

Vers une redéfinition de la gestion des coûts : analyse qualitative de l'implémentation des approches ABC/ABM dans un contexte industriel

Towards a redefinition of cost management: qualitative analysis of the implementation of ABC/ABM approaches in an industrial context

Ayoub OUSSAA, (PhD Student)

*Laboratoire des Etudes et des Recherches en Sciences Economiques et de Gestion (LERSEG)
Faculté d'Economie et de Gestion
Université Sultan Moulay Slimane de Béni Mellal, Maroc*

Abdelhadi DARKAOUI, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire des Etudes et des Recherches en Sciences Economiques et de Gestion (LERSEG)
Faculté d'Economie et de Gestion
Université Sultan Moulay Slimane de Béni Mellal, Maroc*

Brahim OUZAKA, (Enseignant-Chercheur)

*Laboratoire de Recherche Pluridisciplinaire en Economie et Gestion (LARPEG)
Faculté d'Economie et de Gestion
Université Sultan Moulay Slimane de Béni Mellal, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté d'Economie et de Gestion 502 Beni Mellal BM-KH 23000 Maroc Téléphone : 0523482403 Contact.feg@usms.ma
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude. Ils assument l'entière responsabilité de tout éventuel plagiat, de l'usage de l'intelligence artificielle dans la rédaction, ainsi que des résultats présentés dans cet article.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	OUSSAA, A., DARKAOUI, A., & OUZAKA, B. (2025). Vers une redéfinition de la gestion des coûts : analyse qualitative de l'implémentation des approches ABC/ABM dans un contexte industriel. <i>International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics</i> , 7(1), 27–51. https://zenodo.org/records/18049867
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: 10/11/2025

Accepted: 25/12/ 2025

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

ISSN: 2658-8455

Volume 7, Issue 01 (2026)

Vers une redéfinition de la gestion des coûts : analyse qualitative de l'implémentation des approches ABC/ABM dans un contexte industriel

Résumé

Cette recherche vise à analyser de manière approfondie l'apport de la méthode ABC/ABM à l'optimisation des coûts dans un contexte industriel réel. À travers une étude de cas menée au sein d'une entreprise agroalimentaire, l'étude mobilise une approche qualitative interprétativiste, fondée sur des entretiens semi-directifs avec des responsables clés. L'analyse des données, conduite selon une méthode thématique assistée par le logiciel NVivo, met en lumière les bénéfices concrets de la méthode ABC/ABM : amélioration de la précision du calcul des coûts, meilleure visibilité sur les activités génératrices de valeur, et soutien renforcé à la prise de décision stratégique. Les résultats soulignent également plusieurs facteurs critiques de succès, notamment la formation continue, la sensibilisation au changement, l'intégration d'outils technologiques et la mise en place d'indicateurs de performance. Malgré certaines limites méthodologiques et contextuelles, l'étude confirme la pertinence de l'ABC/ABM comme levier d'amélioration de la performance organisationnelle et ouvre des perspectives de recherche sur son intégration à long terme et son articulation avec les dynamiques de digitalisation.

Mots-clés : Méthode ABC/ABM, gestion des coûts, comptabilité de gestion, décisions éclairées.

JEL Classification : M00

Type du papier : Recherche empirique

Abstract

This research aims to thoroughly analyze the contribution of the ABC/ABM method to cost optimization in a real industrial context. Through a case study conducted within an agri-food company, the study uses a qualitative interpretive approach based on semi-structured interviews with key managers. The data analysis, conducted using a thematic method assisted by NVivo software, highlights the concrete benefits of the ABC/ABM method: improved accuracy in cost calculation, greater visibility of value-generating activities, and enhanced support for strategic decision-making. The results also highlight several critical success factors, including ongoing training, awareness of change, integration of technological tools, and the implementation of performance indicators. Despite certain methodological and contextual limitations, the study confirms the relevance of ABC/ABM as a lever for improving organizational performance and opens up research prospects on its long-term integration and its articulation with the dynamics of digitalization.

Keywords: ABC/ABM method, cost management, management accounting, informed decisions.

Classification JEL: M00

Paper type: Empirical Research

Introduction

Dans un environnement économique en constante évolution, caractérisé par une intensification de la concurrence, une complexification des processus productifs et une exigence croissante en matière de performance, les entreprises sont appelées à repenser leurs modes de pilotage stratégique et opérationnel. Face à ces transformations, la maîtrise des coûts et l'optimisation de l'allocation des ressources constituent des enjeux majeurs, conditionnant à la fois la rentabilité, l'agilité et la pérennité des organisations. Dans cette perspective, la qualité de l'information de gestion devient un levier essentiel pour soutenir la prise de décision. La comptabilité, en tant que système d'information structurant, joue un rôle central dans la mise à disposition de données financières et opérationnelles pertinentes, permettant une lecture fine de la performance des différentes activités de l'entreprise.

Toutefois, l'évolution récente des structures de coûts, marquée par une augmentation significative des coûts indirects et des fonctions de support, a progressivement remis en cause la pertinence des méthodes classiques de calcul des coûts.

Traditionnellement, les méthodes de calcul des coûts reposant sur les sections homogènes ou l'analyse des coûts variables ont constitué des outils de référence pour appréhender les coûts de revient et évaluer la rentabilité. Toutefois, dans des contextes organisationnels marqués par la complexité croissante des processus, la diversification des produits et l'hétérogénéité des activités, ces approches montrent certaines limites, notamment en termes de précision et de capacité à refléter fidèlement la réalité économique des activités. C'est dans ce cadre que s'inscrit la méthode ABC (Activity-Based Costing), enrichie par la logique managériale intégrée qu'apporte l'ABM (Activity-Based Management). Cette approche permet de relier plus étroitement les consommations de ressources aux activités, puis aux objets de coûts, offrant ainsi une vision plus structurée et plus pertinente du fonctionnement organisationnel. Par ailleurs, la littérature en comptabilité de gestion souligne que l'ABC/ABM permet d'améliorer la précision du calcul des coûts, de renforcer la transparence de l'information et de mieux identifier les activités créatrices ou destructrices de valeur (Cooper et Kaplan, 1991; Innes et Mitchell, 1995). Elle constitue aujourd'hui un outil stratégique au service de l'optimisation des coûts, de l'amélioration de la performance et de la gouvernance des processus organisationnels. Plusieurs études empiriques, menées dans des contextes industriels variés, mettent en évidence les bénéfices potentiels de l'ABC/ABM en matière de contrôle des coûts, d'évaluation de la rentabilité et de soutien à la prise de décision stratégique (Clarke, Hill et Stevens, 1999; Innes, Mitchell et Sinclair, 2000). Ces travaux montrent que l'utilisation des informations issues de l'ABC/ABM favorise une meilleure compréhension des déterminants des coûts et une allocation plus rationnelle des ressources. Néanmoins, malgré ces apports documentés, la diffusion de la méthode demeure relativement limitée, et de nombreuses organisations rencontrent des difficultés lors de son implémentation. Ce phénomène, souvent qualifié de « paradoxe de l'ABC », s'explique notamment par la complexité du dispositif, les exigences en matière de données, les coûts de mise en œuvre et les résistances organisationnelles (Gosselin, 1997).

Sur le plan théorique, ces constats peuvent être analysés à la lumière de la théorie de la contingence, selon laquelle l'efficacité d'un système de gestion dépend de son adéquation avec les caractéristiques spécifiques de l'organisation et de son environnement. Dans cette perspective, l'ABC/ABM apparaît particulièrement pertinent dans les contextes où la part des coûts indirects est élevée et où les processus sont complexes, rendant les méthodes traditionnelles insuffisantes. Par ailleurs, les travaux sur la diffusion des innovations en contrôle de gestion soulignent que l'adoption et le succès de l'ABC/ABM reposent autant sur des facteurs organisationnels et humains (soutien managérial, formation, appropriation par les acteurs) que sur des considérations purement techniques.

La présente recherche s'inscrit dans cette dynamique et vise à analyser la contribution de la méthode ABC/ABM à l'optimisation des coûts dans un contexte organisationnel réel. Elle s'intéresse plus particulièrement à comprendre la manière dont cette approche permet d'améliorer la précision des calculs de coûts, de soutenir la prise de décision et de contribuer à l'efficacité globale d'une entreprise industrielle opérant dans le secteur agroalimentaire.

Pour répondre à cet objectif, une démarche méthodologique qualitative a été privilégiée, s'inscrivant dans une posture épistémologique interprétativiste. Ce positionnement permet de rendre compte des significations que les acteurs attribuent à l'implémentation de la méthode ABC/ABM, en tenant compte des logiques sociales et organisationnelles qui traversent les pratiques de gestion. L'enquête empirique repose sur des entretiens semi-directifs conduits auprès de responsables clés de l'entreprise, offrant un accès privilégié aux représentations, aux enjeux et aux arbitrages associés à cette démarche. L'analyse des données a été conduite selon une approche thématique rigoureuse, appuyée par l'utilisation du logiciel NVivo, permettant de structurer les résultats et de faire émerger des enseignements pertinents.

Dans cette perspective, ce travail s'articule autour de trois parties principales : une première partie consacrée à l'examen des fondements théoriques et conceptuels de la méthode ABC/ABM ainsi que de ses apports en matière de gestion des coûts ; une seconde partie dédiée à la présentation de la démarche méthodologique adoptée ; et une dernière partie visant à exposer et analyser les résultats empiriques issus de l'étude de cas.

1. Cadre conceptuel et processus de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM

1.1. La méthode ABC

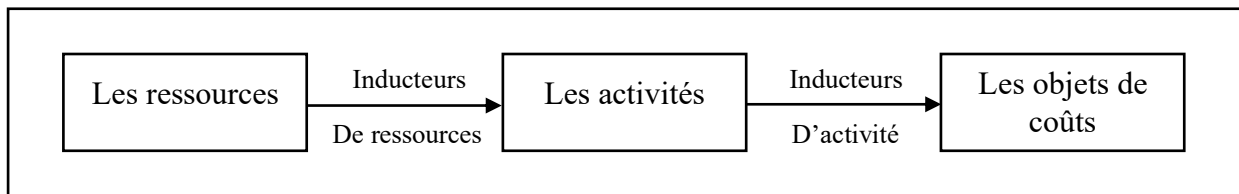
La méthode de la comptabilité par activités (Activity-Based Costing ou ABC) a vu le jour en réponse aux limitations des systèmes de coût traditionnels, qui ne parvenaient pas à attribuer de manière précise les coûts indirects aux produits et services. Elle a été popularisée dans les années 1980 par Robert Kaplan et W. Bruns, qui ont souligné son utilité dans un contexte où les coûts indirects devenaient une part croissante des coûts totaux des entreprises, notamment avec l'automatisation croissante des processus de production. Cette méthode permet de mieux comprendre les activités qui génèrent des coûts et d'allouer plus précisément ces coûts aux produits et services en fonction de la consommation réelle des ressources par chaque activité.(Jourdain, 2020).

D'après, Grandguillot & Grandguillot (2015), la méthode ABC (Activity Based Costing), également connue sous le nom de méthode des coûts à base d'activités, est une approche moderne de la comptabilité par coûts complets. Elle se concentre sur l'estimation et l'analyse des coûts des activités réalisées par une entreprise, essentielles à la production des biens ou services. Cette méthode est adaptée pour répondre aux exigences de gestion contemporaines des entreprises.

Langlois et al. (2014), souligne que la méthode ABC (Activity-Based Costing), est une approche de comptabilité de gestion qui alloue les coûts des ressources aux activités et de ces activités aux produits ou services, basée sur la consommation réelle des ressources. Elle vise à améliorer la précision du calcul des coûts et la prise de décision en identifiant les activités qui consomment des ressources et en évaluant leur impact sur la rentabilité. Cette méthode modifie également les comportements et les processus organisationnels en introduisant des changements dans les procédures de collecte d'informations et dans la valorisation des activités. Elle permet une gestion transversale par les processus et est souvent complétée par l'Activity-Based Management (ABM), qui applique ces principes à la gestion des activités de l'entreprise.

Lacombe (2017), affirme que le principe de la méthode ABC repose sur la logique suivante :

Figure 01 : Principe de la méthode ABC/ABM



Source : Lacombe (2017)

En référence à EL BELLOUTE & KARIM (2023), La méthode ABC (Activity-Based Costing) a pour objectif principal de fournir une mesure précise des coûts et de la performance au sein d'une organisation. Cette méthode évalue la consommation de ressources par les différentes activités, ressources et objets de coûts, ce qui permet un calcul plus exact de l'utilisation. En répartissant de manière détaillée les coûts indirects, la méthode ABC va au-delà des simples allocations basées sur un volume de production ou de vente, pour une précision accrue dans l'attribution des coûts.

Contrairement aux systèmes traditionnels de comptabilité, qui peuvent souvent généraliser l'attribution des coûts, la méthode ABC identifie les coûts cachés et les inefficacités en attribuant les coûts directement aux produits, services, ou autres entités basées sur les activités précises qui consomment des ressources. Cette transparence améliorée aide les entreprises à comprendre où et comment les coûts sont générés, offrant ainsi une vision plus claire des coûts réels associés à chaque activité. Cette perspective enrichie permet aux gestionnaires de prendre des décisions plus éclairées pour optimiser les coûts et améliorer la performance globale.

1.2. La méthode ABM

La méthode ABM (Activity-Based Management), est définie d'après IACOB & DRACEA (2007), comme une approche récente de gestion qui utilise les informations dérivées de l'Activity Based Costing (ABC) pour améliorer les processus et la performance des activités d'une organisation. Elle vise à transformer ces insights en actions de gestion pour améliorer l'efficacité et l'efficacité opérationnelle.

La méthode ABM est définie selon (Bahnu, 2012), comme une pratique de gestion qui améliore la performance organisationnelle par une gestion active des processus d'affaires. Cette méthode structure les processus en activités et mesures de performance alignées aux objectifs stratégiques, optimisant ainsi les opérations de l'entreprise. Elle est complémentaire à la Comptabilité Basée sur les Activités, utilisant une décomposition précise des activités pour renforcer l'efficacité globale.

Conformément à (ALAZARD et SÉPARI, 2010), la méthode ABM est centrée sur le management des activités afin d'améliorer la performance et d'optimiser la rentabilité de l'entité étudiée. Elle utilise la modélisation des coûts générée par la méthode ABC pour mesurer la performance et soutenir les décisions managériales.

Comme le mentionne (EL BELLOUTE et KARIM, 2023), L'objectif principal de l'ABM est d'optimiser la relation entre la valeur générée et les coûts des activités, en visant une amélioration continue. Ce processus inclut la définition claire des processus qui sont composés d'activités liées par un objectif commun, l'évaluation de leur apport à la valeur de l'entreprise, et la gestion active pour réduire les coûts tout en améliorant la satisfaction client et l'avantage concurrentiel. L'ABM nécessite donc une gestion rigoureuse et une orientation claire vers l'efficacité et la réduction des activités non porteuses de valeur.

1.3. Processus de mise en place de la méthode ABC/ABM

Une étude menée par (Fauconnier, 2024) indique que, l'implémentation de la méthode ABC/ABM (Activity-Based Costing/Activity-Based Management) requiert une démarche

rigoureuse et organisée. Cette partie soulignera les étapes essentielles pour déployer cette méthode avant-gardiste de gestion des coûts. L'application de la méthode ABC/ABM se constitue de sept étapes énumérées ci-dessous Vancraenenbroeck, Helbois and Provost (2015) :

- **Identification des activités clés de l'entreprise**

L'identification des activités clés de l'entreprise est une étape cruciale, car elles constituent le cœur du processus de gestion des coûts. Il est primordial de les définir avec précision afin d'assurer des résultats pertinents tout en maintenant un système simple à gérer. Les activités doivent être suffisamment détaillées pour garantir une répartition homogène des coûts, cependant leur nombre doit rester limité afin d'éviter une complexité excessive.

Les activités sont composées de tâches de base qui s'enchaînent vers un objectif commun. Celles qui partagent un même déclencheur forment un processus. Leur identification peut se faire par plusieurs moyens, notamment à travers des entretiens avec les responsables de l'entreprise, des auto-analyses effectuées par le personnel, des observations sur une période déterminée et une analyse approfondie des documents comptables. Cette démarche permet d'obtenir une vision plus claire des facteurs générant les coûts et influençant les performances de l'entreprise.

Pour structurer cette analyse, il est nécessaire d'établir un inventaire des activités. Celui-ci aide à évaluer le coût des opérations, à mesurer la rentabilité des produits, clients ou marchés, et à orienter la stratégie commerciale vers les offres les plus rentables. Il facilite également l'identification des clients les plus profitables et la mise en place d'actions adaptées à leur rentabilité.

L'élaboration de la liste des activités se déroule en quatre étapes principales. La première consiste à définir un groupe de projet, composé de responsables et de participants en charge de l'analyse des coûts et de la gestion des tableaux de bord. Ensuite, une première liste d'activités est établie à travers des entretiens avec les employés et des réunions d'équipe. Cette liste doit ensuite être validée afin de s'assurer que chaque activité est pertinente et qu'elle ne contient pas d'éléments superflus. Enfin, il est crucial d'identifier les attributs de chaque activité en collectant des informations détaillées pour maximiser les bénéfices de cette analyse.

Une fois ces étapes réalisées, il devient possible de procéder au calcul des coûts des activités, permettant ainsi une meilleure gestion des ressources et une optimisation des performances de l'entreprise.

- **Affectation des ressources aux activités**

La méthode ABC repose sur le principe que les produits consomment des activités, et non directement des coûts. Ces activités mobilisent des ressources, chacune étant allouée à un usage précis. Comme plusieurs ressources peuvent être utilisées pour une même activité, il est crucial d'identifier les facteurs influençant leur consommation afin d'appliquer correctement les inducteurs de coûts. Cette approche privilégie le terme "ressource" plutôt que "charge", mettant en avant la capacité de gestion plutôt qu'une contrainte subie.

L'ABC permet de mieux comprendre l'interaction entre les ressources, les activités et les produits, facilitant ainsi l'identification des leviers d'optimisation budgétaire. Plutôt que de réduire les coûts de manière globale, il s'agit d'analyser les raisons de la consommation des ressources afin d'améliorer l'efficacité organisationnelle.

L'optimisation des coûts commence par une analyse détaillée des dépenses : identifier leur nature, leur responsable et leur finalité. Ensuite, chaque ressource peut être évaluée en fonction de son coût grâce aux données comptables, permettant une gestion plus précise et efficiente des ressources de l'entreprise.

- **Identification et choix des inducteurs de coût**

Dans la méthode ABC, la répartition des coûts ne suit pas de règles fixes. L'identification des inducteurs se fait par des enquêtes et interviews avec le personnel. Il est crucial de choisir une unité qui reflète fidèlement la consommation des ressources par les activités et l'utilisation des activités par les produits. Chaque activité doit être associée à un facteur expliquant clairement ses variations de coût, assurant ainsi un lien causal avec la consommation de ressources.

On distingue deux types d'inducteurs de coûts : l'inducteur de coût volumique, basé sur des coûts quantifiables liés au volume d'activité, et l'inducteur de coût de complexité, associé aux coûts non quantifiables résultant de la diversité et de la complexité des opérations.

- **Regroupement des activités par inducteur de coût**

À cette étape, toutes les activités partageant un même inducteur de coût sont consolidées au sein d'un seul « centre de regroupement ». Par exemple, les activités d'achat et de fabrication, si elles partagent un inducteur de coût commun tel que le nombre de références, sont regroupées dans un même groupe appelé « pools de coûts homogènes ». Ce processus englobe plusieurs activités liées par un inducteur commun et représente une grande tâche qui aboutit à la création d'un résultat tangible, intangible ou informatif.

Après avoir effectué le recensement des inducteurs de coûts, il est important de sélectionner ceux qui sont les plus fréquents et les plus représentatifs pour chaque activité. Cette étape est réalisée en élaborant une matrice de regroupement des activités, qui croise les activités avec leurs inducteurs de coûts, et en procédant à une analyse de corrélation pour affiner les regroupements.

- **Calcul de coût unitaire de l'inducteur**

Pour estimer le coût total d'une activité sur une période spécifique, on peut déterminer le coût unitaire de l'inducteur associé. Cela se fait en divisant le coût total de l'activité pour cette période par le nombre total d'inducteurs utilisés durant la même période. Ainsi, pour calculer le coût unitaire de l'inducteur, on utilise la formule suivante :

$$\text{Coût unitaire de l'inducteur} = \frac{\text{Total des charges indirectes estimés pour chaque activité}}{\text{Volume total de l'inducteur d'activité.}}$$

- **Affectation du coût des activités aux coûts des produits**

Cette phase débute par l'identification des objets de coût, qui sont les éléments sur lesquels les coûts sont imputés et qui peuvent faire l'objet de rapports détaillés. Il faut déterminer les différentes catégories d'objets de coût selon le secteur d'activité, comme les produits, les commandes, les contrats, les services, les clients ou les projets, en veillant à les recenser exhaustivement pour éviter une attribution erronée des coûts.

Après avoir identifié ces objets de coût, il faut leur attribuer les coûts des activités correspondantes. Cette attribution, basée sur des données historiques ou prévisionnelles, peut se faire directement si un lien clair existe entre une charge et une activité, par estimation, ou de manière arbitraire.

L'identification des inducteurs d'activité est cruciale pour correctement attribuer les coûts aux objets de coût. Il existe principalement deux types d'inducteurs d'activités : ceux liés à des opérations répétitives et ceux spécifiques où le temps passé varie en fonction de l'objet de coût. Cette approche multi-niveau d'imputation permet non seulement une meilleure compréhension des produits et des activités qui les concernent, mais aussi la mise en lumière des opportunités d'amélioration. Elle simplifie la gestion des produits et fournit des informations clés sur les marges réalisées, facilitant ainsi la prise de décision stratégique. En final, cette méthode révèle

l'impact économique de chaque activité et permet une répartition précise des coûts basée sur la consommation réelle des inducteurs, optimisant ainsi le calcul du coût de revient.

- **Gestion des activités**

La gestion des activités d'une organisation se décompose en plusieurs étapes clés destinées à analyser et optimiser le fonctionnement interne :

Analyse des activités : Cette étape implique un examen détaillé de toutes les activités de l'entreprise pour distinguer celles qui génèrent de la valeur de celles qui n'en génèrent pas. L'objectif est d'identifier les contributions spécifiques de chaque activité à la valeur ajoutée de l'organisation et de repérer les activités moins efficaces.

Identification des activités non créatrices de valeur : Après avoir déterminé quelles activités sont essentielles, il est crucial d'explorer les raisons pour lesquelles certaines activités ne créent pas de valeur. Cela peut être dû à des processus inefficaces, des tâches redondantes, ou des activités qui ne répondent pas aux attentes des clients. Reconnaître ces activités est un pas vers leur amélioration ou leur suppression.

Élimination des activités non créatrices de valeur : Suite à l'analyse, des actions doivent être prises pour supprimer les activités non essentielles. Cela peut nécessiter des changements organisationnels, comme la redistribution des ressources, la réorganisation des processus, ou la redéfinition des tâches. L'objectif est d'augmenter l'efficacité et l'efficience en se concentrant sur les activités qui apportent véritablement de la valeur.

Modification de l'organisation : Selon les résultats obtenus de l'analyse et de la rationalisation des activités, il peut s'avérer nécessaire d'apporter des ajustements à la structure organisationnelle. Cela peut comprendre la modification des rôles et des responsabilités, ainsi que l'adaptation des procédures de travail. L'objectif final est de développer une organisation plus agile et mieux orientée vers la création de valeur.

1.4. Ancrage conceptuel et théorique de la méthode ABC/ABM

La présentation des principes et des étapes de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM met en évidence que cette approche ne constitue pas une technique universelle applicable de manière standardisée, mais un dispositif de gestion dont la pertinence dépend étroitement du contexte organisationnel dans lequel elle est déployée. Cette lecture s'inscrit implicitement dans la logique de la théorie de la contingence, selon laquelle il n'existe pas de système de calcul des coûts optimal en soi, mais des outils plus ou moins adaptés selon les caractéristiques structurelles, technologiques et stratégiques des organisations.

Dans cette perspective contingente, la méthode ABC/ABM apparaît particulièrement pertinente dans des environnements caractérisés par une forte hétérogénéité des activités, une complexité croissante des processus et une part élevée de coûts indirects, conditions qui rendent les méthodes traditionnelles de calcul des coûts moins performants. Plusieurs travaux empiriques confirment cette relation entre complexité organisationnelle et recours à l'ABC. (Gosselin, 1997) montre notamment que l'adoption et le degré d'implémentation de la méthode varient en fonction de la stratégie et de la structure des entreprises. De même (Innes et Mitchell, 1995), soulignent que les organisations opérant dans des environnements concurrentiels et incertains sont davantage enclines à mobiliser des systèmes de calcul des coûts fondés sur les activités. Ainsi, l'ABC/ABM peut être analysée comme une réponse contingente aux limites des systèmes traditionnels, permettant d'ajuster le système de calcul des coûts aux exigences spécifiques de l'organisation. Cette approche rejoint les constats formulés dans la littérature selon lesquels l'efficacité de l'ABC/ABM ne dépend pas uniquement de ses principes techniques, mais aussi de sa capacité à s'intégrer aux pratiques existantes, aux systèmes d'information et aux modes de pilotage en place (Bescos, Cauvin et Gosselin, 2002; Sartorius, Eitzen et Kamala, 2007).

Dans le cadre de la présente recherche, cette lecture contingente constitue un fil conducteur pour l'analyse empirique, en ce qu'elle permet d'interpréter l'implémentation de la méthode ABC/ABM non comme une fin en soi, mais comme un processus d'adaptation du système de gestion des coûts aux spécificités organisationnelles de l'entreprise étudiée. L'analyse qualitative du discours des acteurs vise ainsi à comprendre comment les caractéristiques du contexte industriel, les contraintes internes et les choix managériaux influencent les modalités de mise en œuvre et les effets perçus de la méthode sur la gestion des coûts.

2. Evolution des méthodes de calcul des coûts et pertinence de la méthode ABC/ABM

Dans un contexte économique marqué par une diversification croissante des produits, les entreprises ont vu leur structure de coûts évoluer de manière significative par rapport aux décennies précédentes. L'expansion des gammes de produits et l'adoption de nouvelles stratégies ont contribué à cette transformation Levant and De La Villarmois (2001). Parallèlement, la composition des coûts de production a connu une mutation importante, où la main-d'œuvre directe ne représente plus le principal poste de dépense, mais une part relativement marginale. En conséquence, les indicateurs traditionnels tels que les heures de travail directes ou les heures-machine ne suffisent plus à fournir une représentation fiable des coûts. Par ailleurs, les coûts de support ont considérablement augmenté, intensifiant ainsi les difficultés liées à l'imputation des charges indirectes Levant and Zimnovitch (2013).

Ces transformations rendent les méthodes traditionnelles de calcul des coûts obsolètes, notamment en raison de leur incapacité à intégrer efficacement les coûts indirects, tels que les dépenses administratives Lorino (1992). Plusieurs chercheurs ont démontré que ces approches peuvent conduire à des erreurs d'évaluation et, par conséquent, à des décisions managériales inadaptées. Une mauvaise allocation des coûts peut fausser la perception de la rentabilité des produits et nuire à la compétitivité des entreprises (Cooper & Kaplan, 1991 ; Lebas and Mevellec, 1999; Cooper and Kaplan, 1992; Chauvey and Naro, 2004). Ainsi, la littérature recommande une transition vers des méthodes de gestion des coûts plus adaptées aux nouvelles réalités économiques, notamment la méthode ABC (Activity-Based Costing), qui s'est imposée comme une alternative permettant d'améliorer la prise de décision et la rentabilité.

Cependant, bien que la méthode ABC soit reconnue pour sa capacité à pallier les insuffisances des systèmes traditionnels, elle reste faiblement adoptée par les entreprises (Sartorius, Eitzen and Kamala, 2007 ; Pavlatos and Paggios, 2008; Bescos, Cauvin and Gosselin, 2002; Diop, 2016). Ce phénomène, qualifié de « paradoxe de la méthode ABC » par Gosselin, (1997), interroge sur les raisons expliquant la faible diffusion de cette approche malgré ses avantages avérés. Plusieurs études ont mis en évidence des taux élevés d'abandon et d'échec lors de sa mise en œuvre, principalement en raison de la complexité de son déploiement, des défis techniques et des coûts élevés d'implémentation et de maintenance.

Néanmoins, la littérature souligne que la méthode ABC constitue une avancée significative dans l'allocation des coûts indirects, en permettant une répartition plus précise en fonction des ressources réellement consommées par chaque produit ou service. Contrairement aux systèmes conventionnels, elle offre une vision plus fine des coûts associés aux différents clients et processus. Ainsi, face aux limites des méthodes traditionnelles, l'adoption de systèmes de calcul plus précis, tels que la méthode ABC, apparaît comme une nécessité pour répondre aux exigences des secteurs manufacturiers, des services et du domaine financier.

3. La méthode ABC/ABM et l'optimisation des coûts

La méthode ABC permet une meilleure allocation des coûts indirects en proposant une

répartition plus adéquate et précise, basée sur les activités qui génèrent réellement ces coûts. Cette approche affranchit les entreprises des répartitions arbitraires souvent utilisées dans les systèmes traditionnels de comptabilité de gestion, où les coûts indirects peuvent être alloués de manière disproportionnée sans lien avec les activités réelles. En ciblant les véritables sources de coûts et en les associant directement aux activités qui les consomment, la méthode ABC facilite une gestion plus efficace et stratégique des ressources, contribuant à une meilleure compréhension des leviers de coûts et à la prise de décision pour les optimiser.

La littérature académique attribue de nombreux avantages à la méthode ABC en comparaison aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts (Berliner and Brimson, 1988 ; Mévellec, 1991 ; Cooper and Kaplan, 1992 ; Turney, 1992 ; Yuthas and Tinker, 1994 ; Mévellec, 1994 ; Turney, 1996 ; Partridge and Perren, 1998 ; Drury, 2002). Parmi ces avantages, les plus notables incluent une évaluation plus précise des coûts complets (Johnson and Kaplan, 1987 ; Evraert and Mévellec, 1991 ; Bouquin, 2003 ; Berland, 2009), ainsi qu'une meilleure production d'informations sur les déterminants des coûts, essentielles pour la prise de processus stratégiques et l'optimisation de la performance (Godowski, 2001 ; Innes, Mitchell and Sinclair, 2000 ; Kennedy and Affleck-Graves, 2001 ; Mendoza *et al.*, 2002).

Clarke, Hill and Stevens, (1999), ont étudié l'adoption de la méthode ABC au sein des grandes entreprises industrielles en Irlande. Leur enquête, avec un taux de réponse de 40 %, révèle que 54 % des répondants considèrent que les systèmes de comptabilité analytique (SCA) mis en place permettent une évaluation plus précise des coûts, tandis que 46% affirment que l'utilisation des informations issues de l'ABC a amélioré le contrôle des coûts ainsi que la gestion de la performance. De plus, les répondants soulignent que cette approche favorise une compréhension approfondie des relations de causalité entre les coûts, une meilleure évaluation de la rentabilité des clients et une mesure plus fiable de la performance.

De manière complémentaire, Innes and Mitchell, (1995) ont mené une enquête auprès de 352 entreprises britanniques, mettant en évidence l'usage des informations issues des systèmes de comptabilité analytique (SCA) pour diverses finalités : réduction et gestion des coûts, mesure de la performance par activité, réingénierie et optimisation des processus opérationnels et de soutien (Activity-Based Management – ABM), modélisation des coûts, budgétisation, analyse de la rentabilité des clients et des canaux de distribution, conception de nouveaux produits et évaluation des stocks.

Plusieurs chercheurs ont souligné l'importance de la méthode ABC en tant que source d'informations stratégiques pour la prise de décision, la fixation des prix et l'évaluation de la rentabilité des produits Shim and Stagliano, (1997) ; Brown, Booth and Giacobbe, (2004), Johnson and Kaplan, (1987), ainsi que Kaplan, (1990), insistent sur le fait que des informations précises sur les coûts des produits sont cruciales pour des décisions telles que la détermination des prix, le lancement de nouveaux produits ou encore l'abandon de produits et de canaux de distribution non rentables.

Dans cette perspective, O'Guin, (1991), et Innes and Mitchell, (1995) affirment que l'approche fondée sur les activités a profondément transformé la gestion des processus et la réingénierie des activités, notamment en matière de gestion budgétaire grâce à l'Activity-Based Budgeting (ABB). Développée dans le cadre des recherches sur les applications de la méthode ABC Blecker, (2002), l'ABB permet une meilleure compréhension et maîtrise des interactions entre les différentes activités de production et de distribution, ainsi que des ressources qu'elles mobilisent.

De nombreuses études ont identifié les principaux bénéfices de la méthode ABC, notamment en matière de calcul et de maîtrise des coûts, de réduction des dépenses, d'évaluation des stocks et d'optimisation de la rentabilité des produits, des clients et des canaux de distribution (Innes and Mitchell, 1995 ; Adler, Everett and Waldron, 2000 ; Bescos, Cauvin and Gosselin, 2002 ; Alcouffe and Mévellec, 2012 ; Sartorius, Eitzen and Kamala, 2007 ; Rahmouni, 2008). Turney,

(1996), souligne également que les systèmes de comptabilité analytique (SCA) constituent un levier essentiel pour l'analyse et la réduction des coûts, notamment en améliorant les processus opérationnels, en réduisant les temps de montage et d'entretien des machines, et en éliminant les activités à faible valeur ajoutée.

Ainsi, l'adoption de la méthode ABC et son intégration dans les SCA offrent aux entreprises une opportunité d'optimiser leurs processus opérationnels et d'accroître leur rentabilité globale.

4. Méthodologie de recherche adoptée

Dans le cadre de cette étude exploratoire, l'objectif est d'analyser les retombées de l'implémentation de la méthode ABC/ABM sur l'optimisation des coûts au sein d'une entreprise industrielle. L'identité de l'entité retenue a été volontairement anonymisée afin de préserver sa confidentialité. Elle constitue un acteur stratégique dans son secteur, caractérisé par des processus de production complexes et une proportion significative de coûts indirects. Ce contexte en fait un terrain particulièrement propice pour étudier les enjeux liés à l'évolution des systèmes de calcul des coûts.

L'approche adoptée dans cette recherche s'inscrit dans un positionnement épistémologique interprétativiste. Cette orientation vise à comprendre la manière dont les acteurs impliqués perçoivent, interprètent et donnent du sens à l'implémentation d'un dispositif de gestion tel que l'ABC/ABM. Contrairement à une posture positiviste centrée sur la généralisation des résultats, cette démarche met l'accent sur les spécificités contextuelles, les dynamiques sociales internes et les logiques organisationnelles propres à l'environnement étudié.

La méthodologie mise en œuvre repose sur une démarche qualitative. Ce choix permet d'explorer en profondeur les dimensions techniques et humaines du changement, dans leur complexité. Afin de recueillir des données riches et nuancées, des entretiens semi-directifs ont été réalisés. Ce type de recueil permet d'orienter les échanges autour de thématiques ciblées, tout en offrant aux participants la liberté de développer leur pensée en fonction de leur expérience et de leur rôle au sein de l'organisation.

Les participants ont été sélectionnés selon un échantillonnage raisonné, en tenant compte de leur implication directe dans la gestion des coûts ou dans l'implémentation du système ABC/ABM. L'échantillon final comprend quatre responsables occupant des fonctions stratégiques, réparties entre la direction générale, la direction administrative et financière, le contrôle de gestion et la comptabilité. La diversité des profils retenus a pour but de multiplier les angles d'analyse et de refléter la pluralité des perceptions internes vis-à-vis de ce changement de méthode.

L'analyse des données recueillies a été conduite selon une approche thématique. Cette technique permet d'identifier les grandes lignes de force qui structurent les discours des répondants. Afin d'objectiver davantage les résultats, l'analyse a été renforcée à l'aide du logiciel Nvivo, qui facilite la structuration et la visualisation des données qualitatives. Des requêtes textuelles ont été effectuées autour de mots-clés centraux, permettant d'identifier les occurrences significatives et les associations lexicales les plus fréquentes. Ces représentations graphiques, telles que les schémas de cooccurrence, ont permis de mieux saisir les logiques sémantiques construites par les acteurs autour de la méthode ABC/ABM.

L'ensemble de la démarche méthodologique adoptée vise ainsi à comprendre en profondeur les mécanismes de transformation induits par l'introduction d'un système de pilotage des coûts au sein d'un environnement industriel. Elle permet d'articuler les dimensions techniques, humaines et organisationnelles, tout en tenant compte des particularités propres à l'entité étudiée. En donnant la parole aux acteurs concernés, cette méthodologie contribue à identifier les conditions favorables ou au contraire, les résistances à l'adoption d'une nouvelle méthode de calcul des coûts.

Pour compléter cette approche, la présentation synthétique des profils interrogés est proposée ci-après, afin de mieux situer les perspectives recueillies lors de l'étude.

Tableau 1 : Liste des interviewés

Interviewés	Fonction	Niveau d'étude	Durée d'entretien
Interviewés 1	Directeur général	Master en Administration des Affaires (MBA)	40 minutes
Interviewés 2	Directeur Administratif et Financier	Master en Contrôle de Gestion et Systèmes d'Information Décisionnels.	45 minutes
Interviewés 3	Responsable Contrôle de Gestion	Master en comptabilité, Contrôle, Audit.	60 minutes
Interviewés 4	Responsable Comptable	Master en Ingénierie Fiscale, Comptable et Financière.	30 minutes

Source : Auteurs

5. Résultats

5.1. Présentation et analyse des résultats

Après avoir défini la posture épistémologique, l'approche adoptée ainsi que la démarche méthodologique de notre enquête, il est désormais essentiel de procéder à l'analyse et à l'interprétation des données recueillies. Ce chapitre présente successivement les résultats du dépouillement de notre guide d'entretien semi-directif, la vérification des propositions émises, la synthèse et la discussion des résultats, ainsi qu'une proposition de recommandations, tout en soulignant les limites rencontrées au cours de la recherche. Pour amorcer cette phase analytique, nous avons mobilisé le logiciel NVivo afin de structurer les données qualitatives collectées auprès des responsables opérationnels et financiers de l'entreprise étudiée. Une première visualisation, sous forme de nuages de mots, a permis de mettre en évidence les termes les plus fréquemment évoqués par les participants. Ces représentations graphiques offrent une lecture synthétique des préoccupations dominantes, des leviers d'optimisation identifiés, ainsi que des perceptions liées à l'intégration de la méthode ABC/ABM dans le contexte spécifique de l'industrie agroalimentaire. Dans cette optique, le nuage de points ci-dessous illustre visuellement les occurrences les plus significatives, servant ainsi de point de départ à l'analyse détaillée qui suivra.

Figure 02 : Nuage de mots généré par Nvivo à partir des entretiens – perceptions liées à l'intégration de la méthode ABC/ABM



Source : Auteurs

La visualisation issue de l'analyse assistée par Nvivo permet de saisir d'un regard synthétique les principaux centres d'intérêt exprimés par les personnes interrogées. Toutefois, au-delà de cette représentation globale, une compréhension fine des logiques sous-jacentes nécessite un examen plus approfondi des discours recueillis. L'analyse qualitative conduite à partir des entretiens a permis de structurer ces propos en plusieurs dimensions saillantes, traduisant la manière dont les acteurs appréhendent la transition vers la méthode ABC/ABM, ses apports concrets, ses conditions de réussite ainsi que les défis qu'elle soulève dans la gestion des coûts en contexte industriel. Ces éléments font l'objet d'une analyse détaillée ci-dessous.

Thème 01 : la méthode de calcul des coûts avant l'ABC/ABM

Avant l'adoption de la méthode ABC/ABM, l'entreprise s'appuyait sur le système des coûts complets, une approche longtemps dominante dans les pratiques comptables traditionnelles. Le directeur général résume cette période en ces termes : « *Avant la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM, nous utilisions principalement la méthode des coûts complets, où les coûts étaient alloués de manière proportionnelle aux volumes de production.* » Cette méthode repose sur une logique de répartition uniforme des charges indirectes, à partir d'un inducteur unique tel que le volume de production, les heures de main-d'œuvre ou les unités produites. Ce modèle, bien que relativement simple à mettre en œuvre et acceptable dans des environnements industriels homogènes, montre rapidement ses limites dès que les activités deviennent hétérogènes, les gammes de produits diversifiées, ou les processus de production plus complexes. L'apparente simplicité de cette méthode masque une faiblesse fondamentale : elle suppose une linéarité entre les coûts et les volumes produits, ce qui ne correspond plus aux réalités opérationnelles contemporaines où les charges indirectes (logistique, qualité, maintenance, etc.) sont devenues prépondérantes et ne varient pas nécessairement avec le niveau de production.

L'un des effets les plus problématiques de cette méthode traditionnelle tient à l'écart entre les coûts calculés et la consommation réelle des ressources. En répartissant les charges indirectes selon des critères souvent arbitraires, elle engendre des distorsions importantes dans l'analyse de la rentabilité. Le directeur général l'a clairement exprimé : « *Cette méthode, en attribuant les coûts indirects de manière approximative, pouvait mener à des décisions stratégiques erronées et à une mauvaise allocation des ressources.* » Ce constat révèle les risques d'une comptabilité analytique mal ajustée : lorsque les coûts sont faussement attribués, les produits ou services les moins rentables peuvent sembler attractifs, tandis que ceux qui sont réellement profitables peuvent être sous-évalués. Cette illusion de précision peut ainsi conduire à des décisions contre-productives, telles que l'abandon de lignes de production rentables ou le maintien de produits structurellement déficitaires. En outre, une mauvaise répartition des charges fausse les calculs de seuil de rentabilité, les marges sur coûts variables et les arbitrages de sous-traitance, compromettant les fondements mêmes de la prise de décision.

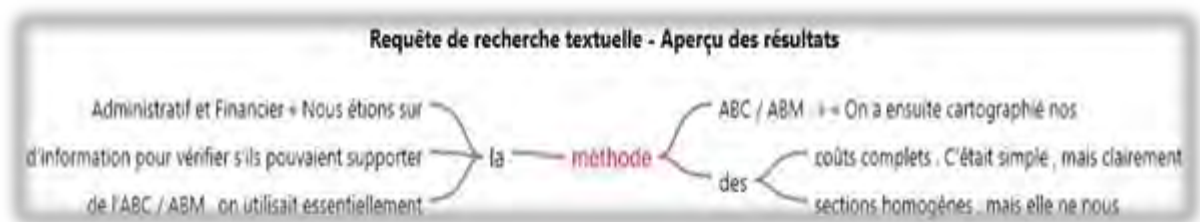
Face à ces constats, on observe une prise de conscience progressive des limites structurelles de la méthode des coûts complets, en particulier dans les organisations confrontées à une part croissante de coûts indirects et à des structures opérationnelles de plus en plus sophistiquées. Cette tendance n'est pas propre à une seule entreprise, mais reflète une évolution globale du tissu industriel : l'automatisation des processus, la personnalisation croissante des produits, et les exigences accrues en matière de qualité ont rendu obsolètes les modèles de calculs homogènes. Les décideurs, de plus en plus sensibles à la qualité des informations économiques, comprennent que des outils dépassés ne permettent plus de piloter efficacement la performance. La recherche d'une information plus pertinente, plus détaillée et plus fiable devient une priorité stratégique pour toute organisation soucieuse d'optimiser sa compétitivité et sa capacité d'adaptation.

C'est dans ce contexte que s'inscrit la transition vers la méthode ABC/ABM, perçue comme une réponse aux insuffisances des approches antérieures. Le directeur administratif et financier

le confirme en ces termes : « Ces limitations nous ont conduits à adopter la méthode ABC/ABM afin de mieux allouer les coûts et d'optimiser nos ressources. » L'abandon progressif du modèle des coûts complets ne relève donc pas d'un simple choix technique, mais bien d'une orientation stratégique fondée sur une logique de modernisation du système d'information de gestion. En alignant les coûts sur les activités réelles qui les génèrent, l'ABC/ABM offre une meilleure représentation de la chaîne de valeur. Elle identifie les inducteurs de coûts avec plus de finesse, ce qui permet d'orienter les efforts budgétaires vers les activités essentielles, d'écarter celles qui sont inutiles ou redondantes, et de renforcer la cohérence entre la stratégie de l'entreprise et l'allocation de ses ressources. Ce recentrage sur la réalité des processus contribue ainsi à améliorer la performance globale, tant sur le plan opérationnel que décisionnel, en plaçant la connaissance des coûts au service d'une gestion plus réactive, plus équitable et plus créatrice de valeur.

Afin de compléter l'analyse thématique et d'approfondir la compréhension des discours recueillis, une requête de recherche textuelle a été effectuée à l'aide du logiciel Nvivo. Cette démarche permet de repérer les occurrences et les associations les plus fréquentes autour du mot-clé central du thème, en l'occurrence « méthode ». L'objectif est de mettre en évidence les éléments de langage récurrents utilisés par les participants pour décrire la méthode de calcul des coûts avant l'introduction de l'ABC/ABM. Le schéma ci-dessous présente un aperçu visuel de ces résultats, en illustrant les liens sémantiques significatifs identifiés dans les entretiens.

Figure 03 : Requête de recherche textuelle – pratiques antérieures à l'ABC/ABM



Source : Auteurs

L'analyse du schéma met en évidence une structuration du discours autour de termes révélateurs de la logique antérieure, notamment les notions de simplicité, de cartographie des coûts et de sections homogènes. Ces termes reflètent une représentation collective d'un système perçu comme accessible mais peu précis. L'arborescence générée illustre aussi la manière dont les acteurs expriment les limites de l'ancien modèle, à travers un vocabulaire révélant à la fois une certaine familiarité avec la méthode utilisée et une prise de distance critique à son égard. Ces éléments enrichissent l'analyse en apportant une lecture visuelle des dynamiques lexicales qui sous-tendent les perceptions exprimées.

Après avoir exploré les perceptions et les représentations liées à la méthode de calcul des coûts avant l'introduction de l'ABC/ABM, il est essentiel de s'intéresser à la dynamique même de son implantation au sein de l'entreprise étudiée. La mise en place de cette méthode ne se limite pas à un simple ajustement technique, mais s'inscrit dans une démarche globale de transformation organisationnelle. Le thème suivant propose ainsi d'analyser les différentes étapes du déploiement de la méthode ABC/ABM, en mettant en lumière les processus itératifs, les leviers mobilisés et les stratégies adoptées pour assurer une adoption réussie. Cette analyse permettra de mieux comprendre comment l'entreprise a su articuler innovation comptable et gestion du changement pour optimiser la construction et le pilotage de ses coûts.

Thème 2 : La mise en place de la méthode ABC/ABM

La mise en œuvre de la méthode ABC/ABM au sein de l'entreprise analysée s'est inscrite dans un processus itératif, réfléchi et profondément ancré dans une logique de transformation organisationnelle globale. Loin d'un simple changement de méthode comptable, l'introduction

de ce système a été pensée comme un levier d'amélioration continue, mobilisant simultanément des ajustements technologiques, une sensibilisation des acteurs internes et une gouvernance du changement rigoureuse. Ce positionnement révèle une approche systémique du management de la performance, où la comptabilité par les activités devient à la fois outil, catalyseur et produit d'une dynamique plus large de réingénierie des processus.

Dès l'amont du projet, la phase de diagnostic des systèmes d'information a constitué un jalon fondamental. Cette étape a permis d'évaluer l'adéquation des infrastructures existantes avec les exigences du modèle ABC/ABM. Comme le souligne le responsable comptable, cette démarche a pris la forme d'un audit technico-fonctionnel, visant à garantir la compatibilité entre la méthode envisagée et les systèmes en place : « *Nous avons commencé par un audit des systèmes d'information pour assurer leur compatibilité avec la nouvelle méthode.* » Ce travail préalable, souvent sous-estimé dans les projets de transformation, s'est révélé crucial pour assurer la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des données nécessaires à la construction des inducteurs de coûts. Loin d'être une simple formalité technique, ce diagnostic a permis d'anticiper les ajustements à opérer et de poser les bases d'une refonte ciblée de certains modules des systèmes d'information, rendant ainsi possible une intégration fluide et cohérente du modèle ABC dans l'écosystème informationnel de l'entreprise.

Dans un second temps, la démarche s'est appuyée sur une cartographie fine des activités, étape structurante dans la logique de la comptabilité par les activités. Cette phase, présentée comme un effort de modélisation interne, a mobilisé les équipes opérationnelles pour identifier, qualifier et hiérarchiser les activités significatives, tout en déterminant les inducteurs de coûts les plus pertinents. L'un des intervenants précise à cet égard : « *Ensuite, nous avons cartographié nos activités et identifié les inducteurs de coûts pertinents.* » Cette opération n'a pas uniquement servi à établir une correspondance analytique entre ressources et activités. Elle a également produit un effet pédagogique en sensibilisant les collaborateurs aux logiques de formation des coûts et aux liens entre tâches, consommation de ressources et création de valeur. Ainsi, au-delà de sa finalité technique, cette phase de cartographie a fonctionné comme un moment de conscientisation collective, favorisant une meilleure compréhension du fonctionnement transversal de l'organisation, et renforçant l'alignement entre logique opérationnelle et logique stratégique.

Le déploiement du modèle s'est poursuivi par une phase pilote, conçue comme un espace d'expérimentation contrôlé. Cette démarche progressive témoigne d'un choix stratégique de prudence et d'agilité, permettant de tester le dispositif dans un périmètre limité avant une éventuelle généralisation. Comme le souligne un acteur du projet : « *Une phase pilote a été lancée pour tester la méthode à petite échelle avant de l'étendre à toute l'entreprise.* » L'intérêt de cette approche réside dans sa capacité à générer un retour d'expérience concret, à identifier les difficultés spécifiques de mise en œuvre (notamment les résistances ou les dysfonctionnements organisationnels), et à ajuster les paramètres du système de manière proactive. En créant les conditions d'une montée en puissance maîtrisée, cette stratégie réduit les risques d'échec, tout en préparant les équipes à l'appropriation progressive du changement. Elle témoigne également d'une culture de gestion du changement orientée vers l'apprentissage organisationnel, la capitalisation des savoirs pratiques et la réduction de l'incertitude.

Consciente du rôle central des individus dans le succès du projet, l'entreprise a parallèlement misé sur un investissement massif dans la formation et la communication interne. La direction a déployé des modules en présentiel et des séminaires destinés à accompagner les utilisateurs dans la prise en main de la méthode : « *La formation des employés était cruciale, et nous avons organisé des modules de formation en présentiel et des séminaires.* » Cette politique de capacitation s'inscrit dans une logique d'empowerment, visant à renforcer l'autonomie et la compétence des équipes face à un nouveau système de gestion des coûts. En diffusant une culture commune autour de la logique ABC/ABM, ces actions de formation ont contribué à

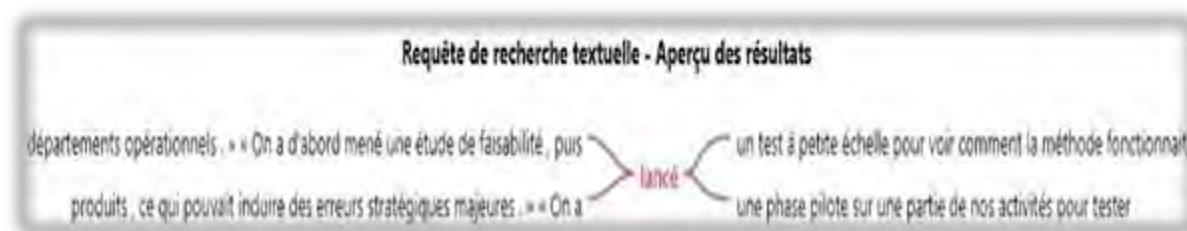
faire émerger un langage partagé, facilitant l'intégration des nouveaux outils dans les pratiques quotidiennes. Elles ont également permis de réduire les freins psychologiques associés à la transformation, en rassurant les parties prenantes sur la valeur ajoutée du changement et en instaurant un climat de confiance propice à l'appropriation.

Enfin, la réussite de la démarche a reposé sur la mise en place d'un dispositif structuré de feedback et de co-construction, matérialisé par l'organisation de sessions régulières d'échange avec les équipes. L'objectif était de recueillir les retours du terrain, de traiter les préoccupations exprimées et d'adapter en continu les modalités de déploiement du projet : « Nous avons organisé des sessions de feedback régulières pour répondre aux préoccupations des employés et les impliquer dans le processus. » Cette orientation participative a permis d'intégrer les savoirs d'usage au cœur du projet, de renforcer l'adhésion des collaborateurs et de construire des solutions ajustées aux réalités opérationnelles. Plus encore, elle traduit une volonté explicite de gouvernance inclusive, fondée sur l'écoute, la transparence et la valorisation des contributions internes. Le projet ne s'est ainsi pas imposé de manière verticale, mais a pris la forme d'un processus dialogique, nourri par les interactions entre les différents niveaux hiérarchiques et fonctionnels.

En définitive, l'expérience de cette entreprise montre que la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM constitue bien davantage qu'une innovation comptable. Elle s'apparente à un projet de transformation multidimensionnel, mobilisant des ressources techniques, humaines et organisationnelles, dans une logique de cohérence, de progressivité et d'appropriation partagée. À travers cette démarche, l'ABC/ABM se révèle comme un véritable instrument de pilotage stratégique, capable de produire des effets structurants sur la manière dont les coûts sont construits, analysés et pilotés. À condition toutefois que sa mise en œuvre s'inscrive dans un cadre de gestion du changement fondé sur la planification, la formation et l'implication des parties prenantes.

Afin d'illustrer concrètement les modalités de mise en œuvre de la méthode ABC/ABM dans l'entreprise étudiée, le schéma ci-dessous présente un extrait d'analyse textuelle réalisé à partir des entretiens. Il met en évidence la séquence d'actions ayant jalonné l'introduction de la méthode, notamment le recours à une phase de test avant tout déploiement à grande échelle. Cette représentation permet de comprendre comment l'entreprise a cherché à sécuriser sa démarche en adoptant une approche expérimentale, structurée autour de l'idée de prudence, d'ajustement progressif et d'apprentissage organisationnel.

Figure 04 : Requête de recherche textuelle – processus d'implémentation de l'ABC/ABM



Source : Auteurs

Ce schéma révèle que l'introduction de la méthode ABC/ABM a été précédée par une étude de faisabilité, suivie d'un lancement à petite échelle, à travers un test ou une phase pilote. Ces extraits soulignent l'importance accordée à l'expérimentation dans le processus de changement. Plutôt que d'imposer brutalement une nouvelle méthode, l'organisation a opté pour une stratégie d'implémentation progressive, permettant de mesurer les effets concrets, d'identifier les ajustements nécessaires, et d'impliquer les équipes dans un processus d'appropriation. Cette démarche pragmatique constitue un levier de réussite pour toute transformation managériale. La mise en place progressive de la méthode ABC/ABM, telle que décrite précédemment, témoigne d'une volonté affirmée de l'entreprise de repenser en profondeur ses pratiques de

gestion. En adoptant une démarche structurée, participative et orientée vers l'apprentissage organisationnel, elle a su créer les conditions propices à une intégration efficace du modèle. Toutefois, au-delà des modalités d'implémentation, se pose désormais la question centrale de la valeur ajoutée réelle de cette méthode sur le plan de la performance économique. Dans quelle mesure l'ABC/ABM a-t-elle permis une lecture plus fine des coûts, une allocation plus pertinente des ressources ou encore une meilleure maîtrise des leviers de rentabilité ? Le thème suivant s'attache à analyser ces effets, en mettant en lumière les transformations concrètes observées dans la gestion des coûts à la suite de l'adoption de ce système. Il s'agit ainsi de dépasser la seule logique procédurale pour interroger l'efficacité opérationnelle et stratégique du modèle dans le contexte spécifique de l'entreprise étudiée.

Thème 03 : L'impact de la méthode ABC/ABM sur la gestion des coûts

L'introduction de la méthode ABC/ABM a représenté une rupture méthodologique significative dans la manière dont l'entreprise appréhende la gestion de ses coûts. Alors que les méthodes traditionnelles, telles que le coût complet, se fondent sur des clés de répartition souvent arbitraires, la méthode ABC/ABM repose sur une approche causale : elle attribue les coûts non plus uniquement en fonction des volumes de production, mais en fonction des activités réellement génératrices de charges. Cette capacité à relier les ressources consommées aux processus spécifiques qu'elles alimentent a permis d'accroître la précision de l'analyse économique interne. Le directeur administratif et financier l'exprime clairement : « Avec l'ABC/ABM, nous avons obtenu une meilleure compréhension des coûts réels, ce qui nous a permis d'optimiser les dépenses sans compromettre l'efficacité. » Ce témoignage illustre l'un des apports essentiels de cette méthode : la possibilité de distinguer plus finement les activités à forte consommation de ressources, et d'identifier les leviers d'amélioration potentiels. Dans cette perspective, l'ABC/ABM devient un outil d'objectivation des coûts, offrant aux gestionnaires une lecture plus stratégique de la structure des charges et de la rentabilité des processus.

Au-delà de son impact technique, la mise en œuvre de l'ABC/ABM a engendré un changement de posture managériale en instaurant une culture de transparence, de traçabilité et de responsabilisation accrue. En rendant les coûts plus lisibles et plus directement attribuables à des activités précises, cette méthode a favorisé une meilleure appropriation de l'information financière par les gestionnaires opérationnels. Ceux-ci ont désormais accès à des indicateurs plus explicites sur la performance de leurs unités, ce qui facilite le pilotage au quotidien. Le directeur administratif et financier souligne cette évolution : « La transparence accrue a encouragé une meilleure conscience des coûts et une gestion budgétaire plus proactive. » Ce constat témoigne d'un effet comportemental important : les collaborateurs, mieux informés, tendent à adapter leurs décisions, à éviter le gaspillage, et à adopter des comportements économes. Ainsi, la méthode ABC/ABM, en plus d'améliorer la fiabilité des données, agit comme un catalyseur de changement dans les pratiques de gestion et de contrôle budgétaire. Elle transforme la relation des équipes à l'information comptable en la rendant plus accessible, plus actionnable, et donc plus utile dans les arbitrages quotidiens.

Sur le plan stratégique, l'ABC/ABM a permis de réorienter les efforts vers les activités à forte valeur ajoutée. La capacité de la méthode à hiérarchiser les processus selon leur contribution à la performance globale a offert aux dirigeants un appui solide pour prendre des décisions structurelles. Le responsable du contrôle de gestion illustre ce point en déclarant : « Grâce à l'ABC/ABM, nous avons concentré nos efforts sur les activités les plus rentables, améliorant ainsi notre performance globale. » Cette exploitation des données issues de l'ABC/ABM a permis non seulement d'identifier les activités déficitaires ou non stratégiques, mais également d'arbitrer plus sereinement des décisions complexes : par exemple, externaliser certaines tâches, réallouer les ressources humaines et matérielles, ou abandonner des lignes de produits

peu rentables. En ce sens, la méthode ne se limite pas à une meilleure allocation des coûts : elle devient un véritable outil de pilotage stratégique, en apportant une lecture renouvelée de la création de valeur à l'intérieur même de l'organisation.

Par ailleurs, l'ABC/ABM a renforcé la capacité de l'entreprise à faire face aux évolutions de son environnement. Dans un contexte de forte concurrence et de transformation rapide des marchés, la réactivité constitue un avantage concurrentiel décisif. En rendant disponibles des informations plus fines et actualisées, la méthode ABC/ABM permet une adaptation plus rapide aux fluctuations des coûts, aux variations de la demande ou encore aux changements technologiques. Cette agilité nouvelle se traduit par une gestion plus dynamique, capable de repérer les signaux faibles et d'anticiper les déséquilibres potentiels avant qu'ils ne deviennent critiques. Dès lors, l'intégration de la méthode ABC/ABM ne se résume pas à une amélioration technique du calcul des coûts. Elle engage l'entreprise dans une nouvelle approche de la performance, fondée sur la rigueur analytique, la responsabilisation des acteurs, la valorisation des données, et l'alignement stratégique. En structurant les prises de décision autour d'une compréhension fine des coûts et des activités, elle favorise l'émergence d'une organisation plus efficiente, plus adaptable, et tournée vers la création durable de valeur.

Afin d'illustrer les retombées concrètes de l'introduction de la méthode ABC/ABM dans l'organisation, le schéma ci-dessous présente une synthèse des perceptions recueillies lors de l'analyse textuelle des entretiens menée avec le logiciel Nvivo. Cette visualisation met en évidence les termes et expressions les plus fréquemment associés à l'amélioration générée par cette méthode, en lien avec la gestion des coûts, la transparence, et la qualité de la prise de décision.

Figure 05 : Requête de recherche textuelle – impacts de l'ABC/ABM sur l'optimisation des coûts



Source : Auteurs

Ce schéma met en lumière les bénéfices multidimensionnels perçus suite à l'implémentation de l'ABC/ABM : une meilleure transparence dans l'allocation des ressources, une maîtrise accrue des coûts, une responsabilisation renforcée des acteurs et un pilotage plus stratégique. Ces résultats confirment le rôle de la méthode non seulement comme outil technique d'analyse des coûts, mais aussi comme levier de transformation managériale et de gouvernance économique au sein de l'entreprise.

À la lumière de cette analyse textuelle, il est désormais possible d'approfondir l'interprétation des résultats obtenus. L'examen des discours recueillis permet de dégager plusieurs axes d'impact de la méthode ABC/ABM, tant sur le plan opérationnel que stratégique. La discussion qui suit se propose d'analyser ces effets en les recontextualisant au regard des objectifs initiaux de la démarche, tout en mettant en évidence les apports majeurs, les limites perçues ainsi que les dynamiques de changement induites au sein de l'organisation.

5.2. Discussion des résultats

L'analyse des données issues des entretiens, enrichie par le traitement textuel à l'aide du logiciel NVivo, met en évidence une transformation notable des pratiques de gestion consécutive à l'implémentation de la méthode ABC/ABM. Au-delà de l'amélioration technique du calcul des

coûts, les résultats témoignent d'un changement structurel dans la manière dont l'information comptable est perçue, mobilisée et valorisée au sein de l'organisation. En rendant les coûts plus directement traçables aux activités qui les génèrent, la méthode ABC/ABM a favorisé une meilleure appropriation des données financières par les gestionnaires opérationnels. Cette dynamique se traduit par une responsabilisation accrue des acteurs, désormais mieux équipés pour comprendre les déterminants des coûts et orienter leurs décisions en conséquence. Le discours du directeur administratif et financier souligne cette évolution : la transparence instaurée par la méthode a induit une prise de conscience accrue, réduisant les comportements gaspillages et améliorant la discipline budgétaire. Cette évolution s'inscrit pleinement dans les apports identifiés par Cooper and Kaplan (1991, 1992), qui décrivent l'ABC comme un levier de diffusion d'une culture de gestion plus analytique et plus rigoureuse.

Des recherches empiriques plus récentes confirment également que la traçabilité accrue des coûts permise par les systèmes basés sur les activités améliore la qualité de l'information managériale et renforce la fiabilité des données utilisées dans le pilotage de la performance, en particulier dans des organisations caractérisées par la complexité des processus et une forte proportion de coûts indirects (Pavlatos et Kostakis, 2018; Nuhu, Baird et Appuhami, 2019).

Ce renforcement de la traçabilité des coûts, combiné à une meilleure lisibilité des données financières, a également modifié les rapports entre les différents niveaux hiérarchiques. Là où les informations comptables étaient auparavant perçues comme réservées à des spécialistes, l'ABC/ABM les rend plus accessibles, compréhensibles et actionnables. Ce décloisonnement informationnel contribue à instaurer une culture de collaboration transversale, où les décisions ne sont plus exclusivement centralisées, mais partagées entre les acteurs impliqués dans les processus clés. En ce sens, l'implémentation de la méthode a joué un rôle structurant dans la diffusion d'un langage commun autour de la performance et de la rentabilité, réduisant les asymétries d'information traditionnellement observées entre fonctions support et opérationnelles. Cette réappropriation de l'information s'inscrit dans les effets comportementaux décrits par Innes and Mitchell (1995), qui soulignent que l'ABC n'est pas seulement un outil d'analyse, mais un catalyseur de changement managérial et organisationnel. Ainsi, les résultats empiriques viennent appuyer la thèse selon laquelle la mise en œuvre de cette méthode transforme en profondeur la gouvernance des organisations, en redéfinissant les circuits de décision et les responsabilités.

Cette dimension organisationnelle rejoint également des travaux mettant en évidence que l'appropriation des systèmes de calcul des coûts par les acteurs opérationnels constitue un facteur déterminant de leur contribution effective à la performance et à la coordination interne (Turner, Way et Hodari, 2017; Alcouffe et Mévellec, 2018).

Au niveau stratégique, l'adoption de la méthode ABC/ABM a permis de reconfigurer les priorités de gestion en recentrant les efforts sur les activités à forte valeur ajoutée. En identifiant de manière précise les processus consommateurs de ressources et leur contribution à la performance globale, la méthode a facilité des choix structurels autrefois complexes à objectiver : externalisation de certaines fonctions de support, réallocation des ressources humaines, voire arrêt de lignes de production non rentables. L'entreprise étudiée illustre bien cette capacité de l'ABC/ABM à soutenir des arbitrages lourds de conséquences, en apportant une assise analytique fiable aux décisions stratégiques. Ces apports sont en droite ligne avec ceux identifiés dans la littérature par Turney (1996) et Bouquin (2003), pour qui la méthode ABC, une fois intégrée au système de pilotage, devient un instrument puissant d'aide à la décision et de rationalisation des processus. Elle offre une lecture renouvelée de la chaîne de valeur, en permettant de hiérarchiser les activités selon leur utilité réelle dans la création de performance, et en identifiant celles qui peuvent être réorganisées ou supprimées sans perte significative de valeur.

Cette capacité à soutenir les arbitrages stratégiques est également documentée dans des études empiriques montrant que l'exploitation des informations issues des systèmes fondés sur les activités améliore la pertinence des décisions relatives à la fixation des prix, à l'évaluation de la rentabilité et à l'allocation des ressources, en renforçant l'alignement entre décisions opérationnelles et orientations stratégiques (Maelah et Ibrahim, 2020; Tran, Nguyen et Hoang, 2021).

Par ailleurs, les résultats mettent en évidence un effet important en matière d'agilité organisationnelle. Dans un environnement économique caractérisé par une instabilité croissante, la capacité à réagir rapidement aux changements du marché constitue un avantage concurrentiel déterminant. La granularité des données fournies par la méthode ABC/ABM permet non seulement une surveillance fine des coûts, mais aussi une anticipation des déséquilibres susceptibles d'affecter la rentabilité. Cette capacité à repérer les signaux faibles et à ajuster rapidement les ressources confère à l'entreprise une forme d'intelligence adaptative, essentielle dans un contexte de globalisation et d'intensification de la concurrence. Cet aspect rejoint les conclusions de Johnson and Kaplan (1987), qui insistent sur la nécessité de disposer d'informations précises et actualisées pour naviguer dans des environnements complexes. Il confirme également les résultats de Mendoza et al. (2002) concernant la contribution de la méthode ABC/ABM à la robustesse des systèmes de pilotage, notamment en période de transition ou de forte incertitude.

Des travaux plus récents soulignent également que l'intégration des systèmes de calcul des coûts dans des dispositifs informationnels structurés renforce leur capacité à soutenir l'agilité organisationnelle et la réactivité décisionnelle face aux évolutions de l'environnement économique (Ghasemi et al., 2019).

Toutefois, malgré les nombreux bénéfices identifiés, certains entretiens laissent transparaître des réserves concernant les coûts d'implémentation et la complexité initiale de la méthode. Ces obstacles, bien que surmontés dans le cas étudié, rejoignent les observations de Gosselin (1997) sur le paradoxe de l'ABC : largement reconnu pour son efficacité, le système reste faiblement adopté en raison de ses exigences techniques et des investissements qu'il suppose. De même, certains gestionnaires soulignent qu'une exploitation optimale de la méthode nécessite une formation spécifique et un engagement fort des équipes, sans lesquels l'outil peut être perçu comme une charge supplémentaire plutôt qu'un levier de performance. Ces constats nuancent les apports de l'ABC/ABM en rappelant que ses effets positifs ne sont pas automatiques : ils dépendent d'un contexte organisationnel favorable, d'une volonté managériale affirmée, et d'un accompagnement du changement structuré et progressif.

Il ressort de cette analyse que, la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM dans l'entreprise étudiée ne peut être réduite à une simple évolution technique du système comptable. Elle constitue une refonte profonde des modalités de gestion, qui dépasse le champ de la comptabilité analytique pour s'ancrer dans une logique de transformation managériale. En améliorant la précision des données, en renforçant la transparence, et en favorisant l'alignement stratégique, l'ABC/ABM agit comme un vecteur de professionnalisation des pratiques et de maturité organisationnelle. L'analyse des résultats, mise en perspective avec les travaux de référence dans la littérature, confirme que cette méthode, lorsqu'elle est bien intégrée, dépasse son rôle d'outil d'analyse pour devenir une infrastructure de pilotage stratégique. Elle transforme l'organisation en la rendant plus efficiente, plus apprenante, et plus réactive face aux défis de son environnement.

Cette lecture est cohérente avec des analyses récentes sur l'évolution du contrôle de gestion, qui mettent en évidence la persistance de la pertinence des approches fondées sur les activités lorsqu'elles sont mobilisées comme des outils d'aide à la décision intégrés dans un dispositif global de pilotage de la performance (Quinn, 2023).

6. Conclusion

Dans un contexte économique marqué par une complexité croissante et des exigences accrues en matière de compétitivité, les organisations industrielles sont appelées à repenser leurs dispositifs de gestion pour mieux maîtriser leurs coûts et orienter efficacement leurs choix stratégiques. C'est dans cette perspective que s'inscrit la présente étude, qui s'est donnée pour objectif d'analyser la contribution de la méthode ABC/ABM à l'optimisation des coûts, en s'appuyant sur un cas d'implémentation concret au sein d'une entreprise industrielle. Elle vise ainsi à comprendre comment cette approche peut améliorer la précision des calculs de coûts, soutenir les décisions stratégiques et renforcer la performance globale de l'organisation.

Pour ce faire, une démarche méthodologique qualitative a été adoptée, fondée sur une posture épistémologique interprétativiste. L'étude s'est appuyée sur des entretiens semi-directifs menés auprès d'acteurs clés de l'organisation, offrant un accès riche et nuancé aux représentations, expériences et dynamiques internes liées à la mise en œuvre de la méthode ABC/ABM. L'analyse des données a été conduite selon une approche thématique rigoureuse, facilitée par l'utilisation du logiciel NVivo, permettant de structurer les résultats autour des dimensions centrales identifiées sur le terrain.

Les résultats mettent en évidence des apports significatifs de l'ABC/ABM en matière d'amélioration de la précision des coûts, de transparence dans l'allocation des ressources, et de soutien à la prise de décisions stratégiques fondées sur des données fiables. Les entretiens révèlent une perception globalement positive de la méthode, notamment en ce qui concerne son impact sur l'efficacité opérationnelle et la création de valeur. Néanmoins, plusieurs défis ont été relevés : des difficultés techniques, une résistance organisationnelle au changement, des coûts de déploiement élevés ainsi que la nécessité d'un accompagnement structuré du personnel.

À cet égard, plusieurs leviers d'optimisation méritent d'être envisagés pour maximiser l'efficacité de l'implémentation. L'investissement dans la formation continue apparaît essentiel pour développer une compréhension approfondie et durable de la méthode par les équipes concernées. Il convient également de mettre en place des dispositifs d'accompagnement au changement afin de limiter les résistances, favoriser l'adhésion collective et garantir une mise en œuvre cohérente. Le recours à des outils analytiques avancés et l'automatisation de certaines tâches associées à l'ABC/ABM constituent des leviers importants pour renforcer la fiabilité des données, réduire les erreurs humaines et faciliter une allocation plus fine des ressources. Par ailleurs, l'extension de la méthode à d'autres fonctions de l'entreprise, au-delà du contrôle de gestion, avec une personnalisation des inducteurs de coûts selon les réalités opérationnelles, permettrait d'améliorer encore la pertinence de l'outil. La mise en place d'indicateurs de performance dédiés, accompagnée d'évaluations périodiques, favoriserait enfin un pilotage dynamique et ajusté de la méthode.

Les résultats de cette étude s'inscrivent dans le prolongement des travaux récents consacrés aux méthodes de calcul des coûts fondées sur les activités, qui confirment la pertinence persistante de l'ABC/ABM dans des contextes organisationnels caractérisés par la complexité des processus et la prépondérance des coûts indirects. La mise en perspective avec ces recherches contemporaines montre que, au-delà de ses fondements conceptuels historiques, l'ABC/ABM demeure un outil managérial pertinent lorsqu'il est mobilisé comme un support à la prise de décision et intégré dans un dispositif global de pilotage de la performance. Dans une lecture contingente, les résultats soulignent que l'efficacité de la méthode dépend étroitement de son adéquation avec les spécificités organisationnelles, les systèmes d'information existants et les conditions d'appropriation par les acteurs.

Cette recherche comporte cependant certaines limites. Sur le plan théorique, l'absence de mobilisation d'un cadre conceptuel explicite réduit la portée analytique et comparative de

l'étude. Méthodologiquement, le caractère exploratoire de la démarche, fondée sur un échantillon limité, restreint la généralisation des résultats. De même, la temporalité de l'étude ne permet pas de mesurer les effets à long terme de la méthode. Sur le plan empirique, l'analyse s'appuie principalement sur les perceptions des responsables interrogés, ce qui peut introduire un biais d'interprétation et ne reflète pas nécessairement l'ensemble des niveaux hiérarchiques ou fonctionnels.

Pour approfondir ces résultats, plusieurs pistes de recherche peuvent être envisagées. Des études longitudinales permettraient d'évaluer l'impact de la méthode dans la durée et d'identifier les ajustements nécessaires à son évolution. L'élargissement du périmètre d'enquête à d'autres catégories d'acteurs, notamment les collaborateurs opérationnels, offrirait une compréhension plus fine des dynamiques d'appropriation. Par ailleurs, l'analyse de l'intégration de technologies numériques telles que les ERP, l'intelligence artificielle ou les outils de data visualisation dans les systèmes ABC/ABM constitue une voie de recherche prometteuse. Enfin, le rôle de la formation et du développement des compétences, en tant que facteur déterminant du succès de l'implémentation, mérite une attention spécifique.

Au terme de cette analyse, cette étude met en lumière les apports concrets et les limites opérationnelles de la méthode ABC/ABM dans le cadre d'un déploiement en situation réelle. Elle ouvre la voie à de nouvelles réflexions sur les conditions d'appropriation et les facteurs de succès de cette méthode dans un environnement managérial en mutation constante, appelant à une gestion toujours plus agile, précise et orientée vers la performance durable.

Références

- (1). Adler, R., Everett, A.M. et Waldron, M. (2000) « Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation », *Accounting Forum*, 24(2), p. 131-150. Disponible sur: <https://doi.org/10.1111/1467-6303.00032>.
- (2). ALAZARD, C. et SÉPARI, S. (2010) *DCG 11 Contrôle de Gestion : Manuel et Applications*. 2e édition. Paris, France : Dunod.
- (3). Alcouffe, S. et Mévellec, P. (2012) « Analyse de la littérature sur l'adoption de l'ABC et proposition d'une taxinomie ». *Comptabilités et innovation : 33e congrès de l'AFC*, Association francophone de comptabilité, France.
- (4). Alcouffe, S. et Mévellec, P. (2018) « The diffusion of management accounting innovations: The case of activity-based costing », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), p. 455-491. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2463>.
- (5). Bahnub, B. (éd.) (2012) *Activity-Based Management for Financial Institutions: Driving Bottom Line Results*. 1re éd. Wiley. Disponible sur : <https://doi.org/10.1002/9781119199823>.
- (6). Berland, N. (2009) *Mesurer et piloter la performance*. [Bruxelles] Paris-La Défense : PricewaterhouseCoopers Éd. De la Performance (Formation).
- (7). Berliner, C. et Brimson, J.A. (éd.) (1988) *Cost management for today's advanced manufacturing: the CAM-I conceptual design*. Boston, Mass : Harvard Business School Press.
- (8). Bescos, P.-L., Cauvin, É. et Gosselin, M. (2002) « La comptabilité par activités et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France » : *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 8(3), p. 209-227. Disponible sur: <https://doi.org/10.3917/cca.083.0209>.

- (9). Bleeker, R. (2002) « Key features of activity-based budgeting », IEEE Engineering Management Review, 30(1), p. 63-63. Disponible sur: <https://doi.org/10.1109/EMR.2002.1022406>.
- (10). Bouquin, H. (2003) Comptabilité de gestion. 2e éd. Paris: Economica (Collection Gestion. Série politique générale, finance et marketing).
- (11). Brown, D.A., Booth, P. et Giacobbe, F. (2004) « Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia », Accounting & Finance, 44(3), p. 329-356. Disponible sur : <https://doi.org/10.1111/j.1467-629x.2004.00118.x>.
- (12). Chauvey, J.-N. et Naro, G. (2004) « Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention », Finance Contrôle Stratégie, 7(3), p. 63-89.
- (13). Clarke, P.J., Hill, N.T. et Stevens, K. (1999) « ACTIVITY-BASED COSTING IN IRELAND: BARRIERS TO, AND OPPORTUNITIES FOR, CHANGE », Critical Perspectives on Accounting, 10(4), p. 443-468. Disponible sur: <https://doi.org/10.1006/cpac.1997.0197>.
- (14). Cooper, R. et Kaplan, R.S. (1991) « How Cost Accounting Systematically Distorts Product Costs », in accounting & management: field study perspectives. 3. print. Boston, Mass: Harvard Business School Press, p. 204 à 228.
- (15). Cooper, R. et Kaplan, R.S. (1992) « Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage », Accounting Horizons, 6(3), p. 1-13.
- (16). 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 - RMS, 2(4), p. 24-52.
- (17). Drury, C. (2002) Management accounting for business decisions. 2nd ed., repr. London: Thomson Learning.
- (18). EL BELLOUTE, G. et KARIM, K. (2023) « Analyse de la littérature sur les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration des Performances des entreprises ». Disponible sur: <https://doi.org/10.5281/ZENODO.8054919>.
- (19). Evraert, S. et Mévellec, P. (1991) « Les systèmes de coût par activité : réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion », Revue Française de Gestion, (82), p. 91-102.
- (20). Fauconnier, M. (2024) « La méthode ABC : tout sur l'analyse des coûts par activité », Blog Obat. Disponible sur: <https://www.obat.fr/blog/methode-abc/> (Consulté le: 15 mars 2025).
- (21). Ghasemi, R. et al. (2019) « The mediating role of management accounting systems in the relationship between competition and organizational performance », Journal of Accounting & Organizational Change, 15(3), p. 377-401. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2018-0083>.
- (22). Godowski, C. (2001) La dynamique d'assimilation des innovations managériales : le cas des approches par activités dans la banque. Université Aix-Marseille 3. Disponible sur: <https://theses.fr/2001AIX32039>.
- (23). Gosselin, M. (1997) « The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing », Accounting, Organizations and Society, 22(2), p. 105-122. Disponible sur: [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00031-1](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00031-1).
- (24). Grandguillot, B. et Grandguillot, F. (2015) L'essentiel de la comptabilité de gestion. 7e éd., 2015-2016. Issy-les-Moulineaux: Gualino-Lextenso éditions (Les carrés).
- (25). IACOB, C. et DRACEA, R.M. (2007) « LA MÉTHODE ABC/ABM DANS UNE NOUVELLE VUES », p. 68.
- (26). Innes, J. et Mitchell, F. (1995) « A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest

- companies », *Management Accounting Research*, 6(2), p. 137-153. Disponible sur: <https://doi.org/10.1006/mare.1995.1008>.
- (27). Innes, J. et Mitchell, F. (1995a) « A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies », *Management Accounting Research*, 6(2), p. 137-153. Disponible sur: <https://doi.org/10.1006/mare.1995.1008>.
- (28). Innes, J., Mitchell, F. et Sinclair, D. (2000) « Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results », *Management Accounting Research*, 11(3), p. 349-362. Disponible sur: <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0135>.
- (29). Johnson, H.T. et Kaplan, R.S. (1987) *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- (30). Jourdaine, M. (2020) *Mise en place d'une comptabilité analytique environnementale mobilisant l'analyse du cycle de vie (ACV) et l'activity-based costing (ABC): application au cas viti-vinicole*. Université de Bordeaux.
- (31). Kaplan, R.S. (1990) « The four-stage model of cost systems design », *Management Accounting*, 71(09), p. 22-26.
- (32). Kennedy, T. et Affleck-Graves, J. (2001) « The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance », *Journal of Management Accounting Research*, 13(1), p. 19-45. Disponible sur: <https://doi.org/10.2308/jmar.2001.13.1.19>.
- (33). Lacombe, I. (2017) *Les enjeux conceptuels de l'ABC/ABM dans le domaine des services: applications dans un cadre multinational*. Université Paris XII.
- (34). Lebas, M. et Mevellec, P. (1999) « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 5(3), p. 77-91. Disponible sur: <https://doi.org/10.3917/cca.053.0077>.
- (35). Levant, Y. et 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*, Tome 7(2), p. 45-66. Disponible sur: <https://doi.org/10.3917/cca.072.0045>.
- (36). Levant, Y. et Zimnovitch, H. (2013) « L'imputation des charges indirectes en France de 1914 aux années 1950 : l'évolution vers la simplicité: », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 19(2), p. 13-39. Disponible sur: <https://doi.org/10.3917/cca.192.0013>.
- (37). Lorino, P. (1992) « Le contrôle de gestion stratégique, La gestion par les activités, Philippe Lorino, 1992 », *Revue Française de Gestion Industrielle*, 11(1), p. 97-101. Disponible sur: <https://doi.org/10.53102/1992.11.01.1033>.
- (38). Maelah, R. et Ibrahim, D. (2020) « Activity-based costing and decision usefulness: Evidence from manufacturing firms », *Asian Review of Accounting*, 28, p. 193-214. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2019-0116>.
- (39). Mendoza, C. et al. (2002) *Tableaux de bord et balanced scorecards*. Nouvelle éd. Paris: Groupe « Revue fiduciaire » (Guide de gestion RF).
- (40). Mévellec, P. (1991) *Outils de gestion: la pertinence retrouvée*. Paris: Éd. comptables Malesherbes.
- (41). Mévellec, P. (1994) « ABC: A Call for a French Approach », *Articles of Merits*, p. 1-9.
- (42). Nuhu, N.A., Baird, K. et Appuhami, R. (2019) « The association between management accounting systems and organisational performance », *Accounting Research Journal*, 32(1), p. 2-24. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/ARJ-10-2017-0179>.
- (43). O'Guin, M.C. (1991) *The complete guide to activity-based costing*. Nachdr. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- (44). Partridge, M. et Perren, L. (1998) « An integrated framework for activity-based decision making », *Management Decision*, 36(9), p. 580-588. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/00251749810239469>.
- (45). Pavlatos, O. et Kostakis, X. (2018) « The impact of top management team

- characteristics and historical financial performance on strategic management accounting », *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(4), p. 455-472. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2017-0112>.
- (46). Pavlatos, O. et Paggios, I. (2008) « Management accounting practices in the Greek hospitality industry », *Managerial Auditing Journal*, 24(1), p. 81-98.
- (47). Quinn, M. (2023) « Management accounting in the digital era: Transforming practices and roles », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(4), p. 1021-10.1108/AAAJ-05-2022-58011043. Disponible sur: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2022-5801>.
- (48). 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. Université du Sud-Toulon*. Disponible sur: <https://theses.hal.science/tel-00348036/>.
- (49). Sartorius, K., Eitzen, C. et Kamala, P. (2007) « The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey », *Meditari Accountancy Research*, 15(2), p. 1-21.
- (50). Shim, E. et Stagliano, A. (1997) « A Survey of US Manufacturers on Implementation of ABC », *Journal of Cost management*, 11(2), p. 39-41.
- (51). Tran, H.T., Nguyen, T.T. et Hoang, T.H. (2021) « Management control systems and strategic alignment: Evidence from emerging economies », *Journal of Management Control*, 32(1), p. 1-25. Disponible sur: <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00312-4>.
- (52). Turner, M.J., Way, S. et Hodari, D. (2017) « Management accounting systems and organisational performance », *International Journal of Hospitality Management*, 63, p. 31-41. Disponible sur: <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2017.02.002>.
- (53). Turney, P.B.B. (1992) *Activity-based Management: ABM Puts ABC Information to Work. Management Accounting*. Disponible sur: <https://books.google.co.ma/books?id=fdw3nwEACAAJ>.
- (54). Turney, P.B.B. (1996) *Activity based costing: the performance breakthrough*. London: Kogan Page.
- (55). Vancraenenbroeck, P., Helbois, D. et Provost, A.-C. (2015) « Mise en place de la méthode ABC au sein du contrôle de gestion de la société Hamon d'Hondt ». Disponible sur: <https://dial.uclouvain.be/memoire/ucl/object/thesis:6793>.
- (56). Yuthas, K. et Tinker, T. (1994) « Paradise Regained? Myth, Milton and Management Accounting », *Critical Perspectives on Accounting*, 5(3), p. 295-310. Disponible sur: <https://doi.org/10.1006/cpac.1994.1018>.