2, pp. 179-196.

Hicks D. 1999, *Activity-Based Costing Making It Work for Small and Mid-Sized Companies*, 2eme Edition, John Wiley and Sons, Toronto.

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

Kaplan R.S.1990,*The Four–Stage Model of Cost Systems Design*, Management Accounting, February, pp.22-26.

Kaplan R. S. et Atkinson A. A.1998, *Advanced Management Accounting*,Third Edition, Prentice Hall International.

Lemarchand Y. et Le Roy F.2000, *L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion*, Finance–Contrôle–Stratégie, Vol.3, pp.83-111.

Lyytinen K. et Damsgaard J.2011, *Inter-organizational information systems adoption-a*

configuration analysis approach, European Journal of Information Systems, 20 (5), pp.496-509.

Malmi T.1999, *Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of finnish firms*, Accounting Organizations and Society, Vol 24, pp 649-672.

Mévellec P. 1990, *Outils de gestion; la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes.

Mévellec P. 1995, *La comptabilité à base d'activités : une double question de sens*, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 1, Vol.1, p. 62-80.

Meyssonnier F. et Bampoky B. 2012*, L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal*, 33ème Congrès de l'AFC, France.

Moalla H. 2006, *La diffusion de la méthode ABC en Tunisie*, 27ème congrès de l'AFC, Tunis.

Moalla H. 2007, *La diffusion de la méthode ABC en Tunisie*, 28eme congres international de l'AFC, Poitiers, Mai.

Nutley S; Davies H. et Walter I. 2002, *Conceptual Synthesis 1:Learning from the Diffusion of Innovations*, ESRC UK Centre for Evidence Based Policy and Practice; Research Unit for Research Utilisation, November 2002.

Rahmouni A. 2008*, La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises: caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès,* Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Toulon Var, Septembre.

Rogers E. M. 1983, *Diffusion of innovations*, 3eme Ed, Free Press, New York.

Rogers E. M.1995, *Diffusion of innovations*, 4eme Ed, Free Press, New York.

Rogers E.M. 2003, *Diffusion of Innovations*, 5eme Ed, Free Press, New York.

Schumpeter J. 1935, *Théorie de l'évolution économique*. Dalloz, Paris.

Williams M. D., Dwivedi Y. K., Lal, B. and Schwarz A. 2009, *Contemporary trends and issues in*

IT adoption and diffusion research, Journal of Information Technology, 24 (1), pp.1-10.

Wolfe R.1994, *Organizational Innovation : Review, Critique and Suggested Research Directions*, Journal of Management Studies, vol. 31, n°3, pp.405-431.