

Les facteurs de succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités: étude empirique dans le contexte des entreprises marocaines

Factors influencing Activity-Based Costing success: empirical study in the context of moroccan companies

Zouhair HAJJI

Docteur en sciences économiques et gestion
École Nationale de Commerce et de Gestion de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah
Laboratoire de Recherche et d'Études en Management, Entrepreneuriat
et Finance (LAREMEF)
Maroc
Zouhair-hajji@outlook.fr

Outmane FARRAT

Doctorant
École Nationale de Commerce et de Gestion de Fès
Université Sidi Mohamed Ben Abdellah
Laboratoire de Recherche et d'Études en Management, Entrepreneuriat
et Finance (LAREMEF)
Maroc
Farratoutmane@yahoo.fr

Date de soumission : 11/12/2021

Date d'acceptation : 30/01/2022

Pour citer cet article :

HAJJI Z. & FARRAT O (2022) «Les facteurs de succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités : étude empirique dans le contexte des entreprises marocaines», Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 5 : Numéro 1» pp : 660 - 677

Résumé

La comptabilité par activités a pris naissance suite à l'incapacité des systèmes traditionnels de calcul des coûts de produire une information qui répond aux besoins des gestionnaires actuels. Depuis le début des années 1990, elle a fait l'objet de plusieurs travaux, surtout dans les pays développés. Cet article met évidence les résultats d'une étude quantitative conduite auprès de 11 entreprises marocaines sur les déterminants de succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités. Cinq facteurs ont été testés dans cette étude : la disponibilité des ressources, la formation, le soutien de la direction générale, la clarté et le consensus sur les objectifs et le lien avec le système de mesure de la performance. Les résultats de cette étude révèlent que seulement le soutien de la direction générale a un effet positif et statistiquement significatif sur le succès mise en œuvre de cette méthode.

Mots clés : Comptabilité par Activités ; facteurs de succès de mise en œuvre.

Abstract

Activity-based costing arose from the inability of traditional management accounting systems to produce information that meets the needs of today's managers. Since the early 1990s, it has been the subject of several studies, especially in developed countries. This article highlights the results of a quantitative study conducted with 11 Moroccan companies on the determinants of success in the implementation of activity-based accounting. Five factors were tested in this study: availability of resources, training, support from senior management, clarity and consensus on objectives, and link to the performance measurement system. The results of this study reveal that only top management support has a positive and statistically significant effect on the successful implementation of this method.

Keywords : Activity-based costing, implementation success factors.

Introduction

Les méthodes traditionnelles de calcul des coûts ont pris naissance à une époque où les besoins des gestionnaires en matière d'information comptable étaient limités du fait de la simplicité du processus de production et des structures organisationnelles (Mevellec, 1990). Le calcul du coût des produits avait pour objectifs la fixation du prix de vente et l'évaluation des stocks (Boisvert, 1991).

Les coûts indirects ne représentaient qu'une faible portion des coûts totaux, tandis que les coûts de la main-d'œuvre directe en constituaient la partie la plus importante. La stratégie des entreprises était axée sur la production de masse et la principale préoccupation des gestionnaires était de suffire à la demande des consommateurs. Les structures organisationnelles se caractérisaient par une spécialisation poussée du travail, par un clivage entre les dirigeants-décideurs et les employés-exécutants et par une hiérarchie pyramidale où les communications entre le sommet stratégique et les centres opérationnels s'effectuaient uniquement du haut en bas (Boisvert, 1991). Le modèle traditionnel de coût de revient, que ce soit la méthode des coûts complets ou des coûts directs, était adapté à cette approche mécaniste de l'entreprise et convenait à un environnement stable, accueillant, simple et certain (Lorino, 1989). Sur ces marchés de masse, la comptabilité de gestion se trouvait ainsi à exprimer des représentations en conformité avec le contexte (Mevellec, 1990).

Depuis les années 1980, plusieurs facteurs ont modifié les conditions dans lesquelles ces systèmes traditionnels ont été utilisés, rendant désuètes les hypothèses à la base de l'application de ces méthodes (Lorino, 1991). Ainsi, la capacité des systèmes traditionnels de calcul des coûts à fournir une information pertinente pour la prise de décision a été mise en doute par un nombre important d'académiques et de praticiens. Le point de départ est sans conteste la publication en 1987 de l'ouvrage des professeurs Kaplan et Johnson qui documentent l'évolution historique des systèmes de comptabilité de gestion dans les grandes entreprises américaines et concluent à l'obsolescence des systèmes de comptabilité de gestion mis en place. Les recherches menées par ces deux auteurs ont conduit à la naissance d'une nouvelle méthode de calcul des coûts, à savoir : la comptabilité par activités.

Depuis l'apparition de cette nouvelle approche, de nombreuses études ont été menées dans plusieurs pays sur les fondements théoriques (Lorino, 1991 ; Bescos et Mendoza, 1994), les déterminants d'adoption (Alcouffe et Guedri, 2008 ; Elhamma, 2010 ; Rankin, 2016 ; Nair et Tan, 2018), les facteurs de succès de mise en œuvre (Shields, 1995 ; Foster et Swenson, 1997 ;

Anderson et Young, 1999) et l'impact de cette méthode sur la performance des organisations (Bescos et Charaf, 2008 ; Pokorna, 2016 ; Albalaki et al., 2018).

A travers ce travail, notre objectif est de prendre part aux travaux sur les facteurs qui affectent le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités, en particulier au niveau des entreprises marocaines. Nous allons donc essayé de répondre à la question suivante : quels sont les facteurs qui affectent le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines ?

Pour répondre à cette question, nous présentons d'abord une revue de littérature sur le sujet, ensuite, nous abordons la méthodologie de recherche adoptée et enfin, nous exposons les résultats trouvés dans cette étude.

1. Revue de littérature

Nombreuses sont les études qui ont examiné les facteurs qui affectent le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités. Avant d'aborder la notion de succès de mise en œuvre et les facteurs de ce succès, nous allons présenter d'abord les trois études de référence dans ce cadre.

1.1. Les études antérieures sur les facteurs de succès de la comptabilité par activités

L'étude de Shields (1995) : cette recherche avait comme objectif l'étude de l'influence de certains facteurs comportementaux, organisationnels et techniques sur le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités. Les résultats de cette étude indiquent que :

- Plusieurs variables comportementales et organisationnelles influencent de manière positive et significative le succès de mise en œuvre (le lien avec la mesure de la performance et le système de rémunération, l'appui de la direction générale, la formation, l'utilisation par le personnel non comptable, le lien avec la stratégie concurrentielle, la disponibilité des ressources et le lien avec le système qualité et le système de juste à temps).
- Aucune des quatre variables techniques (logiciel, logiciel personnalisé, consultants externes et système autonome ou intégré) n'est associée au succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités.
- Le degré de succès perçus et l'amélioration de la performance financière sont très variables au niveau de ces entreprises.

L'étude de McGowan et Klammer (1997) : sur la base des travaux antérieurs concernant la mise en place des innovations managériales et particulièrement la comptabilité par activités, McGowan et Klammer (1997) ont étudié l'effet de plusieurs variables sur la satisfaction des employés (préparateurs et utilisateurs) vis-à-vis de cette méthode dans quatre usines.

Les résultats de cette étude indiquent d'abord que les taux de satisfaction des employés à l'égard de la comptabilité par activités sont différents entre les quatre entreprises. Ensuite, parmi les différents facteurs étudiés (qui sont de type comportemental, technique et contextuel), la qualité perçue de l'information, la clarté des objectifs, la formation, le lien avec le système de mesure de la performance, l'appui de la direction générale et l'implication, ont un impact positif sur la satisfaction.

Pour la mesure du succès de mise en œuvre, McGowan et Klammer (1997) estiment que l'utilisation d'une seule variable (la satisfaction des employés) constitue une limite car elle ne permet pas de refléter toutes les variations implicites dans le construit.

L'étude de Foster et Swenson (1997) : Dans le même esprit des travaux de Shields (1995) et de McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997) ont mené une enquête sur les déterminants du succès d'implantation de la comptabilité par activités auprès de 750 entreprises industrielles américaines. Les auteurs ont utilisé quatre variables pour évaluer le concept de succès. Ces variables sont : l'amélioration du dollar, le changement dans les actions des individus qui utilisent les informations issues du système de comptabilité par activités, l'utilisation de l'information dans la prise de décision et l'évaluation du système par les utilisateurs. Ensuite, ils ont réexaminé les modèles de Shields (1995) et de Shields et Young (1989) :

- Le modèle de Shields (1995) : l'étude du modèle de Shields (1995) via les quatre mesures du succès et des variables explicatives composées a permis d'améliorer considérablement le pouvoir explicatif du modèle. Les résultats révèlent un impact positif et significatif des cinq variables de Shields (1995) : le lien avec le système de la qualité, la disponibilité des ressources, la formation, le lien avec la mesure de la performance et l'appui de la direction générale.
- Le modèle de Shields et Young (1989) : L'utilisation des mêmes mesures alternatives de succès comme pour le modèle de Shields (1995) révèle que les quatre variables agrégées ensemble, génèrent un pouvoir explicatif plus important. L'analyse de la régression statistique montre que le contrôle, l'appui du pilote interne, le lien avec le

système de rémunération, la culture et l'implication des employés, ont un impact positif et significatif sur le succès de la mise en œuvre de la comptabilité par activités.

L'avantage de cette étude réside dans l'utilisation des mesures solides dans l'évaluation du succès. Ainsi, on peut considérer que le modèle de Foster et Swenson (1997) présente un pouvoir explicatif plus important par rapport aux deux études précédentes.

1.2. La mesure du succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités

Les études antérieures sur le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités s'appuient sur différentes méthodes pour mesurer ce concept. Selon Gosselin et Pinet (2002), les chercheurs en comptabilité de gestion utilisent deux critères pour évaluer l'échec ou le succès de la mise en place : la maintenance du système et l'amélioration perçue du processus de prise de décisions. Les auteurs soulignent également l'utilisation d'autres critères tels que l'utilité perçue des données issues du système de comptabilité par activités dans la prise de décisions, la pertinence de ces données et la perception globale de l'utilisateur.

Pour Foster et Swenson (1997), les changements constatés dans le processus de prise de décision suite à la mise en œuvre de la comptabilité par activités peuvent être synonyme de succès (exemples : changements décisionnels en matière de conception des produits, de sous-traitance, de politique de tarification, de réingénierie des processus). En plus de ce critère, Foster et Swenson (1997) ont considéré trois autres à savoir : l'utilisation de l'information issue du système dans la prise de décision, l'évaluation par les utilisateurs du succès perçu et l'amélioration du dollar, chose qui confère à ce modèle un pouvoir explicatif supérieur aux autres. Gosselin et Pinet (2002), précisent que la mesure financière est la plus utilisée par les chercheurs car elle englobe, d'une certaine manière, l'ensemble des critères évoqués. Généralement, l'amélioration de la performance financière est le dernier critère à se manifester. Shields (1995) considère qu'il est toutefois difficile de fournir une définition du succès, car la littérature est vague au sujet de cette notion et les discussions avec les experts de la comptabilité par activités n'ont pas abouti à un consensus autour d'une définition tangible. Selon lui, il convient donc de permettre à l'utilisateur d'évaluer le degré de succès avec la définition qu'il juge pertinente. McGowan et Klammer (1997) affirment que si un utilisateur perçoit sa satisfaction à l'égard d'un système d'information en tant que tel, alors le système est performant. Par conséquent, la satisfaction des utilisateurs peut être un indicateur du succès de mise en œuvre.

Le tableau 1 expose les critères de définitions du succès de la comptabilité par activités adopté dans des recherches antérieures.

Tableau 1 : Critères de définition du succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités selon les auteurs

Auteurs	Critères de définition du succès
Shields (1995)	- Améliorations financières - Succès global de la comptabilité par activités
Swenson (1995)	- Fréquence d'utilisation de l'information comptabilité par activités dans la prise de décision - Satisfaction de la direction envers le système de comptabilité par activités
Foster et Swenson (1997)	- L'utilisation de l'information issue du système de comptabilité par activités dans la prise de décision - Changements dans les actions des individus - L'amélioration du dollar - Evaluation du succès par les utilisateurs
McGowan et Klammer (1997)	- Satisfaction des employés (préparateurs et utilisateurs)
Krumwiede (1998)	- Succès global de la comptabilité par activités
McGowan (1998)	- L'attitude de l'utilisateur envers la comptabilité par activités - Les caractéristiques techniques - L'utilité perçue par l'utilisateur - L'impact sur le processus organisationnel
Anderson et Young (1999)	- La perception des informations issues de la comptabilité par activités - Valeur globale de la comptabilité par activités
Innes, Mitchell et Sinclair (2000)	- Les applications de la comptabilité par activités - Succès global de la comptabilité par activités
Ittner, Lanen et Larcker (2002)	- L'étendue de l'utilisation de la comptabilité par activités - Amélioration de la performance opérationnelle
Cagwin et Bouwman (2002)	- Amélioration financière et satisfaction - Succès global de la comptabilité par activités

Source : Auteurs

D'après cette revue de littérature, nous pouvons constater que le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités reste difficile à mesurer et à évaluer. Ce concept peut prendre plusieurs formes (financières ou non financières) et plusieurs niveaux peuvent être pris en compte (Gosselin et Pinet, 2002). De plus, les critères de mesure énumérés ci-dessus dépendent de nombreux facteurs tels que les raisons derrière l'implantation de ce système, la stratégie de l'entreprise, le secteur d'activité, la structure organisationnelle et la perspective des évaluateurs etc.

1.3. Les facteurs qui influencent le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités

Les travaux sur le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités visent à identifier les facteurs qui peuvent affecter ce succès au niveau des entreprises. Le tableau 2 récapitule les principaux facteurs considérés par les chercheurs.

Tableau 2 : Les facteurs qui influencent le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités

Facteurs de succès	Auteurs
La taille	Kallunki et Silvola (2008)
La culture	Foster et Swenson (1997) ; Baird et al. (2007)
Appui du pilote interne	Foster et Swenson (1997)
La clarté des objectifs	Shields (1995) ; McGowan et Klammer (1997) ; Major et Hopper (2005) ; Rahmouni et Charaf, (2013)
Le soutien de la direction générale	McGowan et Klammer (1997) ; Chenhall (2004) ; Major et Hopper (2005) ; Rahmouni et Charaf (2013) ; Nasser et al. (2013)
La disponibilité des ressources	Foster et Swenson (1997) ; Anderson et Young (1999) ; Major et Hopper (2005)
Le lien avec le système qualité	Shields (1995), Foster et Swenson (1997), Baird et al. (2007)
Le lien avec le système de mesure de performance	Shields (1995), Foster et Swenson, 1997 ; McGowan et Klammer, (1997)

La formation des employés	Shields (1995) ; Foster et Swenson (1997) ; Nasser et al. (2013) ; Rahmouni et Charaf (2013)
Implication des employés	McGowan et Klammer (1997) ; Major et Hopper (2005) ; Nasser et al. (2013)
Qualité des technologies d'information	Anderson et Young (1999) ; Nasser et al. (2013)

Source : Auteurs

Dans le cadre de ce travail, nous avons retenu cinq facteurs : le soutien de la direction générale, la clarté et le consensus sur les objectifs, la formation des employés, la disponibilité des ressources et le lien avec le système de mesure de la performance.

Le soutien de la direction générale : la majorité des chercheurs affirment l'impact positif de l'appui de la direction générale sur le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités (Anderson, 1995 ; Shields, 1995 ; McGowan et Klammer, 1997 ; Foster et Swenson, 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Brown et al., 2004 ; Baird et al., 2007). Krumwiede (1998), précise que ce facteur est le plus important, plus il est fort, plus la mise en œuvre est réussie. En effet, l'engagement de la direction générale dans la mise en œuvre du système permet de fournir les ressources financières et humaines nécessaires et de résoudre problèmes et conflits potentiels. De plus, ce soutien devrait assurer une communication efficace sur les objectifs d'implantation pour l'ensemble des employés en désignant une équipe compétente, en décidant du type de matériel et de logiciel, en prenant des décisions sur le calendrier de mise en œuvre du système et en demandant des rapports d'avancement sur le processus d'implantation. L'appui managérial n'est pas exclusif aux étapes préliminaires, il s'agit plutôt d'un processus continu de maintenance du nouveau système. Nous posons ainsi l'hypothèse suivante :

H1 : Le soutien de la direction générale affecterait de manière positive et significative le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines.

La clarté et le consensus sur les objectifs : Major et Hopper (2005), McGowan et Klammer (1997) et Shields (1995) ont trouvé empiriquement que la clarté et le consensus sur les objectifs influencent positivement le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités. Shields (1995) a examiné les objectifs de mise en place à partir de deux dimensions différentes : (1) des objectifs clairs et concis ; (2) consensus sur les objectifs. Il a trouvé une corrélation significative

entre ces dimensions et la réussite de la mise en œuvre du système. McGowan et Klammer (1997) ont également constaté que la clarté et le degré de partage des objectifs étaient significativement corrélés à la satisfaction des employés (une mesure du succès). Le système de comptabilité par activités entraîne des changements radicaux qui affectent les postes, les responsabilités et le comportement des employés. Il est donc important que les employés connaissent les objectifs d'introduction de cette nouvelle approche pour éviter les problèmes potentiels pouvant causer des malentendus ou des désaccords sur cette question. Ceci nous amène à formuler l'hypothèse suivante :

H2 : La clarté et le consensus sur les objectifs affecteraient de manière positive et significative le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines.

La formation : nombreuses études indiquent l'influence positive de ce facteur sur le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités (Shields, 1995 Foster et Swenson 1997 ; Krumwiede, 1998 ; Baird et al., 2007 ; Nasser et al., 2013 ; Rahmouni et Charaf, 2013). La formation est l'ensemble des actions visant de mettre les individus et les groupes en état d'assurer leurs fonctions actuelles ou celles qui leurs seront confiées pour la bonne marche de l'organisation. Elle constitue un moyen crucial qui aide les employés à comprendre les principes du système, à réduire les résistances au changement et assure le succès d'implantation. Sans formation, des problèmes sont attendus lors de la conception, de la mise en œuvre et de l'utilisation du système. Ainsi, nous formulons l'hypothèse suivante :

H3 : La formation des employés affecterait de manière positive et significative le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines.

La disponibilité des ressources : Chongruksut (2002) affirme que la disponibilité des ressources, en particulier des ressources internes, est nécessaire pour la conception et de la mise en œuvre de la comptabilité par activités. Les ressources internes incluent le financement, la disponibilité des employés, le temps, les connaissances et la compréhension des employés quant à la mise en œuvre. (Clarke et Mullins, 2001 ; Mehmet et Douglas, 2001). La disponibilité des ressources est considérée comme l'un des facteurs clés de la réussite de la mise en œuvre de la comptabilité par activités (Innes et al., 2000). Shields (1995) estime que le coût élevé de mise en place peut parfois conduire les entreprises à garder l'ancien système et même à abandonner le projet. De même, Krumwiede (1998) souligne que la mise en œuvre de la comptabilité par activités prend parfois plus de temps que prévu, ce qui peut également conduire à une résistance

dans l'implantation du système. Cependant, ces problèmes peuvent être surmontés en fournissant des ressources adéquates. Ceci nous amène à formuler l'hypothèse suivante :

H4 : La disponibilité des ressources affecterait de manière positive et significative le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines.

Le lien avec le système de mesure de la performance : la contribution de ce facteur au succès de mise en œuvre a fait l'objet de plusieurs travaux. McGowan et Klammer (1997), Foster et Swenson (1997) et Shields (1995) ont trouvé une relation positive et significative entre les deux variables. Baird et al., (2007) soulignent qu'il est important d'établir un lien entre le système de comptabilité par activités et le système de mesure de performance, afin d'inciter les membres de l'organisation à utiliser correctement et efficacement les informations produites en vue d'améliorer la compétitivité. Cette relation devrait faire comprendre aux praticiens que l'utilisation des informations issues du système est nécessaire pour leur succès personnel et celui de l'entreprise (Shields, 1995). Ces considérations nous conduisent à formuler l'hypothèse suivante :

H5 : le lien du système de comptabilité par activités avec le système de mesure de la performance affecterait de manière positive et significative le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines.

2. Méthodologie de recherche

Dans ce paragraphe, nous allons aborder deux points : la collecte des données et l'opérationnalisation des variables de l'étude.

2.1. La collecte des données

La population de l'enquête est constituée des PME et des grandes entreprises marocaines qui appartiennent aux secteurs d'industrie, de commerce et de services. Pour contacter ces entreprises, nous avons utilisé les méthodes d'échantillonnage par choix raisonné et par convenance. Au total, 73 entreprises ont répondu favorablement à notre demande. Parmi ces entreprises, 11 seulement ont mis en œuvre la comptabilité par activités. Ces entreprises se répartissent comme suit : 63.6% entreprises industrielles, 27.3% entreprises de services et 9.1% entreprises commerciales. Elles se composent de 36,4% de PME et de 63,6% de grandes entreprises.

Les questionnaires ont été remplis en face à face et par voie électronique par des contrôleurs de gestion, des directeurs financiers, des comptables et autres types de responsables.

2.2. Les variables de l'étude

2.2.1. La variable expliquée

Afin de mesurer le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités, nous avons utilisé trois dimensions issues des études précédentes. Ces dimensions sont : le niveau de satisfaction, le degré d'utilisation de la comptabilité par activités par les services et les utilisations effectives de la comptabilité par activités.

Les utilisations effectives de la comptabilité par activités : pour mesurer cette dimension, nous nous sommes appuyés sur l'étude de Pierce et Brown (2004). Ainsi, nous avons retenu neuf items à savoir : (1) la réduction des coûts ; (2) l'élaboration des devis pour les clients ; (3) le calcul des coûts des produits/services ; (4) l'élaboration et le suivi des budgets ; (5) la mesure et le pilotage de la performance ; (6) la fixation des prix ; (7) le développement et la conception de nouveaux produits ; (8) la décision d'externalisation ; (9) l'analyse de la rentabilité des produits/services et des clients.

Le degré d'utilisation de la comptabilité par activités par les services : sur la base des travaux de Foster et Swenson (1997), nous avons mesuré cette dimension par les six items suivants : (1) direction finance / contrôle de gestion ; (2) direction générale ; (3) direction du recherche et développement ; (4) direction commerciale ; (5) direction de la production ; (6) autres services support.

Le niveau de satisfaction : en s'appuyant sur l'étude de McGowan et Klammer (1997), nous avons utilisé un seul item pour mesurer le niveau de satisfaction envers le système de comptabilité par activités.

2.2.2. Les variables explicatives

Dans ce travail, nous avons retenu cinq facteurs : la formation, le soutien de la direction générale, la disponibilité des ressources, le lien avec le système de mesure de la performance et la clarté et le consensus sur les objectifs.

Pour mesurer ces variables, nous avons utilisé l'échelle de mesure Shields (1995) (un seul item pour chaque variable).

3. Résultats de la recherche

Afin de répondre à notre question de recherche, nous avons utilisé l'analyse de régression multiple étape par étape : Succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités = $\alpha_1 + \alpha_2$ (Soutien de la Direction Générale) + α_3 (Clarté et consensus sur les objectifs du modèle) + α_4

(Formation au profit des opérationnels) + α_5 (Lien avec le système de mesure de la performance)
+ α_6 (Adéquation des ressources).

Les résultats de la régression montrent que, seulement, la variable « Soutien de la Direction Générale » a un effet positif et statistiquement significatif au « succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités ». Ainsi, la première hypothèse est validée. En revanche les hypothèses 2, 3, 4 et 5 ne sont pas validées.

Les résultats de l'analyse sont présentés dans les tableaux suivants :

Tableau 3 : Récapitulatif du modèle

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,704 ^a	0,496	0,440	0,39334
a. Prédicteurs : (Constante), Facteur qui influencent le succès de mise en œuvre de comptabilité par activités : Soutien de la Direction Générale.				

Source : Auteurs via SPSS

Le tableau 4 ci-dessous, révèle une relation importante (carré moyen = 1,370) et presque significative (F = 8,853 et signification = 0,16) entre le soutien de la direction générale et le succès de mise en œuvre.

Tableau 4 : Test ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Signification
1	Régression	1,370	1	1,370	8,853	0,16 ^b
	de Student	1,392	9	0,155		
	Total	2,762	10			
a. Variable dépendante : Succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités						
b. Prédicteurs : (Constante), Facteur qui influencent le succès de mise en œuvre de comptabilité par activités : Soutien de la Direction Générale.						

Source : Auteurs via SPSS

Tableau 5 : Modèle de régression linéaire étape par étape (variable indépendante : soutien de la direction générale ; variable dépendante : succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités)

Coefficients						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,111	0,552		3,824	0,04
	Soutien de la direction générale	0,392	0,132	0,704	2,975	0,016
a. Variable dépendante : soutien de la direction générale						

Source : Auteurs via SPSS

L'analyse de régression présentée ci-dessus montre que le support de la direction générale affecte de manière positive et significative le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines. Ce résultat est cohérent avec les études réalisées par Shields (1995), McGowan et Klammer (1997), Chenhall (2004), Major et Hopper (2005), Rahmouni et Charaf (2013) et Nasser et al. (2013). L'appui de la direction générale dans l'implantation de la comptabilité par activités est un facteur déterminant car il englobe, d'une certaine façon, l'ensemble des facteurs énumérés précédemment. En effet, l'engagement de cette dernière permet d'assurer les ressources financières et humaines nécessaires, une communication efficace sur les objectifs d'implantation pour l'ensemble des employés et la mise en place d'un plan de formation approprié au profit des opérationnels. Egalement, il va permettre de résoudre problèmes et conflits potentiels et l'intégration du système avec la stratégie de l'entreprise.

Cependant, aucun lien n'a été établie entre la « clarté et consensus sur les objectifs du modèle », la « formation au profit des opérationnels », le « lien avec le système de mesure de la performance » et l'« adéquation des ressources ». Ces résultats sont donc différents de ceux espérés. En effet, nous nous attendions par exemple, à ce que la variable « formation au profit des opérationnels » affecte positivement le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités, car elle constitue un moyen crucial qui aide les employés à comprendre les fondements du système d'une part, et d'autre part permet de réduire les résistances au

changement et le succès d'implantation (Brown et al., 2004). Idem pour les facteurs « disponibilité des ressources » qui est considérée comme l'un des facteurs clés de la réussite de la mise en œuvre (Clarke et Mullins, 2001) et « la clarté et le consensus sur les objectifs » qui sont souvent corrélés à la satisfaction des employés (McGowan et Klammer, 1997).

Finalement, nous retenons le soutien de la direction générale comme facteur influençant le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines.

Conclusion

L'objectif de cette étude était l'identification des facteurs qui influencent le succès de la mise en œuvre de la comptabilité par activités au niveau des entreprises marocaines. A travers une étude quantitative menée auprès de 11 entreprises, nous avons trouvé que, seulement, la variable « soutien de direction générale » a un effet positif et statistiquement significatif sur le succès de la mise en œuvre de cette méthode.

Notre étude constitue l'une des rares contributions réalisées dans le contexte marocain. Elle présente un apport pratique pour les entreprises marocaines, surtout celles qui cherchent à réussir la mise en place de cette nouvelle approche.

Cette recherche présente également des limites. La première limite est relative à la nature de notre enquête. En effet, les informations ont été collectées via une enquête par questionnaire, chose qui ne permet pas au chercheur d'apprécier la qualité des réponses fournies. Nobre (2001) précise dans ce cadre qu'un écart important peut exister entre les déclarations et les pratiques réelles au niveau des entreprises. Il rajoute que cette limite concerne toutes les enquêtes basées sur les questionnaires. La deuxième limite est relative à la taille de notre échantillon. Cette dernière n'est pas très importante, malgré que le nombre de réponse fournis est semblable à d'autres recherches faites dans plusieurs pays sur le même sujet. Le nombre de réponses que nous avons recueilli peut-être justifié par les problèmes d'accessibilité aux données liées essentiellement à la réticence de certains dirigeants d'entreprise à divulguer certaines informations. Les résultats obtenus dans cette étude ne sont pas représentatifs.

En ce qui concerne les perspectives de la recherche, nous estimons qu'il est important de conduire des recherches-intervention et des études de cas approfondies dans des contextes variés afin de mieux comprendre la relation entre les facteurs étudiés et le succès de mise en œuvre de la comptabilité par activités.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

Albalaki F. M. M., Abdullah Z., Kamardin H., (2018). The Link between Competitive Strategies, Activity based Costing Implementation and Organizational Performance. *International Journal of Business and Management Invention (IJBMI)*, Vol. 7, N° 2, pp. 59-68.

Alcouffe S., Guedri Z., (2008). Le rôle des canaux de communication et des caractéristiques perçues de l'innovation dans le processus d'adoption de la comptabilité par activités (méthode ABC). *Association Francophone de Comptabilité*, Vol. 14, pp. 39-65.

Anderson S.W., (1995). A framework for assessing cost management system changes: the case of activity-based costing implementation at General Motors, 1986–1993. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 1-51.

Anderson S. W., Young S. M., (1999). The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 525-559.

Baird K. M., Harrison G. L., Reeve R. C., (2007). Success of activity management practices: the influence of organizational and cultural factors. *Accounting and Finance*, Vol. 47, pp. 47-67.

Bescos P.-L., Charaf K., (2008). Impact de la comptabilité par les activités sur les performances des entreprises : Le cas de la Banque Centrale du Maroc. Communication présentée au 29ème Congrès de l'AFC, Mai, ESSEC, Cergy-Pontoise.

Bescos P.-L., Mendoza C., (1994). *Le management de la performance*. Editions Comptables Malesherbes, Paris.

Boisvert H., (1991). *Le contrôle de gestion : vers une pratique renouvelée*. Édition du Renouveau Pédagogique, Ottawa.

Brown D. A., Booth P. Giacobbe F., (2004). Technological and organizational influences on the adoption of activity-based costing in Australia. *Accounting and Finance*, N° 44, pp. 329-356.

Cagwin D., Bouwan M. J., (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. *Management Accounting Research*, Vol. 13, N° 1, pp. 1-39.

Chenhall R. H., (2004). The Role of Cognitive and Affective Conflict in Early Implementation of Activity Based Cost Management. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 16, N° 1, pp. 19-44.

Chongruksut W., (2002). The adoption of activity-based costing in Thailand. Thèse de doctorat, Victoria University.

Clarke P., Mullins T., (2001). Activity based costing in the non-manufacturing sector in Ireland : A preliminary investigation. *Irish Journal of Management*, Vol. 22, N° 2, pp. 1-18.

Elhamma A., (2010). La comptabilité par activités au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence. *Revue du chercheur*, Vol. 8, pp. 39-48.

Foster G., Swenson D.W., (1997). Measuring the success of activity-based cost management and its determinants. *Journal of Management Accounting Research* (Fall), Vol. 9, pp. 109-141.

Gosselin M. et Pinet C., (2002). Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspective. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Vol. 2, pp. 127-146.

Innes J., Mitchell F., Sinclair D., (2000). Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies : A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting*.

Ittner C. D., Lanen W. N., Larcker D. F., (2002). The association between activity-based costing and manufacturing performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, N° 3, pp. 711-726.

Johnson H. T., Kaplan R. S., (1987). *Relevance lost : the rise and fall of management accounting*. Harvard Business School Press, Boston.

Kallunki J., Silvola H., (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 62-79.

Krumwiede K. R., (1998). The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 239-277.

Lorino P., (1989). *L'économiste et le manager*. Edition La découverte, Paris.

Lorino P., (1991). *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*. Dunod, Paris.

Major M., Hopper T., (2005). Managers divided : Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 205- 229.

McGowan A. S., (1998). Perceived Benefits of ABCM Implementation. *Accounting Horizons* Vol. 12 N° 1, pp. 31-50.

McGowan A. S., Klammer T. P., (1997). Satisfaction with activity base cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, N° 9, pp. 217-237.

Mehmet C. K., Douglas D., (2001). Implementing activity-based costing (ABC) to measure commercial loan profitability. *Journal of Performance Management*, Vol. 14, N° 2, pp. 3-15.

Mévellec P., (1990). *Outils de gestion : La pertinence retrouvée*. Éditions Comptable Malesherbes, Paris.

Nair, S., Tan, X., (2018). Factors influencing the implementation of activity-based costing : A study on Malaysian SMEs. *International Business Research*, Vol. 11, N° 8, pp. 133-141.

Nassar M., Al-Khadash H. A., Sangster, A., Mah'd O., (2013). Factors that catalyse, facilitate and motivate the decision to implement activity-based costing in Jordanian industrial companies. *Journal of applied accounting research*.

Nobre T., (2001). Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME. *Finance contrôle stratégie*, Vol. 4, N° 2, pp. 119-148.

Pierce B., Brown R., (2004). An empirical study of activity-based systems in Ireland. *The Irish Accounting Review*, Vol. 11, N° 1, pp. 33-55.

Pokorna, J., (2016). Impact of activity-Based costing on financial performance in the Czech Republic. *Acta Universitatis agriculturae et silviculturae mendelianae brunensis*, Vol. 64, N° 2, pp. 643-652.

Rahmouni A. F. A., Charaf, K., (2013). Success of ABC projects in French companies : the influence of organisational and technical factors. *Cost Management*, Vol. 26, N° 6, pp. 12-23.

Rankin R. J., (2016). Exploring the Relationship among Contextual Factors and Activity-Based Costing Adoption. Northcentral University.

Shields M. D., (1995). An empirical analysis of firm's implementation experiences with activity based-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, pp. 148-165.

Shields M. D., Young S. M., (1989). A behavioral model for implementing cost, systems. *Journal of Cost Management*, Winter, pp. 17-27.