

## Défis de la mise en place de la méthode Time Driven Activity Based Costing (TDABC) appliquée à l'industrie au Maroc

Hamza CHAFI<sup>1</sup>, Kaoutar RGUIBI<sup>2</sup>, Omar HAJAJI<sup>3</sup>, Abdelouahad ES-SABIR<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Doctorant, laboratoire d'études et de recherche en sciences de gestion, Université Mohammed V- Rabat  
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Agdal, Maroc

<sup>2</sup>Doctorante, laboratoire d'études et de recherche en sciences de gestion, Université Mohammed V- Rabat  
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Agdal, Maroc

<sup>3</sup>Docteur, laboratoire d'études et de recherche en sciences de gestion, Université Mohammed V- Rabat  
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales – Agdal, Maroc

<sup>4</sup>Professeur d'économie et de gestion, laboratoire des études et des recherches en sciences économiques et gestion, Université Sultan Moulay Slimane – Béni Mellal, Maroc

### Abstract:

According to a survey conducted among 62 Moroccan SME, the rate of adoption of the ABC/ABM method is 13,1%, this rate remains very low compared to other African countries with a similar level of development, especially as Tunisia.

two new management methods are discussed, namely the activity based costing/activity based management (ABC/ABM) method and the time driven activity based costing (TDABC) method. after a first descriptive approach, a conception of management accounting based on the two methods is proposed. this leads to highlight the importance of these new methods in the current paradigm characterized by very important economic and technological changes. finally, the design and implementation of this modern management accounting based on the two methods in a Moroccan industrial company, opens the opportunity to compare the results and to conclude that the TDABC method is a method of calculation of the archetypal costs.

**Key Word:** ABC/ABM; TDABC; costs; SME.

### Résumé :

D'après une enquête réalisée auprès de 62 PME marocaines, le taux d'adoption de l'approche ABC/ABM est de 13,1%, ce taux de reste très faible par rapport aux autres pays africains à niveau de développement similaire, à l'exemple de la Tunisie.

Deux nouvelles méthodes de gestion sont abordées à savoir la méthode Activity Based Costing/Activity Based Management (ABC/ABM) et la méthode Time Driven Activity Based Costing (TDABC). Après une première approche descriptive, une conception de la comptabilité de gestion basée sur ces deux méthodes est proposée. Cela conduit à souligner l'importance de ces nouvelles méthodes dans le paradigme actuel caractérisé par des changements économiques et technologiques très importants. Au final, la conception et la mise en place de cette comptabilité de gestion moderne basée sur les deux méthodes au sein d'une société industrielle marocaine, ouvre l'opportunité de comparer les résultats et de conclure que la méthode TDABC est une méthode de calcul des coûts par excellence.

**Mots clés :** ABC/ABM; TDABC; COUTS; PME.

Date of Submission: 08-05-2021

Date of Acceptance: 23-05-2021

### I. Introduction

De nombreuses décisions sont prises quotidiennement à tous les niveaux pour piloter la performance. Afin d'y parvenir, les gestionnaires doivent élaborer et utiliser des outils d'aide à la décision. Ces outils de gestion, dépendant de la comptabilité de gestion, s'appuient essentiellement sur le traitement des coûts. La convenance de ces outils se fonde sur leurs aptitudes à donner des analyses homogènes par rapport aux objectifs des entreprises.

Face à ces critiques, de nouvelles méthodes de calcul des coûts, telles que l'Activity Based Management (ABM) et l'Activity Based Costing (ABC) sont apparues. Ces méthodes sont fréquemment présentées comme une nouveauté majeure permettant de calculer des coûts plus « justes » de la réalité industrielle. Durant ces dernières années, l'approche ABC/ABM a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche dans les pays développés. Or, ce genre de travaux reste encore très faible dans plusieurs pays.

Selon une étude empirique réalisée auprès de 62 entreprises marocaines, portant sur l'adoption de ces deux outils modernes de contrôle de gestion (ABM et ABC), nous remarquons que le choix de ces méthodes reste modeste. Les résultats obtenus dévoilent que le taux d'adoption de l'ABC est de 13,1% (A. ELHAMMA., 2012), dont la majorité est constituée par les entreprises de grande taille. Ce faible intérêt des PME s'explique par deux raisons principales. D'une part, les PME marocaines ne s'intéressent généralement à la comptabilité que dans le cadre de l'obligation du droit commercial. D'autre part, il se rajoute le coût élevé de la mise en place de cette comptabilité de gestion moderne, lequel reste encore un défi majeur pour les PME marocaines.

Ce pourcentage de 13,1% doit être comparé à d'autres pays. Prenons l'exemple de deux entreprises africaines à savoir la Tunisie et le Cameroun. Ce taux est plus élevé que celui trouvé par Ngongang (2010) de 9,3%, calculé dans les entreprises camerounaises, et plus faible que celui trouvé par Moalla en 2007 en Tunisie (environ 23%).

Aussi, l'objectif de notre recherche est de proposer une conception moderne d'une comptabilité de gestion pour les PME industrielles marocaines basée sur des nouvelles méthodes telles que l'ABC piloté par un seul inducteur (TDABC) conforme aux meilleures pratiques professionnelles.

A cet effet, cet article vise à répondre à deux objectifs :

- D'une part, mettre en relief l'utilité de la comptabilité de gestion pour aider l'entreprise à améliorer et piloter sa performance ;
- D'autre part, proposer une conception moderne d'une comptabilité de gestion basée sur la méthode TDABC en traitant le cas des industries du BTP au Maroc.

Malgré l'existence de plusieurs référentiels et normes, la comptabilité de gestion n'arrive pas encore à jouer pleinement et efficacement son rôle au sein des entreprises industrielles marocaines et à produire la valeur ajoutée escomptée (en donnant l'imputation réelle des charges indirectes pour une bonne maîtrise des coûts).

Pour atteindre ces deux objectifs, nous posons la problématique suivante :

Certes, la comptabilité de gestion traditionnelle est devenue insuffisante et inadéquate pour la bonne maîtrise des coûts et la création d'une véritable valeur ajoutée au sein des entreprises. Quelles peuvent être les raisons de l'inadéquation des méthodes de gestion dites traditionnelles ? De plus, Comment les entreprises peuvent-elles améliorer et maîtriser leurs coûts en utilisant les nouvelles méthodes de gestion telles que la méthode TDABC.

## **II. Comptabilité de gestion : revue de littérature**

### **1. Approche théorique de la comptabilité de gestion basée sur les nouvelles méthodes de gestion : de l'ABC vers le TDABC**

En 1972, le Consortium for Advanced Management International (CAM-I), les cabinets de consulting, et les professeurs et professionnels, ont développé une nouvelle méthode de calcul des coûts sous le nom de méthode ABC ou de comptabilité par activités. Cette dernière est plus adaptée aux nouveaux changements techniques, technologiques et organisationnels, et elle pallie aux insuffisances de la comptabilité traditionnelle.

En 1980, cette méthode a été popularisée par les chercheurs *R. COOPER* et *R. KAPLAN*, en se basant sur le principe de : « L'activité consomme des ressources, et les produits consomment des activités ». Cette comptabilisation permet aux responsables des entreprises de connaître les coûts les plus complets possible et de mesurer d'une manière objective la performance de chaque activité, de chaque ressource et de chaque objet de coûts.

La méthode ABC n'est pas seulement conçue pour améliorer la pertinence des coûts complets à travers l'amélioration du traitement des charges indirectes, mais elle est aussi un outil efficace de pilotage des entreprises. *BOUQUIN.H* (2006) démontre que l'ABC s'inscrit dans une nouvelle étape de la comptabilité de gestion, qui tente de répondre à la question suivante : Pourquoi les coûts existent-ils ? Elle permet donc de comprendre les causes des coûts.

#### **1.1. Fondements de la méthode ABC**

Dans ce développement, nous cherchons à déterminer les fondements d'une comptabilité de gestion basée sur la méthode ABC afin de mieux comprendre les mécanismes de fonctionnement d'une telle méthode.

*H. BOISVERT*. (1998) voit qu'il existe plusieurs modèles de base de la comptabilité par activité, ainsi que plusieurs modalités d'application. Ces modèles et modalités sont les suivants :

Les modèles de base : Décomposition des coûts

- Simple
- Multi niveaux

Les modalités d'application:

- Selon le niveau hiérarchique : (stratégique/opérationnel)
- Selon le cadre conceptuel : (comptabilité financière/comptabilité de management)
- Selon la fréquence de production des informations : (ad hoc/permanent)
- Selon l'ampleur du projet : (pilote/partiel/complet)

Le principe de la comptabilité par activité, comme il est présenté par le modèle général de décomposition simple des coûts, est de trouver un lien de causalité entre les ressources consommées et l'ensemble des activités de l'entreprise, comme le décrit le schéma suivant :

**Figure 1 : Fondements de base de la méthode ABC**



Source : *GODARD et AL., 2013 p. 22.*

L'inducteur est le lien de causalité entre les différents acteurs. Il existe deux types d'inducteurs : inducteur d'activité et inducteur de ressource. **Ce qu'on va voir prochainement dans le développement de ce papier.**

Il existe une terminologie spécifique et essentielle de la comptabilité de gestion qui comprend les concepts suivants : objets de coûts, processus, activité, tâches, ressources, inducteur, charges directes et charges indirectes, dont les définitions sont les suivantes :

- **Objets de coûts**

Peut-être un produit, un service ou un département. De manière générale, un objet de coûts est tout élément auquel on peut associer un coût.

- **Processus**

Le processus est un concept évolutif dans l'histoire. Afin de bien mettre en évidence ce concept et de proposer par la suite une définition officielle, nous allons comparer les définitions proposées par plusieurs auteurs :

*P. LORINO (1991)* Définit le processus comme « un ensemble d'activités reliées entre elles par des flux d'information ou de matière significatifs et qui se combinent pour fournir un produit matériel ou immatériel important et bien défini » ;

*H. BOUQUIN (1993)* définit le processus par : « mot latin désignant le déroulement dans le temps d'un phénomène. En économie, il désigne les différentes étapes, les différents stades dans la réalisation d'une opération économique ou tout simplement le mouvement dans le temps et dans l'espace de développement d'une activité » ;

Le processus constitue le trait d'union entre les objectifs et les activités. *M.GERVAIS (2000)* « Derrière un objectif, qu'il soit opérationnel ou stratégique, se trouve toujours un processus qui cherche à le réaliser » ;

En analysant ces trois définitions, nous pouvons définir le processus comme un ensemble d'activités liées par ordre significatif et qui s'enchaînent dans le but de fournir un output.

- **Les tâches**

Les tâches sont homogènes ; elles sont regroupées dans une activité nécessitant un travail d'interprétation sur le degré d'homogénéité des tâches.

- **Inducteur**

L'inducteur est une unité de coût. Il remplace l'unité d'œuvre dans les méthodes traditionnelles, et constitue le facteur explicatif des variations de la consommation des ressources. L'inducteur permet à l'entreprise d'établir des liens de causalité entre les ressources et les activités, et facilite la répartition des charges indirectes et l'obtention des coûts de revient des objets de coûts. D'une manière générale, il y a deux types d'inducteur : les inducteurs des ressources qui mesurent la consommation des ressources par les activités, et les inducteurs des coûts ou d'activités qui mesurent la consommation des activités par les objets de coûts (produit, service ou département).

- **Les ressources**

Les ressources sont toute chose matérielle, immatérielle et financière consommée par chaque activité, elles constituent des charges pour l'entreprise.

- **Charges directes**

Ce sont des charges affectables directement aux activités de l'entreprise ; elles ne nécessitent aucune imputation.

- **Charges indirectes**

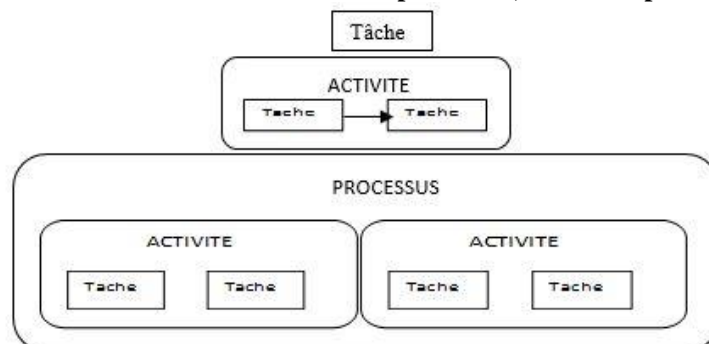
Ce sont des charges liées indirectement aux activités ; elles ne nécessitent une imputation vers les activités.

- **Activité**

Selon C. MENDOZA et P. BESCOS (1994): « Une activité est définie comme un ensemble de tâches homogènes, caractéristiques d'un processus de réalisation de la chaîne de valeur et consommateur de ressources. ».

Après avoir défini les concepts de base de la méthode ABC, il faut noter que les trois concepts : tâche, activité et processus, sont reliés entre eux et constituent la base de la méthode. H. BOISVERT (1998), montre la liaison entre les trois concepts, comme l'explique le schéma suivant :

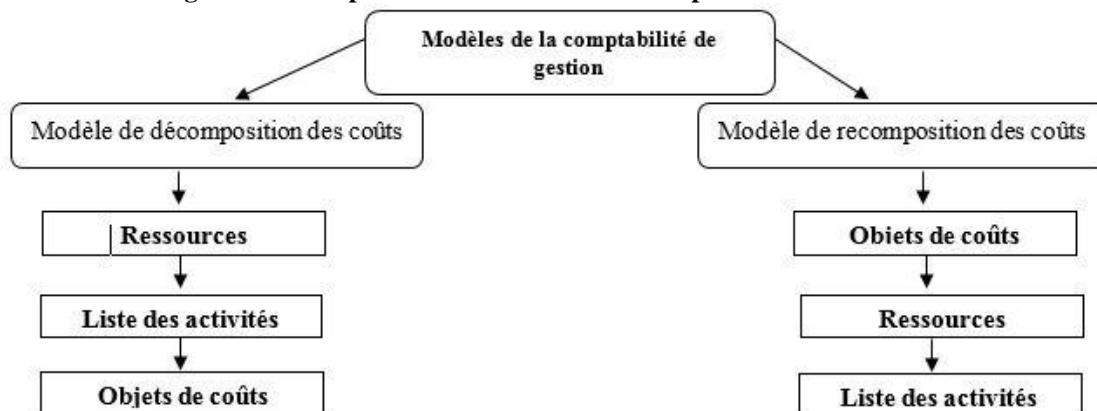
**Figure 2 : Liaison entre les trois concepts : tâche, activité et processus**



Source : nous-mêmes

Il y a deux principaux modèles de la comptabilité de gestion, le schéma suivant récapitule le principe des deux modèles :

**Figure 3 : Principe des deux modèles de décomposition des coûts**



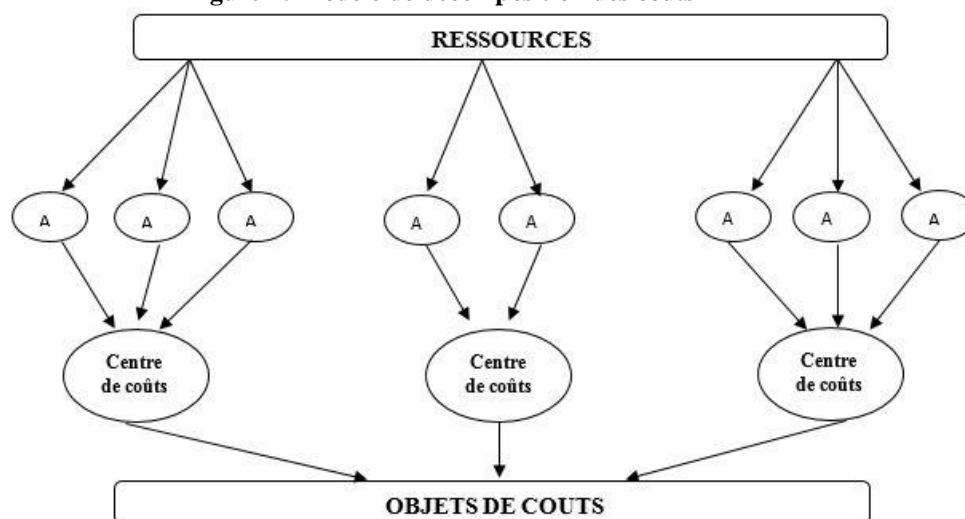
Source : nous-mêmes

### **Le choix d'un modèle**

Pour notre étude, nous avons porté notre choix sur le modèle de décomposition des coûts. Les raisons de ce choix sont les suivantes:

- Il est simple à mettre en œuvre ;
- Il se rapproche plus la logique de la méthode des centres de coûts ;
- Il facilite le contrôle des ressources mobilisées.

Figure 4: Modèle de décomposition des coûts



Source : BOISVERT et Al., 2007 p. 164.

### 1.2. Fondements de la méthode ABM

La méthode ABM apporte une dimension supplémentaire au calcul des coûts par activités. Les trois grandes étapes de l'ABM sont :

- **L'analyse des activités**

L'analyse des activités permet de comprendre le fonctionnement et la raison pour laquelle ces activités sont réalisées au sein de l'entreprise.

- **L'analyse des facteurs de causalité**

Elle consiste à l'analyse des facteurs explicatifs c'est-à-dire des inducteurs d'activités. Elle permet une amélioration du fonctionnement des activités.

- **L'amélioration de la performance**

Il s'agit d'évaluer la performance des processus clés de l'entreprise

### 1.3. Apport de l'approche ABC/ABM dans la gestion des risques et l'amélioration de la performance

Dans cette sous-section, nous traiterons le concept risque afin de mieux comprendre l'impact de celui-ci sur la performance de l'entreprise.

#### 1.3.1. L'ABC et la gestion des risques

Chacun sait ce qu'est un risque et pourtant il n'est pas si facile d'en donner une définition claire. Le risque est souvent défini comme un événement futur incertain qui peut avoir une influence négative sur la réalisation des objectifs d'une entreprise. Cette définition n'est certainement pas parfaite et exhaustive, mais elle contient l'essentiel de ce concept : l'incertitude et les conséquences négatives.

Dans le domaine de la gestion des risques, les spécialistes définissent le risque comme la combinaison d'un impact et de la probabilité d'une menace. Sa formule de calcul est la suivante :

$$\text{RISQUE} = \text{IMPACT} \times \text{PROBABILITÉ}$$

Autant il existe des définitions du risque, autant il en existe pour la gestion du risque. Des instances comme le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, l'*International Organization for Standardization (ISO)* et l'*Institute of Risk Management (IRM)* ont élaboré un certain nombre des normes internationales. Ceux-ci sont une aide précieuse parce qu'elles tracent un cadre général et font une distinction claire entre le processus de gestion de risque et son intégration dans l'organisation. L'approche ABM/ABC est une méthode de comptabilité et de management par activité, elle permet à l'entreprise de bien maîtriser ses activités, ses ressources, ses processus, ses coûts et par la suite ses risques. La vision transversale de l'ABC diminue les zones de risque de chaque activité, ainsi que l'impact des risques inhérents qui se produisent malgré l'existence du contrôle interne.

Plusieurs types de risque peuvent être maîtriser par l'ABC et l'ABM. Ils peuvent être classer selon la probabilité de réalisation d'une anomalie significative. Toutefois, il n'existe pas une démarche unique pour répartir les risques. Chaque entreprise doit déterminer elle-même comment elle veut le faire, pourquoi et à quel niveau ou pour quel aspect de sa gestion ? Parmi ces risques, nous citons les types suivants que nous avons trouvé compatible avec notre problématique de recherche :

- Risques stratégiques : ces risques liés au top management ;

- Risques opérationnels : liés à l'importation, la production, l'achat et approvisionnement, transports, logistique, environnement et qualité.

### **1.3.2. L'ABC et la gestion des risques opérationnels**

La méthode *ABC* vise à analyser les coûts par activité et par processus. C'est un moyen de fournir des informations plus précises sur les coûts afin d'aider à la prise de décisions stratégiques et améliorer la performance de l'entreprise. Mieux gérer les actions, c'est l'un des objectifs stratégiques de l'*ABC*. Et qui dit action, dit aussi risque opérationnel associé. Le rôle de l'*ABC* est donc de prévoir le risque afin de trouver des solutions convenables pour chaque activité et chaque processus.

Les entreprises évoluent dans un environnement incertain donc risqué, aussi bien en interne qu'en externe. Pour s'assurer de la maîtrise de ces risques, elles doivent se doter des outils nécessaires pour les identifier, mesurer et gérer. Cela peut se faire à travers les informations fournies par la comptabilité de gestion moderne basée sur la méthode *ABC*. Elle fournit des informations sur les éventuelles pertes et aussi sur l'identification des couples risque/opportunité à exploiter, parce que chaque risque cache une opportunité.

### **1.3.3. L'ABM et la gestion des risques stratégiques**

Les risques stratégiques sont les risques liés directement à la stratégie (choix stratégique) comme le lancement d'un nouveau produit, l'augmentation des prix, etc. Pour réussir ce choix, l'entreprise doit élaborer un bon plan de gestion des risques stratégiques, si elles ne veulent pas être victime de leur propre goût du risque.

Les risques stratégiques sont liés aux autres types de risques. Des risques maîtrisables comme les risques opérationnels peuvent devenir des risques stratégiques. C'est par exemple le cas où il y a une accumulation des risques opérationnels, qui donne lieu à la naissance d'une menace stratégique.

Les risques stratégiques ne peuvent être maîtrisés que par des règles, des procédures et des systèmes, ... La méthode de gestion *ABM* est le seul outil actuel qui peut minimiser l'impact négatif possible du risque. Dans ce cadre, il est nécessaire que les risques soient identifiés d'une manière très concrète. Car pour maîtriser ces risques, il faut d'abord les connaître. Chaque risque stratégique en cache plusieurs autres. A travers l'*ABM* l'entreprise peut maîtriser ses risques et minimiser leur impact à long terme. Toutefois les risques stratégiques ne reçoivent pas toujours l'attention qu'ils méritent. Une étude de *Norton et Kaplan* montre que plus de 85% du senior manager consacre moins d'une heure par mois à la concentration stratégique.

### **1.3.4. L'ABC/ABM et l'amélioration de la performance de l'entreprise**

La méthode *ABC* permet aux utilisateurs d'optimiser le couple valeur/coût pour donner une amélioration continue de la performance à travers la réingénierie des processus, l'identification des coûts cachés, la rationalisation des allocations des coûts et la fourniture d'une information plus pertinente pour la prise de décisions. En effet, la méthode *ABC* permet de détecter les éventuels dysfonctionnements et les activités qui ne créent pas la valeur ajoutée pour le client. Elle permet aussi aux entreprises de réduire les coûts par la réingénierie de certains processus, la suppression de certaines activités non créatrices de valeur et coûteuses, la reconfiguration de la consommation etc.,

L'utilisation de l'*ABC/ABM* permet aux dirigeants de bien piloter la rentabilité par produit, par client, par processus et par activité, pour faciliter la prise de décision. Une meilleure prise de décision se traduit par une augmentation de la rentabilité, et depuis la rentabilité, une augmentation de la compétitivité. Or, la compétitivité s'inscrit dans le long terme pour donner une assurance à la continuité de l'entreprise.

## **III. Résultats**

### **1. Conception et mise en place de la comptabilité de gestion**

Le but de cette partie est, dans une première section, de modéliser une conception moderne de la comptabilité de gestion pour les entreprises industrielles marocaines basée sur la méthode *ABC/ABM*, et dans une seconde section, de définir une nouvelle méthode de calcul des coûts, le *TDABC* développée par les chercheurs *R. KAPLAN* et *S. ANDERSON* (2004).

#### **1.1. Méthodologie de recherche**

Tout travail d'ordre scientifique doit impérativement se baser sur une conception qui se fonde sur un positionnement épistémologique. Elle est définie selon *SOLER* (2000) comme étant ce qui « vise fondamentalement à caractériser les sciences existantes, en vue de juger de leur valeur et notamment de décider si elles peuvent prétendre se rapprocher de l'idéal d'une connaissance certaine et authentiquement justifiée ».

Plusieurs démarches méthodologiques existent en sciences sociales et encore plus particulièrement en sciences de gestion : comme le test et l'exploration. Comme l'objectif de ce papier est d'expliquer et de comprendre la réalité, et non pas de tester des hypothèses issues des théories déjà existantes. Ainsi, la matière première que nous allons explorer et exploiter n'est pas constitué de chiffres, mais plutôt des discours, des

entretiens, des documents, des avis d'experts. Nous adoptons alors une méthodologie exploratoire qualitative avec un paradigme constructiviste qui se base sur une démarche qualitative.

## **1.2. Conception basée sur l'ABC/ABM**

Définissons maintenant une démarche de conception fondée sur la méthode ABC/ABM.

### **1.2.1. Démarche générale de la conception d'une comptabilité de gestion basée sur l'ABC**

La comptabilité de gestion s'intègre dans le système d'information de gestion de l'entreprise. Elle fournit des informations pour la prise de décision dans le but de mieux rentabiliser ses actions. La conception d'une comptabilité de gestion nécessite à l'avance : une définition des objectifs, une codification analytique des comptes et le choix d'une méthode de calcul des coûts qui déterminera par la suite la démarche à adopter.

Dès lors que l'entreprise a adopté la comptabilité de gestion par la méthode ABC, le choix de la démarche dépend l'organisation de l'entreprise concernée. Dans cette sous-section, nous proposerons une démarche qui contient les étapes suivantes :

#### **1.2.1.1. Normalisation et codification analytique des comptes**

La codification analytique est une étape importante et nécessaire pour faciliter le regroupement et l'enregistrement des informations fournies par la comptabilité de gestion.

#### **1.2.1.2. Identification et élaboration d'un dictionnaire des activités**

L'activité décrit ce que font les différents services. L'entreprise apparaît alors comme un ensemble d'activités ayant des liens entre elles au sein de processus identifiés. C'est en cela qu'elle exprime une vision transversale. La transversalité permet à l'entreprise de créer une valeur surtout pour les activités de soutien, et d'introduire des processus permanents d'amélioration compatibles avec une démarche de qualité totale.

Il n'est pas possible de créer la valeur ajoutée des activités sans les identifier. *L. RAVIGNON et Al.* (1998) proposent une démarche en six (6) étapes pour élaborer une liste des activités. Il s'agit de :

- Choisir les objectifs de la mise en place de la comptabilité par activité au sein de l'organisation ;
- Définir un groupe du projet ;
- Etablir une première liste des activités suite à des entretiens individuels et des réunions collectives ;
- Valider la liste des activités obtenues et éliminer toute activité non créatrice de valeur ;
- Déterminer pour chaque activité le nom, la définition, le fournisseur, le client, les ressources consommées, le degré de création de valeur, les temps passés et les quantités produites ;
- Les ressources consommées sont le critère le plus important dans le choix des activités.

Plus les ressources consommées au sein d'une activité croissent, plus l'activité devient principale et nécessite plus de contrôle. Dans ce sens, *L. RAVIGNON et Al.* ont défini des critères afin de faciliter cette étape, et le tableau suivant représente les résultats :

**Tableau 1 : Critères de consommation des ressources dans le choix des activités**

Ressources (%)	Activité à retenir
Moins de 1% des ressources	Trop faible. Ne pas retenir cette activité, la fusionner avec une autre activité.
Entre 1% et 5% des ressources	A étudier cas par cas.
Au-dessus de 5% des ressources	A retenir comme activité, peut-être même à décomposer en deux.

Source : *Laurent RAVIGNON et Al.*, 1998, p. 106.

Les activités à retenir peuvent être recensées dans un tableau comme le suivant :

Code	Nom	Définition	Clients	Fournisseurs	Acteurs	Ressources consommées	Degré de création de valeur
X	X	X	X	X	X	X	X

Après la définition des activités, il est nécessaire de définir les ressources consommées par chaque activité et chaque objet de coûts à travers les inducteurs.

#### **1.2.1.3. Choix des inducteurs**

Une fois que l'activité regroupe des coûts homogènes, il devient nécessaire de définir un inducteur unique à pour chacune d'elle.

Comme mentionné précédemment, il existe deux types d'inducteurs : les inducteurs des ressources qui font la liaison entre les ressources et les activités de l'entreprise et les inducteurs des coûts qui font les liens entre les activités (les ressources consommées par les activités) et les objets de coûts.

*H. BOISVERT* (1998) dresse une liste des critères du choix des inducteurs d'activité :

- Mesurabilité des facteurs et la possibilité de les qualifier ;
- Disponibilité des données ;
- Facteur de coût ;
- Absence de propension à créer de la valeur ;
- Lien avec la stratégie ;
- Capacité d’influer sur le comportement ;
- Contrôlabilité ;
- Possibilité de passer à l’action à court terme ;
- Pragmatisme.

Ces critères facilitent le choix des inducteurs, ainsi que la capacité pour chacun de regrouper les activités de même inducteur, afin de ne pas démultiplier le nombre d’activités. Pour cela C. ALAZAR et Al. (1998), ont regroupés les activités en quatre (4) grands types, avec pour chacun des inducteurs privilégiés :

**Tableau 2 : Typologie des activités et inducteurs correspondants**

Types d’activités	Inducteurs possibles
Les activités liées aux volumes fabriqués.	L’heure de main d’œuvre, l’heure machine, etc....
Les activités liées aux changements de lots ou de séries.	Le nombre d’ordre de fabrication, le nombre de séries fabriquées, etc..
Les activités de soutien concernant un objet de coût.	Le nombre de composants, le nombre de modification techniques.
Les activités de soutien général dont les charges sont indépendantes du volume et de la gamme de produit.	La valeur ajoutée, le pourcentage du chiffre d’affaires.

*Source : Claude ALAZARD et Al., 1998, p. 148.*

Après la détermination des inducteurs, il faut les répartir dans une matrice. Celle-ci permettra de déterminer les inducteurs à retenir :

**Tableau 3 : Matrice de répartition Activité/Inducteur**

A/I	A0	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	Fréquences
I1			X	X					X		X		4
I2	X											X	2
I3					X			X		X			3
I4		X											1
I5							X						1
I6						X							1

*Source: nous-mêmes*

La répartition des inducteurs par activité nous permet de connaître les activités qui ont le même inducteur. Ces activités seront regroupées dans des centres de regroupement et numérotées pour les distinguer les unes des autres. On parlera alors de centre de responsabilités 1 (CR1), CR2, CR3...

Il est préférable de donner pour chaque CR un nom qui évoquera la nature de l’inducteur.

Exemple : « gestion des commandes », pour des activités regroupées autour d’un inducteur « nombre de commandes ».

Cette étape achevée, il s’agit maintenant de calculer le coût des objets de coûts.

#### 1.2.1.4. Affectation des activités aux objets de coûts et le calcul du coût de revient

L’objectif ici est d’obtenir un cout de revient pertinent des produits ou services. Cependant, la richesse de la méthode permet aussi de calculer les coûts de production d’autres éléments tels que:

- Les lignes de produits ;
- Les processus ;
- Les clientèles.

Pour chaque objet de coûts, il faut déterminer les activités auxquelles il a recours et la quantité des inducteurs consommées par ces activités. Le coût obtenu est composé de la consommation des charges directes et indirectes.

Pour obtenir le coût unitaire de production des objets de coûts, il faut au préalable calculer dans un tableau spécifique le coût global des activités consommées par chaque objet de coûts. Cette étape nécessite l’intégration de la notion : volume de production.

La logique de ces calculs consiste à répartir le coût unitaire de l’inducteur (coût fixe le plus souvent) dans le coût unitaire du produit ou services en tenant compte du nombre des objets de coûts fabriqués.



### 1.2.2. Activity Based Management (ABM) une solution stratégique pour mieux piloter la performance des entreprises

#### 1.2.2.1. L'ABM et le pilotage de la performance des entreprises

Dans cette section, nous chercherons à démontrer dans un premier temps la liaison entre la méthode *ABM* et la méthode *ABC* afin de mieux définir par la suite l'*ABM* en tant que méthode de management, et à conceptualiser dans un deuxième temps l'*ABM* comme une solution stratégique de pilotage de l'entreprise.

#### 1.2.2.2. De l'ABC vers l'ABM

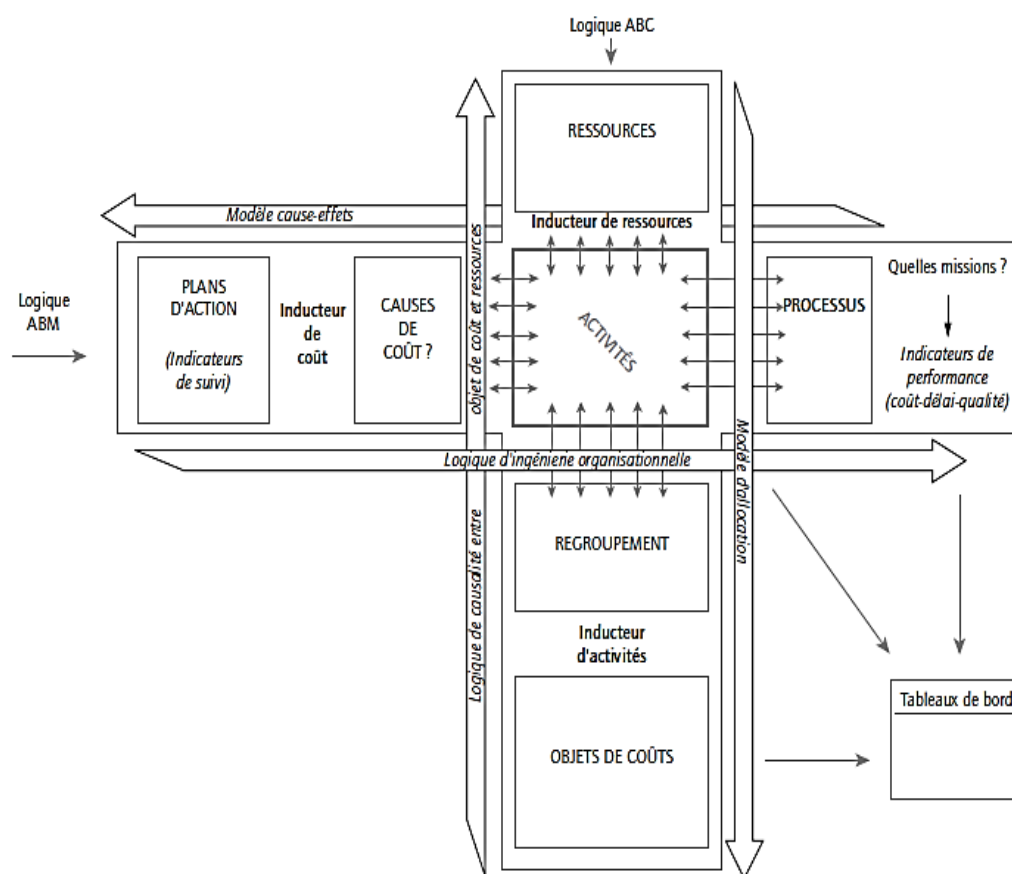
L'*ABM* ou le management par activité s'appuie sur un découpage de l'entreprise par activités afin de permettre un management plus efficace de cette dernière.

La liaison entre l'*ABC* et l'*ABM* a connu plusieurs interprétations. Pour les uns, le management par activité n'est qu'un développement, une amélioration de la méthode *ABC*. Pour d'autres, l'*ABC* n'est qu'un sous-produit de l'*ABM*. Enfin, certains défendent une conception différente : l'*ABC* ne serait qu'un outil de calcul des coûts, alors que l'*ABM* devrait être considérée comme une philosophie du management de la performance et du progrès continu. Nous ne trancherons pas le débat ici, mais nous proposerons des éléments de réponses dans l'objectif de montrer en quoi le bloc *ABC/ABM* peut être un outil complet de management.

La notion d'activité est au centre des méthodes *ABM* et *ABC*. Cependant, ces deux méthodes fournissent des réponses à des logiques différentes.

Le schéma suivant positionne les différents liens entre la méthode *ABC* et la méthode *ABM* :

Figure 5 : Démarches *ABM* et *ABC*



Source : DCG11, le *contrôle de gestion*, p. 598.

La logique verticale de l'*ABC* peut se lire :

- **De bas en haut** : logique de causalité ;
- **De haut en bas** : une logique de calcul des coûts des produits/clients dans une démarche d'allocation des ressources.

La logique horizontale de la logique *ABM* traduit le pilotage de l'organisation :

- **De droite à gauche** : elle décrit le positionnement de l'ensemble des processus, afin de mieux expliquer les causes réelles des coûts. Elle définit les plans d'action et les sources de progrès et

d'économie qui doivent permettre de proposer autant de valeur au client, en consommant moins et mieux les activités et donc, en réduisant les ressources.

- **De gauche à droite** : elle décrit la réingénierie des activités qui visent à simplifier les processus, en évitant les doublons d'activité et en supprimant les activités non porteuses de valeur.

Dans cette perspective, le pilotage se situe au niveau des processus et des activités qui les composent : réduire le volume des activités ou réduire la consommation des ressources nécessaires aux activités conduit nécessairement à la réduction du coût des produits/clients.

#### 1.2.2.3. Un essai de définition de l'ABM

La méthode ABM s'appuie sur des concepts évolutifs qui donne à la définition de celle-ci une complexité rigide. Dans ce paragraphe, nous chercherons à trouver une définition de l'ABM.

Il semble possible de définir l'ABM selon LANGLOIS.G et Al. (2014) comme « une méthode de management de l'entreprise qui doit permettre un pilotage stratégique de l'organisation dans le but d'améliorer la performance par des démarches de progrès continu. ».

Si nous pouvons faire un essai de définition de l'ABM, nous pouvons dire que de l'ABM est une méthode basée sur les fruits de l'ABC, et qui a pour objectif de donner aux décideurs des indicateurs clés afin de bien piloter la performance de l'entreprise, aussi bien sur le plan stratégique que sur le plan opérationnel.

#### 1.2.2.4. Le pilotage de la performance des entreprises dans l'approche ABM

La vision transversale par processus a changé le paradigme d'étude de la performance, la rendant inadéquate. La mesure de la performance par des indicateurs financiers dans le cadre de la budgétisation n'est plus adaptée. Il faut donc redéfinir la notion de performance et celle de sa mesure.

La transversalité de la vision nécessite des indicateurs variés. Ces derniers peuvent être financiers, et même non financiers. Le Tableau de Bord est outil qui regroupe l'ensemble de tous ces indicateurs. Nous pouvons citer trois types d'indicateurs utiles pour bien piloter la performance de l'entreprise :

- Des indicateurs pour mesurer la performance :

Ce sont des indicateurs qui visent à évaluer le résultat de chaque activité.

- Des indicateurs pour maîtriser la performance :

Ce sont des indicateurs qui cherchent à expliquer les causes de la performance des activités.

- Des indicateurs de suivi :

Ils regroupent l'ensemble des indicateurs qui permettent de juger l'état d'avancement d'un plan d'action.

L'ensemble de ces indicateurs doit être regroupé dans l'architecture du tableau de bord informatisé et de système de reporting de l'entreprise. La mise en place et l'exploitation des indicateurs doit être faite dans l'approche transversale d'apprentissage collectif, qui permet d'intégrer toutes les activités de l'entreprise.

#### 1.2.2.5. Tableaux de bord informatisé et système de reporting

« Quand vous pouvez mesurer ce dont vous parlez et que vous l'exprimez en nombres, vous êtes capable de savoir quelque chose à son sujet »<sup>1</sup>.

La mesure de la performance par des outils quantitatifs prend une importance centrale au sein des entreprises, et aussi bien pour les chercheurs. Cette citation de William Thomson montre l'importance de la mesure dans l'amélioration de la performance.

Plusieurs travaux de recherche ont donné aux entreprises des nouveaux outils afin de mieux développer la mesure de la performance. Parmi ces outils, nous pouvons citer les BSC recommandés par R. KAPLAN et D. NORTON (1992-2000). Ainsi F. NANI et Al. (1992) recommandent l'utilisation des tableaux de bord notés (TB) pour mesurer la performance.

Quel que soit l'outil utilisé, le choix des indicateurs doit être adapté à la stratégie globale de l'entreprise. Dans le contexte actuel, les indicateurs doivent pouvoir correspondre à chaque processus et activité, et surtout l'activité IT (Information Technology). Les TB informatisés et automatisés à l'aide des nouvelles technologies sont parmi les outils qui répondent mieux aux besoins d'un pilotage rapide, comprenant un ensemble de variables tant financières que non financières, tant quantitatifs que qualitatifs.

### 1.3. TDABC une évolution simplificatrice de l'ABC

Le Time Driven Activity Based Costing (TDABC) est une méthode simplificatrice de l'ABC proposé par R. KAPLAN et S. ANDERSON (2003, 2004). Le TDABC étant issu d'un certain nombre de critiques formulés à l'encontre de l'ABC, celles-ci seront rappelées dans un premier temps. Dans un deuxième temps, le TDABC sera présenté et ses forces et faiblesses seront discutées. Afin de positionner le TDABC et de mettre en évidence son apport.

---

<sup>1</sup> Cette citation célèbre du physicien britannique William Thomson, aussi connu sous le nom de Lord Kelvin (1824–1907).

### 1.3.1. Les critiques de la méthode ABC/ABM

La méthode ABC telle qu'elle a été initiée par Kaplan dans les années 1980, est une méthode d'évaluation des coûts complets qui mesure la consommation de ressources par des activités, elles-mêmes consommées à leur tour par des objets de coûts : produits, clients, commandes, ...

Elle se fonde sur le fait que les coûts des activités se ventilent de manière pertinente sur les objets de coûts au prorata de la cause principale de consommation : l'inducteur de coût (rapport cause/effet).

Malgré les avantages de cette méthode, beaucoup d'entreprises ont rencontré des difficultés lors de sa mise en place et de son utilisation. R. Kaplan lui-même, l'un des principaux initiateurs de l'ABC, a pris acte de ces critiques. Le tableau suivant regroupe ces types d'erreurs.

**Tableau 4: Types d'erreur dans l'évaluation des coûts**

Types d'erreur	Descriptions
Mesure	Elle résulte de la difficulté pratique d'identifier les coûts d'une activité ou de mesurer les unités de ressources consommées par les objets de coûts. Elles correspondent, soit à une erreur de saisie dans les comptes (tel montant de charges est attribué par erreur au compte B plutôt qu'au compte A), soit à une erreur sur l'estimation du niveau de l'inducteur (exemple : une secrétaire estime qu'elle passe 20 % de son temps à accueillir la clientèle alors, qu'en réalité, elle y consacre 40 %).
Spécification	Elle provient de l'oubli d'un inducteur, de l'emploi d'un mauvais inducteur ou du recours à une relation fautive entre le coût de l'activité et son inducteur (Gervais et Lesage, 2006).
Agrégation	Elle se produit quand le coût agrège des ressources qui sont consommées par les objets de coûts dans des proportions différentes (problème de l'homogénéité du coût).
Imputation des charges fixes	Elle survient lors d'un sous-emploi des capacités productives.

*Source : Yves LEVANT et AL., 2007, p. 4.*

Donc l'ABC est un modèle complexe, long et difficile à mettre en place et à maintenir surtout pour les PME industrielles marocaines.

C'est un modèle complexe dans la mesure où il nécessite une capacité de stockage très importante pour les entreprises de moyenne taille. Par exemple, pour calculer le coût de 1000 objets de coûts, à travers de 200 activités, et pour tourner ce modèle mensuellement pendant un an, une capacité de traitement de 2,4 millions<sup>2</sup> de données serait nécessaire. Un tel besoin excède la capacité des outils couramment utilisés, tels que Excel ou les logiciels disponibles sur le marché. Il nécessite l'utilisation d'un progiciel de gestion intégré (PGI) des plus innovants reliés à des serveurs afin de tourner le modèle chaque mois.

Un tel dispositif constitue bien plus qu'un objectif pour les entreprises de moyenne taille, mais un véritable défi en besoin de financement. Sa mise en place est longue et dépasse dans certains cas 12 mois, car il nécessite un temps de développement trop long. Des études de cas réalisées dans différents pays montrent que l'importance du travail à fournir pour la mise en place du modèle est considérée, par l'équipe du projet, comme l'un des principaux obstacles à son implantation. Par exemple, selon R. COOPER (1990) : l'analyse des activités nécessite de nombreuses interviews pour une durée individuelle de 30 minutes à deux heures. De plus, très souvent, les activités sont transversales entre les fonctions et les départements, ce qui nécessite une étude minutieuse pour déterminer leur nature.

Lors de son développement, des erreurs de mesure sont parvenues. En effet, la mesure des coûts des activités et des coûts unitaires des inducteurs sont imprécises. Parce que les variables à mesurer ne s'appuient pas sur des fiches techniques bien déterminées ou des guides de mesure bien définis. Prenons par exemple, un département « gestion des clients » dans lequel la totalité des charges de ce département est répartie entre trois activités (gestion des commandes, réclamations clients, encaissement). L'imputation des charges est souvent faite en fonction de l'estimation de la répartition du temps passé par le personnel pour assumer chacune de ces trois activités. Ces temps sont généralement estimés au moyen de questionnaires et d'interviews. La pertinence de ceux-ci est souvent faussée par le fait que, lorsque les employés estiment leurs temps de travail, ils ont tendance à les surévaluer. Ceci implique que les coûts des inducteurs sont eux-mêmes surévalués, selon R. KAPLAN et S. ANDERSON. (2003-2004).

Cependant, la limite majeure de cette méthode est la difficulté de la maintenance ou de la mise à jour du dispositif selon R. KAPLAN et S. ANDERSON Ils observent que le changement environnemental et

<sup>2</sup> 2,4 Millions = 1000 x 200 x 12.

technologique des activités engendre aussi le changement des processus, des produits et des clients. Aussi est-il nécessaire de mettre à jour régulièrement le modèle, et cela peut devenir très onéreux. Chaque fois que l'on souhaite actualiser le modèle, il faut repasser par la phase d'interviews et d'évaluation des temps d'exécution des activités, et réestimer la part des ressources affectées aux différentes activités. La collecte de ces données est fortement consommatrice de temps de travail de personnel qualifié. C'est la raison pour laquelle, selon *L. ARMSTRONG* (2002), il est plus difficile de dégager du temps pour mettre à jour le modèle que pour le mettre en place.

### **1.3.2. Les fondements de la méthode *Time Driven Activity Based Costing (TDABC)* comme une solution simplificatrice de l'*ABC/ABM***

Vu les critiques qu'a connues le modèle *ABC*, plusieurs chercheurs dans les sciences de gestion ont proposé un développement de celle-ci. Ce développement a été initié par *R. KAPLAN* et *R. COOPER* (1998), et publié après novembre 2004 sous le nom officiel de : le *Time Driven Activity Based Costing (TDABC)*. *R. KAPLAN* et *S. ANDERSON*. (2003) désignent les versions antérieures du modèle *ABC*. La différence majeure entre les deux méthodes réside sur le point du rattachement des coûts aux activités. En effet, la méthode *ABC* nécessite de faire une interview des employés afin de connaître les temps qu'ils ont passés dans chaque activité. Par contre, la méthode *TDABC* estime le temps des tâches élémentaires, lesquels sont multipliés par le nombre de tâches exécutées, puis par le coût horaire afin de calculer le coût des objets de coûts.

Le cabinet *Acorn*, dont *S. ANDERSON* est le dirigeant créateur et *R. KAPLAN* membre du conseil d'administration, a lancé le *TDABC* en 2008. Toutefois le concept de *TDABC* reste inexploré dans le domaine de la recherche académique. Peu d'études l'ont traité. On peut citer par exemple des articles comme l'article de *W. BRUGGEMAN* et *Al.* (2007) et de *O. VILLARMOIS. Et Y. LEVANT.* (2007). Il en existe encore moins d'études de cas au Maroc. L'objet de cette partie est de proposer une conception de *TDABC* afin de combler les lacunes de l'*ABC*. Mais pour conceptualiser cette dernière, un développement théorique sera nécessaire.

Pour cela, dans un premier temps, nous rappellerons les fondements de la méthode *TDABC*, et dans un second temps, discuter des avantages de cette méthode dans la maîtrise des coûts.

#### **1.3.2.1. Fondements de *TDABC***

Le *TDABC* ne remet pas en cause le raisonnement de base de l'*ABC* : les ressources sont consommées par les activités, elles-mêmes consommées par les objets de coûts. Ce qui fait la particularité de *TDABC*, c'est l'utilisation de temps standards et la manière dont ces temps sont valorisés.

Pour ce qui est de temps, il faut insister sur le fait que les temps standards utilisés sont des temps unitaires. Il ne s'agira jamais, contrairement à l'*ABC*, de répartitions standard de temps entre activités. En ce qui concerne la notion d'activité, elle n'est pas remise en cause. Par contre, un concept nouveau est introduit : le groupe de ressources.

On parle de groupes de ressources quand il s'agit d'une agrégation d'activités qui consomment les mêmes ressources, sans nécessairement respecter le principe d'homogénéité. Au lieu d'identifier les ressources consommées par les activités, les ressources sont imputées aux groupes de ressources.

Pour déterminer les coûts associés à un objet de coûts, le *TDABC* détermine d'abord le temps normalement requis (c'est-à-dire le temps standard) des divers groupes, à partir des « équations de temps » où les caractéristiques de l'action (ou inducteurs de temps) déterminent le temps consommé. Puis, il multiplie les coûts unitaires des groupes de ressources par les temps requis pour la réalisation de l'objet de coûts.

Selon *S. ANDERSON* et *R. KAPLAN*, ces équations de temps ont pour objectif de capturer la complexité des opérations. De cette façon, on peut envisager la multiplication des activités, sans pour autant entraîner des difficultés de collecte d'information et de répartition des ressources entre celles-ci.

Mathématiquement, le raisonnement est le suivant :

Le temps  $T_i$  d'un groupe de ressources  $g$ , consommé par un objet de coûts  $i$  au cours de la période  $t$  est égal à :

$$T_i = \sum X_i \times t_s$$

Avec :

$T_i$ : Le temps d'un groupe de ressources  $g$  consommé par un objet de coûts  $i$  au cours de la période  $t$  ;

$X_i$ : le nombre des inducteurs consommés par l'objet du coût  $i$  au cours de la période  $t$  ;

$t_s$ : le temps standard associé à l'inducteur<sup>3</sup> de temps de l'opération du groupe de ressources  $g$ .

---

<sup>3</sup> L'inducteur de temps peut être une variable continue, une variable discrète ou une variable dichotomique, c'est-à-dire une variable qui prendra pour valeur 0 ou 1 (type de client nouveau ou ancien, par exemple), ancien client – variable=0, nouveau client – variable=1.

Le total de charges indirectes consommées par l'objet de coûts  $i$  au cours de la période  $t$ ,  $R_i$ , s'écrit alors :

$$R_i = \sum T_i \times c$$

Avec :

$c$ : le coût unitaire du groupe de ressources  $g$  au temps  $t$  ;

Selon *R. KAPLAN*. et *S. ANDERSON*. (2004), le calcul du coût unitaire du groupe de ressources  $g$  au temps  $t$ , se fait par le rapport entre les ressources habituelles consommées par le groupe et les heures de travail correspondant à sa capacité normale disponible. Ce rapport s'écrit comme suit :

$$c = \sum \frac{r}{CAP}$$

Avec :

$CAP$ : la capacité du groupe de ressources  $g$  de la période  $t$  ;

$r$ : les ressources de nature  $j$  consommées.

Cette capacité disponible ( $CAP$ ) est déduite du temps de travail théorique. Pour la déterminer, un coefficient tenant compte des temps de pause, d'arrivée et de départ, de communication et de formation est appliqué au travail théorique. Ce coefficient est généralement de l'ordre de 80 %<sup>4</sup>.

Exemple : un service emploie dix personnes à plein temps, son temps de travail théorique mensuel est de : 10 personnes \* 150 heures \* 60 minutes = 90 000 minutes. En appliquant un coefficient de 0,8, la capacité disponible sera de :

$$90\ 000\ \text{minutes} * 0,80 = 72\ 000\ \text{minutes}$$

Selon *W. BRUGGEMAN*. et *Al.* (2005), le calcul du coût unitaire du groupe de ressources s'effectue en rapportant les charges réelles au temps normal pour le niveau d'activité réel, soit :

$$c = \frac{\sum r}{\sum T_i}$$

Dans cette approche, le coût de la capacité inemployée est intégré au coût des différents objets de coûts. Il n'est donc plus possible de l'isoler. La sous-activité ne peut donc être prise en compte qu'au niveau des temps.

*M. GERVAIS*. (2006), suggère une troisième option : celle de rapporter les ressources réellement consommées à la capacité normale disponible.

$$c = \sum \frac{r}{CAP}$$

Dans ce cas, le coût de la sous-activité serait exprimé sous la forme d'un pourcentage des charges réelles.

**Tableau 5 : Evaluation des coûts sur la base de TDABC, selon les approches KAPLAN et ANDERSON (2003, 2004), BRUGGEMAN et Al (2005) et GERVAIS (2006)**

Phase	Étapes		
	<i>KAPLAN</i> et <i>ANDERSON</i> (2003, 2004)	<i>BRUGGEMAN</i> et <i>Al.</i> (2005)	<i>GERVAIS</i> (2006)
Implantation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- identifier les activités ;</li> <li>- définir les activités d'un même « groupe de ressources » ;</li> <li>- estimer la capacité normale de chaque groupe de ressources en termes d'heures de travail ;</li> <li>- estimer les ressources consommées normalement par chaque « groupe de ressources » ;</li> <li>- calculer les coûts unitaires de chaque groupe de ressources.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- identifier les activités ;</li> <li>- définir les activités appartenant à un même « groupe de ressources ».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- identifier les activités ;</li> <li>- définir les activités appartenant à un même « groupe de ressources ».</li> </ul>

<sup>4</sup> Selon *KAPLAN R.* et *ANDERSON S.* (2004).

Exploitation (évaluation des coûts)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- déterminer pour chaque objet de coûts, les temps requis (et non pas consommés puisque des standards sont utilisés) ;</li> <li>- multiplier les temps requis par le coût unitaire.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-déterminer la production de chaque groupe de ressources en termes d'heures de travail ;</li> <li>- calculer les ressources consommées par chaque « groupe de ressources » ;</li> <li>- calculer les coûts unitaires de chaque groupe de ressources ;</li> <li>- déterminer pour chaque de coûts, les temps requis (et non pas consommés puisque des standards sont utilisés) ;</li> <li>- multiplier le coût unitaire par les temps requis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- calculer les ressources consommées par chaque « groupe de ressources » ;</li> <li>- calculer les coûts unitaires de chaque groupe de ressources ;</li> <li>- déterminer pour chaque objet de coûts, les temps requis (et non pas consommés puisque des standards sont utilisés) ;</li> <li>- multiplier le coût unitaire par les temps requis.</li> </ul>
-------------------------------------	---	--	--

Source : Olivier VILLARMOIS et Al., « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement », 2007.

Quelle que soit la solution choisie, elle conduit à simplifier l'évaluation des coûts en réduisant les besoins en termes de collecte de données. La mise en pratique de ces principes se traduit par l'enchaînement des étapes pour évaluer les coûts au moyen du *TDABC*.

### 1.3.2.2. Les avantages de la méthode *TDABC*

- Elle permet de créer plus facilement et rapidement un modèle précis ;
- Les données provenant des systèmes *ERP* et de management de la relation client sont aisément intégrées (le système est ainsi plus dynamique et nécessite moins de personnel) ;
- Les coûts sont imputés aux transactions et aux commandes à l'aide des caractéristiques particulières des commandes, des processus, des fournisseurs et des clients ;
- Le modèle peut intégrer chaque mois les paramètres économiques des opérations les plus récentes ;
- Elle anticipe les demandes de ressources, permettant à l'entreprise de budgéter la capacité sur la base des commandes prévisionnelles et de la complexité des transactions ;
- Elle s'adapte facilement aux différents modèles de l'entreprise via des applications modulables et des bases de données ;
- La mise à jour du modèle est rapide et peu coûteuse ;
- Elle fournit des informations granulaires qui aident les utilisateurs à identifier les causes profondes des problèmes ;
- Elle s'applique dans n'importe quel secteur d'activité ou entreprise ayant des clients, des produits, des canaux, des segments et des processus complexes, des effectifs et des dépenses d'équipement importants.

## V. Conclusion

Certes, La conception d'une comptabilité de gestion basée sur les nouvelles méthodes de gestion au sein des entreprises industrielles marocaines répond à un besoin de système de gestion moderne et performant. Les méthodes traditionnelles ne sont plus adaptées au contexte économique marocain actuel. De ce fait, une conception moderne qui donne aux entreprises industrielles marocaines la possibilité de s'adapter aux changements économiques et technologiques pour une meilleure rentabilité dans une optique d'optimisation s'avère nécessaire.

La méthode *ABC* permet d'affecter les charges indirectes d'une manière plus précise, grâce à la vision transversale de l'entreprise. Dans notre papier, après avoir établi la liste des activités, et déterminé et alloué les ressources consommées par les activités, nous avons établi un modèle de calcul des coûts des objets de coûts.

La méthode *ABM* vient compléter l'*ABC* en se basant sur les résultats procurés par cette dernière. Elle permet de déterminer les activités créatrices de valeur pour les clients. Dans ce sens, nous avons ajouté l'utilisation du Tableau de Bord comme un outil de pilotage.

Toujours dans une optique d'amélioration, nous avons traité la méthode *TDABC* (ou la méthode *ABC* piloté par un seul inducteur) comme une solution simplificatrice de l'*ABC*. Cette méthode vise à simplifier la démarche de la méthode *ABC* en utilisant un seul inducteur « le temps ».

Au terme de nos travaux, nous pouvons constater que le choix de la conception et de la mise en place d'une comptabilité de gestion basée sur les nouvelles méthodes de gestion au sein des entreprises est opportun.

Le calcul du coût unitaire par les deux méthodes *ABC/ABM* et *TDABC* nous a donné l'opportunité de comparer les résultats obtenus. Nous concluons que la méthode *ABC* pilotée par un seul inducteur (*TDABC*) est une méthode performante pour les entreprises industrielles opérant dans le secteur BTP au Maroc. Une généralisation vers les entreprises industrielles marocaines des autres secteurs peut être juste.

Notre étude a connu quelques difficultés dans la collecte des informations et des données dues à l'indisponibilité de certaines et la confidentialité des autres.

Au final, la réussite d'un tel projet passe principalement par l'implication et la volonté des ressources humaines des entreprises.

### References

- [1]. ALAZARD Claude et Al., contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1998.
- [2]. BESCOS Pierre-Laurent et MENDOSA Carla, Le management de la performance, Éditions Comptables Malesherbes, Paris, 1994.
- [3]. BOISVERT Hugues, la comptabilité par activités, 1ère Edition, ERPI, Québec, 1998.
- [4]. BOUQUIN Henri, Comptabilité de gestion, Dalloz-Sirey, Paris, 1993.
- [5]. GERVAIS Michel, contrôle de gestion, 9ème édition, Economica, Paris, 2000.
- [6]. GRANDGUILLOT Béatrice et Al., Comptabilité de gestion : Éléments fondamentaux méthode classique des coûts complets et méthode ABC : coûts partiels coûts préétablis et coûts cible : comptabilité analytique, 13ème édition, Gualino Lextenso éditions, Paris, 1992.
- [7]. R. KAPLAN Robert S. et S. ANDERSON R., TDABC la méthode ABC pilotée par le temps, Eyrolles édition d'Organisations, Paris, 2008.
- [8]. LANGLOIS Georges et Al. DCG 11 : contrôle de gestion, 6ème édition Foucher, Paris, 2014.
- [9]. LORINO Philippe, le contrôle de gestion stratégique : la gestion par activités, Dunod, Paris, 1991.
- [10]. LORINO Philippe, Méthodes et pratique de la performance, 3ème édition, édition d'Organisations, Paris, 2003.
- [11]. RAVIGNON Laurent et Al., l'approche ABM/ABC piloter efficacement une PME, éditions d'Organisations et nouvelles éditions Fiduciaires, Paris, 1998.
- [12]. SÉPARI Sabine et ALAZARD Claude, le contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1998.
- [13]. BENDAOUD Hamid B., « la comptabilité par activité (méthode ABC) », CREG, Lille, Décembre 2013.
- [14]. GERVAIS Michel et AL. « Le Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) : un premier bilan », Finance Contrôle Stratégie – Vol. 13, N° 1, Paris, Mars 2010.
- [15]. LEVANT Yves et Al., « Le Time-Driven ABC : la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement », Finance Contrôle Stratégie – Volume 10, n° 1, Strasbourg, mars 2007.
- [16]. NOBRE Thierry, « méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », Finance Contrôle Stratégie – Volume 4, n° 2, Strasbourg, 2001.

Hamza CHAFI, et. al. "Défis de la mise en place de la méthode Time Driven Activity Based Costing (TDABC) appliquée à l'industrie au Maroc." *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 23(05), 2021, pp. 49-63.