

La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA

Olivier de LA VILLARMOIS*

Yves LEVANT

Université de Lille 1

Classification JEL : M40

Correspondance :

Y. Levant

189, bvd. Clémenceau, 59700 Marcq en Baroeul

Tel. : (06) 08 37 33 80

Email : ylevant@nordnet.fr

Résumé : L'objectif de cet article est de présenter le processus de mise en place d'une méthode d'évaluation des coûts développée il y a un demi-siècle, la méthode GP aujourd'hui diffusée sous le nom de méthode UVA. Les observations faites au moyen d'études de cas ont été comparées aux conclusions de recherches consacrées à l'ABC. Cela a permis de dégager le principal intérêt de la méthode UVA : une évaluation fine des coûts avec des moyens limités.

Mots clés : méthode UVA – méthode ABC – coûts complets – adoption.

Abstract : The aim of this paper is to present the cases of all businesses that have decided, during the past ten years, to put into practice the GP method of cost analysis. The latter was developed half a century ago and is nowadays diffused as the UVA (Unité de Valeur Ajoutée) method. Our observations illustrate the main advantage of this approach : a refined cost analysis using limited resources.

Key words : UVA method – ABC method – full costs – adoption.

* Les auteurs sont enseignants-chercheurs à l'IAE de Lille et membres du GREMCO / CLAREE. Ils tiennent à remercier les participants au congrès de l' *European Accounting Association* de Prague, à la *6th International Management Control Systems Research Conference* d'Edinburgh organisée par la *Management Control Association* ainsi qu'au *MARG Workshop* de l'Université d'Aston pour leurs remarques. Leur gratitude va également aux Professeurs Michel Gervais et Nicolas Berland et aux deux relecteurs anonymes pour leurs commentaires.

Il existe de nombreuses recherches consacrées au succès des méthodes d'évaluation des coûts, notamment de l'ABC (Gosselin et Pinet, 2002). Toutefois, beaucoup moins de travaux se sont intéressés aux différents stades de mise en place des outils de la comptabilité de gestion. L'objet de cet article est double : observer (1) la mise en place d'une innovation en comptabilité de gestion et (2) les utilisations des informations produites par cette innovation.

La synthèse de la littérature consacrée à la mise en place des outils d'évaluation des coûts et ,particulièrement, de l'ABC, aboutira à la proposition d'une grille d'analyse du processus de mise en place d'une méthode d'évaluation des coûts. Nous utiliserons cette grille pour observer la mise en œuvre de la méthode UVA (Unités de Valeur Ajoutée), au travers d'études de cas. La présentation des conditions d'émergence de cette méthode et de ses évolutions permettra de délimiter précisément la portée des cas qui seront étudiés, à savoir l'ensemble de ses applications actuelles en France. Les études de cas présentées mettront en évidence les divergences qui existent entre les préconisations des promoteurs de la méthode et les pratiques, les conditions de mise en œuvre, mais surtout l'utilisation de l'information produite. Ces cas seront aussi l'occasion de confronter les avantages et les limites perçus par les « théoriciens » à ceux perçus par les 13 utilisateurs actuels. Enfin, une comparaison avec les résultats des recherches consacrées à l'ABC permettra d'identifier des points de convergence et de divergence entre ces deux méthodes, aussi bien au niveau de la mise en œuvre qu'en ce qui concerne son utilisation.

1. La mise en oeuvre d'une méthode d'évaluation des coûts

Au cours de la dernière décennie, l'ABC a été l'objet de la majorité des recherches en comptabilité de gestion. Ces travaux permettent d'identifier les phases du processus de mise en œuvre d'une méthode d'évaluation des coûts. Ils présentent pour chacune de ces phases des récurrences (caractéristiques des utilisateurs, information produite,...) par rapport auxquelles nos observations relatives à la méthode UVA pourront être comparées.

1.1. Les phases de la mise en œuvre d'une méthode

Une vision simplifiée du processus d'innovation organisationnelle consiste à distinguer l'initiation de l'implantation (Damanpour, 1991). Antérieurement, Daft (1978) avait identifié quatre phases : conception, proposition, adoption et implantation. Quel que soit le découpage du processus adopté, il s'agit d'un processus complexe qui doit être contextualisé. Ainsi Damanpour (1991) évoque les types d'organisation, les types d'innovation et l'étendue de l'innovation. Ces réflexions ont été transposées au cas de la mise en œuvre d'une comptabilité de gestion.

Anderson (1995) retient, pour étudier de manière approfondie un cas unique, les six phases suivantes : initiation, adoption, adaptation, acceptation, routinisation et assimilation. Pendant la phase d'initiation (1), les besoins internes et les pressions compétitives incitent au changement et à la recherche de nouvelles solutions. L'adoption (2) recouvre la sélection d'une solution et la décision d'investir des ressources pour faciliter le changement. L'adaptation (3) permet de faire face aux imprévus et de surmonter les limites de la proposition initiale. L'acceptation (4) est le niveau minimum d'utilisation et de maintenance de la méthode pour que la méthode « survive ». Le remplacement complet des anciennes méthodes constitue la phase de routinisation (5). Il y a assimilation (6) lorsque la méthode est utilisée, parfois de manière inattendue, pour améliorer la performance et lorsqu'elle est intégrée aux autres systèmes.

Tableau 1 – Les phases du processus d'adoption d'une méthode d'évaluation des coûts

Anderson (1995)	Gosselin (1997, 2000)	Phases retenues dans cette recherche
Initiation		
Adoption	Adoption	Adoption
Adaptation	Implantation (analyse des activités, des coûts par activité et évaluation des coûts)	Implantation
Acceptation		
Routinisation		
Assimilation		Assimilation ou utilisation de l'information

La plupart des travaux consacrés à la mise en place de l'ABC (Krumwiede, 1998) adoptent un découpage conforme à celui retenu par Anderson (1995) ou simplifié (Bjornenak, 1997). Quant à Gosselin (1997), il distingue trois phases propres à la mise en place de l'ABC : l'analyse des activités, l'analyse des coûts par activités et l'évaluation des coûts. Ces travaux tentent d'associer à une ou plusieurs de ces phases des facteurs de succès et d'échec.

La littérature ne fournit que peu d'éléments sur les différentes phases du processus, exception faite de l'adoption. Quelques justifications peuvent être avancées. Pour ce qui est de la phase d'initiation, alors que l'identification des utilisateurs est aisée, celle de ceux qui ont évalué la méthode et fait le choix de ne pas l'adopter est plus délicate. Pour les phases suivantes, il semble difficile de distinguer précisément l'adaptation de l'acceptation et de la routinisation, les chevauchements de phases étant inévitables. C'est la raison pour laquelle nous avons opté pour une décomposition simplifiée du processus en trois phases : adoption, implantation (qui recouvre les phases d'adaptation, d'acceptation et de routinisation) et assimilation.

1.2. Les déterminants de l'adoption

L'adoption est ici définie comme la décision de mise en place, c'est-à-dire une phase du processus de mise en œuvre d'une nouvelle méthode d'évaluation des coûts. Cette définition est précisée par Rogers (1995, p. 21) : « *l'adoption d'une innovation est le processus par lequel un décideur passe de la simple connaissance d'une innovation à une opinion face à elle, à la décision de l'adopter ou de la rejeter, à la mise en exécution de cette décision et à la confirmation de cette décision* ». Dans leur revue de littérature relative aux recherches empiriques consacrées à l'ABC, Gosselin et Pinet (2002) distinguent trois principaux types de facteurs : la taille, les pressions environnementales et la complexité du processus de production.

La taille est le facteur le plus fréquemment identifié comme influençant l'adoption de l'ABC / ABM (Gosselin et Pinet, 2002). La méthode est adoptée par les entreprises de grande taille (Ask et Ax, 1992 ; Bright et al., 1992 ; Drury et Tayles, 1994 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Krumwiede, 1998 ; Clarke et al., 1999 ; Innes et al., 2000),

même s'il existe des travaux dont les conclusions sont inverses (Malmi, 1999).

Lorsque les relations sont moins évidentes, seuls des modèles statistiques complexes (modèles à variables latentes et à équations structurelles) permettent une analyse fine des phénomènes (Gosselin et Pinet, 2002). Par exemple, ces modèles permettraient d'apprécier l'influence directe de la pression environnementale sur le processus d'adoption mais aussi son influence indirecte par le biais de son impact sur des facteurs organisationnels. En d'autres termes, des réseaux de causalités pourraient être identifiés.

Malmi (1999) et Anderson (1995) expliquent l'adoption de l'ABC par le niveau de concurrence. Dans le courant des études menées sur les facteurs environnementaux (essentiellement la stratégie) influençant les choix d'un système de contrôle (Govindarajan, 1984 ; Govindarajan et Gupta, 1985 ; Simons, 1987, 1988, 1990 ; Govindarajan et Fisher, 1990), Gosselin (1997, 2000) fait le lien entre l'adoption de l'ABC et les stratégies définies selon la typologie de Miles et Snow : l'adoption de la comptabilité par activités est plus fréquente pour les entreprises ayant une stratégie de type prospecteur.

Selon Krumwiede (1998), Cinquini et *al.* (1999) et Groot (1999), la complexité de la technologie de la production serait favorable à l'adoption de l'ABC. Ces résultats confirment ceux de Shim (1996) pour qui la diversité des produits favorise l'adoption de méthodes d'évaluation des coûts plus sophistiquées.

La plupart des recherches qui viennent d'être évoquées adoptent une vision réductrice de la mise en œuvre des méthodes d'évaluation des coûts, limitée le plus souvent à la seule décision d'adoption, alors que le processus est beaucoup plus complexe.

1.3. L'implantation

Comme le soulignent Gosselin et Pinet (2002), les recherches distinguant les différentes phases du processus de mise en œuvre sont rares (Gosselin 1997, 2000 ; Krumwiede 1998), l'implantation recouvrant ici les phases d'adaptation, d'acceptation et de routinisation telles qu'elles ont été définies *supra* (Anderson, 1995).

Gosselin (1997) associe la centralisation et la formalisation à l'implantation de l'ABC. Krumwiede (1998) identifie des facteurs

ayant un impact sur le déroulement de ces phases tels que l'implication de la direction ou la taille de l'entreprise, entre autres.

Le peu d'intérêt porté à ces phases conduit à une méconnaissance des modalités techniques de mise en œuvre des méthodes, y compris pour l'étude de cas approfondie d'Anderson (1995) qui s'intéresse principalement aux aspects humains. Cette étude faite chez General Motors entre 1986 et 1993 met en évidence dix-huit variables intervenant différemment dans le succès de chacune des six étapes décrites *supra*. C'est dans cette perspective que Mévellec (2003) propose une grille d'analyse permettant de décrire finement le système ABC mis en place. Cette grille distingue les paramètres spatiaux (périmètre, maille d'analyse et nombre de niveaux de déversement), humains (construction de la maille d'analyse, responsabilité comptable et collecte de l'information) et logiques (causalité, traçabilité et principe de rationalité).

1.4. L'assimilation ou l'utilisation de l'information

Les attentes des entreprises concernant la mise en place de nouvelles techniques de calcul des coûts sont principalement : l'amélioration de rentabilité, la réduction des coûts, l'amélioration du système d'information (Bright et *al.*, 1992). Cependant, les résultats des nombreuses enquêtes qui ont été menées concernant l'utilisation de ces techniques de calcul des coûts divergent.

La plupart de ces études portent principalement sur les coûts complets et, pour les plus récentes, sur l'ABC. En effet, les méthodes de coût complet sont celles qui sont le plus utilisées, seules ou en complément de méthodes de coût partiel. Par exemple, pour la Suède Ask et Ax (1992) montrent une domination du coût complet ; 60 % des firmes appliquent le coût complet séparément et 30 % avec un coût partiel. Il en est de même en Italie (Cinquini et *al.*, 1999). Selon Nobre (2001), en France, dans les PME, les méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix sont également, le plus souvent, le coût complet seul ou avec d'autres dans 60 % des cas.

Les principales utilisations des méthodes de détermination des coûts de revient sont : la fixation du prix de vente des produits, l'analyse stratégique de leur rentabilité, l'amélioration du contrôle des coûts, la rentabilité des clients, l'identification des inducteurs de coûts dans le processus budgétaire, la meilleure connaissance de l'origine des coûts,

l'amélioration des rendements. Les coûts de production, surtout les coûts complets, jouent un rôle important dans la détermination des prix de vente. Selon l'enquête de Bright et *al.* (1992), l'utilisation des techniques de gestion des coûts concerne principalement : le contrôle des coûts, la fixation des prix de vente, le choix des investissements et le management de la performance. Cette enquête confirme les études de Mills (1988) au Royaume-Uni et de Govindarajan et Anthony (1983) aux USA. D'autres études ont eu des conclusions similaires dans des pays différents : en Finlande (Lukka et Granlund, 1996), en Suède (Ask et Ax, 1992), au Japon (Yoshikawa et *al.*, 1989), en Belgique (Theunisse, 1992).

Cependant, des divergences entre les pays peuvent être mises en évidence sur l'importance accordée aux différentes utilisations de coûts de revient. Bescos et *al.* (2001), sur un échantillon de 598 entreprises (106 Canadiennes, 111 Françaises et 371 japonaises), arrivent à des conclusions différentes selon les pays pour la méthode ABC / ABM. En France, l'établissement des prix des produits est la principale utilisation, puis la réduction des coûts. Ces résultats confirment l'enquête de Bescos et Cauvin (2000) en France. Selon eux, l'ABC/ABM permet des décisions multiples tant au niveau opérationnel que stratégique. Le calcul du coût de revient et des marges conduit à des décisions d'abandon de certains produits mais il permet également des décisions liées à la sous-traitance, de repenser l'organisation, d'accepter des commandes et d'élaborer des budgets. Selon l'étude précitée de Nobre (2000), les PME françaises sont fortement polarisées sur le calcul des coûts de production. Le coût de revient plus une marge reste la première méthode de détermination de leurs prix (seule dans 37 % des cas et avec confrontation au prix de marché dans 22 % des cas). Cela s'expliquerait (Bescos et Cauvin, 2000) par une conception de fixation des prix moins orientée sur le marché que dans les autres pays cités. Les entreprises françaises seraient plus tournées, en interne, vers l'évaluation des prix de vente fondés sur le calcul d'un coût de revient complet, à l'inverse du Japon et du Canada et de la Grande-Bretagne (Innes et *al.*, 2000) où les entreprises seraient plus orientées clients et où d'autres utilisations seraient mises en avant comme la réduction des coûts, l'analyse de la rentabilité des clients et l'établissement des budgets.

2. La méthode UVA : genèse et intérêts

Il ne s'agit pas ici de dresser un historique exhaustif de l'émergence de la méthode UVA, celui-ci ayant déjà été retracé (Levant et de La Villarmois, 2000). Un bref historique de la méthode sera retracé afin de présenter ses forces et ses faiblesses apparentes, et de contextualiser les études de cas qui ont été réalisées, à savoir l'ensemble des applications de la méthode UVA. Les cas présentés sont limités aux mises en place effectuées depuis 1995, date à laquelle le nom de méthode UVA a été adopté.

2.1. De la méthode GP à la méthode UVA

La méthode GP a été développée par Georges Perrin dans les années quarante. Il lui a donné ses initiales. En 1946, il crée un cabinet de conseil : La Méthode GP. Afin de promouvoir la méthode GP, il publia de nombreux articles dans des revues professionnelles et fit des conférences, la plus connue étant celle du 16 novembre 1953 à la société des ingénieurs civils intitulée : « *Le principe de l'unification de la mesure de la production dans la gestion des industries à fabrications multiples* ». Il dirigea son cabinet jusqu'à son décès précoce le 5 février 1958, secondé par Suzanne Perrin qu'il avait épousée en 1930. Cette dernière poursuivit l'activité du cabinet et assura avec les Éditions Dunod la publication, en 1962, d'un ouvrage posthume rédigé par Georges Perrin sous le titre « Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP » (Perrin, 1962) ainsi que de nombreux articles.

La disparition du fondateur avait aggravé les difficultés récurrentes du cabinet centré uniquement sur la diffusion de la méthode GP. Fin 1969, le cabinet cesse son activité, mais Suzanne Perrin cherche à continuer l'œuvre de son époux au moyen de partenariats. Jean Fiévez, représentant de LIA (Les Ingénieurs Associés), signe avec elle le 1er août 1975 un accord afin de développer la méthode GP. Cet accord sera dénoncé en 1977 ; conformément aux engagements pris, LIA continuera à exploiter la méthode sous le nom de méthode UP (Unité de Production). La méthode est restée en l'état jusqu'en 1994, avec une à deux applications par an dans des PMI.

La majorité de l'activité du cabinet de Jean Fiévez (LIA) était assurée par des missions de productivité dans des groupes français. En

effet, jusqu'à la fin des années 1980, il existait dans ces groupes une certaine satisfaction concernant leur système de comptabilité analytique. L'année 1987 marque un tournant avec la parution de l'ouvrage de Johnson et Kaplan qui a donné lieu à un certain nombre de publications destinées aux praticiens américains et traduites en français (Cooper et Kaplan, 1989 ; 1991). Différents ouvrages (Lorino, 1991 ; Mévellec, 1991), articles dans la Revue Française de Gestion et la rubrique « comptabilité de gestion » de la Revue Française de Comptabilité ont lancé le débat autour des apports de l'ABC.

Parallèlement, la crise économique du début des années 1990 avait fait chuter le chiffre d'affaires de LIA, entraînant sa restructuration en 1992. Pour relancer son activité de conseil, Jean Fiévez ayant participé à différents groupes de réflexion consacrés à la comptabilité de gestion (AFGI, CEREDE, ECOSIP), décida de se consacrer au développement de la méthode UP. Progressivement, le champ d'application de la méthode UP s'était élargi. Quelques applications avaient amené Jean Fiévez et son associé, Robert Zaya, à ne plus s'intéresser uniquement aux calculs de coûts de production. Notamment, en 1987-1988, une mission s'était déroulée dans la filiale d'un groupe suisse, la société Koenig, qui avait une division transport. Une autre mission avait été effectuée chez Dassault-Falcon-Service dont l'activité était la gestion des pièces de rechange. La méthode UP a donc évolué et est passée de la seule analyse des charges de production à l'analyse de la quasi-totalité des charges de l'entreprise. Aussi, en avril 1995, afin de briser l'ancienne référence à la notion unique de production, le nom de la méthode change et se transforme en méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée). Des conventions de partenariat ont été passées avec d'autres cabinets indépendants pour mettre en place la méthode UVA.

Depuis 1945, les applications de la méthode GP et de ses évolutions sont relativement peu nombreuses, puisqu'elles sont comprises entre 150 et 200. Il s'agit essentiellement des prestations réalisées par Georges Perrin et son cabinet de conseil, La Méthode GP, mais il faut également prendre en considération celles des cabinets de conseil partenaires (après le décès de Georges Perrin) sans parler des applications « sauvages » et, enfin, des évolutions de la méthode (méthodes UP et UVA).

Toutefois, les cas qui seront présentés dans cet article ne sont que les seules applications de la méthode UVA, c'est-à-dire les travaux du

cabinet LIA et des cabinets associés depuis 1995. La délimitation retenue s'appuie sur deux arguments :

- il est délicat d'étudier aujourd'hui l'ensemble des applications de la méthode GP et de ses évolutions depuis la Seconde guerre mondiale sans introduire de biais. En effet, il serait très difficile de retrouver les archives d'entreprises ayant cessé leur activité depuis plusieurs décennies ;

- un des intérêts de notre recherche est de tenter de comprendre pourquoi une méthode développée il y a plus d'un demi-siècle, qui peut paraître dépassée, est aujourd'hui mise en place dans des entreprises.

Les conditions d'émergence et d'évolution de la méthode GP venant d'être brièvement retracées, il convient d'en rappeler les principales forces et faiblesses.

2.2. Intérêt et limites apparentes de la méthode

Les descriptions de la méthode (Fiévez et *al.*, 1999) permettent de dégager ses forces et faiblesses. Alors qu'avec les approches traditionnelles, il est nécessaire de réévaluer pour chaque période les charges de chaque centre de responsabilité ou activité, un des intérêts de la méthode UVA réside dans l'affectation des charges pour la seule période de référence. Ainsi, il est possible d'adopter une répartition plus fine des charges sur les postes, celle-ci étant faite une seule fois pour une période de l'ordre de cinq ans (Fiévez et *al.*, 1999). Le tableau 2 résume les tâches devant être effectuées pour les deux catégories de méthodes.

La simplification proposée par la méthode UVA repose sur ce que Georges Perrin (1962) appelle les constantes occultes. Toutefois, ces constantes pouvant varier dans le temps, les promoteurs de la méthode UVA préfèrent le terme d'indice UVA. Ils doivent régulièrement être remis à jour (tous les cinq ans) pour tenir compte des évolutions de la technologie ou de la structure des charges. La fiabilité de la méthode est assurée par la relative stabilité dans le temps des constantes de postes UVA indépendants (Gervais, 2005, p. 204-206).

La finesse de la décomposition de l'activité permet une analyse précise des coûts qui se traduit par la possibilité d'évaluer la rentabilité de chaque facture. Il s'agit, selon les promoteurs de la principale contribution de la méthode, alors que nous préférons insister sur la simplification du système de comptabilité de gestion.

Tableau 2 – Comparaison des méthodes traditionnelles de calcul des coûts à la méthode UVA

Tâches à effectuer	ABC ou méthodes des sections homogènes	UVA
En t_0	Fonction du nombre d'activités ou de sections	Fonction du nombre de postes
Au cours de chaque période	Relever le nombre d'unités d'œuvre consommées par chaque produit ou activité. Affecter les charges aux activités ou aux sections.	Relever le nombre d'unités d'œuvre consommées par chaque poste ¹ .

Quelle que soit la méthode retenue, la précision de l'analyse des coûts est fonction du nombre de postes ou d'activités, les postulats étant identiques pour toutes les méthodes. La mise en place d'une approche de type sections homogènes (ou ABC) nécessite, pour chaque période, l'affectation des charges à chacun des postes. En partant du principe de la stabilité de la structure des charges, la méthode UVA ne nécessite qu'une seule répartition jusqu'à la prochaine réévaluation des indices des postes. Il est alors possible d'envisager une analyse beaucoup plus fine des charges.

D'une manière plus générale, la grille d'analyse (voir Tableau 3) proposée par Bouquin (2000, p. 56-59) permet d'identifier les intérêts et les limites d'une technique de comptabilité de gestion.

Par rapport à la méthode des sections homogènes et à ses développements, la méthode UVA représente une réelle alternative. Néanmoins, les méthodes indiciaires posent un certain nombre de problèmes. Par exemple, toute anomalie concernant un poste particulier se répercutera à l'ensemble de la firme, sans localisation possible, par le biais de l'augmentation du coût de l'UVA. Avant de répondre plus précisément à ces questions, il serait nécessaire de s'interroger sur la pertinence de l'hypothèse concernant la stabilité des indices UVA dans le temps (Staykov, 2002 ; de La Villarmois, 2004). Selon Bouquin (1997, p. 163-171), à chaque méthode de calcul de coût est associé un niveau d'homogénéité et de stabilité du processus de production. La

¹Il faut cependant remarquer que, dans tous les cas, les utilisateurs de la méthode se contentent d'utiliser les valeurs standards. Cela simplifie encore la technique. Malgré cette approximation, la méthode permet toujours de calculer un coût complet, l'ensemble des charges étant imputé aux produits par le biais du coût de l'UVA.

méthode UVA reposerait sur la stabilité des processus, alors que l'ABC ne nécessiterait qu'une stabilité des activités.

Les intérêts apparents de la méthode étant présentés, il convient de s'intéresser à ses applications pour vérifier si les intérêts que l'exposé théorique fait apparaître sont confirmés par les observations. Comme l'exposé de l'historique l'a rappelé, faire l'inventaire des mises en place de la méthode UVA revient, de fait, à présenter l'ensemble des mises en place de la méthode GP depuis 1995 (hors les mises en place « sauvages » évoquées *supra*).

Tableau 3 – Une comparaison de l'ABC et de la méthode UVA

Critère d'évaluation	Méthode ABC	Méthode UVA
La recherche d'information	Des comparaisons entre les coûts réels et les coûts standards sont possibles à tous les niveaux : activité, produit, ... Des comparaisons entre les unités d'œuvre consommées et standards sont aussi envisageables.	La méthode fournit des informations différentes. Il n'est pas possible d'avoir des informations sur les coûts réels, les imputations étant faites uniquement pour la période de référence. Par contre, pour chaque poste, il est possible de comparer le nombre d'UVA consommées au nombre d'UVA standard. Le nombre d'UVA produit par poste est un autre indicateur d'activité pertinent.
L'imputation des coûts indirects et fixes	Un des principes fondamentaux de l'ABC consiste à identifier les unités d'œuvre ou les inducteurs de coûts les plus pertinents, quelle que soit l'activité.	La méthode UVA permet une analyse plus fine que l'ABC car l'imputation n'est faite qu'une seule fois.
Modéliser le comportement des coûts	Avec l'ABC, le niveau d'analyse est moins fin qu'avec la méthode UVA car il y a moins d'activités que de postes. Par contre, les standards peuvent être remis à jour s'ils ne correspondent plus à la réalité.	C'est un des points forts de la méthode : à partir des gammes de production, il est aisé de faire des simulations (produits nouveaux ou réorganisation de la production).
Comprendre les causes des coûts	Cette compréhension serait indépendante de la méthode utilisée. Cependant, elle serait facilitée par une connaissance fine du comportement des coûts.	L'analyse menée lors de la mise en place de la méthode est un moyen de compréhension des causes des coûts. Cependant, l'absence de suivi des consommations réelles représente un frein à cette compréhension.

3. Méthodologie

Les promoteurs de la méthode GP et de ses évolutions ont multiplié les publications, que ce soit Georges Perrin, son épouse, Suzanne, ou aujourd'hui Jean Fiévez et Robert Zaya. Ces publications ont pour objectif de présenter la méthode et ses évolutions ; elles sont suivies, le

plus souvent, par un exemple relativement détaillé d'application visant à illustrer les propos précédents.

Par rapport à ces contributions, l'objectif des études de cas qui ont été réalisées est de porter un regard plus neutre sur la méthode. Il ne s'agit pas réellement de se pencher sur les aspects purement techniques qui ont été détaillés *supra* mais plutôt sur les conditions dans lesquelles elle a été implantée et, surtout, de préciser les informations que la méthode permet d'obtenir et les utilisations qui en sont faites.

Le détail des sources d'information est résumé dans le tableau suivant :

Tableau 4 – Synthèse de la méthodologie

	Consultants	Deux entretiens téléphoniques avec le responsable de la mise en place de la méthode	Entretien en face-à-face avec le responsable de la mise en place de la méthode	Nombre d'acteurs rencontrés en direct (hors consultant mais y compris le dirigeant)	Entretien en face-à-face avec le dirigeant	Recoupement avec le consultant qui a mis en place la méthode
Cas 1	LIA	X	X	3	X	X
Cas 2	LIA	X	X	3	X	X
Cas 3	Autre	X	X	3	X	X
Cas 4	LIA	X				X
Cas 5	LIA	X				X
Cas 6	LIA	X				X
Cas 7	LIA	X	X	2	X	X
Cas 8	LIA	X	X	1		X
Cas 9	LIA	X				X
Cas 10	LIA	X	X	5	X	X
Cas 11	Autre	X	X			X
Cas 12	Autre	X	X			X
Cas 13	Autre	X	X			X

Les 13 cas étudiés représentent l'ensemble des applications de la méthode UVA ou encore l'ensemble des mises en place de la méthode GP depuis 1995, les deux méthodes reposant sur les mêmes principes. Les noms GP et UVA étant déposés à l'INPI, toute application « officielle » de la méthode n'a pu se faire que par ou avec l'accord du cabinet LIA (détenteur des droits) qui nous a fourni la liste exhaustive de ces 13 applications. S'il existe, de manière certaine, de rares entreprises qui ont développé des outils d'évaluation des coûts à partir des publications sur la méthode GP / UVA, il y a peu de chances qu'ils soient conformes à son esprit. En effet, sa mise en place repose sur des compétences rares, à savoir des cadres sensibilisés aux techniques de gestion et spécialistes de l'analyse des temps.

Par rapport à la description la plus détaillée du processus d'adoption d'une méthode d'évaluation des coûts utilisée par Anderson (1995), la grille d'analyse finalement retenue se décompose en trois phases : caractérisation des utilisateurs (adoption), implantation et assimilation.

La taille réduite de l'échantillon interdit la réalisation de traitements statistiques sophistiqués mais elle permet cependant de se forger une opinion sur le contexte dans lequel la méthode est appliquée ainsi que sur ses apports.

4. Les applications de la méthode UVA

Les applications de la méthode UVA seront décrites au travers des trois phases principales : adoption, implantation et assimilation.

4.1. L'adoption : les facteurs contingents explicatifs

Quatre critères ont été retenus pour caractériser les entreprises qui ont adopté la méthode UVA : l'indépendance juridique, le secteur d'activité, la taille et le système de comptabilité de gestion utilisé avant l'adoption de la méthode UVA.

Indépendance juridique

Dans 9 cas sur 13 (69 %), les utilisateurs de la méthode sont des entreprises indépendantes. C'est une situation qui permet à l'entreprise de faire des choix plus originaux sans avoir à convaincre une multitude d'interlocuteurs ou de s'affranchir des effets de mode. Les autres entreprises utilisatrices appartiennent à des groupes.

Dans tous les cas, le dirigeant joue un rôle majeur dans le choix de la méthode. Compte tenu des moyens à engager (qui seront évoqués *infra*), c'est une décision qui ne peut pas être prise par le seul directeur financier.

Secteur d'activité

Onze des treize entreprises opèrent dans le secteur industriel, les deux dernières étant une coopérative agricole et un négociant. Cette situation s'explique par la formation des promoteurs de la méthode : Georges Perrin à l'origine et, aujourd'hui, Jean Fiévez et Robert Zaya sont des ingénieurs.

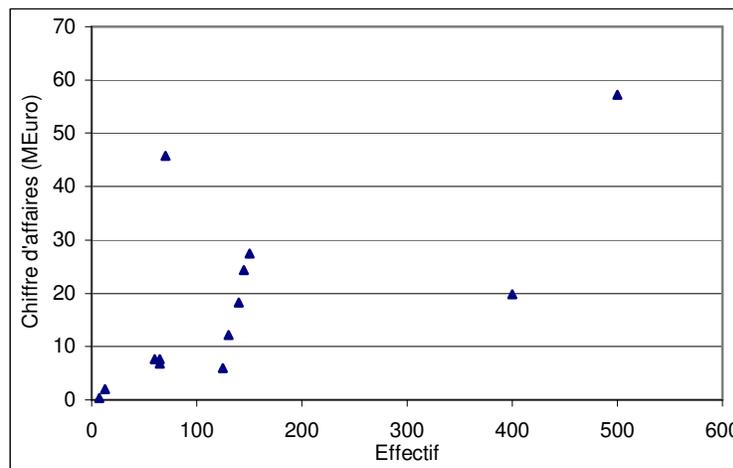
Cette observation ne limite pas *a priori* la portée de la méthode ; il semble normal que ses promoteurs s'attaquent à leur domaine de

prédilection, l'industrie. De plus, une des contributions majeures de la méthode UVA est l'étude de l'ensemble des fonctions de l'entreprise, y compris les fonctions de soutien, ce qui illustre sa capacité à analyser les activités administratives et de service.

Taille

Les deux critères retenus pour apprécier la taille des entreprises utilisatrices sont l'effectif et le chiffre d'affaires. Il s'agit de PME de taille relativement importante : 7 sur 13 ont un effectif supérieur à 100 et 7 réalisent un chiffre d'affaires annuel de plus de 10 millions d'euros. Ces PME pourraient très bien être des unités opérationnelles de grands groupes. Il n'en existe pas dans la population étudiée mais, par exemple, l'usine SNECMA du Creusot fait partie des utilisateurs de la méthode UP, ancienne dénomination de la méthode UVA (Fiévez et al., 1999).

Figure 1 – *Effectif et chiffre d'affaires des entreprises utilisatrices de la méthode*



Système de comptabilité de gestion préexistant

Avant de décrire les systèmes de comptabilité de gestion préexistants, il est nécessaire de préciser une évidence : si les responsables avaient été parfaitement satisfaits de leur comptabilité de gestion, ils n'auraient pas fait le choix d'une autre méthode.

Dans quatre cas, il n'existait pas de comptabilité de gestion avant la mise en place de la méthode UVA. Dans les autres cas, le système utilisé ne donnait pas satisfaction : la répartition trop rudimentaire des charges ne permettait pas une analyse aussi fine que souhaitable pour les prises de décision. Plus précisément, les systèmes de comptabilité de gestion étaient les suivants :

- coûts répartis selon les capacités d'absorption des produits ;
- application d'un coefficient de marge aux charges directes ;
- répartition des charges par site industriel ;
- coût complet trop grossier.

Un seul facteur est systématiquement avancé pour expliquer la décision d'implantation de la méthode : la rentabilité. Quatre entreprises évoquent des pertes, deux autres un résultat à l'équilibre et, dans les sept autres cas, c'est une rentabilité trop faible. Pour les entreprises appartenant à un groupe, c'est un moyen d'atteindre les objectifs fixés.

Deux entreprises avancent des facteurs complémentaires :

- une perte de chiffre d'affaires qui induit des problèmes de tarification ;
- des projets industriels importants : la connaissance des coûts est un moyen de faire de meilleurs choix d'investissement.

Il n'est pas surprenant que la rentabilité apparaisse comme étant une des premières préoccupations du dirigeant qui fait le choix d'adopter la méthode UVA. En effet, ce critère occupe une place centrale dans l'argumentaire des promoteurs de la méthode : la finalité de la méthode est l'obtention d'une « courbe de rentabilité » qui reprend le résultat de chaque facture émise par l'entreprise.

Les objectifs secondaires

Le facteur déclenchant de l'adoption de la méthode est une rentabilité trop faible, si bien que l'objectif final est une amélioration de celle-ci. Cependant, cet objectif s'accompagne parfois d'objectifs intermédiaires. Ils ne doivent pas être confondus avec l'utilisation qui sera effectivement faite des informations produites par la méthode.

Les attentes du dirigeant lors de la prise de décision d'implanter la méthode UVA peuvent être classées en cinq catégories :

- réorganiser le portefeuille de clients ou de produits par l'abandon de clients et l'arrêt d'activités (1 cas) ;
- faire des choix d'investissements (1 cas) ;

- élaborer les devis (1 cas) ;
- évaluer la rentabilité des ventes et des clients (2 cas) ;
- connaître les coûts administratifs et commerciaux (1 cas).

Ces différentes attentes ont pour principale conséquence d'inciter les consultants à fournir le plus rapidement possible des outils qui y répondent. Cela ne nécessite pas des adaptations fondamentales de la démarche.

4.2. L'implantation

Rappelons que l'acception retenue de l'implantation recouvre les phases d'adaptation, d'acceptation et de routinisation. L'implantation, ou mise en place, sera analysée au travers de l'adaptation de la méthode, des moyens mis en œuvre et des procédures de maintenance adoptées, indispensables au bon fonctionnement de la méthode.

Comme cela vient d'être évoqué, les entreprises étudiées sont de taille modeste, si bien que les processus observés n'ont rien de commun avec ceux décrits par Anderson (1995) chez GM. L'ampleur des moyens mobilisés (compte tenu de la taille des entreprises), la forte implication de la direction, la taille restreinte de l'équipe interne en charge du projet, l'expérience des consultants externes font que toutes les conditions sont réunies pour que le projet soit mené à son terme. Ainsi, les phases d'adaptation, d'acceptation et de routinisation sont menées simultanément : dès le début de la mission, la routinisation apparaît comme une préoccupation majeure du gestionnaire de projet.

Notons toutefois que les applications aux entreprises opérant hors du secteur industriel nécessitent un indéniable effort d'adaptation, ce qui ne remet pas en cause les fondements de la méthode. Dans un cas, la volonté de développer un outil adapté à un secteur d'activité, en concertation avec le syndicat professionnel, a conduit à des efforts substantiels considérés comme un investissement par le cabinet de conseil qui intervenait.

Les moyens

La méthode UVA nécessite des moyens importants pour sa mise en place. Par contre, l'utilisation ne nécessite que peu de moyens. Chaque mois, une demi-journée / homme permet de calculer le coût de l'UVA et d'éditer un tableau de bord.

En ce qui concerne la durée totale de mise en place en mois, sa répartition est la suivante :

Tableau 5 – *La durée de mise en place de la méthode*

1 ^{er} quartile	8	Minimum	7,5
Médiane	12	Maximum	24
3 ^{ème} quartile	18	Moyenne	12,8

Pour expliquer cette durée, il convient d'apporter quelques précisions. Le cas (une coopérative agricole) pour lequel la mise en place a duré 18 mois est une entreprise dont l'activité est particulière, ce qui a nécessité des efforts plus importants. De plus, le cabinet qui opérait (il ne s'agissait pas de LIA) pensait ainsi s'ouvrir le marché de ce type d'entreprise et a donc voulu traiter le problème au mieux. C'était un investissement qui pourrait être rentabilisé lors de mises en place futures.

Dans trois autres cas, trois cabinets différents, autres que LIA, sont intervenus. Il est surprenant de remarquer que pour ces trois cas, les délais de mise en place sont les plus faibles, à savoir de 8 mois au plus. Deux explications peuvent être avancées : soit LIA travaille plus lentement soit, plus vraisemblablement, les méthodes de travail sont différentes. Il ne faut pas oublier que Les Ingénieurs Associés sont des spécialistes de l'analyse des temps, si bien que l'on peut légitimement penser que leurs applications sont plus fines et plus précises que celles des autres cabinets partenaires.

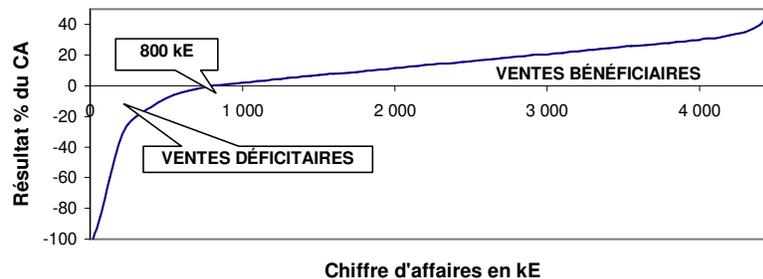
Le temps de mise en place peut être décomposé en deux parties : l'analyse (assimilable à l'adaptation) et l'opérationnalisation (assimilable à la routinisation). Les comptes rendus de mission font apparaître qu'en moyenne 52 % du temps sont consacrés à l'analyse, c'est-à-dire à l'identification des « postes » et à la détermination des ressources consommées par chacun d'entre eux. Les 48 % restant sont consacrés à l'opérationnalisation qui consiste en la mise en place des bases de données (principalement les gammes de production) et en l'informatisation qui permettra une utilisation aisée de la méthode. Le projet est considéré comme achevé lorsque les rentabilités par facture sont calculées, ce qui permet d'établir la « courbe de rentabilité » illustrée par la figure 2.

Pour réduire les coûts de mise en place, les consultants ne sont présents qu'un à deux jours par semaine afin de superviser les travaux réalisés en interne. Les moyens mobilisés en interne sont principalement humains.

En moyenne, 1,13 personnes travaillent à plein temps en interne pour la mise en place. Il s'agit, dans une même proportion, de comptables ou « d'ingénieurs » de production. Le détail est le suivant :

- dans sept cas, une seule personne est intervenue à plein temps ;
- dans trois cas, deux personnes à temps plein ;
- dans les trois derniers cas, une personne à temps partiel est intervenue.

Figure 2 – Exemple de courbe de rentabilité



Dans trois de ces cas, une personne a été recrutée spécifiquement pour mener à bien le projet. Ce dernier point illustre l'importance que revêt le projet pour l'entreprise. L'autre point marquant est le fait qu'il s'agit d'un projet qui se situe à la frontière de la production et de la comptabilité.

Acceptation et routinisation : évaluation des coûts et maintenance

La maintenance de la méthode est indispensable pour que la modélisation adoptée soit toujours en adéquation avec la réalité technique et économique de l'entreprise. Dans deux cas, après six années d'utilisation, l'analyse a été totalement recommencée pour éviter toute dérive. Six entreprises n'ont pas encore cette expérience car elles utilisent la méthode depuis moins de 18 mois. Dans sept cas, la maintenance est régulière pour tenir compte de nouveaux choix technologiques ou de nouveaux produits. Ces opérations de maintenance traduisent une certaine forme d'assimilation de la méthode : l'utilisateur joue alors un rôle actif dans la conception de son système d'évaluation des coûts.

4.3. L'assimilation : les conséquences de l'adoption de la méthode UVA

Deux types de conséquences ont été distingués : l'utilisation de la méthode et ses effets induits. Les deux notions sont délicates à distinguer, mais il s'agit de dissocier les informations produites par la méthode, des décisions de gestion qu'elle induit. Pour conclure, la pérennité de la méthode et des organisations sera évoquée.

Les utilisations de l'information produite par la méthode

Les utilisations citées spontanément se répartissent en six catégories (voir Tableau 6). L'utilisation dépend directement de l'activité de l'entreprise. En cas de production sur commande, la principale utilisation sera la réalisation de devis alors que, si les produits commercialisés sont standards, la méthode UVA permettra d'adopter une tarification adéquate. Cette tarification se fait dans un sens large ; elle ne concerne pas seulement les produits mais également les services associés tels que la prise de commande, la préparation, la facturation... Cette meilleure connaissance des coûts a induit un certain nombre de décisions.

Tableau 6 – *Les utilisations des informations produites par la méthode*

Utilisation	Nombre de cas
Tarification	9
Réalisation de devis	5
Calcul de coûts de revient	4
Simulations	2
Budgets	2
Choix d'investissement	2

Il convient de noter que la possibilité de comparer le nombre d'UVA standard au nombre d'UVA réellement consommées n'est jamais utilisée. La méthode est non seulement un outil d'évaluation des coûts, mais elle peut aussi être un outil de contrôle de gestion. Cette situation peut s'expliquer par la richesse des informations produites qui représente déjà une évolution radicale pour les utilisateurs de l'information de gestion. Ainsi, l'apport marginal d'un contrôle de gestion par la méthode UVA apparaîtrait comme faible comparé à l'apport dans le domaine de l'évaluation des coûts.

De nombreux effets induits

Les informations produites par la méthode sont identiques d'une entreprise à l'autre ; Cependant, les décisions de gestion qu'elles induisent sont variées :

Tableau 7 – *Les effets induits de la mise en place de la méthode*

Utilisation	Nombre de cas
Restructuration de la gamme de produits	6
Modification des tarifs	5
Modification des <i>process</i> industriels	4
Abandons de clients	4
Abandons d'activités	3
Restructurations des services administratifs	2

Il s'agit de citations spontanées. Dans tous les cas, des décisions radicales ont été prises. Il est délicat d'en tirer des conclusions générales sur l'utilité de la méthode. Les entreprises observées étaient pour la plupart dans une situation financière préoccupante et ne disposaient pas d'outil de gestion pertinent ; la méthode UVA a permis de répondre à leurs attentes.

À titre d'exemple, cinq des treize entreprises observées réalisent la majorité de leur chiffre d'affaires avec la grande distribution. Ces entreprises rencontrent le même type de difficultés dans leurs négociations avec leurs principaux clients. Les résultats fournis par la méthode UVA, en particulier les « courbes de rentabilité » par client, produit et commande, les ont systématiquement conduites à renégocier leurs conditions de vente avec leurs clients (tarifs, modalités de livraison, seuils de commande,...). La détention d'informations chiffrées détaillées sur leurs structures de coûts leur a permis de mener, le plus souvent avec succès, ces renégociations avec leurs partenaires. En cas de blocage du partenaire, les décisions d'abandons de produits, de clients voire d'activités ont été prises sans regret.

Il faut relever que, dans tous les cas, la nature des décisions prises illustre la confiance des managers dans les informations produites par la méthode.

La pérennité de la méthode

Tout d'abord, il convient de rappeler que les entreprises ayant choisi d'adopter la méthode sont souvent en difficulté lors de leur engagement dans le processus de mise en place.

Seulement quatre des treize entreprises (31 %) utilisent encore la méthode UVA. La situation délicate dans laquelle se trouvaient ces entreprises lors de l'adoption de la méthode augmente la probabilité de changements radicaux tel un rachat (39 % des cas). En effet, lors d'une intégration, le groupe acquéreur impose ses propres méthodes. L'abandon de la méthode en cas de départ du dirigeant illustre son implication dans le projet. Enfin, la mise en place d'un système d'information plus performant (ERP) réduit l'intérêt de la méthode UVA. La qualité des informations collectées permet de s'affranchir des approximations liées au principe des constantes occultes.

Tableau 8 – La pérennité de l'utilisation de la méthode

Situation	Nombre de cas
Utilise toujours la méthode	4
N'utilise plus la méthode suite à l'intégration au sein d'un groupe	4
N'utilise plus la méthode suite au changement de système d'information ²	2
Cessation d'activité (une liquidation et un transfert d'activité suite à un rachat)	2
Changement de dirigeant	1

Il faut toutefois relever que les motifs d'abandon sont externes à la méthode UVA.

5. Discussion : une comparaison ABC / UVA

En plus des descriptions faites, il est intéressant de faire une comparaison avec les résultats de recherches consacrées à d'autres méthodes, en particulier l'ABC. Même si les niveaux d'analyse ou les questions de recherche sont différentes, des enseignements peuvent être tirés pour chacune des trois phases distinguées : l'adoption, l'implantation et l'assimilation.

5.1. L'adoption : le rôle central du dirigeant

La phase d'adoption (au sens le plus restrictif) d'une méthode d'évaluation est la plus étudiée, ce qui fournit de nombreux éléments

de comparaison. La revue de littérature consacrée aux déterminants de l'adoption de l'ABC fait apparaître deux facteurs explicatifs principaux : la taille et la stratégie.

Les utilisateurs de l'ABC sont principalement de grandes organisations (Ask et Ax, 1992 ; Bright et *al.*, 1992 ; Drury et Tayles, 1994 ; Innes et Mitchell, 1995 ; Krumwiede, 1998 ; Clarke et *al.*, 1999 ; Innes et *al.*, 2000 ; Gosselin et Pinet, 2002). Pour la méthode UVA, conformément à la proposition formulée lors de la présentation des intérêts apparents de la méthode, ce sont essentiellement les petites organisations qui adoptent la méthode, même si ce critère de taille est difficile à interpréter. En effet, les plus grandes organisations sont fréquemment l'agrégation de structures de tailles plus modestes. Parmi les utilisateurs de l'UVA, une seule entreprise opère sur plusieurs sites mais ses sites n'emploient que des personnels opérationnels.

Ainsi, au sein de groupes rassemblant des structures atypiques, il est possible d'envisager l'adoption d'une méthode telle que l'UVA. Cette éventualité est illustrée par le cas de l'usine SNECMA du Creusot. Par contre, pour les grandes organisations qui ne sont que la duplication de « petites » structures identiques, une formalisation par la mise en place d'un ERP est pertinente. Cela permet d'envisager l'adoption d'une méthode d'évaluation des coûts qui ne recourt pas à l'approximation liée au recours aux équivalents de production.

Le second facteur explicatif de l'adoption de l'ABC est le comportement stratégique : les prospecteurs sont plus utilisateurs que les défenseurs (Gosselin, 1997, 2000). Ce résultat peut sembler étonnant : ce sont les entreprises qui privilégient l'innovation aux dépens de la domination par les coûts qui adoptent la méthode ABC. Dans le cas des utilisateurs de l'UVA, deux caractéristiques sont dominantes : ils opèrent sur des marchés matures et ils recherchent des moyens de rationaliser leurs méthodes de travail afin d'améliorer leur rentabilité. Ce dernier point est illustré par les utilisations de l'information produite par la méthode UVA : les problématiques de rationalisation dominent largement les problématiques de simulation et d'aide à l'innovation. Ainsi, contrairement aux utilisateurs de l'ABC, ceux de l'UVA ont un comportement stratégique plus proche du type défenseur.

²Il convient de relever que ces deux entreprises n'ont pas totalement abandonné l'idée d'utiliser la méthode UVA. Dans un de ces deux cas, le changement de système d'information a été imposé par le groupe.

En plus des facteurs explicatifs principaux que sont la taille et le comportement stratégique, trois autres facteurs peuvent être avancés. (1) Les utilisateurs de la méthode UVA sont très majoritairement des industriels ; cette situation s'explique par l'expérience des promoteurs de la méthode. (2) Leurs structures de coûts comprennent une grande part de charges indirectes ce qui est à l'origine de l'insatisfaction face aux systèmes d'évaluation préexistants, lorsqu'il y en a. (3) Enfin, le rôle majeur du dirigeant doit être souligné. Deux explications possibles peuvent être avancées : (1) le discours des promoteurs de la méthode ne s'adresse pas aux comptables mais aux décideurs et (2) l'ampleur du projet. Ainsi, le dirigeant prend la décision de mise en place et s'implique dans le processus d'implantation.

5.2. *L'implantation : une obligation de succès*

Compte tenu de la différence de taille entre les utilisateurs de l'ABC et de ceux de la méthode UVA, la comparaison des processus d'implantation est délicate. Il est toutefois possible de rapprocher les phases d'analyse des activités, des coûts par activités et d'évaluation des coûts décrites par Gosselin (1997) pour la méthode ABC avec les deux phases identifiées pour la méthode UVA : l'analyse (identification des consommations de ressources par poste) et l'opérationnalisation (construction des bases de données et automatisation des traitements).

Contrairement à ce qui est observé pour la méthode ABC (Gosselin, 1997), tous les projets d'implantation de la méthode UVA sont menés à terme, c'est-à-dire que la phase d'analyse est toujours suivie par une opérationnalisation. Deux explications interdépendantes peuvent être avancées :

- le processus de mise en place est lourd et coûteux car il nécessite le plus souvent un effort substantiel de formalisation (création de fichiers produits, de gammes de production et de nomenclatures par exemple) ;
- la direction de l'entreprise est toujours très fortement impliquée dans le projet. Elle attend des informations pour prendre des décisions et a lourdement investi dans le projet.

Il faut éviter les interprétations hâtives concernant la lourdeur de la démarche (Meyssonnier, 2003). La mise en place de la méthode UVA est souvent beaucoup plus que le simple ajout d'un module

comptabilité de gestion à une gestion de production préexistante. En effet, le projet inclut le plus souvent la mise en place d'une gestion de production et toutes les formalisations qu'elle implique, ce qui explique sa lourdeur.

5.3. L'assimilation : peu de différences avec l'ABC

C'est la dernière phase de la mise en place. Il semble délicat de faire des différences entre les utilisations de l'ABC relevées par Bescos et *al.* (2000) et celles de l'UVA observées dans notre étude. Les deux méthodes permettent de prendre des décisions diverses tant stratégiques qu'opérationnelles en vue de l'amélioration de la rentabilité. Une des utilisations principales communes est le calcul du coût de revient conduisant à des réorganisations dans les tarifs et de manière induite à l'abandon de produits et / ou de clients. Ceci correspond d'ailleurs aux motivations de l'implantation de nouvelles techniques de calcul des coûts en général (Bright et *al.*, 1990) et de l'ABC, en particulier (Shim, 1996). Par contre, mais cela tient certainement à la faible taille des utilisateurs de l'UVA, contrairement aux résultats de Bescos et *al.* (2000), il n'est pas fait référence à des décisions relatives à la sous-traitance. Il y a également peu d'incidence sur la réorganisation des processus, et l'utilisation de l'UVA pour le contrôle budgétaire est peu évoquée par ses utilisateurs. Le contrôle budgétaire est toutefois peu pertinent dans ces petites structures.

L'utilisation de l'UVA confirme les études de Bescos et *al.* (2000 ; 2001) et de Nobre (2000) qui mettent en évidence en France, et particulièrement dans les PME, l'utilisation du coût complet pour la détermination des prix de vente. En conclusion, la méthode GP / UVA fournit aux organisations de taille modeste les mêmes informations que celles obtenues par les organisations plus grandes par la méthode ABC. Par contre, les développements de cette technique ne sont pas tous exploités. Ainsi, les « possibilités de la méthode » décrites par Georges Perrin (1962, p. 129-156) dans la cinquième partie de son ouvrage, dont certaines sont reprises par Fiévez et *al.* (1999, p. 184-186), sont très rarement observées.

Conclusion

Compte tenu du nombre réduit d'observations réalisées, il faut se garder de tirer des conclusions hâtives, même si de grandes tendances se dégagent. La méthode UVA est une méthode d'évaluation des coûts originale, adoptée par de petites organisations ayant un comportement stratégique de type « défenseur ». Tous les projets d'implantation sont menés à terme, en raison de la forte implication des dirigeants. Les utilisations des méthodes UVA et ABC sont comparables en France et fortement axées sur des décisions destinées à améliorer la rentabilité. Toutefois, l'utilisation de l'UVA comme outil de management est limitée par rapport à l'ABC en raison de la faible taille des entreprises ayant adopté cette méthode. Ces conclusions doivent cependant être tirées avec précaution.

Les observations réalisées présentent trois biais principaux. (1) Il est délicat de tirer des conclusions sur les intérêts de l'adoption d'une méthode d'évaluation des coûts, les dirigeants d'entreprises qui ont choisi d'investir dans une telle démarche étant nécessairement persuadés de son intérêt. (2) Compte tenu de l'ampleur des ressources engagées, il est difficile d'avouer un éventuel échec. (3) La méthode de prospection des promoteurs de la méthode UVA fondée sur « la courbe de rentabilité » et orientée vers les dirigeants conduit à la sélection d'utilisateurs particuliers.

Ces limites étant énoncées, les observations réalisées confirment les intérêts mis en évidence lors de l'analyse de la méthode UVA par comparaison avec les approches traditionnelles : elle permet aux organisations de petite taille, qui ne disposent pas de service de contrôle de gestion, d'évaluer les coûts. Le comptable de l'entreprise peut, après formation, chaque mois, proposer des évaluations fines des coûts en quelques heures. Ces informations sont ensuite systématiquement utilisées pour établir la politique de prix de l'entreprise (tarif ou devis). De ce point de vue, l'intérêt de la méthode semble évident.

Nos observations ne fournissent toutefois pas de réponses aux incertitudes techniques de la méthode (de La Villarmois, 2004), telles l'impact éventuel du choix du produit de référence ou l'hypothèse de stabilité des indices UVA (les constantes GP de Georges Perrin).

Bibliographie

- 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, p. 1-51.
- Ask U. et Ax C. (1992), « Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques : A Survey of the Swedish Manufacturing Industry », *15th Congrès Of the European Accounting Association*, Madrid, April.
- Bescos P.L. et Cauvin E. (2000), « L'ABC/ABM : où en est on actuellement ? », *Échanges*, juillet, n° 168, p. 23-26.
- Bescos P.L., Cauvin E., Gosselin M. et Yoshikawa T. (2001), « La mise en place de la méthode ABC/ABM au Canada, en France et au Japon – Étude comparative », *22^{ème} Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Metz, mai.
- Bjornenak T. (1997), « Diffusion and Accounting : The Case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, vol. 8, p. 3-17.
- Bouquin H. (1997), *Comptabilité de gestion*, Sirey.
- Bouquin H. (2000), *Comptabilité de gestion*, Economica.
- Bright J., Davies R.E., Downes C.A. et Sweeting R.C. (1992), « The Deployment of Costing Techniques and Practices : A UK Study », *Management Accounting Research*, vol. 3, p. 201-211.
- Cinquini L., Collini P., Marelli A., Quagli A. et Silvi R. (1999), « A Survey on Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium Size Manufacturing Firms », *20th Annual Congress of the European Accounting Association*, Bordeaux, May.
- Clarke P.J., Hill N.T. et Stevens K. (1999), « Activity-Based Costing in Ireland : Barriers to, and Opportunities for Change », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10, p. 443-468.
- Cooper R. et Kaplan R.S. (1989), « Mesurer vos coûts pour prendre de bonnes décisions », *Harvard L'Expansion*, été, p. 40-50.
- Cooper R. et Kaplan R.S. (1991), « Mesurez mieux vos prix de revient », *Harvard L'Expansion*, automne, p. 106-112.
- CNPF (1957), *Méthodes rationnelles de calcul*, document ronéoté, 40 pages.
- Daft R.L. (1978), « A Dual-Core Model of Organizational Innovation », *Academy of Management Journal*, vol. 21, n° 2, p. 193-210.

- Damanpour F. (1991), « Organizational Innovation : A Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators », *Academy of Management Journal*, vol. 34, n° 3, p. 555-590.
- Drury C. et Tayles M. (1994), « Product Costing in UK Manufacturing Organizations », *European Accounting Review*, vol. 2, p. 443-469.
- Ducrocq C., Gervais M. et Herriau Ch. (2001), « Le suivi de la qualité et des coûts dans les entreprises de services : une enquête sur les pratiques et les outils employés par les départements de contrôle de gestion », *Finance, Contrôle, Stratégie*, vol. 4, n° 3, p. 89-121, septembre.
- Fiévez J., Zaya R., Levant Y. et Chabanas C. (2001), « La méthode UVA – Analyser la rentabilité de chaque vente », *Revue Fiduciaire Comptable*, n° 275, juillet-août, p. 25-55.
- Fiévez J., Kieffer J.P. et Zaya R. (1999), *La méthode UVA : du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion*, Dunod.
- Johnson H.T. et Kaplan R. S. (1987), *Relevance Lost ; the Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press.
- Gervais M. (2005), *Contrôle de gestion – 8^{ème} édition*, Economica.
- Gosselin M. (1997), « The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 2, p. 105-122.
- Gosselin M. (2000), « Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n° 4, p. 37-56.
- Gosselin M. et Pinet C. (2002), « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 2, novembre, p. 127-146.
- Govindarajan V. (1984), « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : An Empirical Evaluation of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, p. 125-135.
- Govindarajan V. et Anthony R.N. (1983) « How Firms Use Cost Data in Price Decisions », *Strategic Finance*, vol. 65, n° 1, July, p. 30-34.
- Govindarajan V. et Fisher J. (1990), « Strategy, Control Systems and Resource Sharing : Effects on Business-Unit Performance », *Academy of Management Journal*, vol. 33, n° 2, p. 259-285.

- Govindarajan V. et Gupta A.K. (1985), « Linking Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, p. 51-66.
- Groot T.L.C.M. (1999), « Activity-Based Costing in U.S. and Dutch Food Companies », *Advances in Management Accounting*, vol. 7, p. 47-63.
- Innes J. et Mitchell F. (1995), « A Survey of Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies », *Management Accounting Research*, vol. 2, p. 137-153.
- Innes J., Mitchell F. et Sinclair D. (2000), « Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies : A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results », *Management Accounting Research*, vol. 11, p. 349-362.
- 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, p. 239-250.
- Kwon T.H. et Zmud R. W. (1987), « Unifying the Fragmented Models of Information Systems Implementation », in R.J. Boland et R. Hirscheim, *Critical Issues in Information Systems Research*, John Wiley.
- Lauzel P. (1973), *Comptabilité analytique – 2^{ème} édition*, Sirey.
- La Villarmois O. de (2004), *La méthode GP / UVA – Une méthode d'évaluation des coûts pour les petites organisations et les structures atypiques de grands groupes*, mémoire d'expertise comptable, mai.
- Lebas M. et Mévellec P. (1999), « Vingt ans de chantiers de comptabilité de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, mai, p. 77-91.
- Levant Y. et de La Villarmois O. (2000), « Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des Unités de Valeur Ajoutée (UVA) », *6^{èmes} Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management*, Sceaux.
- Levant Y. et de La Villarmois O. (2001), « La méthode GP : apports et applications d'une méthode alternative de calcul des coûts », *Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Metz, mai.
- Lorino P. (1991), *Le contrôle de gestion stratégique*, Dunod.
- Lukka K. et Granlund M. (1996), « Cost Accounting in Finland : Current Practice and Trends to Development », *European Accounting Review*, n° 5, p. 1-28.

- Malmi T. (1999), « Activity-Based Costing Diffusion across Organizations : An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, p. 649-672.
- Mévellec P. (1991), *Outils de gestion : la pertinence retrouvée*, Editions Comptables Malesherbes.
- Mévellec P. (2002), « Libres commentaires : à propos de l'article 'Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des unités de valeur ajoutée (UVA)' », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 1, mai, p. 183-185.
- Mévellec P. (2003), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, vol. 1, mai, p. 95-110.
- Meyssonier F. (2003), « L'approche des coûts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse ? (une analyse de la méthode GP-UVA) », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 9, vol. 1, novembre, p. 111-124.
- Miles R.H. et Snow C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure and Process*, McGraw-Hill.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 2, juin, p. 119-148.
- Perrin G. (1962), *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*, Dunod.
- Rogers E. (1995), *The Diffusion of Innovation*, 4th ed., Free Press.
- Shim E. (1996), « Information Relevance and Conditions for Activity-Based Costing Systems in a New Manufacturing Environment », *Advances in Management Accounting*, vol. 5, p. 189-202.
- Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy : An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, p. 357-374.
- Simons R. (1988), « Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget », *Contemporary Accounting Review*, vol. 5, Fall, p. 267-283.
- Simons R. (1990), « The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 1/2, p. 127-143.
- Staykov D. (2002), *La validité de la méthode DEA en comptabilité analytique : de la stabilité des indices dans la méthode UVA ou de l'utilité de la précision des calculs de coûts*, mémoire de DEA, Université Paris IX – Dauphine.

Theunisse H. (1992), « Cost Accounting : Theory and Practice. The Current State in Belgium », *EIASM Workshop on Cost Accounting in Europe : Past Traditions and Current Trends*, December, Brussels.

Yoshikawa T., Innes J. et Mitchel F. (1989), « Japanese Management Accounting : A Comparative Survey », *Management Accounting*, vol. 67, n° 10, p. 20-23.