

# Analyse de la littérature sur les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration des Performances des entreprises

## Literature review on the links between the adoption of the ABC method and improved corporate performance

**Ghizlane EL BELLOUTE, (doctorante)**

*Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droit des Affaires et Développement Durable*

*Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales- Souissi  
Université Mohammed V de Rabat, Maroc*

**Khaddouj KARIM, (Enseignante-Chercheur)**

*Ecole Nationale Supérieure d'Arts et Métiers  
Université Mohammed V de Rabat, Maroc*

<b>Adresse de correspondance :</b>	Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales Avenue Mohammed Ben Abdallah Ragraoui Al Irfane. BP 6430 Rabat Instituts Rabat Tel: 00212 5 37 67 17 19 Fax: 00212 5 37 67 17 19
<b>Déclaration de divulgation :</b>	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
<b>Conflit d'intérêts :</b>	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
<b>Citer cet article</b>	EL BELLOUTE, G., & KARIM, K. (2023). Analyse de la littérature sur les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration des Performances des entreprises. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(3-1), 287-307. <a href="https://doi.org/10.5281/zenodo.8054919">https://doi.org/10.5281/zenodo.8054919</a>
<b>Licence</b>	<b>Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND</b>

*Received: May 16, 2023*

*Accepted: June 18, 2023*

**International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME**

**ISSN: 2658-8455**

**Volume 4, Issue 3-1 (2023)**

## **Analyse de la littérature sur les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration des Performances des entreprises**

### **Résumé**

Les performances des organisations sont affectées par les évolutions de l'environnement concurrentiel. En effet, dans un contexte de concurrence plus féroce, les pratiques comptables ont connu des changements importants en raison de la mondialisation, de la transformation numérique, et des réglementations. Les besoins de l'entreprise en outils de gestion qui peuvent leur permettre d'obtenir l'information appropriée, au moment opportun, sont indispensables pour la planification et la prise de décision. Le rôle de la comptabilité de gestion n'est plus à démontrer aujourd'hui. Il consiste désormais à aider les dirigeants à résoudre leurs problèmes de gestion et à améliorer leur compétitivité. Pour atteindre ces objectifs, des méthodes contemporaines de calcul des coûts sont testées et appliquées, telles que la méthode (ABC). Selon ses promoteurs, la méthode ABC a été développée comme un système de calcul des coûts fournissant des informations précises sur les coûts des produits ou des services, facilitant ainsi la fixation des prix et la prise de décisions (Cooper, Kaplan, Maisel, Morrissey, & Oehm, 1992). Néanmoins, il a été rapidement apparu que les informations basées sur les activités étaient également utiles pour soutenir les programmes d'amélioration continue, tels que la gestion des coûts, l'amélioration de l'efficacité, la réduction des coûts et la production de mesures de performance plus pertinentes et améliorées (Turney, 1991 ; Tsai, 1998 ; Ozkan & Karaibrahimoglu, 2013). Cet article vise à présenter une synthèse des résultats de diverses études sur les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration des performances. Il se base sur une revue de littérature narrative et examine les comparaisons entre la méthode ABC et la comptabilité analytique traditionnelle. L'accent est mis sur les thèmes clés émergents dans la recherche universitaire et la pratique. L'objectif est de comprendre les avantages et les inconvénients de la méthode ABC, ainsi que son impact sur les performances des entreprises. Plus précisément, l'étude se penchera sur les définitions de la méthode ABC et son utilisation pour améliorer les performances organisationnelles. Elle examinera également les résultats des études sur les liens entre la méthode ABC et les performances organisationnelles, en se concentrant sur des indicateurs clés tels que la rentabilité, la productivité, la qualité et la satisfaction des clients.

**Mots clés :** activity based costing, adoption, système de calcul de coûts, performance

**Classification JEL :** M4

**Type de l'article :** article théorique

### **Abstract**

Organizational performance is affected by changes in the competitive environment. Indeed, in a context of fiercer competition, accounting practices have undergone significant changes due to globalization, digital transformation, and regulations. The need for management tools that can provide them with appropriate information at the right time is essential for planning and decision-making. The role of management accounting is now well established. It consists of helping managers solve their management problems and improve their competitiveness. To achieve these objectives, contemporary cost calculation methods are tested and applied, such as the Activity Based Costing (ABC) method. According to its proponents, the ABC method was developed as a cost calculation system that provides accurate information on product or service costs, thereby facilitating pricing and decision-making (Cooper, Kaplan, Maisel, Morrissey, & Oehm, 1992). However, it quickly became apparent that activity-based information was also useful for supporting continuous improvement programs, such as cost management, efficiency improvement, cost reduction, and the production of more relevant and improved performance measures (Turney, 1991; Tsai, 1998; Ozkan & Karaibrahimoglu, 2013). This study aims to examine a literature review on the ABC method compared to traditional analytical accounting, focusing on emerging key themes in academic research and practice. The objective is to understand the advantages and disadvantages of the ABC method, as well as its impact on business performance. Specifically, the study will look at the definitions of the ABC method and its use to improve organizational performance. It will also examine the results of studies on the links between the ABC method and organizational performance, focusing on key indicators such as profitability, productivity, quality, and customer satisfaction.

**Keywords:** activity-based costing, adoption, cost calculation system, performance

**JEL Classification:** M4

**Paper type:** Theoretical Research

## 1. Introduction

Depuis son introduction dans les années 1980, la méthode ABC (Activity-Based Costing) a été largement utilisée pour mesurer les coûts des activités au sein des entreprises. Cette méthode basée sur l'analyse des coûts de chaque activité et permet d'identifier des coûts cachés qui ne sont pas pris en compte dans les systèmes de comptabilité traditionnels, offrant ainsi des informations plus précises sur les coûts des produits ou services. Tout comme les résultats de recherche dans la littérature sur la gestion de la qualité, les résultats empiriques en comptabilité de gestion indiquent que l'utilisation de la méthode ABC peut avoir un impact positif sur la performance organisationnelle en identifiant les activités qui contribuent le plus à la performance globale de l'entreprise, fournissant ainsi des informations précises sur les coûts associés à chaque activité.

En effet, la méthode ABC permet aux entreprises de mieux gérer leurs ressources en se focalisant sur les activités les plus rentables. Cependant, l'impact de cette méthode sur la performance organisationnelle dépend de la façon dont les informations générées sont exploitées pour prendre des décisions éclairées et mettre en place des actions concrètes. De nombreuses études empiriques ont examiné l'effet de la méthode ABC sur la performance des entreprises (Shields, 1995 ; McGowan et Klammer 1997 ; Gosselin, 1997 ; Baird, 2007 ; Cagwin et Bouwman, 2002 ; Ittner et al. , 2002; Pizzini, 2006 ; Banker et al. , 2008 ; Charaf et Bescos, 2008 ; Zaman , 2009 ; Wegmann et Nozile, 2010 ; Pokorna , 2016). Cette revue de littérature narrative a pour objectif de mettre en évidence les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration de la performance des entreprises. Nous aborderons différentes typologies de performance telles que la performance financière, stratégique et opérationnelle, en examinant comment la mise en œuvre de la méthode ABC peut contribuer à améliorer la performance de l'entreprise dans chaque domaine.

Une analyse de la littérature a permis de recenser plus de 500 études. Après un examen approfondi, 66 études ont été jugées pertinentes pour ce sujet. Ces études mettent en évidence l'enthousiasme des gestionnaires quant aux avantages de la méthode ABC en raison de sa qualité supérieure (Innes, 1999). Elles soulèvent la problématique suivante : comment les dirigeants perçoivent-ils la méthode ABC en termes d'allocation stratégique des coûts, d'efficacité et d'efficience des entreprises ? Dans quelle mesure la mise en œuvre de la méthode ABC affecte-t-elle la performance globale de l'organisation ?

Afin de répondre à ces questions, nous avons effectué une recherche documentaire en recueillant des publications en français et en anglais portant sur l'adoption de la méthode ABC et la performance des entreprises. Cette recherche a été réalisée en utilisant le moteur de recherche Google et en ciblant des mots-clés tels que méthode ABC, comptabilité par activités, adoption, performance financière, stratégique et opérationnelle. Nous avons ensuite restreint notre recherche aux bases de données Science Direct, JSTOR, Cairn et Springer, ainsi qu'au moteur de recherche académique Google Scholar, en nous concentrant sur le rôle de l'ABC dans la prise de décision et l'amélioration des performances des entreprises. Une première sélection a été effectuée en examinant les titres et les résumés des articles, et nous avons retenu les 100 premiers articles les plus pertinents, publiés entre 2015 et 2022, en anglais et en français, et disponibles en accès libre. Une analyse critique des articles a ensuite été réalisée pour sélectionner ceux qui seraient inclus dans notre revue de littérature. Les critères d'inclusion étaient les suivants : l'article devait porter principalement sur la méthode ABC et son lien avec la performance, et contenir au moins l'une des informations suivantes : méthode ABC, calcul des coûts, processus de prise de décision, performance financière, pilotage des coûts, performance opérationnelle, rôle de la méthode ABC dans l'analyse de la valeur. Les études identifiées se divisent en deux catégories : les partisans de la méthode ABC qui soutiennent que sa mise en œuvre réussie permet de minimiser les coûts d'exploitation, de renforcer la

compétitivité et d'améliorer la gestion de l'entreprise. Cela s'explique par sa capacité à fournir des informations plus précises sur les coûts, ce qui facilite la prise de décisions stratégiques. D'autres détracteurs de la méthode ABC estiment également que la méthode ABC bien qu'elle soit considérée comme un système de comptabilité des coûts précis, il a également des limites en termes d'amélioration directe de la performance. La méthode ABC peut aider les entreprises à identifier les activités qui contribuent le plus à leur performance globale, mais elle ne garantit pas une amélioration directe de la performance. Les entreprises doivent toujours prendre des mesures concrètes pour améliorer la performance en se concentrant sur les activités clés identifiées par l'ABC. Ainsi, l'impact de l'ABC sur la performance est indirect et dépend de la manière dont les entreprises utilisent les informations fournies par l'ABC pour prendre des décisions éclairées et mettre en œuvre des actions concrètes pour améliorer leur performance. Ce document est structuré en trois parties distinctes. La première partie présente une vue d'ensemble de l'évolution historique de la méthode ABC, mettant en évidence les avantages qu'elle présente par rapport aux approches traditionnelles. Dans la deuxième partie, une attention particulière est portée aux travaux empiriques qui ont exploré les liens entre l'adoption de la méthode ABC et les améliorations des performances financières, stratégiques et opérationnelles. Enfin, la dernière section propose une synthèse des liens identifiés à partir des études examinées.

## **2. Évolution historique de la méthode ABC et son intérêt par rapport aux méthodes traditionnelles de calcul de coûts"**

### **2.1 Comprendre la méthode ABC : définition et origines**

Dans les années 80, la nécessité de compléter les méthodes traditionnelles de comptabilité de gestion avec une approche plus centrée sur les coûts a donné lieu au développement de l'ABC aux États-Unis. Ce qui avait commencé comme une simple méthode de calcul est devenu une approche de gestion complexe pour les activités d'une organisation. Le Consortium américain pour la gestion avancée (CAM-I) a joué un rôle crucial dans la formalisation des principes et la promotion de l'ABC.

Le CAM-I (2000) a défini la méthode ABC comme une méthode qui évalue les coûts et la performance des activités, des ressources et des objets de coûts en mesurant leur utilisation. Les ressources sont affectées aux activités, qui sont ensuite attribuées aux objets de coûts. Les "objets de coût" peuvent être de diverses entités telles qu'un produit, un client, une division, un département, une ligne de produits, une région ou une combinaison de ceux-ci. Bien que l'ABM soit parfois considéré séparément de l'ABC, elle utilise généralement les informations de l'ABC dans la gestion de l'entreprise.

La classification des coûts en fonction d'activités spécifiques vise à établir une corrélation précise entre les coûts et leur origine, en particulier lorsque celle-ci ne découle pas uniquement d'une augmentation du volume de production finale. Les coûts des centres de coûts traditionnels regroupent de manière trop globale les procédures et processus internes qui les génèrent. L'ABC remédie à cette situation en décomposant ces processus en activités et en identifiant les coûts associés à leur réalisation. Les coûts des activités sont ensuite affectés aux productions finales (objets de coût).

On peut dire que l'ABM (Gestion basée sur les activités) est une méthode qui vise à améliorer la performance et la rentabilité d'une organisation en identifiant et en gérant les causes des frais généraux. En utilisant les informations fournies par l'ABC, l'ABM permet aux gestionnaires de mieux comprendre les coûts des activités et de prendre des décisions plus éclairées. En pratique, l'ABC est souvent utilisé pour des calculs plus précis des coûts de produits, pour la tarification des produits, la modélisation des coûts et la gestion de la rentabilité des clients, ce qui en fait un outil important pour les décisions opérationnelles et stratégiques.

## **2.2 La méthode ABC comme alternative aux approches traditionnelles en comptabilité de gestion**

De nos jours, les entreprises offrent une grande diversité de produits, ce qui modifie le paysage des coûts par rapport aux décennies précédentes en raison de l'expansion des gammes de produits et des techniques de marketing, selon les études (Levant & de La Villarmois, 2001). Les coûts de production ont évolué et la main-d'œuvre directe ne constitue plus le principal coût de production, mais plutôt une faible partie. Ainsi, les heures de travail directes ou les heures de machine ne fournissent plus suffisamment d'informations pour évaluer les coûts. Par ailleurs, les frais du support ont considérablement augmenté, ce qui a exacerbé les problèmes liés à la répartition arbitraire des charges indirectes (Levant & Zimnovitch, 2013).

Ainsi, les méthodes de calcul de coûts traditionnelles ne parviennent plus à prendre en compte les coûts qui ne sont pas directement liés à la production, tels que les dépenses administratives (Lorino, 1991). Selon les chercheurs, les méthodes de calcul de coûts traditionnelles peuvent mener à des prises de décisions inadéquates et fausser les coûts, donnant ainsi des indications erronées sur la rentabilité relative des différents produits et sur la compétitivité globale. Des auteurs comme (Kaplan & Jonhsen, 1987 ; Mevellec, 1990 ; Cooper, 1990 ; Chauvey et Naro, 2004) affirment que les méthodes traditionnelles sont devenues pratiquement obsolètes. Les preuves de recherche indiquent que les entreprises devraient envisager de changer et de passer à de nouvelles pratiques comptables-de gestion, tout en cherchant à réduire les coûts. Ces critiques ont été profitables pour la méthode ABC, qui a été promu comme méthode de calcul de coûts efficace pour la prise de décisions stratégiques et l'amélioration de la rentabilité. Toutefois, beaucoup de recherches (Sartorius et al., 2007 ; Pavlatos et Paggios, 2009 ; Bescos, 2002 ; Diop 2016) reconnaissent que les systèmes traditionnels de calcul de coûts sont plus largement adoptés que la méthode ABC. Les auteurs s'appuient sur les résultats de plusieurs études qui ont montré que les méthodes traditionnelles sont plus largement adoptées que la méthode ABC, créant ainsi ce que Gosselin (1997) a appelé le "paradoxe de la méthode ABC". Ce paradoxe soulève la question de savoir pourquoi la méthode ABC, considérée efficace, a des taux d'adoption encore faibles. De plus, les études ont également relevé des taux élevés d'abandon et d'échec de la mise en œuvre de la méthode ABC, en raison de problèmes identifiés lors des phases de conception, de technique et de paramétrage (tels que la complexité et la compatibilité). De même, les coûts élevés associés à l'implémentation et à la maintenance de l'ABC sont également des problèmes majeurs.

Néanmoins, la littérature suggère que la méthode ABC permet de surmonter les lacunes des systèmes traditionnels de calcul de coûts, en attribuant les coûts indirects aux produits et services de manière plus précise. Contrairement aux systèmes traditionnels de calcul de coûts, la méthode ABC alloue les coûts aux produits ou aux clients en fonction des ressources qu'ils consomment. En conséquence, il est devenu clair que ces systèmes dits traditionnels ne sont plus adaptés et qu'un nouveau système de calcul, tel que la méthode ABC, est nécessaire pour répondre aux exigences et aux attentes des secteurs manufacturiers, de services et financier.

## **3. Synthèse des travaux sur la contribution de la méthode ABC à l'amélioration de la performance**

Dans le cadre de notre revue de littérature, nous avons décidé de subdiviser notre analyse de la relation entre la méthode ABC et la performance en fonction des différents types de performance relevés dans les recherches antérieures. Nous avons sélectionné trois types de performance, à savoir la performance financière, stratégique et opérationnelle, que nous avons examinée en lien avec l'implémentation de la méthode ABC.



Notre objectif principal est de clarifier la nature de la relation entre la méthode ABC et l'amélioration des performances des entreprises, en présentant une synthèse des travaux antérieurs les plus importants publiés dans la période allant de 2000 à 2020.

Pour ce faire, nous avons organisé notre recherche bibliographique de manière à identifier les contributions les plus significatives en termes de liens entre la méthode ABC et les différentes performances explorées.

### **3.1 Lien entre la méthode ABC et la performance financière**

Dans ce paragraphe, nous présentons les études qui ont examiné le lien entre l'adoption de la méthode ABC et la performance financière. Ces recherches sont parmi les plus citées et ont été corrélées par des expériences. Nous avons organisé ces travaux selon l'ordre chronologique, à savoir Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Cagwin et Bouwman (2002), Ittner et al. (2002), Pizzini (2006), Banker et al. (2008), Hardan & Shatnawi (2013), Pokorna (2016), et Al-Qudah et Al-Hroot (2017).

#### **➤ Shields (1995)**

Shields (1995) met en lumière, grâce à une étude empirique portant sur 143 entreprises, les variables associées au succès de la mise en œuvre de la méthode ABC. Pour ce faire, Shields (1995) s'inspire du modèle théorique de Shields et Young (1989, 1994) pour identifier les variables comportementales et organisationnelles de réussite de la mise en œuvre de la méthode ABC. Plusieurs résultats ressortent de cette étude. D'abord, Shields (1995) constate qu'il existe de larges variations dans le degré de succès perçu par les entreprises utilisatrices de la méthode ABC d'une part, et d'autre part dans l'amélioration du bénéfice financier après son implantation.

Ainsi, le succès de l'implantation de la méthode ABC est associé à des facteurs comportementaux et organisationnels, qui sont également liés à la performance financière de l'entreprise. En outre, l'étude identifie les facteurs positivement et significativement associés au succès d'implantation, qui incluent le lien avec la mesure de la performance et le système de rémunération, deux éléments qui peuvent avoir un impact sur la performance financière de l'entreprise.

#### **➤ Cagwin et Bouwman (2002)**

L'étude menée par Cagwin et Bouwman en 2002 est la première à examiner les conditions préalables à la mise en place de la méthode ABC et son impact sur la performance financière. Les chercheurs ont identifié des éléments favorables tels que l'importance des informations sur les coûts, la concurrence, la complexité et la diversité des environnements de production, ainsi que l'importance des coûts indirects. Les résultats ont montré une association positive entre la méthode ABC et l'amélioration du retour sur investissement, mais seulement lorsqu'elle était utilisée avec d'autres initiatives stratégiques, dans des environnements où les coûts étaient élevés et où il y avait un nombre limité de transactions intraentreprises.

Dans une autre étude réalisée en 2005, Cagwin et Ortiz ont montré que la méthode ABC avait un impact positif sur les techniques de gestion de la chaîne d'approvisionnement (SCM) et l'intégration technologique (IT). Les résultats ont été opérationnalisés par une mesure composite du rendement financier et du ROA auprès de 305 entreprises. Les résultats confirment que la méthode ABC fonctionne comme un catalyseur des autres initiatives d'amélioration, fournissant ainsi les informations nécessaires pour optimiser l'efficacité des SCM et IT.

En somme, ces résultats sont intéressants pour la pratique, car ils fournissent des preuves tangibles de l'efficacité opérationnelle de la méthode ABC, au-delà des simples allégations théoriques.

➤ **Ittner et al., (2002)**

Dans leur étude, Ittner et al., (2002) explorent le lien entre méthode ABC et performance opérationnelle et financière auprès d'un échantillon transversal d'usines de fabrication (2789 réponses reçues sur 25 361 envoyées). Ces auteurs retiennent de nouvelles variables dans leur définition de la performance opérationnelle, notamment la qualité et la durée du cycle de production. Ils constatent l'existence d'une relation positive entre la mise en place de la méthode ABC et la performance industrielle. Pour ces auteurs, la méthode ABC contribue à l'amélioration de la qualité et du temps du cycle de production, et par conséquent à l'amélioration des coûts de production (effet indirect). Cependant, les auteurs ne peuvent pas confirmer de manière définitive l'association positive entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration de la performance en raison de certaines limites de leur étude, telles que l'absence d'informations précises sur la date d'adoption de la méthode ABC.

➤ **Pizzini (2006)**

Pizzini examine dans le cadre de sa recherche, les associations entre les modèles de systèmes de coûts, les perceptions des gestionnaires quant à la pertinence et l'utilité des données issues des systèmes de calcul des coûts et les performances financières réelles en s'appuyant sur un échantillon de 277 hôpitaux américains.

Pizzini constate que les données empiriques sur les implications en termes de performance de la conception des systèmes de coûts se limitent principalement à des études sur un petit échantillon et axées sur la perception des gestionnaires concernant un seul modèle de systèmes de coûts (établissement des coûts par activité). Il souligne le caractère modeste des résultats (par exemple, Foster et Swenson, 1997 ; Ittner et al., 2002 ; Krumwiede, 1998).

Les résultats de son enquête indiquent que les gestionnaires considèrent les données sur les coûts plus utiles et pertinentes si elles sont issues de systèmes qui fournissent plus de détails, classent mieux les coûts en fonction du comportement et fournissent des informations sur les coûts de manière plus fréquente.

Cependant, la performance financière réelle, caractérisée par les marges d'exploitation, les flux de trésorerie par lit et le contrôle des coûts administratifs, ne se trouve associée de manière significative et positive qu'aux systèmes qui fournissent plus de détails.

Ainsi pour Pizzini (2006), l'amélioration du processus de prise de décision grâce à la méthode ABC se traduit généralement par une augmentation de la rentabilité, de la compétitivité et de la valeur actionnariale.

➤ **Hardan et Shatnawi, (2013)**

Le secteur des télécommunications en Jordanie a été soumis à des innovations rapides, affectant les marges de rentabilité des produits et services. Ainsi la majorité des directions ont consacré plus d'efforts à l'optimisation des coûts et des dépenses en optant pour des outils et systèmes de calcul des coûts appropriés. Hardan dans son enquête, réalisée en 2013 sur 27 entreprises de télécommunications, interroge ainsi, des membres clés du personnel disposant d'une compréhension claire du système de comptabilité de gestion des entreprises, de leur performance financière et pouvant influencer le changement. L'auteur examine l'impact perçu de l'application de la méthode ABC sur l'amélioration des performances financières des sociétés de télécommunications jordaniennes en soulevant trois questions :

- 1) Le système ABC contribue-t-il à l'optimisation des dépenses et à l'augmentation de la rentabilité des entreprises de télécommunications ?
- 2) Les entreprises de télécommunications disposent-elles de l'infrastructure nécessaire pour mettre en œuvre le système ABC afin de mesurer les coûts liés aux services fournis ?

3) Existe-t-il des obstacles à l'application par les entreprises de télécommunications du système de calcul des coûts de type ABC ?

Hardan (2013) met en exergue à partir de l'analyse du questionnaire et des entretiens, une relation positive significative entre l'application de la méthode ABC par les sociétés de télécommunications et la réduction de leurs dépenses, conduisant ainsi à une amélioration de la rentabilité. De plus, il constate que l'infrastructure nécessaire pour mettre en œuvre la méthode ABC existe déjà dans les opérations des entreprises de télécommunications. Toutefois, il relève des obstacles empêchant les entreprises de télécommunications d'adopter la méthode ABC et appelle ainsi à plus de recherches pour y parer.

➤ **Pokorna (2016)**

Pokorna (2016) réalise une enquête sur un échantillon conséquent de 548 grandes et moyennes entreprises tchèques de divers secteurs économiques. Sa recherche vise à étudier le lien entre la mise en œuvre de la méthode ABC et l'amélioration de la performance financière des entreprises en République tchèque. L'auteur recourt au ROA pour mesurer la performance financière de 2005 à 2011.

Chez les 120 entreprises ayant déclaré avoir adopté la méthode ABC, l'auteur effectue ses lectures de résultats sur un an, trois ans et cinq ans après l'adoption de la méthode ABC. Il se conforme en effet, à l'étude britannique de Kennedy et Affleck-Graves (2001), qui ont détecté l'amélioration de la performance financière chez l'échantillon étudié, trois ans après la mise en œuvre de la méthode ABC. Ces auteurs expliquent ce résultat du fait de la complexité du système ABC et de la durée nécessaire à sa complète mise en œuvre.

L'auteur observe une baisse surprenante de performance financière quelques années après l'introduction de la méthode ABC. Il explique ceci par le recours des entreprises en difficulté à l'adoption de la méthode ABC pour améliorer leur performance. Ce qui explique la relative hausse de la performance financière une année après son introduction, car les données sont utilisées avec succès.

En revanche, les années suivantes, les ressources ne sont plus affectées à la mise à jour du système ABC ou à la réalisation d'une nouvelle analyse des coûts et elles cessent de fonctionner avec le système de mesure initiale.

L'auteur avance également l'hypothèse de la non-utilisation efficace des données de la méthode ABC pour une prise de décision réelle. Cela résulte en grande partie de la non-connaissance approfondie de l'outil et de ses utilisations. En effet, l'auteur reconnaît que les entreprises choisissent un modèle modeste, trop simplifié avec seulement quelques activités et déployé uniquement à travers quelques processus principaux. Les informations obtenues se révèlent donc inévitablement limitées, tout comme le potentiel de les utiliser dans la prise de décision.

➤ **Al-Qudah et Al-Hroot (2017)**

Les auteurs ont mené une étude comparative visant à examiner la mise en œuvre de la méthode ABC à travers des ratios de rentabilité dans 72 sociétés industrielles jordaniennes au cours de la période 2000-2011. Les ratios financiers se fondent sur les états financiers, en observant une moyenne de quatre ans avant et après la mise en œuvre de la méthode ABC. Les ratios de rentabilité consistent dans les Return On Assets (ROA), Return On Investment (ROI), Return On Equity (ROE), Gross Profit margin (GP), Operating Margin ratio (OM), and net profit margin ratios (ROS).

Les résultats montrent que quatre ratios financiers, à savoir les ratios OM, ROS, ROA et ROE augmentent de façon insignifiante suite à la mise en œuvre de la méthode ABC, tandis que les ratios GP et ROI de la plupart des entreprises diminuent suite à la mise en œuvre de la méthode ABC. Le ratio GP s'est détérioré pour 9 entreprises sur 12, ce qui signifie que 75% des entreprises enregistrent une baisse après l'application de la méthode ABC.



L'étude ne compare pas toutefois, les ratios financiers entre les sociétés ayant adoptées et celles n'ayant pas adoptées la méthode ABC. Les auteurs effectuent le même constat que Pokorna (2016) à savoir que la méthode reste très peu connue des managers et professionnels et n'est pas adopté de manière efficace dans le processus de prise de décision.

#### ➤ **Vetchagool et al. (2020)**

Les auteurs ont mené cette étude en Thaïlande, considérée comme un pays en développement à revenu intermédiaire et une économie émergente en raison de son taux de croissance économique relativement élevé (Banque mondiale, 2018). L'étude a porté sur 601 entreprises de différents secteurs d'activités et s'est déroulée dans la période allant de décembre 2014 à février 2015. Le taux d'adoption relevé est de 31,8%.

L'analyse empirique montre que l'utilisation de la méthode ABC, par les entreprises thaïlandaises, contribue à améliorer la performance opérationnelle. De plus, cela améliore indirectement la performance financière. Cependant, il est important de noter que les résultats fournis ne soutiennent pas l'idée selon laquelle l'utilisation intensive de l'ABC a un impact positif direct ou indirect sur la performance financière via la performance opérationnelle.

### **3.2 Lien entre méthode ABC et performance stratégique**

Le lien entre la stratégie et la méthode ABC est abordé, de façon constante, sous l'angle de la théorie de la contingence. Les chercheurs étudient traditionnellement l'impact du type de stratégie sur la décision d'adoption et d'implantation de la méthode ABC (Damanpour, 1991 ; Gosselin, 1997 ; Brown et al., 2004 ; Baird, 2007).

Gosselin (2000) explique dans son étude empirique que la stratégie constitue un facteur d'adoption de la méthode ABC. Selon lui, les stratégies prospectrices décident plus fréquemment que les défenderesses et les analystes d'entreprendre une démarche de comptabilité par activités. Il remarque toutefois qu'une fois la décision d'adoption prise, la stratégie ne joue plus un rôle significatif dans la décision de mise en œuvre. Shields (1995), en revanche, considère que la stratégie joue un rôle significatif dans le succès de la mise en œuvre de la méthode ABC. Selon Krumwiede et Charles (2006), la méthode ABC correspond le mieux aux stratégies de maîtrise des coûts ou de différenciation. L'utilisation de la méthode ABC avec une autre stratégie, selon les mêmes auteurs, peut ne pas fournir l'ajustement optimal qui mène à des résultats de performance positifs.

Hormis la perspective contingente, dans laquelle la majorité des travaux s'inscrivent (Gosselin, 2000 ; Alcouffe, 2002), très peu d'études ont été recensées sur l'application de la méthode ABC à la modélisation des processus de formation des coûts et de création de la valeur dans une perspective stratégique (Wegmann et Nozile, 2011 ; Chauvey et Naro, 2014).

La méthode ABC est en effet appréhendée comme une innovation managériale. Cela s'explique par le fait que les bases conceptuelles utilisées par cette méthode s'apparentent aux concepts de la chaîne de valeur de Porter (1986) et aussi en raison de la pertinence des informations issues de la mise en œuvre de cette méthode dans le processus de prise de décision.

Or, la majorité des recherches, en dépit de leur apport significatif, n'explorent pas les liens de causalité pour analyser les sources de l'avantage concurrentiel dans un esprit d'analyse stratégique. Les études relatives aux stratégies s'effectuent généralement dans un contexte où la stratégie précède la comptabilité de gestion.

Or, il arrive que la comptabilité de gestion précède la stratégie dans la mesure où elle apporte des éclairages à la relation coût-valeur basée sur les activités et qu'elle fournit ainsi les éléments d'information nécessaires pour la prise de décision stratégique. Le lien traditionnel entre le contrôle et la stratégie se trouve ainsi inversé. Simon (1995) propose ainsi une conception

renouvelée de l'articulation entre stratégie et contrôle. Selon l'auteur, le contrôle permet aux dirigeants de contribuer et guider le processus de formation des stratégies.

Il s'avère dès lors légitime de s'interroger sur la contribution de la méthode ABC dans un tel processus. Il convient également de déterminer si une autre méthode de comptabilité de gestion permet de guider ce processus de formation de la stratégie ? Plusieurs études examinent l'utilité de la méthode ABC dans le pilotage stratégique des coûts, et proposent d'en faire un outil de diagnostic stratégique. La majorité des études s'inscrivant dans ce domaine concernent le secteur financier, et plus particulièrement les banques.

La banque constitue l'un des secteurs où des approches attrayantes comme la méthode ABC contribuent à la visibilité des frais généraux. La structure bancaire classique ou traditionnelle repose sur une séparation entre le personnel du front office et du back-office, ce qui renforce le problème des frais généraux, et la difficulté qui en résulte de saisir les coûts des produits et des clients.

Godowski (2011) explique que l'émergence de nouvelles sources de risque dans les banques, notamment le risque stratégique, participe fortement à la relance de l'intérêt de la méthode ABC dans le secteur bancaire. Pour lui, le choix d'un système à base de processus orientés clients permet de concevoir un système d'information de gestion décisionnelle. L'auteur défend l'idée que l'ABM (Activity Based Management) renvoie à une pratique de management qui privilégie la conception et le pilotage des processus et des activités dans une perspective de chaîne de valeur comme moyen de réalisation de la performance (Lebas, 1999).

Dans la mesure où la rentabilité des banques est affectée directement par la prise de risque, ces dernières doivent disposer d'outils nécessaires pour identifier, mesurer et contribuer à l'analyse et à la gestion des risques. La disponibilité des informations concerne plus spécifiquement la tarification des prestations nouvelles. La Banque a besoin d'outils de calculs des coûts des opérations pour tenir compte des coûts des ressources, des contraintes réglementaires, des coûts de gestion et de couverture du risque bancaire ainsi que de la marge nécessaire à la rémunération des fonds propres. La méthode ABC représente ainsi une solution intéressante pour le calcul des coûts de revient fiables (Rouach et Nalleau, 1991).

La Commission Bancaire dans son rappel annuel (1995) émet également des recommandations sur l'application de la méthode ABC dans le milieu bancaire afin de rattraper le retard accusé comparativement au milieu industriel en matière de comptabilité analytique et de prise de décision particulièrement sur l'aspect tarification.

Les changements profonds que connaît le secteur bancaire notamment les travaux de convergence du cadre réglementaire avec les normes standards, la création de nouveaux canaux de distribution et digitalisation des banques, l'extension des réseaux bancaires, l'introduction des banques participatives, de même que les fusions et absorption qui ont fréquemment lieu, exposent les banques quotidiennement à des choix stratégiques.

À ce jour, très peu d'établissements bancaires disposent de réponses fiables et rapides à des questions d'ordre stratégique. Ils recourent à des études et analyses de marché pour trouver des informations relativement à leurs problèmes, mais qui se révèlent incomplètes. À cet effet, les banques sont contraintes de concevoir un système de gestion et de pilotage s'appuyant sur des outils indispensables à la prise de décision et pouvant être maintenues à un coût raisonnable (Godweski, 2011).

Les recherches portant sur l'utilisation de la méthode ABC dans le processus de prise de décision stratégique se concentrent principalement sur le secteur bancaire, car elle s'adapte particulièrement à ses spécificités. Les chercheurs estiment que la méthode ABC est parfaitement adaptée à la détection des risques stratégiques pour deux raisons principales :

Premièrement, la méthode ABC fournit des explications sur la formation des coûts, ce qui permet d'identifier les opérations créatrices de valeur pour le client. Cela s'aligne avec les

raisonnements stratégiques et s'avère pertinent pour identifier les opportunités de rationalisation des processus, y compris la possibilité de sous-traiter certaines activités.

Deuxièmement, la notion d'inducteur de coûts permet d'identifier les conséquences stratégiques des choix de gestion, contrairement aux approches traditionnelles. La comptabilité par activité offre l'avantage de générer des mesures non financières en identifiant les inducteurs de coûts. Ces inducteurs diffèrent du concept d'unités d'œuvre, car ils représentent non seulement un facteur de corrélation, mais aussi un facteur de causalité.

Ainsi, l'inducteur de coût (cost driver) influence les niveaux de performance d'une activité et sa consommation de ressources. L'association des coûts d'activité et des volumes permet de calculer les indicateurs de productivité de chaque activité. Ces inducteurs reflètent le niveau d'efficacité des activités et incitent les dirigeants à réduire les coûts de l'activité ou à modifier les inducteurs de coûts pour augmenter le dénominateur de l'activité.

Les informations issues de ces analyses alimentent une logique de pilotage de l'entreprise en mettant en place des tableaux de bord de gestion intégrant des informations sur les objectifs à atteindre à long terme.

Cependant, le processus de prise de décision dans l'action peut nécessiter le développement d'une logique de calcul des coûts de revient.

### **Les études dans les banques**

Dans ce cadre, cinq études relatives au lien entre la méthode ABC et la performance stratégique, retiennent notre intérêt.

Ces travaux proposent d'identifier la contribution de la méthode ABC à la rationalisation des coûts et à l'établissement de la tarification. Il convient donc d'examiner les études de Johmani et Omari (2003) ; d'Al D'ari (2007), de Charaf et Bescos (2008) ; de Wegmann et Nozile (2010) ; de Gunarathne et al (2016) et enfin d'Al-Bawab et Al-Rawashdeh (2016).

#### ➤ **Les études de Johmani et Omari (2003)**

Ces auteurs s'intéressent à l'application de la méthode ABC dans les banques commerciales en Jordanie. L'étude souligne l'importance de l'application des systèmes de comptabilité analytique dans les banques commerciales en Jordanie ainsi que dans le processus de prise de décisions, en particulier des décisions de tarification des services.

Cette recherche présente l'intérêt de lever le voile sur les obstacles à la mise en œuvre de la comptabilité analytique dans les banques commerciales jordaniennes et d'indiquer le moyen de recruter des personnes qualifiées et formées pour gérer efficacement ces systèmes et réaliser les performances attendues. Les résultats de l'étude révèlent que la majorité des banques commerciales ne créent pas de section ou de coûts unitaires, et que les banques utilisent différentes méthodes pour répartir les coûts.

L'étude recommande au final de porter une attention particulière sur la décision d'adoption d'outils d'aide à la tarification des services bancaires comme la méthode ABC.

#### ➤ **Les études d'Al D'ari (2007)**

Cette étude intitulée *Coûts basés sur les activités et la rentabilité des clients* vise à appliquer le système de calcul des coûts de type ABC dans les banques yéménites. Elle envisage également la possibilité d'utiliser ce système pour déterminer la rentabilité des clients et les caractéristiques de ce système. L'étude révèle que l'application de la méthode ABC auprès de la « Saba Islamic Bank » aide à l'analyse de la rentabilité client de la banque et permet de gérer la relation client plus efficacement. La méthode contribue en outre, à améliorer la stratégie marketing de la banque et sa compétitivité, comme cela s'avère le cas dans l'amélioration de l'efficacité de la banque dans la gestion de ses ressources et utilisations.

L'auteur recommande aux banques de traiter les exigences de base pour l'application de ce système, telles que la préparation des structures organisationnelles, la manière de diviser les activités principales et de faciliter l'application de ce système ainsi que la nécessité de développer des systèmes d'information.

➤ **L'étude de Charaf et Bescos (2008)**

Les auteurs réalisent leur étude auprès de la Banque centrale du Maroc. Leur objectif consiste à apporter un nouvel éclairage à la relation entre la méthode ABC et la performance organisationnelle en examinant plus particulièrement les indicateurs non financiers comme critères d'évaluation de la performance. Ils confirment que grâce à la notion d'activités, la mise en place de la méthode ABC contribue à la réingénierie de certains processus de fabrication et de gestion en vue de réaliser une meilleure productivité ou d'éliminer certaines sous-activités ou tâches. Cette méthode oriente le management vers des efforts de réduction des coûts par la mise en évidence d'activités sans valeur (à supprimer ou à sous-traiter), par la reconfiguration de la consommation des activités par les produits (ou services) offerts, ou bien encore par la réduction des coûts de fonctionnement des activités.

Les auteurs relèvent ainsi que la Banque centrale du Maroc avait inscrit sur son plan stratégique de 2004-2006, la mise en œuvre de la méthode ABC afin de réaliser les objectifs suivants :

- Identifier les activités générant de la valeur ajoutée pour différents objets de coûts constituant les prestations offertes (pièces, billets, passeports, ouverture de comptes, opérations de swap de change, etc.) ;
- Limiter, voire supprimer, les activités non créatrices de valeurs, notamment celles résultant d'une mauvaise organisation ;
- Mettre en place un outil pertinent de calcul des coûts de revient ;
- Évoluer d'une logique de dépense publique, peu soucieuse de la réalisation des objectifs, à une logique d'analyse des résultats par rapport à des objectifs prédéfinis ;
- Étudier l'opportunité de la sous-traitance de certaines activités ;
- Suivre les budgets.

En conclusion, ils confirment les liens entre la performance stratégique et la mise en œuvre de la méthode ABC, car ils estiment que la méthode ABC a permis à la Banque :

- de disposer d'une vision de l'utilisation des moyens en fonction des activités ;
- d'améliorer la communication entre les différentes directions ;
- de faciliter la réingénierie des processus ;
- d'augmenter la qualité des prestations offertes ;
- d'avoir une meilleure analyse et allocation des coûts ;
- d'améliorer la satisfaction client.

Conformément aux recommandations du Livre blanc de la Commission bancaire (1998)<sup>1</sup>, les données du contrôle de gestion doivent éclairer la réflexion à moyen et long terme des banques. Ce livre explique que la réflexion stratégique et budgétaire doit être structurée à partir de la mesure de la création de valeur pour chacune des activités de la banque.

Selon cette commission (1998), il est indispensable que les directions générales des banques disposent des informations et orientent en connaissance de cause, et sous le contrôle des organes délibérants, leur stratégie et leur politique commerciale. Le livre revient sur plusieurs méthodes de calcul de rentabilité des activités. Parmi ces méthodes, il évoque la méthode ABC en expliquant que cette méthode permet de mesurer des coûts imputables à chaque domaine d'activité selon le découpage propre à chaque établissement bancaire. La commission a relevé aussi la méthode ABC permet de construire une démarche d'analyse des coûts opératoires

---

<sup>1</sup> Les livres blancs de la Commission européenne sont des documents contenant des propositions d'action de l'Union européenne (UE) dans un domaine spécifique. L'objectif d'un livre blanc est de lancer un débat avec le grand public, les parties prenantes, le Parlement européen et le Conseil afin de parvenir à un consensus politique.

originale à un double titre. Cette méthode permet une répartition des coûts opératoires par type d'opération et non plus par produit. Cette répartition peut s'effectuer à un niveau très fin selon la nomenclature des opérations retenues.

➤ **L'étude de Chauvey et Naro (2004)**

Les auteurs examinent les apports stratégiques de la méthode ABC en réalisant deux études de cas. Il en ressort en premier lieu, que les potentialités de la méthode ABC ne se limitent pas au seul cadre du calcul et d'analyse des coûts. L'analyse de la chaîne de valeur et des relations de causalité entre processus, coûts et valeur dans une perspective d'avantage concurrentiel confère à la méthode ABC, la légitimité requise pour les prises de décisions stratégiques.

Ils soulignent que pour que cette démarche porte ses fruits, une analyse complète de la chaîne de valeur allant des processus d'approvisionnement aux activités de commercialisation doit être faite. Cette analyse ne doit pas se limiter aux seuls coûts d'assemblage ou de transformation.

D'autre part, l'analyse de la chaîne de valeur peut dépasser les frontières organisationnelles et s'inscrire dans une perspective de chaîne de valeur globale au sein de la filière où l'entreprise opère. Pour que cette analyse soit pertinente, il est essentiel que les partenaires en amont et en aval de la chaîne partagent des informations sur les coûts et établissent des relations de partenariat basées sur la confiance avec les clients et fournisseurs. Cette approche de l'analyse de la chaîne de valeur interentreprises est particulièrement pertinente dans le contexte des entreprises en réseau.

➤ **Les études de Wegmann et Nozile (2010)**

Dans cette étude, les auteurs cherchent à identifier l'apport de la méthode ABC dans le pilotage stratégique des coûts des services informatiques bancaires. L'étude de cas présentée permet de mettre en évidence l'analyse multidimensionnelle des performances : par prestation/client/produit/canal qu'offre la méthode ABC. Les auteurs soulèvent deux points suite à l'application de la méthode ABC : elle explique, en premier lieu, la composition des coûts pour des besoins de négociation avec les partenaires et clients. Le déploiement de la méthode constitue, en second lieu, l'occasion de procéder à des benchmarks. L'exercice déroulé met en exergue que les calculs basés sur la méthode ABC se révèlent extrêmement importants pour le pilotage financier et la mesure de la rentabilité. Ainsi, la mise en place de la méthode ABC, d'après ces auteurs, s'avère déterminante pour influencer le choix stratégique de l'entreprise vers la révision tarifaire auprès des partenaires.

➤ **Les études de Chea (2011)**

L'auteur s'attache à décrire brièvement l'évolution historique de la méthode ABC aux États-Unis. Puis, il passe en revue l'application de la méthode ABC notamment dans le secteur des services, et dresse ainsi le portrait de plusieurs entreprises axées sur les services ayant adopté et mises en œuvre avec succès la méthode ABC.

L'auteur explique que l'environnement concurrentiel d'aujourd'hui oblige les sociétés de services à répondre aux exigences des consommateurs qui réclament des services moins chers et de qualité supérieure. De nos jours, les décisions de rachat basées uniquement sur la fidélité à la marque appartiennent au passé, car les clients n'hésitent pas à recourir à des entreprises qui fournissent des services d'excellente qualité à des prix compétitifs. Les changements technologiques poussent également les entreprises à abandonner les systèmes traditionnels de comptabilité analytique. En effet, ces derniers ne fournissent pas d'informations précises sur les coûts, conduisant les organisations à adopter des décisions concernant les prix, les services et la technologie erronées. La pratique de la méthode ABC permet d'après l'auteur de gagner en popularité en raison de ces forces changeantes.



L'objectif de l'étude vise à démontrer comment la méthode ABC affecte les coûts d'activité au service ou au client qui consomme des ressources, afin de mesurer la rentabilité et fournir des informations pertinentes et efficaces (comparativement au système comptable traditionnel).

L'auteur en déduit que la méthode ABC offre la possibilité aux managers de mieux comprendre la rentabilité et de prendre des décisions liées à la rentabilité adéquate sans isoler les facteurs qui expliquent les bénéfices.

La mise en œuvre d'une transformation comptable comme l'implique la méthode ABC dans le secteur des services, n'a de sens que si elle améliore la capacité de fonctionnement de l'organisation. L'impulsion du changement doit venir de l'intérieur de l'organisation. Au sein d'une organisation, ce sont les responsables d'exploitation qui bénéficient le plus de la méthode ABC. Si les coûts des principales activités impliquées dans les opérations d'un responsable se situent au niveau du lot ou du produit, les estimations de coûts fournies à ces responsables se révèlent souvent très différentes et plus précises lorsqu'elles sont élaborées sous la méthode ABC.

La connaissance du lien entre la méthode ABC et la performance de l'entreprise, ainsi que les circonstances organisationnelles dans lesquelles la méthode peut fournir des améliorations de performance aux entreprises, représentent des intrants essentiels en matière de décisions d'investissement et opérationnelles. De nombreuses entreprises adoptant la méthode ABC, les chercheurs ont examiné à la question de l'impact financier de cette innovation organisationnelle (Maiga et Jacobs, 2008).

#### ➤ **Les études de Gunarathne et al., (2014)**

Les auteurs examinent pourquoi et comment une Banque centrale d'un pays d'Asie du Sud (CBSAC), a choisi d'adopter et mettre en œuvre des pratiques de calcul des coûts par activité (ABC). L'étude souligne un point très important ayant trait à la nomination d'un nouveau gouverneur, qui dispose d'une formation en Finance et en comptabilité (courant 2006). Il constitue le principal moteur du passage à la méthode ABC au CBSAC. La banque continue au moyen de feuilles d'enregistrement du temps de suivre le coût par activité de chaque département. La CBSAC adopte plusieurs initiatives pour améliorer le système ABC, l'orientant vers un ABC plus axé sur le temps. Les auteurs observent ainsi qu'avant la mise en œuvre de la méthode ABC, la Banque ne disposait d'aucun mécanisme de comptabilité de gestion approprié pour déterminer les coûts de chaque activité et pour traiter ces informations afin de faciliter la prise de décision pour la gestion.

En tant que prestataire de services, gérant de grands agrégats monétaires, la question s'est posée de savoir si les coûts étaient encourus de la manière la plus prudente et la plus efficace. Un problème critique émanait effectivement de l'absence d'un calcul de coût approprié se traduisant par une difficulté de parvenir à des décisions précises de tarification et de gestion des coûts. Les auteurs relèvent ainsi que pour des questions relatives aux frais nominaux simples tirés d'activités telles que les droits de licence des banques et des sociétés de financement et les amendes imposées pour les infractions à la réglementation, la Banque ne disposait pas de garantie que les prix appliqués suffisaient pour atteindre le seuil de rentabilité eu égard aux coûts de surveillance connexes de ces entités.

De plus, en l'absence d'un mécanisme global de répartition des coûts, cela rend la mission de la direction de la Banque difficile pour prendre des décisions liées aux coûts sur des activités où plusieurs départements ont collaboré. Il s'agit notamment du cas de la préparation de publications clés de l'institut, notamment les rapports annuels de la Banque. Cette décision de mise en œuvre a donc été soigneusement évaluée par la Banque comme le rapportent les auteurs, afin d'analyser le coût-valeur de ce processus.

Les auteurs observent une évolution du système ABC adopté par la Banque centrale au fil des années, pour rendre plus pertinents le calcul des coûts et les informations fournies par ce

système. Ils remarquent également que la Banque mobilise la méthode ABC pour diverses actions de gestion, notamment la planification, la prise de décision et le contrôle. En effet, les auteurs confirment le rôle important que joue la méthode ABC au sein de la Banque pour la prise de décisions concernant la redevance annuelle de licence des banques, les amendes pour violation du cadre réglementaire, etc. Enfin, les employés de la Banque mettent en avant une autre utilisation des informations sur les coûts fournis par la méthode ABC, à savoir le recours à des décisions d'externalisation, depuis la mise en œuvre du système ABC. De plus, la Banque recourt à la méthode ABC pour l'élaboration des budgets soumis pour validation à la direction. Les auteurs concluent que la méthode ABC joue un rôle déterminant dans l'amélioration de la productivité de la prise de décision de gestion au CBSAC. De surcroît, les budgets basés sur les activités préparées par le département des finances avec d'autres budgets contribuent également à améliorer le sentiment de conscience des coûts parmi d'autres départements.

➤ **L'étude d'Al-Bawab et Al-Rawashdeh (2016)**

Cette étude a pour objectif d'identifier l'impact de l'application de la méthode ABC dans la tarification des services bancaires auprès des banques commerciales jordaniennes. L'un des résultats les plus importants de l'étude consiste dans le fait que la méthode ABC aide à la tarification et au calcul du coût des services bancaires avec une grande précision. Les auteurs recommandent de mettre à jour le matériel et les logiciels appropriés à l'utilisation de la méthode ABC, et soulignent la nécessité de former les employés des banques commerciales jordaniennes à des postes de supervision pour une meilleure efficacité dans le calcul des coûts des opérations et pour l'aide à la tarification lors de la mise en œuvre de la méthode ABC.

➤ **L'étude de Bin Dhubea et Al-Riami (2016)**

L'étude traite de la question de l'utilisation de la méthode ABC pour la prise de décision au sein d'entreprises pétrolières au Yémen. Les auteurs examinent à travers une enquête quantitative, la perception des entreprises interrogées sur l'importance de la tarification et de la planification par activité (ABC et ABP) sur la prise de décision. Il ressort de l'étude que les répondants se montrent très satisfaits de l'application de la méthode ABC dans le processus de prise de décision.

Ils conviennent que l'utilisation de la méthode ABC permet de prendre de meilleures décisions. Les entreprises estiment, en outre, que le processus de prise de décision s'avèrerait difficile en l'absence de la méthode ABC. Cette dernière fournit, en effet, selon eux des informations très précises. Les auteurs rapportent également que la méthode ABC se trouve associée aux points d'amélioration suivants dans l'entreprise :

- la réduction des coûts et l'amélioration des bénéfices ;
- l'organisation de l'entreprise en activités claires et bien catégorisées ;
- l'amélioration de la santé financière de l'entreprise ;
- la maîtrise des frais généraux ;
- la suppression des activités sans valeur ajoutée.

Le résultat de cette étude démontre donc l'existence d'une influence positive et significative de l'ABC sur la prise de décision. Ce résultat concorde avec ceux de (Radi et Ismail, 2011 ; Chea, 2011 ; Cho et Boulianne, 2005 ; Beheshti, 2004) ; Cohen (2004) ; Swan (2002) et Gurse (1999). Ces auteurs constatent que le calcul des coûts basé sur l'activité possède une relation positive avec la prise de décision et représente l'un des principaux outils utilisés pour prendre des décisions et fournir des informations précises sur les coûts des produits / services.

### 3.3 Lien entre la méthode ABC et la performance opérationnelle

Des recherches antérieures suggèrent que la mise en œuvre de la méthode ABC conduit à des avantages opérationnels et stratégiques au sein des organisations (Anderson et Young, 1999 ; Cooper et Kaplan, 1991).

Pour ces chercheurs, les avantages opérationnels recensés ont trait à : (1) une meilleure visibilité sur l'économie des processus de production et (2) et sur les facteurs de coût causal. Selon ces chercheurs, en effet, le principe est simple, puisque la méthode fournit des informations précises sur les processus et les inducteurs de coûts, il s'avère donc plus facile pour les managers d'éliminer les activités sans valeur ajoutée et d'améliorer l'efficacité des processus.

Ils rajoutent que ces informations peuvent également être utilisées pour le déploiement d'initiatives liées à la qualité en identifiant les activités associées à une mauvaise qualité des produits et leurs inducteurs de coût (Ittner, 1999 ; Cooper et al., 1992).

En ce sens, plusieurs recherches antérieures suggèrent que la méthode ABC peut être associée à l'adoption d'activités d'amélioration des processus, telles que les programmes de gestion de la qualité totale (TQM) (Ittner et Larcker, 1997a, 1997b ; Anderson et al., 2002). Les études examinant le lien entre la méthode ABC et la performance opérationnelle privilégient une perspective perceptuelle basée sur les croyances des managers concernant le succès de la mise en œuvre de la méthode ABC. Toutefois ces travaux n'indiquent pas si les adoptants de la méthode ABC ont atteint des niveaux plus élevés de performance opérationnelle ou financière que les non-adoptants (Shields, 1995 ; McGowan et Klammer, 1997 ; Foster et Swenson, 1997). Dans cette section, il convient d'aborder quelques recherches relatives à l'impact de l'adoption de la méthode ABC sur la performance opérationnelle comme : Banker et al, (2008) et Zaman, (2009).

#### ➤ L'étude de Banker et al., (2008)

Dans cette étude, les auteurs s'intéressent aux relations entre la mise en œuvre de la méthode ABC et les nouvelles pratiques de production qu'il dénomme World Class manufacturing (WCM), et leur impact sur les performances industrielles. Ces pratiques comprennent la fabrication juste à temps (JIT), l'amélioration continue des processus, la gestion de la qualité totale (TQM) et impliquent un large éventail de capacités de fabrication. Elles ont pour objectif de permettre aux directeurs d'usine de s'adapter à la volatilité et à l'incertitude associées aux changements de la demande des clients et des cycles économiques dans des environnements de fabrication agiles. Contrairement aux études antérieures, qui se concentrent sur la mesure de l'impact direct de la méthode ABC sur les performances industrielles, les auteurs établissent un nouveau modèle où la méthode ABC joue le rôle de catalyseur des pratiques WCM qui, à leur tour, influent sur les performances industrielles. Il importe de rappeler ici, que Cooper et Kaplan (1991) avaient déjà souligné que la méthode ABC peut aider les directeurs d'usine à développer une meilleure compréhension des sources de variabilité des coûts, leur permettant de gérer la demande de ressources et de rationaliser les changements dans la gamme de produits.

#### ➤ L'étude de Zaman (2009)

L'auteur analyse la perception des praticiens liée à la mise en œuvre de la méthode ABC. Les résultats de son étude révèlent que les dirigeants de l'entreprise s'accordent sur le fait que la mise en œuvre de la méthode ABC les a aidés à déterminer les coûts majeurs pour chacun des produits. La méthode contribue également à la réduction du coût de production et permet par conséquent, au client, d'obtenir un produit de meilleure qualité à un coût moindre.

L'auteur conclut également que la mise en œuvre de la méthode ABC offre la possibilité également d'accroître l'efficacité et l'efficacité de la gestion et d'augmenter les revenus des entreprises.

## 4. Synthèse

En synthèse des études exposées dans la section précédente, nous pouvons retenir que l'adoption de la méthode ABC a un impact significatif sur la performance globale d'une organisation, englobant ses aspects financiers, stratégiques et opérationnels.

Sur le plan financier, la méthode ABC permet une meilleure compréhension des coûts liés aux activités spécifiques, ce qui peut conduire à des décisions plus éclairées en termes de tarification des produits, de rentabilité des clients et de gestion des coûts. Cela peut se traduire par une amélioration de la rentabilité globale de l'organisation.

Au niveau stratégique, la méthode ABC fournit des informations précieuses sur les processus et les inducteurs de coûts, ce qui permet aux gestionnaires de prendre des décisions plus éclairées en matière d'allocation des ressources, de développement de nouveaux produits, de sélection de fournisseurs et de planification stratégique. Cela peut conduire à un meilleur alignement de la stratégie avec les activités opérationnelles et à une amélioration de la compétitivité de l'organisation.

En ce qui concerne la performance opérationnelle, la méthode ABC permet une meilleure visibilité sur l'économie des processus de production et sur les facteurs de coût causal. Cela permet aux gestionnaires d'identifier les activités sans valeur ajoutée, de les éliminer ou de les optimiser, et d'améliorer l'efficacité des processus. De plus, la méthode ABC peut être utilisée pour identifier les activités associées à une mauvaise qualité des produits, ce qui peut contribuer à la mise en place d'initiatives d'amélioration de la qualité.

En résumé, l'adoption de la méthode ABC peut avoir un impact positif sur la performance financière, stratégique et opérationnelle d'une organisation en fournissant des informations plus précises et en permettant des prises de décision plus éclairées. Cela peut se traduire par une meilleure rentabilité, une meilleure compétitivité et une amélioration globale des activités de l'organisation.

## 5. Conclusion

En conclusion, notre étude a examiné les liens entre l'adoption de la méthode ABC et la performance globale des organisations, en mettant en évidence ses avantages sur les aspects financiers, stratégiques et opérationnels. L'adoption de la méthode ABC peut avoir un impact significatif sur la performance globale des organisations, en améliorant la gestion des coûts, la prise de décision éclairée, l'efficacité des processus et la qualité des produits. Cependant, il convient de noter certaines limites de cette étude : l'étude de l'impact de la méthode ABC ne peut être étudiée séparément des autres initiatives prises par l'entreprise. Il est important de reconnaître que l'adoption de la méthode ABC est souvent réalisée en conjonction avec d'autres pratiques de gestion et initiatives organisationnelles. Ainsi, l'effet global sur la performance de l'entreprise peut être influencé par ces interactions.

Pour ce qui est des implications de cette étude, elle souligne l'importance pour les organisations de considérer l'adoption de la méthode ABC comme un moyen d'améliorer leur performance financière, stratégique et opérationnelle. Cependant, des recherches supplémentaires sont nécessaires pour approfondir la compréhension des mécanismes par lesquels la méthode ABC influence la performance et explorer d'autres variables pertinentes.

Ainsi, il est recommandé aux chercheurs de poursuivre leurs études sur ce sujet, en se concentrant sur les mécanismes précis par lesquels la méthode ABC influence la performance et en tenant compte des facteurs contextuels spécifiques. De plus, il est essentiel de reconnaître les limites de la méthode ABC et de l'utiliser de manière judicieuse en tenant compte des particularités de chaque organisation. En conclusion, bien que l'adoption de la méthode ABC puisse apporter des avantages significatifs, il est important de prendre en compte les résultats

de manière nuancée. Les taux d'adoption varient selon les pays et les secteurs, et il existe des contraintes pratiques et des perceptions qui peuvent influencer son utilisation.

## Références:

- (1). **Ahmed Fath Allah Rahmouni (2008)**. La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises : caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès. Economies et finances. Université du Sud Toulon Var, 2008.
- (2). **Al-D'ari, A. (2007)**. Activity-Based Costing & Customer profitability, Applied research Masters thesis, the HAGUE University, Netherlands. Al-Bawab et Al-Rawashdeh (2016).
- (3). **Al-Khadash, H. A., & Mahmoud, N. (2010)**. The implementation of activity-based costing and the financial performance of the Jordanian industrial shareholding companies. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 135-153.
- (4). **Al-Qudah, L. A. M., & Al-Hroot, Y. A. K. (2017)**. The Implementing Activity-Based Costing Technique (ABC) and its impact on profitability: A Study of Listed Manufacturing Companies in Jordan. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 271-276.
- (5). **Al-Bawab, A. A., & Al-Rawashdeh, H. (2016)**. The impact of the Activity Based Costing system (ABC) in the pricing of services banks in the Jordanian commercial Banks: A field study. *International Business Research*, 9(4), 1-10.
- (6). **Anderson, S. W., Hesford, J. W., & Young, S. M. (2002)**. Factors influencing the performance of activity-based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, 27(3), 195-211.
- (7). **Baird K., (2007)** "Adoption of activity management practices in public sector organizations", *Accounting and Finance*, Vol. 47, N°4, p. 551-569
- (8). **Banker R. D., Bardhan I. R., Tai-Yuan Chen (2008)** "The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, N°1, Janvier, p.1-19.
- (9). **Beheshti, H. M. (2004)**. Gaining and sustaining competitive advantage with activity-based cost management system. *Industrial Management & Data Systems*.
- (10). **Bescos P.-L. & Mendoza C. (1994)**. Le management de la performance, Éd. Comptables Malesherbes.).
- (11). **Bescos P.L., E. Cauvin, M. Gosselin (2002)** « La comptabilité par activités et la gestion des activités : Comparaison entre le Canada et la France », *Comptabilité, contrôle et audit*. Numéro spécial. Mai 2002, p. 209-229.
- (12). **Brown, D. A., Booth, P., & Giacobbe, F. (2004)**. Technological and organizational influences on the adoption of activity-base costing in Australia. *Accounting & Finance*, 44(3), 329-356.
- (13). **Cagwin, D., & Bouwman, M. J. (2002)**. The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management accounting research*, 13(1), 1-39.
- (14). **Bescos, P. L., & Charaf, K. (2008, May)**. Impact de la comptabilité par les activités sur les performances des entreprises : Le cas de la Banque Centrale du Maroc. In LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE.



- (15). **Chauvey J.N., Naro G. (2004).** Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention., Finance Contrôle Stratégie, Volume 7, N° 3, pp. 63 – 89 ;
- (16). **Chea, A. C. (2011).** Activity-based costing system in the service sector: A strategic approach for enhancing managerial decision making and competitiveness. International Journal of Business and Management, 6(11), 3.
- (17). **Cho, C. H., & Boulianne, E. (2005).** Development of a decision support system based on ABC for costing and pricing decisions, and its conversion to a web-based DSS. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(2), 37.
- (18). **Cohen, Sandra and Venieris, George and Kaimenaki, Efrosini (2005),** “ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.20
- (19). **Cooper R. et Kaplan R. S., 1992,** « Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage », *Accounting Horizons*, September, p. 1-13.
- (20). **Cooper R. et Kaplan R.S., 1987,** « How cost accounting systematically distorts product costs». In *Accounting Management - Field Study Perspectives*, Bruns Jr.W., Kaplan, R.S. (Eds.), Harvard Business School Press, Boston, p. 204–228.
- (21). **Damanpour F., 1991,** « Organizational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators », *Academy of Management Journal*, p. 555-590
- (22). **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. *Revue de Management et de Stratégie*.
- (23). **Foster, G., & Swenson, D. W. (1997).** Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of management accounting research*, 9, 109-142. Godowski (2011)
- (24). **Gosselin M., 1997,** « The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing », *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, n° 2, pp. 105-122.
- (25). **Gunarathne, A. N., & Alahakoon, Y. (2016).** Environmental management accounting practices and their diffusion: The Sri Lankan experience.
- (26). **Gurses, P. A. (1999).** An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product-Mix Decisions. Virginia Polytechnic Institute and State University, USA.
- (27). **Elhamma, A. (2013).** Performance de la comptabilité par activités : Perceptions des responsables d'entreprises. *La Revue des Sciences de Gestion*, (5-6), 227-232.
- (28). **Hardan, A. S., & Shatnawi, T. M. (2013).** Impact of applying the ABC on improving the financial performance in telecom companies. *International Journal of Business and Management*, 8(12), 48.
- (29). **Ittner C. D., Lanen W. N. et Larcker D. F., 2002,** « The association between activity-based costing and manufacturing performance », *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, n° 3, p. 711-726.
- (30). **Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2003).** Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard business review*, 81(11), 88-95.
- (31). **Ittner, C. D. (1999).** Activity-based costing concepts for quality improvement. *European Management Journal*, 17(5), 492-500.
- (32). **Johmani, O., & Ahmad, O. (2003).** Application cost accounting systems in commercial banks operating in Jordan: An Empirical Study. *Al-Yarmuk researches Journal*, Yarmuk University, Irbid, 19(1)
- (33). **Kennedy T. et Affleck-Graves J., 2001,** « The impact of activity-based costing techniques on firm performance », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 13, p. 19-45.

- (34). **Krumwiede K. R., 1998a**, « The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors », *Journal of Management Accounting Research*, n° 10, p. 239-278.
- (35). **Krumwiede K. R., 1998b**, « ABC: why it's tried and how it succeeds », *Strategic Finance*, vol. 79, n° 10, p. 32-38.
- (36). **Krumwiede, K. R., & Charles, S. L. (2006)**. Finding the right mix: How to match strategy Krumwiede, 1998).
- (37). **Lebas, M., & Mevellec, P. (1999)**. Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion. *Comptabilité Contrôle Audit*.
- (38). **Levant, Y., & de La Villarmois, O. (2001)**. Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts: la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA). *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 7(2), 45-66.)
- (39). **Levant, Y., & Zimnovitch, H. (2013)**. L'imputation des charges indirectes en France de 1914 aux années 1950: l'évolution vers la simplicité. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 19(2), 13-39.
- (40). **Lorino, P. (1991)**. *Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités* (Vol. 213). Paris: Dunod.
- (41). **McGowan, A. S., & Klammer, T. P. (1997)**. Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of management accounting research*, 9, 217.
- (42). **Pavlatos, O. and Paggios, I. (2009)**. "Management accounting practices in the Greek hospitality industry", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 1, pp. 81-
- (43). **Pizzini, M. J. (2006)**. The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, organizations and society*, 31(2), 179-210.
- (44). **Pokorná, J. (2016)**. Impact of activity-Based costing on financial performance in the Czech Republic. *Acta Universitatis agriculturae et silviculturaemendelianaeburgenensis*, 64(2), 643-652.
- (45). **Porter M. E., 1985**, « Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance», Free Press, New York, NY.
- (46). **Radi, M. M. & Ismail, M. I. (2011)**. Determining activity-based costing and its role in making management decision. (Master Dissertation, Al-KofaUniversity).
- (47). **Rouach M., Naulleau G.**, Le contrôle de gestion bancaire et financier, La revue Banque éditeur, Paris, 1990.
- (48). **Sartorius, K., Eitzen, C., & Kamala, P. (2007)**. The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 15(2), 1-21.
- (49). **Shields, M. D. (1995)**. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of management accounting research*, 7(1), 148-165.
- (50). **Shields M. et Young S. M., 1989**, « A behavioral model for implementing cost management systems », *Journal of Cost Management*, winter, p. 17-27.
- (51). **Shields M. et Young S. M., 1994**, « Behavioral and organizational issues », In *Handbook of Cost Management*, edited by B. Brinker, New York: Warren Gorham Lamont.
- (52). **Simons R.L.(1995)**. Levers of Control. How Managers Use Innovative Control System to Drive Strategic Renewal, Harvard Business School Press.
- (53). **Swan, J., Scarbrough, H., & Robertson, M. (2002)**. The construction of Communities of Practice in the management of innovation. *Management learning*, 33(4), 477-496.
- (54). **Vetchagool, W. (2016)**. *The impact of the extent of activity-based costing use and the extent of ISO 9000 implementation on organisational performance* (Doctoral dissertation, University of Hull).

- (55). **Vetchagool, W., Augustyn, M. M., & Tayles, M. (2021).** ISO 9000, activity based costing and organizational performance. *Total Quality Management & Business Excellence*, 32(3-4), 265-288.
- (56). **Wegmann, G., & Nozile, S. (2010).** Comptabilité à base d'activités (ABC) et activités informatiques : une contribution à l'amélioration des processus informatiques d'une banque. *Échanges/Association nationale des conseillers et contrôleurs de gestion*, p-18.
- (57). **Zaman, M. (2009).** The Impact of activity-based costing on firm performance: The Australian experience. *International review of Business research papers*, 5(4), 200-208.