

La mise en place et l'utilisation de la méthode UVA : une comparaison de deux enquêtes réalisées en 2001 et 2009

Olivier de La Villarmois,
IAE - Université Lille 1
LEM (UMR CNRS 8179)
104, avenue du Peuple Belge - 59043 Lille Cedex
Tél.: +33 (0) 3 20 12 34 63 / +33 (0) 6 75 68 41 88
[E-Mail: Olivier.de-La-Villarmois@univ-lille1.fr](mailto:Olivier.de-La-Villarmois@univ-lille1.fr)

Yves Levant,
Université Lille 1/SKEMA Business School
Univ lille nord de France, LEM CNRS 8179/, LSMRC
104, avenue du Peuple Belge - 59043 Lille Cedex
Tel.: +33 (0) 3 28 77 84 70
[E-Mail: yves.levant@univ-lille1.fr](mailto:yves.levant@univ-lille1.fr)

Résumé : Cet article présente le processus de mise en place de la méthode UVA ainsi que les utilisations qui en sont faites en observant sur deux périodes, 2001 et 2009, des entreprises utilisant cette méthode. Les résultats des observations faites au moyen d'interviews ont été comparés aux conclusions de recherches consacrées à l'ABC. Cela permet de dégager le principal intérêt de la méthode UVA : une évaluation fine des coûts destinée à fiabiliser la prise de décision avec des moyens limités. Elle est généralement adoptée par de petites organisations, ayant un comportement stratégique de type « défenseur », les projets d'implantation étant menés à terme grâce à la forte implication des dirigeants. Son utilisation comme outil de management est toutefois limitée par rapport à l'ABC en raison de la faible taille des entreprises ayant adopté cette méthode. La comparaison des résultats sur les deux périodes montre une stabilité globale de ces conclusions dans le temps.

Mots clés : méthode UVA, méthode ABC, Coûts complets, Adoption.

Abstract : This article presents the process whereby the UVA method is put in place, as well as the way it is utilized by observing firms using the method during two periods, 2001 and 2009. The results of our observation, which was in the form of interviews, were compared with the conclusions of research devoted to the ABC method. This enabled us to highlight the main advantage of the UVA method: it offers a finely broken down evaluation of costs designed to aid the decision-making process using limited resources. It is generally adopted by small organizations whose strategic behaviour is of a "defensive" nature, its implementation being successfully completed as a result of the strong involvement of the management. Its use as a management tool is however limited in relation to the ABC method, owing to the small size of the firms that adopted this method. A comparison of the results for the two periods shows an overall stability of these conclusions over time.

Keywords: UVA method, ABC method, full costing, adoption

Introduction

Il existe de nombreuses recherches consacrées à l'utilisation et au succès des méthodes d'évaluation des coûts, principalement l'ABC (Gosselin et Pinet, 2002). Elles tentent de contribuer à l'explication des facteurs d'adoption et des conditions d'application des nouvelles méthodes de calcul de coûts ; leurs conclusions sont partielles et divergentes. Une autre piste de recherche mériterait d'être explorée. En effet, la plupart des travaux existants portent sur un même pays, voire un même secteur et sur une étape du processus d'adoption (Innes et *alii*, 2000 ; Anderson, 1995 ; Gosselin, 1997, 2000). Peu se sont intéressés aux différents stades de la mise en place des outils d'une comptabilité de gestion au moyen d'études longitudinales.

Les promoteurs de la méthode UVA ou de ses versions antérieures (les méthodes GP ou UP) ont multiplié les publications, que ce soit Georges Perrin, son épouse, Suzanne, ou, aujourd'hui, Jean Fiévez et Robert Zaya. Ces publications ont eu 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 de cet article est de porter un regard plus neutre sur la méthode. Il ne s'agit pas réellement de se pencher sur ses aspects purement techniques qui ont été par ailleurs largement développés (Bouquin, 2008 ; Gervais, 2006 ; Levant et de La Villarmois, 2001), mais plutôt sur les conditions dans lesquelles elle a été implantée et surtout de préciser les informations qu'elle permet d'obtenir et les utilisations qui en sont faites. Pour ce faire, nous avons observé les différentes entreprises utilisant la méthode UVA recensées par le cabinet LIA, diffuseur de cette méthode en France, à huit ans d'intervalle (2001 et 2009). Cela permettra de confirmer de nombreux constats et d'en relativiser d'autres.

Une synthèse de la littérature consacrée aux outils d'évaluation des coûts, et particulièrement à l'ABC, aboutira à la proposition d'une grille d'analyse pour étudier la mise en place de la méthode (section 1). Une fois la méthodologie présentée (section 2), les études de cas, effectuées sur les deux périodes, mettront en évidence les conditions de mise en œuvre, mais surtout l'utilisation de l'information produite (section 3). Ces cas seront aussi l'occasion de confronter les avantages et les limites de l'outil perçus par les consultants et les universitaires à ceux perçus par les utilisateurs. Enfin, une comparaison avec les résultats des recherches consacrées à l'ABC permettra d'identifier des points de convergence et de divergence entre les deux méthodes, aussi bien au niveau de la mise en œuvre qu'à celui de l'utilisation (section 4).

1 La mise en œuvre 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 la phase d'initiation de celle d'implantation (Damanpour, 1991)¹. Antérieurement, Daft (1978) avait identifié quatre phases : conception, proposition, adoption et implantation.

Pour étudier de manière approfondie un cas unique, Anderson (1995) retient 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 un découpage 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.

La littérature ne fournit que peu d'éléments pour identifier les différentes phases du processus, sauf peut-être pour cerner la phase d'adoption. Quelques remarques peuvent cependant 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 du

¹ Les travaux plus récents de Damanpour ne proposent pas de compléments sur cet aspect (Damanpour et alii, 2009).

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 menant à l'adoption : 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. La méthode serait adoptée par des entreprises de grande taille (Ask et Ax, 1992 ; Bright et *alii*, 1992 ; Drury et Tayles, 1994 ; Krumwiede, 1998 ; Clarke et *alii*, 1999 ; Innes et *alii*, 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). En d'autres termes, des réseaux de causalités pourraient être identifiés².

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 de 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) 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 : elle est limitée à la seule décision d'adoption, alors que le processus est beaucoup plus complexe.

² Cependant, rappelons que l'utilisation de ces modèles repose sur la collecte d'informations rarement disponibles dans le domaine du contrôle de gestion, tant en termes quantitatifs que qualitatifs.

1.3 L'implantation

L'implantation recouvre ici les phases d'adaptation, d'acceptation et de routinisation telles qu'elles ont été définies par Anderson (1995).

Comme le soulignent Gosselin et Pinet (2002), les recherches distinguant les différentes phases du processus de mise en oeuvre sont rares. 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.

L'étude de cas approfondie d'Anderson (1995) 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

La plupart des études portent sur les coûts complets et pour les plus récentes sur l'ABC. En effet les méthodes de coûts complets sont celles qui sont le plus utilisées, seules ou en complément de méthodes de coûts partiels. Pour la Suède, Ask et Ax (1992) montrent que 60 % des firmes appliquent le coût complet séparément et que 30 % l'utilisent avec un coût partiel. En Italie, une domination du coût complet se manifeste également (Cinquini et *alii*, 1999). Selon Nobre (2001), en France, dans les PME, les méthodes de calcul de coûts et de fixation des prix sont également le coût complet seul ou le coût complet associé à d'autres méthodes (60 % des cas).

Les principales utilisations des méthodes de coûts complets 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. Selon l'enquête de Bright et *alii* (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 des conclusions similaires dans des pays différents : en Finlande (Lukka et Granlund, 1996), en Suède (Ask et Ax, 1992), au Japon (Yoshikawa et *alii*, 1989), en Belgique (Theunisse, 1992).

Cependant, des divergences entre les pays peuvent être mises en évidence sur l'importance accordée aux différentes utilisations des coûts. En France l'établissement des prix des produits est la principale utilisation, vient ensuite la réduction des coûts. Selon l'étude de Nobre (2001), dans les PME françaises, le coût de revient³ plus une marge reste la première

³ Quel que soit le type de coût de revient utilisé.

méthode de détermination de leurs prix (seule dans 37 % des cas et avec confrontation au prix de marché dans 23 % des cas). Cela s'explique (Bescos et Cauvin, 2000) par une conception de fixation des prix moins orientée sur le marché que dans d'autres pays. À l'inverse, au Japon, au Canada ou en Grande-Bretagne (Innes et alii, 2000), les entreprises sont plus orientées clients et d'autres utilisations, outre la réduction des coûts, sont mises en avant comme l'analyse de la rentabilité des clients et l'établissement des budgets.

2 Méthodologie

Depuis 1945, les applications de la méthode GP et de ses évolutions sont relativement peu nombreuses puisqu'elles sont entre 150 et 200⁴. 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 »⁵ et enfin des évolutions de la méthode (méthodes UP et UVA).

Les 24 cas analysés ici correspondent à l'ensemble des applications de la méthode UVA mises en place depuis 1995 par le cabinet LIA ou ses partenaires au moment où nous avons terminé l'étude, c'est-à-dire en 2009. En effet, le nom UVA étant déposé à l'Institut National de la Propriété Industrielle, toute application « officielle » de la méthode n'a pu se faire que par eux ou avec leur accord. La délimitation retenue s'appuie sur trois arguments :

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

- un des intérêts de la recherche est de comprendre pourquoi une méthode, développée il y a plus d'un demi-siècle et qui pourrait paraître dépassée, continue aujourd'hui à être mise en place dans des entreprises ;

- 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 chance que ces outils soient conformes à la manière de procéder de la méthode. En effet, la mise en place suppose d'avoir des cadres à la fois sensibilisés aux techniques de gestion et spécialistes de l'analyse des temps, ce qui n'est pas très fréquent.

Les 24 entreprises observées ont été étudiées de la façon suivante :

- en 2001, 13 sociétés avaient accepté de participer à notre étude (de La Villarmois et Levant, 2005). Les 4 qui utilisaient encore la méthode en 2009 ont été à nouveau sollicitées, de manière à disposer de données actualisées ;

- les 11 autres, analysées en 2009, sont des entreprises qui ont adopté la méthode UVA entre 2001 et 2009.

⁴ Les archives du cabinet *La Méthode GP* permettent d'évaluer à 60 les applications réalisées du vivant de Georges Perrin et à 80 celles faites après son décès. Les applications de la méthode GP réalisées par les cabinets partenaires se limitent à 10. Quant aux applications UP et UVA réalisées par le cabinet LIA entre les années 1990 et 2009, elles peuvent être estimées à une trentaine.

⁵ Ce sont des applications fondées sur les seules publications, sans avoir recours aux cabinets de conseil.

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

Dans chacune de ces firmes, nous avons pu interroger à la fois le consultant ayant mis en place la méthode et le ou les responsables du projet dans l'entreprise et les utilisateurs (les directeurs administratifs et financiers, les contrôleurs de gestion, les responsables de production). Bien souvent également, nous avons pu prendre contact avec le dirigeant (généralement le leader du projet, compte tenu de sa très forte implication dans le choix, la mise en œuvre et l'utilisation de la méthode). Les interviews, de nature semi-structurée, ont été d'une durée de 1 à 2 heures chacune. Nous avons également pu avoir accès à toute la documentation⁶ concernant la mise en place initiale, l'utilisation et la ou les mises à jour de la méthode. La synthèse des sources orales d'information est fournie dans le tableau en annexe.

3 Les applications de la méthode UVA

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

3.1 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 17 cas sur 24 (71 %), 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.

Tableau 2 *L'indépendance juridique des utilisateurs de la méthode UVA*

	Indépendant		Non indépendant		Total
	Effectif	%	Effectif	%	
Étude 2001	9	69,2	4	30,8	13
Étude 2009	8	72,7	3	27,3	11
Total	17	70,8	7	29,2	24

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.

⁶ Détenue chez les consultants, voire parfois dans les entreprises.

- *Secteur d'activité*

21 des 24 entreprises opèrent dans le secteur industriel, les trois dernières étant une coopérative agricole, un négociant et un gestionnaire de réseau de distribution d'eau⁷. 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.

Tableau 3 *Le secteur d'activité des utilisateurs de la méthode UVA*

	Industrie		Autre secteur		Total
	Effectif	%	Effectif	%	
Étude 2001	11	84,6	2	15,4	13
Étude 2009	10	90,9	1	9,1	11
Total	21	87,5	3	12,5	24

Ces observations ne limitent 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. Il convient de relever que par rapport aux observations faites en 2001, la mise à jour ne révèle pas d'évolution majeure dans ce domaine.

- *Taille*

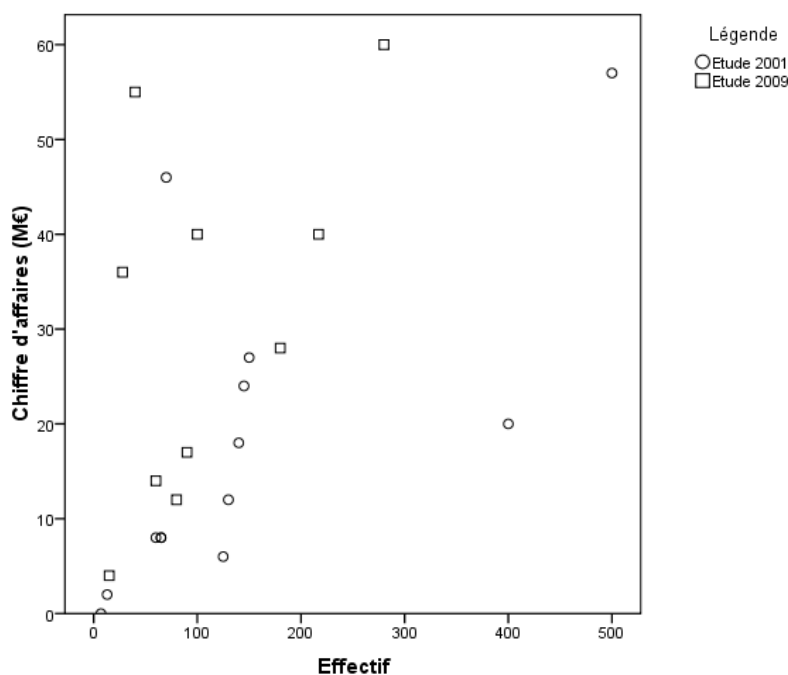
Les deux critères retenus pour apprécier la taille des entreprises étudiées sont l'effectif et le chiffre d'affaires⁸.

Les utilisateurs de la méthode UVA sont des PME de taille relativement importante : 12 sur 24 ont un effectif supérieur ou égal à 100 et 16 sur 23 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 faisait partie des utilisateurs de la méthode UP, ancienne dénomination de la méthode UVA (Fiévez et *alii*, 1999).

⁷ Notons que dans le cas de cette dernière entreprise, il existe également des problématiques « industrielles ».

⁸ Il s'agit du chiffre d'affaires au moment de la décision d'adoption de la méthode. Les effets de l'inflation ne sont pas neutralisés. Pour une des entreprises, le chiffre d'affaires n'est pas disponible ; cette firme emploie 200 personnes.

Graphique 1 Effectif et chiffre d'affaires des entreprises utilisatrices de la méthode



- *Système de comptabilité de gestion préexistant*

Dans 8 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 :

- dans 4 cas, la méthode des centres d’analyse était utilisée. Cependant le faible nombre de centres induisait une analyse trop grossière ;
- dans 5 cas, des coûts complets étaient évalués en appliquant un coefficient aux coûts directs ;
- dans les 7 derniers cas, des coûts partiels étaient déterminés (le plus souvent des coûts matière ajoutés à des coûts de main d’œuvre directe).

Tableau 4 Méthode d’évaluation des coûts préalablement utilisée

	Rien		Coûts partiels		Coûts complets Coefficients		Centres d'analyse		Total	
	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%
Étude 2001	4	30,8	6	46,2	1	7,7	2	15,4	13	100,0
Étude 2009	4	36,4	1	9,1	4	36,4	2	18,2	11	100,0
Total	8	33,3	7	29,2	5	20,8	4	16,7	24	100,0

- *Les facteurs déclenchant la décision*

Un seul facteur est systématiquement avancé pour expliquer la décision d'implantation de la méthode : la rentabilité. Alors que dans l'étude réalisée en 2001, la grande majorité des entreprises avaient une rentabilité dégradée, la situation des nouveaux utilisateurs semble différente.

Tableau 5 *Rentabilité des entreprises décidant d'adopter la méthode UVA*

	Étude 2001		Étude 2009		Total
	Effectif	%	Effectif	%	
Bénéficiaire	2	15,4	4	36,4	6
Faiblement bénéficiaire	3	23,1	5	45,5	8
Équilibre	7	53,8	1	9,1	8
Faiblement déficitaire	1	7,7	0	0,0	1
Non applicable	0	0,0	1	9,1	1
Total	13	100,0	11	100,0	24

Le test du Khi deux comparant la rentabilité des entreprises ayant adopté la méthode en fonction de la période d'étude confirme l'évolution de cette caractéristique (significativité à 1,2 %)⁹. La situation financière des entreprises ayant adopté la méthode au cours de la dernière période est meilleure.

Sept entreprises avancent un facteur complémentaire :

- une perte de chiffre d'affaires qui induit des problèmes de tarification (1 cas) ;
- des projets industriels importants : la connaissance des coûts est un moyen de faire de meilleurs choix d'investissement (1 cas) ;
- l'arrivée d'un nouveau dirigeant qui a besoin d'informations fiables pour prendre des décisions (3 cas) ;
- le débat public qui induit des besoins d'information pour justifier sa politique tarifaire (1 cas) ;
- la concurrence chinoise (1 cas).

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

⁹ Compte tenu de la faible taille de l'échantillon, les catégories « bénéficiaire » et « faiblement bénéficiaire » ont été regroupées, tout comme « équilibre » et « légèrement déficitaire ». Notons qu'une des quatre cases du tableau a un effectif théorique inférieur à 5 (3,91).

3.2 L'implantation

Rappelons que 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 indispensables à son bon fonctionnement.

- *L'adaptation*

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.

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 bord¹⁰.

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

Tableau 6 *La durée de mise en place de la méthode*

	Étude 2001	Étude 2009	Total
1 ^{er} quartile	8	11	10
Médiane	12	13	12
3 ^e quartile	18	24	18
Minimum	8	8	8
Maximum	24	24	24
Moyenne	11,7	15,5	13,4

Il est délicat de comparer les durées de mise en œuvre des projets entre les deux périodes, leur nature ayant évolué. Au cours de la première période, les promoteurs de la méthode UVA ne disposaient pas de leur propre outil informatique ; chaque entreprise développait sa propre application et les consultants de LIA ou des cabinets partenaires s'assuraient de la cohérence des analyses. Depuis 2001, des logiciels informatiques ont été développés (Profit-Scanner puis Profit-Zoom). Leurs déploiements font partie de la mise en place de la méthode. C'est la raison pour laquelle il ne nous a pas été possible, lors des nouvelles observations, de dissocier l'analyse (assimilable à l'adaptation) de l'opérationnalisation (assimilable à la routinisation).

Il n'y a pas de différence significative concernant la durée des interventions selon le cabinet intervenant (LIA ou une autre société).

¹⁰ S'ajoute à cela le temps nécessaire pour saisir les quantités de produits et services.

Le projet est considéré comme achevé lorsque les rentabilités par facture sont calculées et la « courbe de rentabilité » établie.

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 ressources mobilisées en interne sont principalement des ressources humaines. En moyenne, 0,73 personne travaille à cette mise en place. Il s'agit, dans une même proportion, de comptables ou « d'ingénieurs » de production. Le détail est le suivant :

Tableau 7 *Effectif mobilisé en interne pendant la durée du projet*

	Étude 2001	Étude 2009	Total
Minimum	0,20	0,30	0,20
Maximum	1,25	1,75	1,75
Moyenne	0,79	0,66	0,73

En pondérant l'effectif par la durée de projet, les moyens mis en œuvre sont similaires pour les deux périodes : 10,7 mois/homme pour la première étude, 10,0 pour la seconde. Dans quatre cas, une personne a été recrutée spécifiquement pour mener à bien le projet. Ce dernier point illustre l'importance que représente le projet pour l'entreprise.

- *La maintenance*

La maintenance 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 des nouveaux produits.

Ces opérations de maintenance traduisent une certaine forme d'assimilation de la méthode. En effet, lors de la mise à niveau de son système, l'utilisateur joue un rôle actif : il en maîtrise, au moins partiellement, le fonctionnement.

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

Deux types de conséquences sont distingués : l'utilisation de la méthode et ses effets induits. La pérennité de l'outil est aussi évoquée.

- *Les utilisations de l'information produite*

Les utilisations¹¹ citées spontanément se répartissent en trois catégories :

- tarification (16 cas) ;
- établir des devis (10 cas) ;
- faire des simulations et des choix d'investissement (3 cas).

¹¹ Plusieurs utilisations pouvant être citées simultanément, le total dépasse le nombre de cas observés.

L'utilisation dépend directement de l'activité de l'entreprise. En cas de production sur commande, la principale utilisation est la réalisation de devis, alors que si les produits commercialisés sont standards, la méthode UVA permet d'adopter une tarification adéquate. Cette tarification ne concerne pas seulement les produits mais également les services associés tels que la prise de commande, la préparation, la facturation...

Tableau 8 *Les utilisations de l'information produite par la méthode*

	Tarifs		Devis		Simulations et choix d'investissement		Total	
	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%	Effectif	%
Étude 2001	9	47,4	7	36,8	3	15,8	19	100,0
Étude 2009	7	70,0	3	30,0	0	0,0	10	100,0
Total	16	55,2	10	34,5	3	10,3	29	100,0

La méthode est non seulement un outil d'évaluation des coûts mais elle peut être aussi un outil de contrôle de gestion¹². Cette situation peut s'expliquer par la richesse des informations obtenues qui représente une évolution radicale pour les utilisateurs.

- *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 9 *Les effets induits de la mise en place de la méthode*

Utilisation	Étude 2001	Étude 2009	Total
Abandon de clients	5	2	7
Abandon de produits	5	4	9
Abandon d'activité	2	0	2
Modification des process	1	0	1
Autres	0	1	1

Il s'agit de citations spontanées. Il est délicat d'en tirer des conclusions générales sur l'utilité de la méthode. Les entreprises observées étaient souvent 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, 45 % des entreprises observées réalisent la majorité de leur chiffre d'affaires avec la grande distribution. Les résultats fournis par la méthode UVA, en particulier les « courbes de rentabilité » par clients, produits et commandes, les ont systématiquement conduites à renégocier leurs conditions de vente (tarifs, modalités de livraison, seuils de commandes). La détention d'informations chiffrées détaillées sur leur structure de coûts leur a

¹² Le titre de l'ouvrage fondateur de Georges Perrin était *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*.

donné des arguments de renégociation solides. 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. Dans un seul cas, les informations ont tellement surpris les dirigeants qu'elles n'ont pas été utilisées. Le plus souvent, les entreprises utilisent la méthode dans une logique de rationalisation. Le développement de nouveaux produits et d'un nouveau canal de distribution n'a été cité qu'une fois.

- *La pérennité de l'outil*

Un des résultats marquants de l'étude réalisée en 2001 était la forte propension des utilisateurs de la méthode à l'abandonner :

Tableau 10 *La pérennité de l'utilisation de la méthode*

Situation	Étude 2001	Mise à jour de l'étude 2001	Étude 2009	Total
Utilise toujours la méthode	4	3	8	11
N'utilise plus la méthode suite à l'intégration au sein d'un groupe	4	5	1	6
N'utilise plus la méthode suite au changement de système d'information ¹³	2	2	1	3
Cessation d'activité (une liquidation et un transfert d'activité suite à un rachat)	2	2		2
Changement de dirigeant	1	1	1	2
Total	13	13	11	24

En 2001, seulement 4 des 13 entreprises observées (31 %) utilisaient encore la méthode au moment de l'étude. La situation délicate dans laquelle se trouvaient plusieurs d'entre elles, lors de l'adoption, explique pourquoi l'outil est abandonné ultérieurement. En effet, si la firme est intégrée à un groupe, le groupe acquéreur impose ses propres méthodes. L'abandon en cas de départ du dirigeant illustre par ailleurs l'implication de ce dernier 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.

Parmi les 11 nouveaux utilisateurs, seulement 3 ont abandonné la méthode pour des raisons déjà observées lors de l'étude précédente. Un test du Khi deux confirme une dépendance entre la période étudiée et la pérennité de la méthode (significativité à 4,1 %) ; cette différence

¹³ Il 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.

s'explique très probablement par la meilleure santé financière des entreprises appartenant au second échantillon.

Outre une pérennité de la méthode beaucoup plus importante, il faut aussi relever que les motifs d'abandon sont externes à la méthode UVA.

4 Discussion : une comparaison ABC / UVA

La grille d'analyse proposée par Bouquin (2008, p. 96-99), qui permet d'identifier l'intérêt et les limites d'une technique de comptabilité de gestion, nous fournit un cadre permettant de faire une comparaison entre les caractéristiques de la méthode UVA et l'ABC.

Tableau 11 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 sur la base de la période de référence. Pour chaque poste, il est possible de comparer le nombre d'UVA consommées au nombre d'UVA standard. Le nombre d'UVA produites par poste est un autre indicateur d'activité pertinent.
L'imputation des coûts indirects et fixes	Un des principes fondamentaux de l'ABC est d'identifier les unités d'œuvre ou les inducteurs les plus pertinents, quelle que soit l'activité.	L'imputation se réalise sur des bases fines mais en supposant que les constatations faites sur la période de référence restent vraies.
La modélisation des comportements des coûts	Le niveau d'analyse est moins fin car il y a moins d'activités que de postes.	À partir des gammes de production, il est aisé de faire des simulations (produits nouveaux, réorganisation de la production).
La compréhension des causes des coûts	La compréhension 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..

Les caractéristiques des deux méthodes étant présentées, il convient de s'intéresser aux différentes phases de la mise en place de l'UVA, afin de vérifier que les avantages généralement mis en avant et qui lui seraient associés sont confirmés par les observations. Pour cela, il peut être intéressant de faire une comparaison avec les résultats de recherches consacrées à la mise en œuvre de 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.

4.1 L'adoption : le rôle central du dirigeant

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 des grandes organisations (cf. le paragraphe 1.2). Pour la méthode UVA, ce sont essentiellement les petites organisations qui adopteraient la méthode.

Le critère de taille est cependant difficile à interpréter. En effet, les plus grandes organisations sont fréquemment l'agrégation de structures de taille plus modeste.

Au sein de groupes rassemblant des structures atypiques (des unités différentes gérant une complexité importante), il est possible d'envisager l'adoption de la méthode UVA. Cette éventualité a été illustrée par le cas de l'usine Snecma du Creusot¹⁴. 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 seraient 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 adopteraient la méthode ABC. Concernant les 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. Les problématiques de rationalisation dominent largement celles de simulation et d'aide à l'innovation. Contrairement aux utilisateurs de l'ABC, ceux de l'UVA auraient un comportement stratégique plus proche du type défenseur¹⁵.

À côté de ces facteurs explicatifs majeurs, deux autres peuvent être avancés. (1) La structure de coûts de l'entreprise comprend une grande part de charges indirectes, ce qui est à l'origine de l'insatisfaction face au système d'évaluation préexistant, lorsqu'il y en a un. (2) Le rôle majeur du dirigeant doit être souligné. Deux explications sont possibles : le discours des promoteurs de la méthode ne s'adresse pas aux comptables mais aux décideurs ; le projet est perçu comme ayant une envergure stratégique, aussi le chef d'entreprise prend la décision de mise en place et s'implique dans le processus d'implantation.

4.2 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

¹⁴ Qui ne fait pas partie de la population étudiée.

¹⁵ Miles et Snow (1978) caractérisent le défenseur par un domaine d'activité étroit et stable, une position d'excellence en termes de prix ou de qualité, une tendance à ignorer les développements hors du domaine et une croissance prudente plutôt interne qu'externe.

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, 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 nécessite un effort substantiel de formalisation (création de fichiers produits, de gammes de production et de nomenclatures). Une fois ce travail effectué, on n'est pas tenté d'abandonner ;

- la direction de l'entreprise est toujours très fortement impliquée dans le projet. Elle a lourdement investi dans le projet et attend les informations pour prendre des décisions.

Il faut toutefois éviter les interprétations hâtives concernant la lourdeur de la démarche. La mise en place de la méthode UVA est souvent le moment de rationaliser l'outil de production en mettant au clair toutes les gammes et les nomenclatures utilisées. Le projet demande l'existence d'une gestion de production bien formalisée, ce qui peut expliquer sa lourdeur.

4.3 L'assimilation : peu de différences avec l'ABC

L'assimilation 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 *alii* (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 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 *alii*, 1990). Par contre, la méthode a peu d'incidence sur la réorganisation des processus et l'utilisation de l'UVA pour le contrôle budgétaire est rarement évoquée par ses utilisateurs. Les « possibilités de la méthode », en matière de contrôle de gestion et de productivité, décrites par Georges Perrin (1962, p. 129-156) dans la cinquième partie de son ouvrage, dont certaines sont reprises par Fiévez et *alii* (1999, p. 184-186), sont très rarement observées.

Conclusion

La méthode UVA apparaît donc comme une méthode d'évaluation des coûts, adoptée par de petites organisations ayant un comportement stratégique de type « défenseur ». Elle serait souvent utilisée dans une perspective de rationalisation de l'activité, alors qu'elle serait rarement mobilisée dans une perspective de développement. Tous les projets d'implantation sont menés à terme en raison de la forte implication des dirigeants. L'utilisation des méthodes UVA et ABC sont comparables et fortement axées sur des décisions destinées à améliorer la

rentabilité ; des résultats sont déterminés selon des axes multiples pour fiabiliser la prise de décision (établissement de devis et/ou de tarifs, abandon de clients et/ou de produits). Une différence significative a été observée concernant la pérennité de la méthode UVA. Elle se révèle beaucoup plus importante au cours de la période récente.

La méthode UVA permet aux organisations de petite taille, qui ne disposent pas de service de contrôle de gestion, d'évaluer des coûts. Après formation, le comptable de l'entreprise peut, chaque mois, proposer des évaluations fines des coûts en quelques heures. Ces informations sont fréquemment utilisées pour établir la politique de prix de l'entreprise (tarifs ou devis). De ce point de vue l'intérêt de la méthode semble évident. Ainsi, comme le TDABC, la méthode UVA apporte une contribution à la problématique de l'évaluation des coûts avec des ressources limitées.

L'étude réalisée présente toutefois une limite. Les dirigeants d'entreprises qui ont choisi d'investir dans une telle démarche sont nécessairement persuadés de sa pertinence et le mode de prospection du cabinet LIA, fondé sur « la courbe de rentabilité » et orienté vers les dirigeants, crée forcément une communauté d'intérêts entre les consultants et leurs clients. Or, la multiplication des publications et des enseignements de la méthode UVA font que des applications se développent de plus en plus, totalement indépendamment des promoteurs de la première heure. Les caractéristiques de ces utilisateurs ainsi que leur mode d'appropriation de la méthode pourraient différer de ce que nous avons observé. Une analyse complémentaire mériterait d'être effectuée.

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: 1-51.
- Ask U., Ax C. (1992), « Trends in the Development of Product Costing Practices and Techniques : A Survey of the Swedish Manufacturing Industry », 15th Congress of the European Accounting Association, Madrid, April.
- Bescos P.L., Cauvin E. (2000), « L'ABC/ABM : où en est on actuellement ? », *Échanges*, juillet, n° 168 : 23-26.
- Bjornenak T. (1997), « Diffusion and Accounting: the Case of ABC in Norway », *Management Accounting Research*, 8(4): 3-17.
- Bouquin H. (2008), *Comptabilité de gestion*, Économica, Paris.
- Bright J., Davies R.E., Downes C.A., Sweeting R.C. (1992), « The Deployment of Costing Techniques and Practices : A UK Study », *Management Accounting Research*, 3 (3): 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 Congress of the EAA, Bordeaux, May.
- Clarke P.J., Hill N.T., Stevens K. (1999), « Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 10: 443-468.
- Daft R.L. (1978), « A Dual-Core Model of Organizational Innovation », *Academy of Management Journal*, 21 (2): 193-210.

- Damanpour F., Walker R.M., Avellanada C.N. (2009), « Combinative Effects of Innovation Types and Organizational Performance: A Longitudinal Study of Service Organization », *Journal of Management Studies*, 46 (4): 650-675.
- Damanpour F. (1991), « Organizational Innovation: a Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators », *Academy of Management Journal*, 34 (3): 555-590.
- de La Villarmois O. (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, 132 pages.
- Drury C., Tayles M. (1994), « Product Costing in UK Manufacturing Organizations », *European Accounting Review*, vol. 2: 443-469.
- Fiévez J., Kieffer J.P., Zaya R. (1999), *La méthode UVA : du contrôle de gestion à la maîtrise du profit : une approche nouvelle en gestion*, Paris, Dunod.
- Gervais M. (2009), *Contrôle de gestion*, 9^e éd., Paris, Économica.
- Gervais M. et Levant Y. (2008), « A New Way to Improve Measurement in Product Costing », *Sciences de Gestion*, n° 65: 309-342.
- Gervais M., Levant Y. (2007), « Comment garantir l'homogénéité globale de la méthode UVA ? Deux études de cas », *Finance Contrôle Stratégie*, 10 (3) : 43-73.
- Gervais M. (2006), « Les conditions de la fiabilité des coûts dans l'utilisation de la méthode UVA (méthode des unités de valeur ajoutée) », *Finance Contrôle Stratégie*, 9 (2) : 225-258.
- Gosselin M., Pinet C. (2002), « Dix ans de recherche empirique sur la comptabilité par activités : état de la situation actuelle et perspectives », *Comptabilité Contrôle Audit*, 8 (2) : 127-146.
- Gosselin M. (2000), « Influence de la stratégie sur l'adoption et la mise en œuvre d'une comptabilité par activités », *Finance Contrôle Stratégie*, 3 (4) : 37-56.
- Gosselin M. (1997), « The effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing », *Accounting Organizations and Society*, 22 (2): 105-122.
- Govindarajan V., Fisher J. (1990), « Strategy, Control Systems and Resource Sharing : Effects on Business-Unit Performance », *Academy of Management Journal*, 33 (2): 259-285.
- Govindarajan V., Gupta A.K. (1985), « Linking Control Systems to Business Unit Strategy : Impact on Performance », *Accounting Organizations and Society*, 10 (1): 51-66.
- Govindarajan V. (1984), « Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Evaluation of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable », *Accounting Organizations and Society*, 9 (5/4): 125-135.
- Govindarajan V., Anthony R.N. (1983) « How Firms Use Cost Data in Price Decisions », *Strategic Finance*, 65 (1): 30-34.
- Groot T.L. (1999), « Activity-Based Costing in U.S. and Dutch Food Companies », *Advances in Management Accounting*, vol. 7: 47-63.
- Innes J., Mitchell F., Sinclair D. (2000), « Activity-Based Costing in the UK's Largest Companies : A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results », *Management Accounting Research*, 11 (3): 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: 239-250.
- Levant Y., de La Villarmois O. (2005), « La mise en place et l'utilisation d'une méthode d'évaluation des coûts : le cas de la méthode UVA », *Finance Contrôle Stratégie*, 8 (2) : 175-206.
- Levant Y., de La Villarmois O. (2001), « Origine et développement d'une méthode de calcul des coûts : la méthode des Unités de Valeur Ajoutée », *Comptabilité Contrôle Audit*, 7 (2) : 45-66.

- Lukka K., Granlund M. (1996), « Cost Accounting in Finland : Current Practice and Trends to Development », *European Accounting Review*, 5 (1): 1-28.
- Malmi T. (1999), « Activity-Based Costing Diffusion across Organizations : An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms », *Accounting Organizations and Society*, 24 (8): 649-672.
- Mévellec P. (2003), « Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative », *Comptabilité Contrôle Audit*, 9 (1) : 95-110.
- Miles R.H. et Snow C.C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New-York, Mc Graw-Hill.
- Mills, R.W. (1988), «Pricing decisions in UK manufacturing and service companies», *Management Accounting (UK)*, November: 38-39.
- Nobre T. (2001), « Méthodes et outils du contrôle de gestion dans les PME », *Finance Contrôle Stratégie*, 4 (2) : 119-148.
- Perrin G. (1962), *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*, Dunod, Paris.
- Rogers E. (1995), *The Diffusion of Innovation*, 4th ed., New York, Free Press.
- Scapens R W (1990), Researching management accounting practice: the role of case study methods, *British Accounting Review*, vol. 22: 259-281.
- Shim E. (1996), « Information Relevance and Conditions for Activity-Based Costing Systems in a New Manufacturing Environment », *Advances in Management Accounting*, vol. 5: 189-202.
- Simons R. (1990), « The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives », *Accounting Organizations and Society*, 15 (1/2): 127-143.
- Simons R. (1988), « Analysis of the Organizational Characteristics Related to Tight Budget », *Contemporary Accounting Review*, vol. 5: 267-283.
- Simons R. (1987), « Accounting Control Systems and Business Strategy : An Empirical Analysis », *Accounting Organizations and Society*, 12 (4): 357-374.
- Theunisse H. (1992), *Cost Accounting : Theory and Practice. The Current State in Belgium* , EIASM Workshop, December, Brussels.
- Yoshikawa T., Innes J., Mitchel F. (1989), « Japanese Management Accounting: a Comparative Survey », *Management Accounting*, 67 (10): 20-23.

Annexe : Méthodologie de collecte des données

	Etude	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	2001	LIA	X	X	3	X	X
Cas 2	2001	LIA	X	X	3	X	X
Cas 3	2001	Autre	X	X	3	X	X
Cas 4	2001	LIA	X				X
Cas 5	2001	LIA	X				X
Cas 6	2001	LIA	X				X
Cas 7	2001	LIA	X	X	2	X	X
Cas 8	2001	LIA	X	X	1		X
Cas 9	2001	LIA	X				X
Cas 10	2001	LIA	X	X	5	X	X
Cas 11	2001	Autre	X	X			X
Cas 12	2001	Autre	X	X			X
Cas 13	2001	Autre	X	X			X
Cas 14	2009	LIA	X	X	3	X	X
Cas 15	2009	LIA	X				X
Cas 16	2009	LIA	X	X	3	X	X
Cas 17	2009	Autre	X				X
Cas 18	2009	LIA	X				X
Cas 19	2009	Autre	X				X
Cas 20	2009	LIA	X				X
Cas 21	2009	Autre	X				X
Cas 22	2009	Autre	X				X
Cas 23	2009	Autre	X				X
Cas 24	2009	LIA	X	X	2	X	X