

L'IMPACT DE L'ADOPTION DES SYSTEMES DE COUTS A BASE D'ACTIVITES SUR LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES SENEGALAISES

De :

Serigne DIOP

**Chercheur en Sciences de Gestion, Centre des Etudes Doctorales de l'Université Hassan II de
Casablanca-Maroc.**

Sous la Direction de :

Mohamed ABOU EL JAOUAD

Professeur Chercheur, Université Hassan II de Casablanca-Maroc.

Résumé:

Quelque soit le niveau de l'intensité concurrentielle du marché dans lequel évolue l'entreprise, l'amélioration continue de sa performance demeure son principal moyen de s'assurer une pérennité. Plusieurs outils ont été développés par les chercheurs et professionnels du contrôle de gestion en vue de permettre aux entreprises de se doter de leviers devant leur permettre de mieux piloter et maîtriser leur performance opérationnelle, financière, technique et récemment celle environnementale. Théorisée et largement diffusée, la méthode ABC (Activity-Based Costing) ou système de comptabilité à base d'activités (SCA) à travers ses nombreux apports aux outils traditionnels de pilotage opérationnel et stratégique est présentée comme l'une des méthodes les plus efficaces. C'est dans ce cadre qu'une enquête quantitative par questionnaire a été conduite auprès de 62 entreprises sénégalaises, dans le but de savoir si la simple utilisation des SCA a permis une amélioration de la performance des entreprises.

Mots-clés:

Pilotage de la performance, comptabilité à base d'activités, entreprises sénégalaises, dispositifs de contrôle de gestion, valeur actionnariale.

Abstract:

Whatever the level of competitive intensity in the market in which the company operates, the continuity improvement of its performance remains its primary means of ensuring perennity. Several tools have been developed by researchers and professionals of management control to allow the companies to acquire the levers allow to better manage and control their operational, financial, technical and recently environmental performance. Theorized and widely diffused, the Activity-Based Costing (ABC) method through its many contributions to the traditional tools of operational and strategic management is presented as one of the most effective methods. A quantitative survey by questionnaire was conducted in 62 senegalese companies, to verify the relation between the use of the ABC systems and senegalese companies performance increasing.

Keywords:

Performance pilotage, ABC systems, Senegalese companies, management control systems, shareholder value.

Introduction

Au Sénégal comme dans la plupart des pays de l'Afrique de l'ouest, l'évolution technologique avec son corollaire la multiplication des gammes de produits, la pression de la concurrence nationale et internationale entre autres mutations, ont entraîné depuis la décennie 1990, une diversification des clients et des canaux de distribution. Ce qui a rendu encore plus cruciale la question de la gestion de la performance au sein de l'entreprise africaine. Les entreprises sénégalaises n'ont pas échappé à cette transformation de l'environnement concurrentiel en cours dans les pays en voie de développement (Diop, 2014).

Ces mutations de l'environnement interne et externe de l'entreprise africaine d'aujourd'hui remettent à l'ordre du jour, avec beaucoup plus d'acuité, la problématique centrale de la relation entre la maîtrise des coûts et l'amélioration de la performance.

Ainsi, face aux limites des systèmes traditionnels de calcul des coûts dans le nouveau contexte, de nouvelles méthodes ont été développées. Parmi ces méthodes dites modernes de calcul et de gestion des coûts, la comptabilité à base d'activités (coûts à base d'activités) a été présentée comme un outil d'optimisation de la performance financière et opérationnelle de l'entreprise. Vers la fin des années 1980, suite à des critiques très sévères formulées principalement par Kaplan (1984) et Johnson et Kaplan (1987) à l'égard des méthodes traditionnelles (coûts complets par les centres d'analyse et la méthode des coûts partiels), la gestion à base d'activités a été théorisée et présentée comme un système de calcul de coûts qui permettrait d'allouer les coûts des activités aux produits, de calculer des coûts plus précis, d'optimiser l'organisation des activités de production et de distribution, d'analyser la rentabilité des clients, d'orienter les décisions relatives à la suppression d'un produit ou d'un canal de distribution, d'étudier l'opportunité de sous-traiter une activité ou un processus et de mesurer la performance opérationnelle (Innes et al., 2000). Elle serait une alternative aux méthodes traditionnelles et servirait de base pour la redynamisation du dispositif de contrôle de gestion des entreprises (Turney, 1996 et Kaplan et Atkinson, 1998).

Cependant, malgré ses nombreux avantages vantés dans la littérature, elle connaît des taux d'adoption très faibles, des taux d'abandon plus ou moins élevés et un impact limité sur la performance, d'où la notion du paradoxe de la méthode théorisée par Gosselin (2007). Ainsi, à l'image des travaux menés dans les pays développés et en Afrique du nord, dans le contexte sénégalais, nous nous sommes posé la question à savoir si l'adoption de ces nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion a un impact sur l'amélioration de la performance des entreprises.

Afin d'apporter des éléments de réponse à notre problématique de recherche, une enquête par questionnaire auprès de 62 grandes et moyennes entreprises a été conduite, pour mesurer l'apport qu'ont eu les SCA dans le dispositif de pilotage et d'amélioration de la performance des entreprises sénégalaises.

Après avoir présenté les hypothèses de recherche (1), nous justifierons la stratégie d'enquête retenue pour la collecte des données (2) avant d'exposer les résultats obtenus (3).

1-La gestion à base d'activités : un outil moderne de pilotage de la performance

A l'image des autres méthodes de contrôle de gestion, la comptabilité à base d'activités a été développée afin de permettre aux managers de disposer d'informations et de leviers devant leur

permettre de suivre l'évolution de la performance réalisée par l'entreprise et ainsi prendre les décisions nécessaires en vue de son amélioration.

1.1- De la performance des organisations

La performance réalisée par une entreprise dans un intervalle de temps déterminé renvoie à l'ensemble des progrès que cette dernière a enregistré sur le plan financier, technique, organisationnel, social et environnemental. Elle concerne tous les aspects et composantes de l'organisation. De sa maîtrise et de son niveau d'optimisation dépendent la survie et/ou la croissance de l'entreprise.

Le pilotage de la performance regroupe l'ensemble des actions visant l'amélioration de la capacité d'innovation, l'optimisation des actions, activités et processus de l'organisation et la maîtrise des coûts. Il serait à la base de l'augmentation de la rentabilité financière et de l'efficacité opérationnelle et stratégique sur le moyen et le long terme. C'est ainsi qu'on parle de performance financière, performance organisationnelle, etc.

Depuis ses premières utilisations au sein de General Motors aux débuts des années 1920, le contrôle de gestion a pour principal but d'accompagner et d'encadrer les opérationnels dans l'atteinte des objectifs qui leur sont assignés (Ahsina, 2014). Ainsi, les différents outils du contrôle de gestion concourent à l'amélioration continue de l'efficacité des opérationnels pour l'atteinte des objectifs stratégiques sur le moyen et le long terme.

Si les tableaux de bord par le biais de divers indicateurs permettent de suivre l'évolution des réalisations sur le plan technique, social, environnemental entre autres, la compatibilité de gestion à côté de la gestion budgétaire, offre une panoplie de méthodes ayant pour but de faciliter la maîtrise et l'amélioration de la performance financière et économique à travers le calcul et l'analyse des coûts. Face au constat sur les limites des méthodes classiques de calcul de coûts dans le nouveau contexte concurrentiel dans lequel évoluaient les entreprises nord-américaines, Johnson et Kaplan (1987) avaient jeté les bases de la méthode ABC. Cette dernière propose une nouvelle philosophie de pilotage de la performance, grâce à la maîtrise et à l'optimisation des activités et processus d'exploitation et hors exploitation.

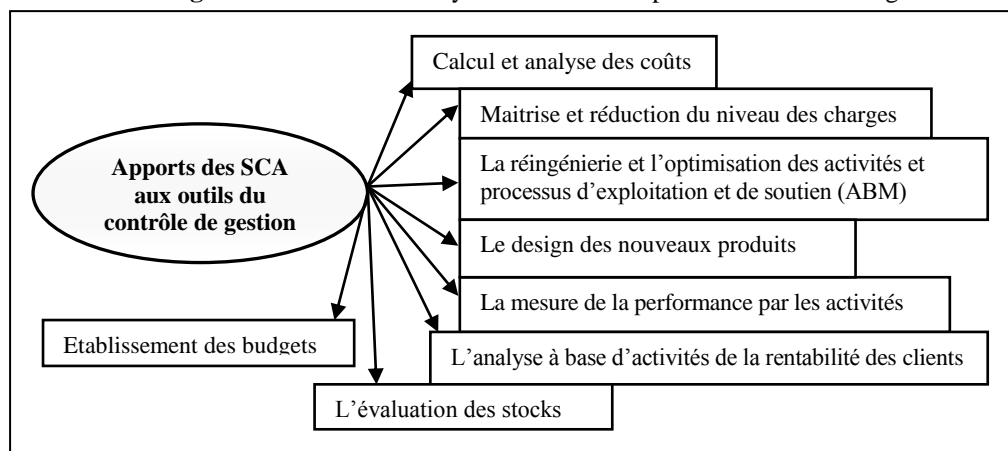
1.2- La gestion des coûts à base d'activités et la redynamisation des dispositifs de pilotage de la performance

La littérature prête beaucoup d'avantages significatifs à la méthode ABC par rapport aux méthodes traditionnelles de calcul de coûts (Berliner et Brimson, 1988; Mévellec, 1990; Cooper et Kaplan, 1992; Turney, 1992; Yuthas et Tinker, 1994; Mévellec, 1994; Turney, 1996; Partridge et Perren, 1998 et Drury, 2001, 2004).

Parmi ces avantages, les plus significatifs sont le calcul de coûts complets plus précis (Johnson et Kaplan, 1987; Mévellec et Evraert, 1991; Bouquin, 1997 et Berland, 2009), la production d'informations précises sur les causes des coûts nécessaires à la prise de décisions pour le pilotage de la performance (Godowski, 2001, p.359; Innes et al., 2000, p.1; Kennedy et Graves, 2001 et Mendoza et al., 2002). Clarke et al. (1999) ont mené une étude sur la diffusion de la méthode ABC au sein des grandes entreprises industrielles irlandaises. Avec un taux de réponse de 40%, l'étude montre que 54% des répondants ont déclaré que les SCA implantés fournissent des informations sur les coûts plus précises et que 46% des répondants utilisant la méthode, affirment que l'utilisation des informations sur les coûts à base d'activités a permis d'améliorer le contrôle des coûts et le pilotage de la

performance. Les répondants ont aussi déclaré que ces derniers permettent d'avoir une compréhension plus approfondie sur les liens de causalité des coûts, une meilleure connaissance de la rentabilité des clients et une mesure de la performance plus exacte. Innes et Mitchell (1995) ont mené une enquête sur 352 entreprises britanniques. Ils affirment que les répondants ont déclaré avoir utilisé les informations issues des SCA pour la réduction et la gestion des coûts, la mesure de la performance par activité, la réingénierie et l'optimisation des activités et des processus d'exploitation et de soutien (ABM), la modélisation des coûts, la budgétisation, l'analyse de la rentabilité des clients et canaux de distribution, le design des nouveaux produits et l'évaluation des stocks. Schématiquement, les avantages tirés de l'utilisation des informations issues des SCA peuvent être résumés de la façon suivante :

Figure 1 : Les SCA et la dynamisation du dispositif de contrôle de gestion



Source : adapté des résultats d'Innes et Mitchell (1995).

Shim et Stagliano (1997), ainsi que Booth et Giacobbe (1997) soutiennent aussi que l'ABC est une source d'informations significatives pour la prise de décisions, la fixation des prix et la mesure de la rentabilité des produits. Johnson et Kaplan (1987) et Kaplan (1990) affirment que l'obtention d'informations exactes sur les coûts des produits est essentielle pour la fixation des prix, le lancement de nouveaux produits, l'abandon de produits et de canaux de distribution non rentables. De même, O'Guin (1991) et Innes et Mitchell (1995) soutiennent aussi que la philosophie à base d'activités a largement révolutionné la gestion et la réingénierie des activités et processus et la gestion budgétaire, grâce à l'ABB. La gestion budgétaire à base d'activités a été développée dans le cadre de la recherche fondamentale sur les applications de la méthode ABC (Brimson et Fraser, 1991). L'ABB permet de comprendre et de gérer les liens entre les différentes activités de production et de distribution des produits et les ressources nécessaires. Plusieurs études (Innes et Mitchell, 1995; Adler et al., 2000; Bescos et al., 2002; Alcouffe, 2004; Sartorius et al., 2007 et Rahmouni, 2008) ont identifié les principaux avantages de la méthode comme étant le calcul et la maîtrise des coûts, la réduction des coûts, l'évaluation des stocks, le contrôle et le suivi de la rentabilité des produits, clients et canaux de distribution. Turney (1996) soutient aussi que les SCA constituent des éléments de base pour l'analyse et la réduction des coûts des produits, grâce à l'amélioration des actions opérationnelles comme la réduction du temps de montage et d'entretien des machines, la suppression des activités à valeur ajoutée nulle, etc. De ce fait, l'analyse des coûts dans les SCA constitue une occasion d'améliorer le processus opérationnel et ainsi augmenter la rentabilité globale de l'exploitation. Le tableau ci-dessous résume les différents avantages et apports des SCA identifiés par la littérature :

Tableau 1 : Apports des SCA au renouvellement du contrôle et à la gestion de la performance

Etudes	Avantages identifiés
Clarke et al.(1999)	L'étude fait ressortir que 54% des répondants ont déclaré que les systèmes ABC implantés fournissent des informations plus précises sur les coûts et 46% affirment que l'utilisation des informations sur les coûts à base d'activités permet d'améliorer le contrôle des coûts et le pilotage de la performance. Ils permettent aussi une compréhension plus approfondie des liens de causalité des coûts, une meilleure connaissance de la rentabilité des clients et une mesure plus exacte de la performance.
Innes et Mitchell (1995)	Leur étude montre que les SCA sont utilisés pour la réduction et la gestion des coûts, la mesure de la performance par activité, la réingénierie et l'optimisation des activités et processus d'exploitation et de soutien (ABM), la modélisation des coûts, la budgétisation, l'analyse de la rentabilité des clients, le design des nouveaux produits et l'évaluation des stocks.
Booth et Giacobbe (1997)	Ils concluent sur une utilisation des SCA pour la fixation des prix des produits et la mesure de la rentabilité des produits.
Brimson et Fraser (1991) Hansen et al. (2003)	D'après ces deux études, la philosophie ABC a largement révolutionné la gestion et la réingénierie des activités et processus et la gestion budgétaire, grâce à l'Activity-Based Budgeting.
Bescos et al. (2002) Sartorius et al. (2007) Rahmouni (2008)	Ces études ont identifié les principaux avantages de la méthode ABC comme étant le calcul et le contrôle des coûts, la réduction des coûts, l'évaluation des stocks, le contrôle et le suivi de la rentabilité des produits, clients et canaux de distribution.

Source : adapté de la littérature.

En plus de son apport certain à l'amélioration du calcul et de la pertinence des coûts, l'objectif d'un SCA n'est pas seulement de calculer des coûts plus proches de la réalité et plus pertinents. Le calcul des coûts est un moyen, non pas une finalité. Il doit être un levier incontournable du système de contrôle de gestion. Il doit permettre aux managers et aux gestionnaires de disposer d'un outil d'aide à la prise de décisions stratégiques et opérationnelles, afin d'améliorer le profit de l'entreprise, ainsi que sa gestion quotidienne sur le moyen et long terme. Il se présente comme un outil qui permet de fournir aux managers des informations plus précises sur l'optimisation des activités et processus, les produits et services et la rentabilité des produits et clients. L'analyse des études sur la mise en œuvre et les différentes utilisations faites des systèmes ABC montre que l'Activity-Based Management et l'Activity-Based Budgeting demeurent les deux utilisations de la méthode les plus répandues en dehors du calcul et de l'analyse des coûts et de l'évaluation des stocks (Innes et al., 2000 et Bescos et al., 2002).

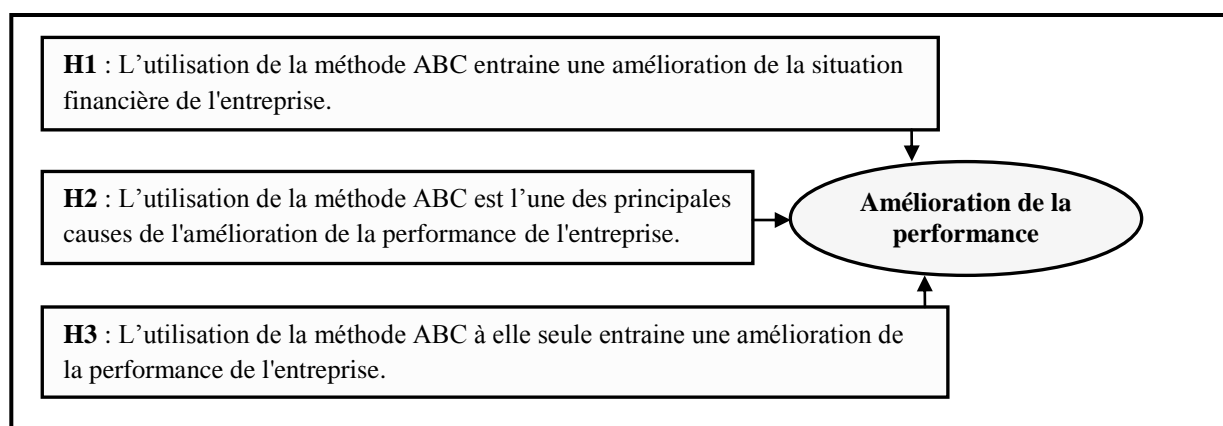
Au Sénégal, afin de mesurer la contribution de la méthode à l'amélioration de la performance opérationnelle et financière des entreprises l'utilisant, nous avons pris en compte trois statuts de la méthode par rapport à l'amélioration de la performance, correspondant aux trois hypothèses ci-dessous :

Tableau 2 : Articulation entre situations étudiées et hypothèses testées

	Statuts (S)/Hypothèses (H)
S1	<i>Le cas où l'entreprise aurait enregistré une amélioration de sa situation financière à la suite de l'utilisation de la méthode ABC.</i>
H1	L'utilisation de la méthode ABC entraîne une amélioration de la situation financière de l'entreprise.
S2	<i>Le cas où l'utilisation de la méthode ABC serait l'une des principales causes de l'amélioration de la performance de l'entreprise.</i>
H2	L'utilisation de la méthode ABC est l'une des principales causes de l'amélioration de la performance de l'entreprise.
S3	<i>Le cas où l'utilisation de la méthode ABC serait la seule cause de l'amélioration de la performance de l'entreprise.</i>
H3	L'utilisation de la méthode ABC à elle seule entraîne une amélioration de la performance de l'entreprise.

Ces différents statuts de la méthode par rapport à l'amélioration de la performance des entreprises sont résumés par le graphique ci-dessous :

Figure 2: Les différents niveaux de contribution des systèmes ABC à l'amélioration de la performance des entreprises



1- La collecte des données

Après avoir justifié les raisons qui fondent le choix de l'enquête quantitative par questionnaire à un moment "T" (2.1), nous résumerons les étapes de la collecte des données et les caractéristiques des entreprises de l'échantillon (2.2).

2.1- Une enquête quantitative à un instant "T"

La phase de collecte des données est un tournant déterminant dans les recherches en sciences sociales. Elle détermine la portée des conclusions ainsi que leur degré de fiabilité et de validé.

Il existe différentes méthodes de collecte de données. Chacune d'entre elles ayant des avantages et des inconvénients (Miles et Huberman, 2003). Les interviews ont l'avantage d'être flexibles et offrent la possibilité de pouvoir adapter les réponses fournies par le biais de reformulations des questions, afin d'obtenir des réponses plus claires. Cependant, elles sont lourdes à mener en termes de coûts (déplacements géographiques) et demandent un délai de réalisation beaucoup plus long que les enquêtes par questionnaire (Van der Stede et al., 2005). L'enquête par questionnaire est plus adaptée pour les études portant sur un grand échantillon, en termes de coûts et de délais de réalisation.

La grande majorité des études sur la diffusion de l'ABC ont utilisé l'enquête par questionnaire (Armitage et Nicholson,1993; Andersen et Rohde,1994; Innes et Mitchell,1995; Lukka et Granlund,1996; Bjornenak,1997; Gueye,1997; Clarke,1997; Groot,1999; Clarke et al.,2000; Innes et al.,2000; Drury, 2001; Bescos et al., 2002; Chongruchut, 2002; Alcouffe,2004; Moalla,2007 et Rahmouni,2008). Loin d'être exhaustif ce recensement montre la prééminence des enquêtes par questionnaire dans les études portant sur la diffusion des systèmes à base d'activités. En outre, une enquête par questionnaire exerce moins de pression sur les répondants qui ne se sentent pas obligés de fournir une réponse. A cela s'ajoute l'assurance de fournir des réponses tout en gardant l'anonymat (Gosselin,1997). Dans le cadre de la présente enquête, nous avons opté pour une enquête par questionnaire pour la collecte des données.

2.2- Caractéristiques et répartition des entreprises enquêtées

Dans le cadre d'une thèse de doctorat en sciences de gestion, une enquête par questionnaire auprès des grandes et moyennes entreprises sénégalaises a été conduite entre Août et Novembre 2012. Nous avons envoyé le questionnaire à 250 entreprises privées ou parapubliques ayant un effectif supérieur ou égal à 50 personnes. Dans le contexte sénégalais, les conclusions des études de Baidari (2005) et Meyssonier et Bampoky (2012) montrent que les grandes et moyennes entreprises, constituées pour l'essentiel de filiales de multinationales et d'entreprises étrangères, sont les plus à même d'adopter et d'utiliser des systèmes complets et modernes de calcul de coûts. Au total, 62 réponses exploitables ont été obtenues, soit un taux de réponses exploitables de 24.8%. La répartition des répondants selon la taille et le secteur d'activité se présente comme suit :

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

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

Source : enquête 2012.

Dans la plupart des pays en voie de développement, il est généralement admis que les entreprises ayant un effectif inférieur à 50 personnes soient considérées comme de petites et très petites entreprises¹. Au-dessus de ce seuil, elles sont classées en grandes et moyennes entreprises². Ce point de vue est partagé par les auteurs d'études antérieures sur les pratiques de gestion au Sénégal, notamment par Baidari (2005) et Meyssonier et Bampoky (2012).

Le taux de réponses exploitables le plus élevé est obtenu auprès des entreprises du secteur bancaire et financier. Ces dernières du fait du dynamisme de leurs dispositifs de contrôle de gestion et de leur

¹ Selon le rapport de 2010 de la société financière internationale, dans les pays en voie de développement, les critères de classification des entreprises selon le nombre d'employés retenus sont les suivants : très petites entreprises (micro-entreprises) : moins de 5 employés ; petites entreprises : moins de 50 employés ; moyennes entreprises : moins de 250 employés et grandes entreprises : 250 employés et plus (IFC, 2010).

² Nous considérons que les grandes entreprises sont celles ayant un effectif supérieur à 250 personnes, tandis que les moyennes entreprises quant à elles sont celles ayant un effectif compris entre 50 et 250 personnes.

volonté de se doter des meilleurs outils et pratiques de gestion, sont plus disposées à participer aux enquêtes.

2- Présentation et interprétation des résultats

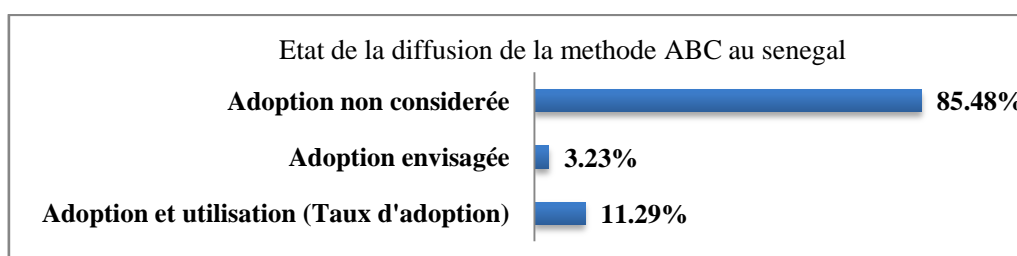
L'analyse de la place qu'occupent les systèmes à base d'activités dans les dispositifs de contrôle de gestion des entreprises sénégalaises par rapport aux autres méthodes de calcul et de gestion des coûts (3.1) précédera l'étude de leur impact sur la performance des entreprises les ayant adoptés (3.2).

3.1- L'adoption de la méthode ABC au Sénégal

Le modèle de Krumwiede (1998) sur la diffusion de la méthode ABC fait la différence entre le nombre d'entreprises utilisant la méthode au moment de l'enquête de celles ayant déclaré avoir l'intention d'étudier la possibilité de l'adopter dans le futur.

Au Sénégal, en utilisant le modèle de diffusion de Krumwiede (1998) comme instrument de mesure, nous avons étudié les trois statuts de la méthode, à savoir le statut « adoption », le statut « adoption non considérée » et le statut « adoption envisagée ». Les résultats sur l'état actuel de la diffusion des SCA dans le contexte sénégalais sont schématisés ci-dessous :

Figure 3: Les différents statuts de la méthode ABC dans les entreprises sénégalaises



Source : enquête 2012.

Dans la panoplie des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion, la méthode ABC est la plus utilisée par les entreprises sénégalaises. Adoptée par 11.29% des entreprises, elle dépasse le Feature costing, le Target costing et l'UVA. Ceci s'explique d'une part, par le fait qu'elle est de loin la méthode de calcul de coûts la plus médiatisée parmi celles dites modernes. Elle bénéficie d'une plus grande notoriété auprès des entreprises enquêtées.

Cependant, il faut noter que dans la pratique d'évaluation des coûts, les méthodes dites traditionnelles restent les plus utilisées. En effet, les résultats montrent que la méthode des coûts complets par les centres d'analyse reste la plus utilisée par les entreprises, avec un taux d'adoption de 66.12%, soit près des deux tiers des répondants. La méthode des coûts partiels quant à elle est utilisée par 25.81% des entreprises. Les méthodes dites modernes comme la méthode ABC, l'UVA, le Feature costing et le Target costing entre autres connaissent encore des taux d'adoption relativement bas. A peine utilisées par 16% des entreprises, l'adoption des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion est largement en deçà de celle des méthodes classiques.

3.2- L'impact de l'adoption de l'ABC sur la performance

La contribution de la méthode à l'amélioration de la performance auprès des 7 entreprises utilisatrices est mesurée à travers le tableau ci-dessous :

Tableau 4 : Contribution de la méthode ABC à l'amélioration de la performance des entreprises

	Oui	Non	Total
Avez-vous constaté une amélioration de la situation financière de l'entreprise à la suite de l'utilisation de la méthode ABC ?	3 (42.86%)	4 (57.14%)	7
Pensez-vous que l'utilisation de la méthode ABC est l'une des principales causes de l'amélioration de la performance de l'entreprise ?	1 (14.29%)	6 (85.71%)	7
Pensez-vous que l'utilisation de la méthode ABC est la seule cause de l'amélioration de la performance de l'entreprise ?	0 (0%)	7 (100%)	7

Source : enquête 2012.

Au Sénégal, 14.29% des entreprises utilisatrices de la méthode estiment que son utilisation a eu un impact positif sur le pilotage et l'amélioration de la performance. A titre comparatif, nous avons retenu les conclusions de Cagwin et Bouwman (2002) et celles de Kennedy et Affleck-Graves (2001), comme étant les plus significatives parmi les études ayant analysé l'impact des systèmes ABC sur la performance.

Kennedy et Affleck-Graves (2001) ont examiné la relation entre la mise en œuvre de l'ABC et la création de la valeur actionnariale (amélioration de la rentabilité financière de l'entreprise) au sein des entreprises de la Grande-Bretagne. La méthodologie de l'étude de Kennedy et Affleck-Graves (2001) a consisté à comparer un groupe de 47 entreprises utilisant la méthode ABC avec un autre groupe de 187 entreprises l'ayant rejetée. Les résultats ont montré l'existence d'une relation positive et statistiquement significative entre l'utilisation d'un SCA et l'amélioration de la rentabilité financière de l'entreprise et ainsi, la valeur actionnariale. Après trois ans d'utilisation du système ABC par les entreprises, ils constatent que 27% d'entre elles ont enregistré une amélioration de la valeur actionnariale.

Au Sénégal, il faut remarquer que le rôle joué par les SCA dans l'amélioration de la performance est associé à l'utilisation d'autres méthodes de contrôle de gestion. Car, si 42.86% des entreprises utilisant un système à base d'activités ont constaté une amélioration de leur performance suite à son adoption, aucune d'elles ne considère que cette amélioration de la performance se justifie uniquement par l'utilisation de la méthode ABC. Et seules 14.29% des 7 entreprises utilisant la méthode pensent que son utilisation a permis une amélioration de la performance, mais dans le cas où son utilisation est associée à d'autres outils de pilotage de la performance.

Cette limite des SCA à eux seuls de pouvoir justifier l'amélioration de la performance n'est pas l'apanage des dispositifs de management des entreprises sénégalaises. Déjà, Cagwin et Bouwman (2002) à la suite d'une enquête réalisée aux Etats-Unis, posaient la question du relatif impact direct que peut avoir l'utilisation des SCA sur la performance. Dans une étude auprès de 210 auditeurs internes, ils ont constaté que les entreprises ayant un portefeuille de produits diversifiés et avec une forte propension de frais généraux, lorsqu'elles adoptaient la méthode ABC avaient enregistré une amélioration substantielle des leurs retours sur investissement (ROI). Mais, l'amélioration de la performance était due entre autres à la mise en œuvre en parallèle d'autres outils de pilotage comme le JAT et la TQM. Ainsi, l'utilisation de systèmes d'information sophistiqués au niveau interne et une

bonne capacité d'adaptation à l'environnement concurrentiel au niveau externe, sont aussi des conditions susceptibles d'optimiser l'efficacité du SCA et d'augmenter son impact sur la performance de l'entreprise.

Conclusion

Dans un environnement en perpétuelle mutation, la performance de l'entreprise ne dépend plus uniquement des volumes produits (modèle fordien) mais de paramètres plus complexes comme la diversité des gammes de produits, le nombre d'options, l'adéquation du produit au besoin du client et la maîtrise de la gestion des flux internes, tant sur le plan organisationnel que financier. Partant de cette définition de la performance, la méthode ABC peut aussi constituer un cadre cohérent et efficace pour la mesure et le pilotage de la performance financière.

La littérature sur la diffusion des nouvelles méthodes de la comptabilité de gestion et en particulier celle relative à la méthode ABC dresse un bilan mitigé entre les apports de cette dernière au renouvellement des outils du contrôle de gestion et les difficultés et la lourdeur rencontrées lors de son utilisation. Au Sénégal plus de vingt-cinq ans après sa conception, l'enquête par questionnaire auprès de 62 grandes et moyennes entreprises a montré que seuls 11.29% des répondants utilisent un système de calcul et d'analyse des coûts à base d'activités. Parmi ces 7 entreprises utilisant un SCA, aucune d'elles n'a attribué à l'adoption de l'ABC l'amélioration de la performance enregistrée. Mais, associé à d'autres outils de contrôle de gestion, les SCA ont joué un rôle significatif dans l'optimisation de la performance des entreprises, soit dans 14.29% des cas.

L'apport relativement limité des SCA aux dispositifs de contrôle de gestion est la résultante d'un ensemble de difficultés et d'obstacles rencontrés par les entreprises lors de leur utilisation (Innes et Mitchell, 1995, 2000; Shim et Stagliano, 1997; Clarke et al., 1999; Kennedy et Affleck Graves, 2001; John et Dugdale, 2002; Bescos et al., 2002; Gosselin, 2007; Askarany et Yazdifar, 2007 et Mevellec et Alcouffe, 2012). Ces difficultés peuvent être regroupées et classées en trois catégories, à savoir : les difficultés techniques, managériales et organisationnelles. Ces dernières, de nature et de formes différentes d'une organisation à une autre pourront être mises en exergue par le biais d'études de cas auprès des entreprises sénégalaises utilisant un SCA.

Bibliographie

- Ahsina Kh. 2014. **Les conditions de replicabilité des pratiques de contrôle de gestion en contexte marocain : Essai de modélisation**. Revue marocaine de commerce et de gestion, No 8, mars, pp. 97-109.
- Alcouffe S. 2004. **La diffusion et l'adoption des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : le cas de l'ABC en France**. Thèse de doctorat en sciences de Gestion, HEC Paris.
- Alder R., Everett A. et Waldron M. (2000). **Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing: Utilization, Benefits, and Barriers to Implementation**. Accounting Forum, Vol.24, No.2, June, pp.131-148.
- Askarany D., Smith M. et Yazdifar H. (2007). **Attributes of Innovation and the Implementation of Managerial Tools: An Activity-based Management Technique**. Int. J. Business and Systems Research, vol. 1, no. 1, pp. 98-114.
- Baidari B. (2005). **Les entreprises sénégalaises utilisent-elles les données comptables qu'elles produisent ?** Revue Africaine de Gestion, No2 (2005), pp. 25-50.
- Berland N. (2009). **Mesurer et Piloter la performance**. e-book, www.management.free.fr

- Berliner C. et Brimson JA. (1988). **Cost Management for Today's Advanced Manufacturing**. The CAM-I Conceptual Design, Harvard Business School Press, Harvard.
- Bescos P-L., Cauvin E., Gosselin M. et Yoshikawa T. (2002). **La comptabilité par activités et la gestion des activités : comparaison entre le Canada et la France**. Comptabilité –Contrôle – Audit, mai, pp. 209-228.
- Booth P. et Giacobbe F. (1997). **Predicting the Adoption of Activity-Based Costing in Australian Manufacturing Firms**. Working paper No.17, University of Technology, Sydney.
- Bouquin H. (1997). **Comptabilité de gestion**. 2eme édition, Sirey.
- Brimson J. et Fraser R.(1991). **The Key Features of ABB**. Management Accounting (UK), January, pp.42-43.
- Cagwin D. et Bouwman M. (2002). **The Association Between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance**. Management Accounting Research, vol. 13, pp. 1-39.
- Clarke P., Hill N. et Stevens K. (1999). **Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to and Opportunities for, change**. Critical perspectives on Accounting, 10, pp.443-468.
- Cooper R et Kaplan R.S. (1992). **Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage**. Accounting Horizons, September, pp. 1-13.
- Diop S. (2014). **La gestion strategique des coûts au sein de l'entreprise marocaine : Entre euthanasie et traitement de choc**. Revue marocaine de commerce et de gestion, No 8, mars, pp. 59-81.
- Drury C. (2001). **Management Accounting for Business Decisions**. 2eme Ed, Thomson Learning.
- Drury C. (2004). **Management and Accounting**. 6eme Edition, Thomson.
- Godowski C. (2001). **La dynamique d'assimilation des innovations managériales. Le cas des approches par activités dans la banque**. Thèse de Doctorat en sciences de Gestion, Université d'Aix-Marseille III.
- Gosselin M. (2007). **A review of Activity-Based Costing: Technique, implementation, and consequences**. Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, pp. 641-671.
- Innes J. et Mitchell F. (1995). **A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies**. Management Accounting Research, vol. 6, pp. 137-153.
- 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, vol. 11, pp. 349-362.
- Johnson T. H. et Kaplan R. S. (1987). **Relevance Lost**. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Jones C. et Dugdale D. (2002). **The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity**. Accounting, Organizations and Society, vol. 27, pp. 121–163.
- Kaplan R.S.(1984). **The Evolution of Management Accounting**. The Accounting Review, Vol.LIX, pp. 390-418.
- Kaplan R.S.(1990). **The Four–Stage Model of Cost Systems Design**. Management Accounting, February, pp.22-26.
- Kaplan R. S. et Atkinson A. A.(1998). **Advanced Management Accounting**. Third Edition, Prentice Hall International, INC.
- Kennedy T. et Affleck-Graves J. (2001). **The impact of activity-based costing techniques on firm performance**. Journal of Management Accounting Research, vol. 13, pp. 19-45.
- Krumwiede K. R. (1998a). **The implementation stages of activity-based costing and the impact of contextual and organizational factors**. Journal of Management Accounting Research, n° 10, pp.239-278.

- Mendoza C., Delmond M.H., Giraud F. et Löning H.(2002). **Tableaux de Bord et balanced scorecards**. Groupe Revue Fiduciaire, Paris, 248p.
- Mévellec, P. (1990) . **Outils de gestion; la pertinence retrouvée**. Editions Comptables Malesherbes.
- Mévellec P. (1994). **ABC: Call for a French Approach**. Articles of merits, International Federation of Accountants, New York, p. 1-14.
- Mévellec P. et Alcouffe S. (2012). **Analyse de la littérature sur l'adoption de l'ABC et proposition d'une taxinomie**. 4ème Journée d'Etude en Contrôle de Gestion de Nantes, février.
- Mévellec P. et Evraert S. (1991). **Les systèmes de coût par activité; réconcilier le calcul du coût des produits et le contrôle de gestion**. Revue Française de Gestion, janvier-février.
- Meyssonnier F. et Bampoky B. (2012). **L'instrumentation du contrôle de gestion dans les entreprises au Sénégal**. 33ème Congrès de l'AFC, France.
- O'Guin M.C. (1991). **The complete guide to activity-based costing**. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Partridge M. et Perren L. (1998). **An integrated framework for activity-based decision making**. Management Decision, vol.36, No.9, pp. 580–588.
- Rahmouni A. (2008) . **La mise en œuvre de la comptabilité par activités dans les entreprises françaises: caractéristiques et facteurs d'adoption et de succès**. Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université Toulon Var, Septembre.
- Sartorius k., Eitzen C. et Kamala P. (2007). **The design and implementation of activity-Based costing (ABC): a South African survey research**. Meditari Accountancy, No.15.
- Shim E. et Stagliano A.J. (1997). **A Survey of US Manufacturers on Implementation of ABC**. Journal of Cost management, Vol.11, Issue.2, March-April, pp.39-41.
- Turney P.B.(1992). **ABM Puts ABC Information to Work**. Management Accounting, January, pp.15-20.
- Turney P. B. (1996). **Activity-Based Costing: The Performance Breakthrough**. The Chartered Institute of Management Accounting, London.
- Yuthas K. et Tinker T. (1994). **Paradise regained? Myth, Milton and management accounting**. Critical Perspectives on Accounting, vol. 5, pp. 295-310.

Questionnaire (extrait du questionnaire d'enquête administré dans le cadre d'une thèse de doctorat en sciences de gestion. Nous ne présentons que les questions ayant un rapport avec les données exposées dans le présent article.)

B- Pratiques de calcul et de gestion des coûts

B1- Quelle est la méthode de calcul de coûts utilisée par l'entreprise ?

(Dans le cas où l'entreprise utilise deux ou plusieurs méthodes, veuillez cocher les cases correspondantes)

Méthode des coûts complets par les centres d'analyse

Méthode des coûts partiels

Méthode du coût marginal

Méthode ABC

Méthode UVA, Target costing et Feature costing

Autres méthodes (à préciser svp) :

C- Adoption, réussite de l'implémentation et utilisations de la méthode ABC

C1- Connaissez-vous la méthode ABC (Philosophie et principes de base de la méthode) ?

Oui Non

C2- Quel est le statut de l'ABC dans votre entreprise ?

C2a Adoptée et utilisée

C2b En cours de mise en œuvre

C2c Utilisée puis abandonnée

C2d Non adoptée (l'entreprise ne pense pas l'adopter)

C2e Adoption envisagée (l'entreprise pense l'adopter dans le futur)

NB : Si l'entreprise se trouve dans la situation C2c ou C2d, veuillez aller directement aux questions du sous-ensemble D.

C5- Veuillez indiquer les utilisations issues des systèmes ABC

L'analyse de la rentabilité des produits, des clients et canaux de distribution

La formulation de la stratégie

L'établissement de devis

L'élaboration des budgets

La gestion et la réingénierie des activités et processus

L'évaluation de la performance des centres de coût et de profit

La fixation des prix

Le lancement de nouveaux produits

L'adoption de nouvelles méthodes de production et de management

Autres utilisations (veuillez préciser) :

C6- ABC et amélioration de la performance.

Oui Non

Avez-vous constaté une amélioration globale de la situation financière de l'entreprise à la suite de l'utilisation de la méthode ABC ?

Pensez-vous que l'utilisation de la méthode ABC est une des principales causes de l'amélioration de la performance de l'entreprise ?

Pensez-vous que l'utilisation de la méthode ABC est la seule cause de l'amélioration de la performance de l'entreprise ?