

## Management des coûts : révision littéraire de la méthode de calcul des coûts à base d'activité pilotée par le temps

Cost Management: A Literary Review of Time-Driven Activity-Based Costing

Auteur 1 : KHALIL Mouaad,

Auteur 2 : HOUAM Rida,

Auteur 3 : TOULI Karima,

**KHALIL Mouaad**, (0000-0001-6266-1750, Doctorant)  
Laboratoire de Recherche en Management et Développement  
Faculté d'Economie et de Gestion, Université Hassan Premier de Settat

**HOUAM Rida**, (Doctorant)  
Laboratoire de Recherche en Management et Développement  
Faculté d'Economie et de Gestion, Université Hassan Premier de Settat

**TOULI Karima**, (Professeur d'Enseignement Supérieur)  
Laboratoire de Recherche en Management et Développement  
Faculté d'Economie et de Gestion, Université Hassan Premier de Settat

**Déclaration de divulgation** : L'auteur n'a pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.

**Conflit d'intérêts** : L'auteur ne signale aucun conflit d'intérêts.

**Pour citer cet article** : KHALIL .M , HOUAM .R & TOULI .K (2022) « Management des coûts : révision littéraire de la méthode de calcul des coûts à base d'activité pilotée par le temps » African Scientific Journal « Volume 03, Numéro 15 » pp: 762 – 776.

Date de soumission : Novembre 2022

Date de publication : Décembre 2022



DOI : 10.5281/zenodo.7572786  
Copyright © 2022 – ASJ



## Résumé

Dans la littérature sur la méthode de calcul des coûts baptisé Time Driven Activity Based Costing (TDABC), on suppose que ce nouvel instrument est apparu en vue de faire aux différentes critiques adressées à son prédécesseur la méthode Activity Based Costing (ABC). Présenté en 2004 par ses promoteurs R. Kaplan et S. Anderson comme une nouvelle méthode, nouveau instrument pour améliorer l'attribution des coûts indirectes dans le coût global, en vue d'obtenir des informations encore exactes, et ce pour définir les priorités d'amélioration des processus, la variété des produits, prix et relations des clients. Le présent papier rappelle les différentes limites de la méthode ABC, par la suite, et à travers une analyse des articles publiés sur des bases de données sur internet (Scopus, WOS ...) portant sur la mise en application de la TDABC, présenter son principe de calcul, ses apports et ses critiques.

**Mots clés :** TB ABC, ABC, Coût.

## Abstract

In the literature on costing methods, the Time Driven Activity Based Costing (TDABC) is presented as a new instrument developed in order to respond to the various criticisms addressed to its predecessor, the Activity Based Costing (ABC). Presented in 2004 by its promoters R. Kaplan and S. Anderson as a new method, a new instrument to improve the allocation of indirect costs in the global cost, in order to obtain still accurate information, and this to define the priorities of improvement of the processes, the variety of the products, prices and relations of the customers. The present paper reminds the different limits of the ABC method, then, through an analysis of articles published on internet databases (Scopus, WOS ...) on the implementation of the TDABC, presenting the calculation principle, contributions and criticisms.

**Keywords :** TB ABC, ABC, Cost.

## Introduction

De nos jours, l'un des concepts les plus discutés par les gestionnaires est le temps, considéré comme étant une dimension fixant l'horizon de la décision, un poids de l'expérience, un futur prévisible, une trajectoire unidimensionnelle de l'entreprise, un flux d'intensité changeante et un ensemble de conditions environnantes (Batsch, 2002).

Les outils de contrôle de gestion mis en place pour organiser et gérer l'activité d'une entreprise ont un impact à court, moyen et long terme sur les décisions et la performance de l'entreprise. Il est nécessaire de choisir des outils fiables et flexibles pour s'adapter avec les changements que connaît l'environnement de l'entreprise.

Face aux différentes critiques rencontrées, des méthodes de calcul de coûts sont apparues telle que l'Activity Based Costing (ABC) ou bien le Time Driven Activity Based Costing (TDABC). Elles sont souvent présentées en tant que nouveautés majeures permettant un calcul plus juste des coûts et traduisant la réalité industrielle.

Plusieurs travaux inhérents à une panoplie de domaines qui se sont déjà intéressés à la problématique de la mise en application de la TDABC, en l'occurrence : industriel, service, hospitalier. Et à travers l'implantation de cette méthode, nous débouchons sur les domaines qui lui sont adaptés, nous maîtrisons ses apports et relevons ses critiques quant à son application et mise en place.

Dans ce contexte, nous formulons la question suivante : en termes de gestion des coûts, la méthode TDABC est-elle efficace et facile à mettre en place ?

Pour appréhender son efficacité et efficacité quant à son prédécesseur la méthode ABC, dans le cadre de notre travail, nous nous intéressons à apporter une contribution théorique quant à la pertinence de la méthode TDABC. Et ce à travers une analyse des articles publiés dans la littérature de cette dernière couvrant plusieurs disciplines pour une période allant de 2010 à 2020, issus de plusieurs bases de données (Scopus, WOS ...). Ainsi, nous visons à relever en quoi consiste cette méthode, ses apports quant au domaine de calcul des coûts et ses critiques telles sont présentées par plusieurs auteurs.

Après avoir présenté les deux méthodes ABC (1) et TDABC (2) et exposé l'équation du temps de cette dernière (3), nous passons à l'analyse des différents articles choisis (4). Ensuite, nous retirons de ces derniers des conclusions quant aux apports et critiques de la TDABC (5).

## 1. La méthode ABC

Afin de faciliter le calcul des charges de l'entreprise, et pour un calcul plus précis des charges directes et indirectes, La méthode ABC a été proposée à la fin des années 1980 par des professeurs de Harvard (R. Cooper et S. Kaplan) et issue des travaux de CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International). Un système de calcul des coûts est présenté comme une réponse à l'incapacité de la comptabilité de gestion traditionnelle à refléter l'évolution des conditions de production dans l'industrie américaine et, en particulier l'augmentation considérable des charges fixes indirectes dans les coûts de production qui rend inadéquates les méthodes de direct costing utilisées jusqu'à-là. Cette méthode repose sur l'idée que ne sont pas les produits qui consomment les ressources de l'entreprise mais plutôt les activités. Les diverses activités de l'entreprise sont utilisées par les produits.

L'ABC reste une méthode très limitée, pour l'appliquer dans les grands organismes et vu la complexité de leurs activités, il faut diviser les activités en sous-activités, puis choisir l'inducteur de coût pour mieux répondre au problème d'hétérogénéité des activités ce qui alourdit la mise en place du système de calcul des coûts. Selon N. Petit et C. Ducrocq (2017) l'ABC est traditionnel, car trop coûteux, trop peu flexible et utilisant des inducteurs qui ne correspondent pas à la réalité de l'activité, et selon N. Hedhil (2013) l'ABC est une méthode coûteuse, la bonne mise en place nécessite d'énormes dépenses en termes de temps et d'argent, en plus, c'est une méthode rigide et pour chaque changement il faut une réévaluation des inducteurs de coût donc une remise en cause du système existant, si non les résultats seront faussés et/ou erronés.

## 2. Méthode ABC piloté par le temps : définition et historique

R. Kaplan, l'un des principaux promoteurs de la méthode ABC a développé avec le consultant S. Anderson (2004-2007) une nouvelle méthode nommée Time-Driven Activity-Based-Costing. L'idée a commencé la première fois par ses promoteurs en 1997 (R. Kaplan et S. Anderson, 2007), en 2001, R. Kaplan rejoint le cabinet Acron Système pour collaborer avec son fondateur S. Anderson afin de trouver les solutions aux différents critiques émises à l'encontre de l'ABC, des critiques liés généralement au coût, la difficulté de son implantation et son suivi. Et pour répondre à ces critiques, R. Kaplan et S. Anderson ont présentés en 2004 une nouvelle méthode, un nouvel instrument pour améliorer l'attribution des coûts indirectes dans le coût global en vue d'obtenir des informations encore exactes pour définir les priorités d'amélioration des processus, la variété des produits, prix et relations des clients nommé ABC piloté par le temps, « Les principaux avantages du TDABC sont présentés comme étant la prise en compte

des critiques émises à l'encontre de l'ABC : des temps de collecte d'informations importants, une mise à jour délicate du système avec la nécessité de refaire des entretiens pour répartir les temps entre les activités, la multiplication du nombre d'activités comme seul moyen de capter la complexité, des capacités de traitement de l'information importantes et des temps déclarés qui ne font jamais apparaître les capacités inutilisées. De plus, il serait le complément naturel, en tant que méthode de calcul de coûts permettant de déterminer simplement et rapidement la courbe de rentabilité des clients, du tableau de bord prospectif » (S. Kaplan et S. Anderson, 2007/2008, p. 4-6).

Selon N. Hedhil (2013), la TDABC est une méthode qui se fonde sur l'estimation de deux paramètres qui sont : le coût unitaire d'un groupe de ressources et le temps nécessaire pour ce groupe afin de réaliser l'activité, une méthode qui reste plus applicable vue sa facilité on resonance sur un groupe d'activité au lieu d'une seul, puisqu'avec moins de collecte d'information et de temps on arrive au même résultat que la méthode ABC, méthode plus flexible car pour les nouvelle activité au lieu de les réévalué il faut juste les ajoutés sous forme d'inducteur de temps donc la méthode ABC certes une bonne méthode mais reste limité et peu pratique à l'application et très onéreuse mais la méthode TD ABC qui est une réévaluation de la méthode ABC puisqu'on trouve la logique de cette derniers avec un inducteur de ressources unique qui est le temps, sans oublier qu'on associant ce facteur à chaque activité du processus, permet de calculer la sous-capacité ou surcapacité.

Pour M. Gervais (2010), Le Time-Driven ABC peut être décomposé en quatre phases :

- Identification des ressources qui contribuent à des groupes de ressources homogènes
- Détermination de la capacité normale de chaque groupe de ressources (heures de travail), et calculer le coût unitaire de chaque groupe (diviser le coût total du groupe par les heures correspondant à la capacité normale)
- Détermination pour chaque objet de coût (transaction, produit, client), le temps normalement requis (temps standard) des divers groupes, à partir des « équations de temps »
- Multiplication des coûts unitaires des groupes de ressources par les temps requis à la réalisation de l'objet de coût.

Selon M. Gervais (2010), « le Time-Driven Activity-Based Costing assure la traçabilité des coûts des groupes de ressources à l'objet de coût, au moyen des indications qui figurent dans les équations de temps. La durée d'utilisation d'un groupe de ressources par un objet de coût est fonction du niveau des différents inducteurs de temps que cet objet mobilise ».

### 3. L'équation du temps

Comme décrit par ses fondateurs, le coût d'une activité est généré par le temps nécessaire à l'activité multiplié par le coût par unité de temps.

S. Hoozée et al (2009), supposent que la durée d'une activité n'est pas constante. Pour R. Kaplan et S. Anderson (2007), le temps requis pour une activité est calculé pour chaque événement spécifique de cette activité, en fonction des caractéristiques de cet événement spécifique k.

Nous représentons cela de la manière mathématique suivante :

$$T_{j,k} = t_0 + t_1X_1 + t_2X_2 + t_3X_3 + \dots + t_nX_n$$

$T_{j,k}$  = Temps nécessaire du groupe j pour réaliser l'événement k

$t_0$  = Constat de temps pour le groupe j, indépendante des caractéristiques de l'événement K

$t_1$  = Temps supplémentaire résultant de l'existence de l'inducteur de temps 1

$X_1$  = Inducteur de temps 1  $X_2$  = Inducteur de temps 2...

$X_n$  = Inducteur de temps n

$N$  = Nombre d'inducteurs de temps susceptibles de déterminer le temps d'activité du groupe de ressources j.

W. Bruggeman et P. Everaert (2007), supposent que dans l'équation du temps, les inducteurs de temps ont un rôle important. Pour les mêmes auteurs, la détermination du temps nécessaire pour effectuer une activité se définit par ses caractéristiques. Selon ses fondateurs, le processus est toujours modélisé avec une seule équation quel que soit le type et les complexités des processus.

Un inducteur de temps « peut être une variable continue (le poids d'une palette), une variable discrète (le nombre de commandes) 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) » (O. De La Villarmois et Y. Levant, 2007).

### 4. Etude documentaire

Dans cette étude, et dans le but d'explorer les différentes applications de la méthode TDABC, présenter les avantages de cette méthode et relever ses défis. La collecte de données est basée sur des documents publiés dans des journaux online, bases de données académiques tel que Scopus, web of Science, Google scholar et Reserachgate, tout en commençant par la recherche des articles les plus pertinentes (recherche par des mots clé : "Times-Driven Activity-Based-Costing", "TDABC", "ABC piloté par le temps" combinés avec "Etude de cas" ou "Case study"), par la suite, les études de cas ont été stockés, analysés et un résumé des principaux

résultats de chaque étude de cas est présenté. Un nombre important d'études de cas ont été réalisées dans le secteur logistique (40%), alors que les autres ont été réalisées dans les autres secteurs tel que l'industrie (27%), la santé (13%), les services (13%) et les organisations à but non lucratif (7%).

La méthode TDABC est implémenté avec succès pour les opérations logistiques (P. Everaert, W. Bruggeman, et G. De Creus, 2008) (R. Kaplan et S. Anderson, 2007), chose qui a été confirmé dans notre analyse où 40% des études de cas implique la mise en place de la méthode TDABC dans le secteur logistique. La méthode montre son efficacité de calcul de coût aussi dans les petites firmes, hôpitaux et les entreprises de services.

Le tableau ci-dessous présente une synthèse des résultats obtenue :

**Tableau 1 : Etudes de cas Analysés**

<b>Auteur</b>	<b>Article</b>	<b>Etude réalisé</b>	<b>Résultats</b>
(Michel Gervais, 2010)	Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study	Etude Longitudinale sur l'implantation de la méthode ABC pilotée par le temps dans le secteur logistique ; Cas de l'entreprise SANAC	Pour son application, ce nécessite une analyse bien faite ce qui rend le début d'application plus long et couteux, L'utilisation des temps et coût standard pour réduire sa complexité, Dans l'équation du temps, dans le cas où la mesure du temps est impossible, les personnels doivent signaler leurs temps pour donner plus de fiabilité.
(Somapa, Cools, & Dullaert, 2010)	Time driven activity-based costing in a small road transport and logistics company	Développement d'application de la méthode TDABC dans les petites entreprises de transport et de logistique ; Tailand	La mise en place d'un système formel pour le suivi du temps présent sa nécessité pour surpasser les problèmes d'estimation du temps dans des activités a caractères non continus, et dont on a un manque des données essentiel pour calculer l'équation du temps. L'utilisation des feuilles de calcul pour construire le model TDABC et le maintenir ne présente aucun problème dans ce cas-là.

(Sirirat, Martine, & Wout, 2012)	Unlocking the potential of time-driven activity-based costing for small logistics companies	Développement de la méthode ABC pilotée par le temps dans les petites firmes de transport routier et de logistique	<p>Les paramètres simplifiés dans les petites fermes rend la méthode utile</p> <p>Avoir des informations fiables sur les coûts de transport et des activités logistiques</p> <p>La firme sera capable de calculer les coûts de des prestation et d'assurer une relation cause a effet entre le coût et l'activité</p> <p>Permet de mieux exploiter les ressources</p> <p>L'utilisation des feuilles de calcul est suffisante pour créer et maintenir cette méthode pour les petites firmes</p>
(Hoozée & Bruggeman, 2010)	Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style	L'indentification du rôle de la participation des employer et de leadership dans le processus de conception du système ABC piloté par le temps : analyse de 4 entrepôts	Le leadership et la participation des employer sont des critères déterminants dans le processus de conception du système ABC piloté par le temps.
(Ratnatunga, Tse, & Balachandran, 2012)	Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers	La mise en place du TDABC dans la logistique de production d'une entreprise industriel de production de charbon activé à Sri Lanka	Si les heures d'activité standard sont utilisées comme inducteur de coût, ceci ne permet de distinguer aucune différence entre TDABC et l'ABC dans ce type d'entreprise, ce qui rend la méthode TDABC incapable de résoudre les problèmes de calcul du coût
(Korpunen, 2010)	An activity-based costing method for sawmilling	Calcul du coût du cycle de sciage	<p>Sert à assister la direction dans différents points à savoir :</p> <p>- La prise des décisions stratégiques,</p>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>- L'évaluation des coûts de production,</li> <li>- Analyser les principales sources d'incertitude (analyse de sensibilité)</li> <li>- Dans l'activité de la scierie, TDABC est une méthode efficace et précise.</li> </ul>
(Öker, 2010)	Time-driven activity-based costing: An implementation in a manufacturing company	Mise en place de la méthode TDABC dans entreprise de fabrication	La méthode permet de fournir des informations pertinentes sur la rentabilité et l'utilisation des capacités des produits que les méthodes classiques de calcul de coût
(Stout & Propri, 2011)	Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company	Mise en application du TDABC dans les entreprises d'électronique de moyens taille	Permet aux entreprises d'avoir des estimations plus précises Possibilité d'intégrer la méthode TDABC dans les ERP pour avoir des résultat plus pertinentes
(Ruiz, Fortuny, García, Díaz, & Zarrabeitia, 2012)	Innovation in Cost Management. A Comparison Between TimeDriven Activity-Based Costing (TDABC) and Value Stream Costing (VSC) in an Auto-Parts Factory	Retour d'expérience d'une unité de production des pièces automobiles après le passage de la méthode ABC à la méthode TDABC	Après le passage, les résultats ont été comme suite : <ul style="list-style-type: none"> <li>- Capacité à savoir le coût de chaque produit de la gamme</li> <li>- Le calcul du coût d'un produit se fait avec précision</li> <li>- La collecte de données pour la méthode TDABC parait un peu compliqué</li> <li>- Capacité à analyser la surutilisation ou la sous-utilisation des ressources</li> </ul>
(Reddy, Venter, & Olivier, 2011)	Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic	Calcul du coût de mise en œuvre et de gestion des activités nécessaires à la	Permet de mesurer des coûts au niveau des taches et des activités Méthode Moins couteuse et plus simple que les méthodes traditionnelles

	readiness in large organizations	préparation à la criminalistique numérique	La méthode TDABC ne s'adapte pas automatiquement tout type d'organisation, c'est une méthode qui exige le soutien du top management, elle doit être associée à des systèmes d'information intégrés.
(Adeoti & Valverde, 2012)	A Time-Driven Activity Cost Approach for the Reduction of Cost of IT Services: A Case Study in the Internet Service Industry.	La gestion des coûts dans les départements des services techniques de l'IT (Information Technology)	La méthode permet d'identifier les processus coûteux (ou bien goulot d'étranglement), chose qui peut permettre aux IT managers et aux superviseurs de prendre les décisions importantes en ce qui concerne le contrôle et la gestion des coûts, chargeback ou bien en matière d'évaluation des coûts des services.
(Lemaire, Vuilleminot, Constance, & Pessaux, 2020)	Appliquer le TDABC aux parcours de soins, bien plus qu'une promenade de santé	La mise en œuvre de la méthode TDABC pour l'évaluation des coûts de parcours de soins, afin d'identifier des pistes d'améliorations organisationnelles et méthodologiques.	L'introduction d'une nouvelle méthode de calcul de coût met en exergue des différences de pratiques, permettant l'amélioration des processus. Adapter la méthode est nécessaire afin d'éviter que les processus restent fixes et inchangeables, et de favoriser l'innovation.
(PETIT & DUCROCQ, 2017)	CALCUL DES COÛTS D'UN SERVICE DE TRANSPORT HOSPITALIER EN TDABC	L'application de la méthode TDABC sur coûts du service transport d'un établissement hospitalier public et son intérêt pour la gestion opérationnelle de la logistique hospitalière	L'activité logistique hospitalière est complexe, la méthode TDABC a permis de modéliser cette activité, chose qui a été difficile à modéliser à travers les autres méthodes de calcul de coût, car l'inducteur de ces méthodes n'a pas été représentatif face à la multiplicité des tâches et des conditions.

(Siguenza-Guzman, et al., 2013)	Using Time-Driven Activity-Based Costing to Support Library Management Decisions: A Case Study for Lending and Returning Processes	L'application de la méthode TDABC pour soutenir les processus de prêt et de retour des livres.	La méthode à permet la compréhension des origines des coûts grâce à la décomposition des valeurs par activité, ce qui la rend le meilleur alternatif pour analyser plusieurs scenarios, Bonne adaptabilité lorsque le changement des ressources en période de point est nécessaire.
(Everaert, Cleuren, & Hoozée, 2012)	Using time-driven ABC to identify operational improvements: A case study in a university restaurant.	Introduction du TDABC dans un restaurant universitaire afin d'affecter les dépenses d'exploitation aux coûts.	L'équation du temps facilite la compréhension des systèmes de travail, Plus le système de comptabilités est détaillé, plus on aperçoit les goulets d'étranglement et l'utilisation du potentiel employé.

Source : établi par nous-même sur la base de la revue.

## 5. Apport et Critique de la méthode :

### 5.1 Apport de la méthode :

Basé sur les diffèrent études de cas, on a pu relever les apports suivants :

- i. Simplicité : Selon R. Kaplan et S. Anderson (2007), la simplicité est un caractère important du TDABC, chose qui a été confirmé par S. Somapa et al (2011), qui grâce à l'utilisation de deux paramètres simples qui sont : le temps nécessaire pour réaliser une activité et le coût par unités de temps de l'activité ont recommandé cette méthode. Et Grace à sa simplicité, elle permet de créer plus facilement et rapidement un model précis ;
- ii. S'adapte facilement aux différents modèles de l'entreprise : TDABC permet de tracer le model de calcule de coût même pour les opérations les plus complexes, selon P. Everaert et al. (2012) ; R. Kaplan et S. Anderson, (2007) ; K. Reddy et al. (2011), l'équation de temps peut inclure plusieurs inducteurs du temps sans élargir le nombre des

activités, grâce à l'utilisation de multiple inducteur du temps, la méthode nous permet d'identifier les processus inefficaces, gaspilleurs et coûteux ;

iii. L'utilisation des ressources : la méthode TDABC permet l'estimation des ressources consommées, les capacités utilisés et leurs coûts, qui ne sont pas affectés aux activités et, donc, ne sont pas affectés aux clients, par conséquent, constituent un facteur majeur affectant le résultat ;

iv. Souplesse et modularité : TDABC est une méthode flexible, facile à maintenir. K. Reddy et al. (2011), affirment que dans le cas des petites structures, la méthode TDABC peut être construite et maintenue avec des simples feuilles de calcul, ce qui rend la mise a jours de cette méthode facile, rapide et peu coûteuse.

La TDABC est une méthode qui est applicables aux différentes entreprises ayant des clients, des produits, des canaux, des segments, des processus complexes, des effectifs et des dépenses importantes appartenant à des différents secteurs (R. Kaplan et S. Anderson, 2007).

## 5.2 Les critiques de la méthode :

Malgré les apports et les avantages de cette méthode, des critiques relevées par les principaux créateurs de la méthode, et valide par les différents chercheurs lors la mise en place et à travers plusieurs études de cas, parmi ces critiques on note :

i. Selon M. Gervais (2010) : « Le TD\_ABC, pour ses concepteurs, a l'avantage d'introduire la mesure du coût de la sous-activité. Il ne s'agit pas d'une singularité du TD\_ABC. Kaplan et Anderson ne font que reprendre les arguments en faveur de l'évaluation des coûts de capacité suggérés parfois dans l'ABC, mais, le niveau normal d'activité n'est pas simple à définir. Est-ce la capacité théorique, la capacité normale, la capacité budgétée, la capacité pratique ? », une difficulté de mesurer les unités de ressources consommées par les objets de coûts qui peut être du soit à une erreur d'estimation dans l inducteur, soit à une erreur de saisie dans les comptes.

ii. Selon E. Allain (2009) « Les sources d'erreurs de spécification semblent vastes. En effet, de nombreux éléments peuvent expliquer la consommation de ressource « temps » par les processus de servuction. Or, ces éléments ne sont pas nécessairement intégrés aux équations », Une critique du au mauvais choix, l'oubli d'un inducteur, ou bien le recours

à une fausse relation entre le coût d'activité de son inducteur (M. Gervais et C. Lesage, 2006).

iii. R. Kaplan et S. Anderson (2008), rejoutent aussi qu'une mauvaise imputation des charges fixes ne permet pas de valoriser la sous-activité.

### **Conclusion :**

Ce document présente une révision de la littérature du TDABC, avec une focalisation sur les études de cas publiées entre 2010 et 2020. L'analyse de seize articles dans les différents secteurs à savoir la logistique, les services, l'industrie, santé, et services à but non lucratif. Cette révision nous a permis de constater que le TDABC est recommandé pour les activités à caractère répétitifs.

Le TDABC est un nouvel instrument, innovant pour la gestion des coûts qui viens remplacer l'ABC, selon ses promoteurs, ce n'est pas une nouvelle version de l'ABC, mais un nouveau model, nouvel outil qui permet de faire face au diffèrent problèmes de l'ABC, mais d'après Akdins (2007) le TDABC doit être considéré comme un complément à la méthode traditionnel ABC que la remplacer.

Les résultats montrent que dans la pratique, le TDABC satisfait les différentes hypothèses des chercheurs, mais malgré ses avantages, restent des points qui requièrent une attention particulière : Difficultés de mesurer le temps, le maintien dans le temps, méthode avec un degré de subjectivité, nécessité d'une masse importante de données pour estimer de manière satisfaisante l'équation de temps, difficultés à estimer le temps pour les activités non continues ou imprévisibles.

La mise en place de cette méthode ainsi que les critiques données sont de grande partie rédigée par les créateurs de cette méthode et non pas par des chercheurs indépendants. De future recherches sont nécessaires avec cette méthode, avec des études élaborées par des chercheurs, et tant qu'il a absence d'étude de cas surtout le territoire Marocain, notre ambition est de réaliser une première étude de cas traitant la mise en place de TDABC et savoir sont impacte sur la performance financière de la chaine logistique des entreprises du secteur BTP (Bâtiments et Travaux Publiques) au Maroc.

## BIBLIOGRAPHIE

- Adeoti, A., & Valverde, R. (2012). A Time-Driven Activity Cost Approach for the Reduction of Cost of IT Services: A Case Study in the Internet Service Industry.
- Allain, E. (2009, May). La modélisation des activités de services par le Time Driven Activity Based Costing. In *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit* (pp. CD-ROM).
- De La Villarmois, O., & Levant, Y. (2007). Le Time-Driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents. Un essai de positionnement (No. hal-00228802).
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R., & Levant, Y. (2008). Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*.
- Everaert, P., Bruggeman, W., & De Creus, G. (2008). Sanac Inc.: From ABC to time-driven ABC (TDABC)—An instructional case. *Journal of accounting education*, 26(3), 118-154.
- Everaert, P., Cleuren, G., & Hoozee, S. (2012). Using time-driven ABC to identify operational improvements: A case study in a university restaurant.
- Gervais, M., & Lesage, C. (2006). Back to the allocation of overhead costs in managerial accounting: how to well specify the activities and their cost drivers?. *Comptabilite Controle Audit*, 12(1), 85-101.
- Gervais, M., Levant, Y., & Ducrocq, C. (2010). Time-driven activity-based costing (TDABC): An initial appraisal through a longitudinal case study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(2), 1.
- Hoozée, S., & Bruggeman, W. (2010). Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management accounting research*, 21(3), 185-198.
- Korpunen, H., Mochan, S., & Uusitalo, J. (2010). An activity-based costing method for sawmilling. *Forest Products Journal*, 60(5), 420-431.
- Lemaire, C., Wallet, L. V., Lugiez, C., & Pessaux, P. (2020). Appliquer le TDABC aux parcours de soins, bien plus qu'une promenade de santé. *ACCRA*, (2), 37-65.
- Gervais, M., Levant, Y., & Ducrocq, C. (2009, May). Le Time Driven Activity Based Costing (TDABC): "New Wine, or Just New Bottles?". In *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*.

- Öker, F., & Adigüzel, H. (2010). Time-driven activity-based costing: An implementation in a manufacturing company. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22(1), 75–92. doi:10.1002/jcaf.20646
- Petit, N., & Ducrocq, C. (2017). Calcul des coûts d'un service de transport hospitalier en TDABC. *Gestion et management public*, 53(1), 59-81. doi:10.3917/gmp.053.0059
- Ratnatunga, J., Tse, M. S. C., & Balachandran, K. R. (2012). Cost Management in Sri Lanka: A Case Study on Volume, Activity and Time as Cost Drivers. *The International Journal of Accounting*, 47(3), 281–301. doi:10.1016/j.intacc.2012.07.001
- Reddy, K., Venter, H. S., & Olivier, M. S. (2012). Using time-driven activity-based costing to manage digital forensic readiness in large organisations. *Information Systems Frontiers*, 14(5), 1061-1077. doi:10.1007/s10796-011-9333-x
- Ruiz de Arbulo, P., Fortuny, J., García, J., Díaz de Basurto, P., & Zarrabeitia, E. (2012). Innovation in cost management. A comparison between time-driven activity-based costing (TDABC) and value stream costing (VSC) in an auto-parts factory. In *Industrial Engineering: Innovative Networks* (pp. 121-128). Springer, London.
- Siguenza-Guzman, L., Van den Abbeele, A., Vandewalle, J., Verhaaren, H., & Cattrysse, D. (2014). Using Time-Driven Activity-Based Costing to support library management decisions: A case study for lending and returning processes. *The Library Quarterly*, 84(1), 76-98.
- Somapa, S., Cools, M., & Dullaert, W. (2010). Time driven activity-based costing in a small road transport and logistics company. In *Proceedings of the 2nd International Conference on Logistics and Transport & the 1st International Conference on Business and Economics* (pp. 6-6).
- Somapa, S., Cools, M., & Dullaert, W. (2011). The development of time driven activity-based costing models: A case study in a road transport and logistics company. *Current issues in shipping, ports and logistics*, 431-445.
- Stout, D., & Propri, J. (2011). Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company. *Management Accounting Quarterly*, 12(3), 1–11.