



L'approche des couts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse? (une analyse de la méthode gp-uva)

François Meyssonnier

► To cite this version:

François Meyssonnier. L'approche des couts complets par les équivalents de production, voie d'avenir ou impasse? (une analyse de la méthode gp-uva). Technologie et management de l'information: enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, Toulouse, France. pp.CD-Rom. halshs-00584504

HAL Id: halshs-00584504

<https://shs.hal.science/halshs-00584504>

Submitted on 8 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'APPROCHE DES COUTS COMPLETS PAR LES EQUIVALENTS DE PRODUCTION, VOIE D'AVENIR OU IMPASSE ? (UNE ANALYSE DE LA METHODE GP-UVA)

François, Meyssonnier

*Maître de Conférences, IAE de Metz, 3 Place Edouard Branly, 57 070 Metz, Tél : 03.87.56.37.86,
Mel : meyssonnier@esm.univ-metz.fr*

(*)

Résumé

La méthode des équivalents de production GP-UVA est décrite dans ses différents aspects. Elle est ensuite discutée aussi bien dans ses fondements conceptuels que dans son utilité pour les managers.

Ceci amène à estimer que c'est une technique d'analyse des coûts conservatrice par essence et introvertie alors que les entreprises ont plutôt besoin de méthodes de gestion favorisant la flexibilité et à l'écoute de l'environnement.

Mots clés : coûts complets, équivalents de production, méthode U.V.A.

Abstract

All the characteristics of the GP-UVA equivalents of production method are described. Then, its conceptual framework and its utility for managers are discussed.

This leads us to our conclusion : it is, by nature, a conservative as well as a self-centred costs analysis technique, whereas companies are in need of management methods promoting flexibility and being aware of the environment.

Keywords: full costs, equivalents of production, V.A.U method

Introduction

Depuis quelques années on redécouvre un mode de calcul des coûts complets fondé sur les équivalents de production. Au centre de cette approche se trouve la méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée) mise au point par un cabinet de consultants et popularisée à la fin des années 90 (Fiévez, Kieffer et Zaya, 1999) qui reprend les principes élaborés par Georges Perrin dans les années 50 (Perrin, 1963). Il s'agit d'exprimer les coûts d'une production diversifiée par référence au coût d'un produit de base stable dans son mode de fabrication et représentatif par ses caractéristiques de l'activité de l'entreprise.

C'est une voie originale en comptabilité de gestion. Que peut-on en penser aussi bien comme cadre de réflexion théorique (permettant la modélisation des coûts et des activités de l'entreprise) que comme outil de management pratique (pour le pilotage de l'entreprise) ?

Pour tenter de répondre à ces questions nous allons présenter dans une première partie la méthode GP-UVA (en décrivant ses caractéristiques et sa logique de fonctionnement puis en analysant les questions, parfois délicates, qui se posent concrètement lors de sa mise en œuvre) et dans une seconde partie nous essaierons d'évaluer la pertinence et les potentialités de l'approche par les équivalents de production (en discutant ses fondements conceptuels et en nous penchant sur la qualité des informations de gestion qu'elle permet de fournir aux managers).

1. Les caractéristiques d'une comptabilité de gestion fondée sur les équivalents de production

1.1. Présentation de la méthode GP-UVA

L'utilisation des équivalents de production en comptabilité de gestion est une approche qui, dans le domaine des calculs de coûts complets (nous aborderons plus loin son incidence sur d'autres aspects du contrôle de gestion tels que les coûts partiels ou les coûts standard et l'analyse des écarts), ouvre une nouvelle piste qui se présente comme une alternative aux deux méthodes de calcul des coûts complets actuellement en usage.

La méthode traditionnelle de calcul des coûts complets dans la tradition française passe par la détermination de sections homogènes ou centres de coûts regroupant les charges indirectes dans des ensembles cohérents au regard des facteurs générant les coûts. Des unités d'œuvre sont choisies afin d'assurer la répartition de ces charges indirectes de la façon la plus correcte possible. Après avoir distingué les centres de coût principaux (ceux qui travaillent pour les produits) et les centres de coût auxiliaires (qui effectuent des prestations pour les autres centres) les centres auxiliaires sont vidés dans les centres principaux et ceux-ci, à leur tour, voient leurs coûts être ventilés sur les produits.

De son côté, la méthode ABC (*Activity Based Costing*) est fondée sur la mise en évidence d'une carte des activités qui contribuent à créer de la valeur pour le client (indépendamment des structures formelles organisationnelles). Des inducteurs de ressources permettent d'affecter les ressources consommées aux activités ainsi identifiées. Ensuite les activités sont regroupées dans

un nombre beaucoup plus limité de processus transversaux (en pratique souvent moins de dix d'après Mevellec (2000)). Les coûts de ces processus, qu'ils soient opérationnels ou de soutien, sont ensuite imputés aux objets de coûts par le biais d'inducteurs d'activités. Dans cette façon de faire, la distinction entre centres auxiliaires et centres principaux n'a plus de raison d'être et il n'y a plus de répartition secondaire des charges indirectes comme dans la méthode traditionnelle.

A côté de ces deux méthodes bien connues, les démarches basées sur les équivalents de production ont une logique assez particulière comme on peut le voir si on examine le mode de construction de la méthode GP-UVA.

Dans cette méthode on commence par ventiler les charges indirectes dans des postes UVA correspondant à des ensembles cohérents de tâches dotés d'une unité d'œuvre et on calcule les taux de poste. Jusque là la méthode ressemble à la méthode traditionnelle : les postes UVA ont beaucoup des caractéristiques des centres d'analyse et les taux de postes sont assimilables à des coûts d'unité d'œuvre. Les postes UVA sont toutefois nettement plus nombreux que les centres d'analyse traditionnels car ils sont plus proches des modalités techniques concrètes de mise en œuvre de la production : ainsi on distingue suivant les grandes catégories d'équipements techniques utilisés et on classe différemment les équipements en production et ceux en réglage (qui relève pourtant du même centre de responsabilité du système budgétaire). La différence principale avec la méthode traditionnelle est donc qu'on s'intéresse plus à la fonction de production qu'à l'ensemble de l'organisation et qu'on part de la nomenclature et de la gamme opératoire plutôt que des centres hiérarchiques de responsabilité (il y a donc déconnexion entre le calcul des coûts et le système budgétaire ce qui n'est pas le cas en général avec la méthode classique de calcul des coûts complets).

Dans un deuxième temps on identifie un produit stable dans ses caractéristiques et représentatif du mode de production de l'entreprise. Par exemple, pour citer un cas que nous avons étudié¹, pour une entreprise du secteur des plastiques fabriquant des produits pour les entreprises industrielles (petites poches imprimées de conditionnement pour vis ou clous, sacs de grands volumes à forte résistance, films plastiques thermo-rétractables d'emballage, etc.), les entreprises agricoles (sacs et emballages spécifiques, par exemple perméables) et la grande distribution (sachets imprimés, sacs poubelles, sacs isolants pour produits congelés, etc.), on peut retenir : « la fabrication d'une palette de sacs poubelles de 50 litres produite par lot de 10 palettes ». C'est alors l'Unité de Valeur Ajoutée (UVA) de l'on prendra comme étalon de mesure de l'activité de l'entreprise et de ses coûts.

On calcule ensuite le coût de l'UVA qui devient le taux de base. Il est possible alors d'exprimer tous les taux de poste par référence à ce taux de base en calculant les indices de postes. Par exemple : Indice du poste « extrudeuses en production » = taux du poste « extrudeuses en production » / taux de base.

Si on dépasse la terminologie spécifique aux initiateurs de la méthode, on a simplement exprimé le coût de l'unité d'œuvre d'un centre d'analyse non pas en euros mais en nombre

¹ Un travail de construction d'une comptabilité de gestion fondée sur la méthode GP-UVA a été effectué en collaboration avec Stéphane Griffiths (enseignant-chercheur à l'IAE de Poitiers) dans le cas d'une PME du secteur des matières plastiques. Cette mise en œuvre concrète nous a permis de mieux saisir de nombreux aspects de la méthode et de nourrir la réflexion qui a abouti à cet article. Qu'il en soit remercié, ainsi que pour tous les échanges que nous avons pu avoir à cette occasion sur la démarche GP-UVA.

d'UVA. L'heure de fonctionnement des machines dans le centre des « extrudeuses en production » ne coûte pas 13,06 euros mais 0,119 UVA c'est à dire 0,119 fois le coût de fabrication de la palette de sacs poubelles de référence.

Une fois que tous les postes UVA (entités qui consomment les ressources de l'entreprise) voient leurs unités d'œuvre valorisées en UVA, on peut calculer pour chaque produit son coût en équivalent du produit de base. On peut donc déterminer le niveau de la production et le niveau des coûts en ayant comme étalon général de mesure l'équivalent de production retenu comme UVA (dans notre exemple la palette de sacs poubelles de 50 litres). Toutes les gammes opératoires, toutes les fonctions, tous les outputs de l'entreprise sont valorisés en UVA. L'entreprise qui dans la réalité fabrique de nombreux produits à été ainsi modélisée sous la forme d'une entreprise monoproduit.

1.2. La genèse des méthodes fondées sur les équivalents de production

Dans l'évolution du courant de pensée qui vise à exprimer les coûts et les activités de l'entreprise en équivalents de production on peut distinguer des étapes différentes.

De façon assez logique, c'est au sein du milieu des ingénieurs de production, marqué par la tradition rationaliste de Taylor, qu'ont émergé les premières tentatives d'exprimer les coûts (le coût par exemple d'un processus élémentaire de transformation) par référence à un étalon de mesure physique et non pas directement en valeur monétaire. Cette démarche était en pleine cohérence avec le système taylorien appliqué à la force de travail et avec les méthodes de mesure des temps de travail qui s'appuyaient sur des standard de référence (les méthodes de rationalisation des tâches des ouvriers de type MTM développées par Maynard aux Etats-Unis à partir des années 30 puis propagées ensuite en Europe ou le recours au point Bedeaux pour le chronométrage des opérations en France avant et après la seconde guerre mondiale).

L'objectif était plus la mise sous tension des acteurs au niveau des ateliers pour accroître les rendements et la productivité que la recherche d'une modélisation économique globale, cohérente et débouchant sur des mesures de performance par produits. L'enjeu n'était pas l'évaluation stratégique d'un coût complet global mais le respect des standards dans la consommation opérationnelle des ressources pour une phase identifiée et partielle du processus productif. Bouquin (2000) suggère (page 98) que Taylor est peut-être allé plus loin, anticipant des méthodes plus complètes fondées sur les équivalents de production, mais ses citations n'emportent pas la conviction.

En France plusieurs méthodes émergent après la seconde guerre mondiale pour simplifier les calculs de coût et permettre aux entreprises de se doter des rudiments de comptabilité de gestion en prenant comme référence le coût soit d'une tâche, soit d'un produit de référence. Il semble qu'un fort engouement se développe autour de cette approche pendant une décennie entre la moitié des années 50 et la moitié des années 60 avec des nombreuses conférences, la sortie d'ouvrages ou de recommandations et l'action de différents cabinets conseil spécialisés.

Ainsi, Audoye (1955) propose en 1955 une méthode permettant d'exprimer le coût de revient des différentes sections homogènes par un nombre caractéristique : la quantité équivalente d'heures de travail de base. Laugier prône une méthode indiciaire très proche basée sur les rapports constants entre les différents coûts et le coût élémentaire de base de l'heure de

production afin de déterminer simplement le coût de production (Lauzel, 1973). En 1957 le CNPF dans un document ronéoté intitulé « Méthodes rationnelles de calcul » conseille de faciliter le suivi des écarts entre la prévision et la réalisation dans les entreprises pluriproduits en se ramenant à un équivalent de production mesuré en nombre d'articles standard (Lauzel, 1973). En 1963 c'est la publication du livre de référence de Georges Perrin : « Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP » (Perrin, 1963).

Dans cette floraison il y a une progression de la réflexion entre l'expression initiale des coûts par un équivalent en heures de main d'œuvre ou en heures de production sur un type de machine de référence et ensuite la référence au coût d'un produit représentatif. On passe de l'expression du coût en quantité consommée d'un *input* à sa mesure en équivalent de production d'un *output* ce qui est plus parlant et permet plus d'utilisations managériales : on cherche ainsi à dépasser la seule gestion de production pour se doter d'un outil de gestion plus général.

La promotion de la méthode des équivalents de production fut le fait de Georges Perrin et de sa femme à partir de la fin des années 50 et jusqu'aux années 70. Après la mort de Georges Perrin puis le départ en retraite de sa femme, la méthode fut reprise et aménagée par Jean Fiévez et le cabinet LIA (Les Ingénieurs Associés). Elle fut appliquée de façon assez limitée pendant de nombreuses années avant de ré-émerger sous le nom de méthode UVA (Unité de Valeur Ajoutée) en 1995. Depuis, un ouvrage synthétique (Fiévez, Kieffer et Zaya, 1999) et de nombreux articles ont contribué à la faire connaître. Aujourd'hui il s'agit d'une méthode qui dépasse le statut d'instrument promu par un cabinet de consultant pour se poser en outil de gestion alternatif de la méthode classique des coûts complets ou de la méthode ABC².

1.3. La méthode GP-UVA représente un investissement conséquent

Les promoteurs de la démarche insistent sur le fait que plus de 90% des ressources consommées par l'entreprise peuvent être affectées au niveau des postes de travail (il s'agit là en réalité des charges hors consommations de matières premières et autres charges directes d'exploitation). Ceci nécessite une mise à plat du fonctionnement de l'entreprise en partant de toutes les gammes opératoires. Ainsi Georges Perrin indiquait que dans la détermination des postes : « *L'opération élémentaire théorique de travail doit se comprendre comme étant une opération définie dans ses moindres détails. Pour une opération de tour par exemple, il faudra préciser le type de machine, la dureté du métal travaillé, la nature et l'affûtage des outils, les vitesses et profondeurs de coupe, etc. Une différence dans l'une de ces spécifications forme une autre opération.* » Dans la pratique on n'entre pas dans un tel détail avec la méthode UVA mais cela reste une démarche d'ingénieur basée sur une analyse fonctionnelle approfondie des tâches.

Dans l'approche traditionnelle des coûts complets, les comptables procèdent à un découpage fondé sur la seule corrélation entre un ensemble de coûts agrégés dans une enveloppe (section homogène) et un indicateur physique (l'unité d'œuvre représentative) qui permet de ventiler les charges de façon satisfaisante sur les produits. Si aucun critère n'est corrélé de façon satisfaisante avec l'évolution des charges prises en compte, on doit alors procéder à une autre

² On peut également noter que l'évaluation de l'utilisation des ressources dans le système hospitalier mise en place à partir de la fin des années 80 dans le programme de médicalisation des systèmes d'information (PMSI), basée sur l'élaboration d'indices synthétiques d'activité (ISA) à partir des groupes homogènes de malades (GHM), représente une forme d'application à l'hôpital de la méthode Georges Perrin (Halgand, 2000).

répartition avec par exemple deux centres d'analyse distincts dotés chacun d'une unité d'œuvre spécifique satisfaisante.

Dans la démarche UVA le découpage est en général beaucoup plus fin : par exemple (dans le cas que nous avons étudié) on distingue les charges relatives aux « extrudeuses en réglage » des charges attribuables aux « extrudeuses en production ». Mais, ce que l'on gagne en précision on le perd en lourdeur du processus de mise en œuvre : on le voit sur les exemples avancés par les promoteurs de la méthode (Fiévez, Kieffer et Zaya, 1999) :

	SNECMA (usine du Creusot)	ENDUPACK (anciennement Delaporte Industries)	Entreprise X
Caractéristiques de l'entreprise	- fabrication de disques de réacteurs - mise en place d'une nouvelle usine en 1987 - 12 types de disques différents	- branche textile (30 personnes, 80% du CA) et branche enduction sur toile et papier (5 personnes et 20% du CA) - dépôt de bilan et relance de l'activité au début des années 90	- PME Industrielle de façonnage - 80 personnes - 600 références
Mise au point de la méthode UVA	- au moment du lancement de l'usine - actualisation de la méthode en 1996	- au moment de la reprise - actualisation et approfondissement ensuite un an après ce qui provoque l'abandon de l'activité textile	- premier semestre 1993
Durée et moyens humains mobilisés	- 7 mois pour 2 consultants plus des responsables internes	- 2 mois à 20% du temps des 4 dirigeants plus 1 consultant	- 6 mois pour le contrôleur de gestion plus un groupe de travail à temps partiel et un consultant
Nature de l'UVA	1 disque DTK-1 fabriqué = 100 UVA coût de l'UVA : 140 F au départ dès 1991 il n'est plus fabriqué dans l'entreprise	1 ensemble de 10 couvertures « Bonne Nuit » fabriquées par lot de 100 = 10 UVA coût de l'UVA : 130 F abandon du textile de référence un an après	1000 exemplaires de A 15/253 fabriqués par lot de 50 000 exemplaires = 1 UVA coût de l'UVA : 422 F
Nombre de postes UVA	- 105 puis 110 postes UVA	- 36 postes UVA	- 84 postes UVA

D'autres exemples cités par Levant et de La Villarmois (2001), concernant une PME d'emballage (65 salariés, 45 MF de CA), une PME de passementerie (125 salariés, 39 MF de CA) et une coopérative agricole (70 salariés, 300 MF de CA), permettent de voir, là encore, la relative lourdeur de la phase de mise en place qui dure respectivement 9 mois, 18 mois et 18 mois et qui mobilise en général un cadre interne à temps plein et les consultants du cabinet de conseil. Les modalités pratiques (choix de l'UVA, nombre de postes UVA, etc.) ne sont pas décrites par les auteurs. On sait simplement que, dans le cas de la PME de passementerie, on a procédé à une décomposition en 120 postes UVA et qu'on a embauché une personne afin qu'elle s'occupe à temps plein de la mise en œuvre de la méthode.

Pour des PME, il s'agit d'un effort en moyens humains et financiers, assez important. On a là quelque chose de nettement plus contraignant qu'une comptabilité de gestion traditionnelle et plutôt comparable à ce que représente la mise en place d'une comptabilité de gestion de type ABC.

1.4. Quelques points cruciaux dans la mise en œuvre pratique

Dans la mise en œuvre technique certaines phases sont assez critiques et peuvent poser problème comme le mode de répartition en cascade d'une partie des charges indirectes, les évolutions relatives du coût des diverses ressources consommées (qui peuvent être divergentes) ou le choix discutable de l'article de référence.

Dans la démarche GP-UVA les postes UVA sont considérés comme des entités résultant d'une analyse fonctionnelle du processus productif dans lesquelles on procède à une affectation des charges indirectes. Si l'on rentre plus dans le détail de la mise en œuvre d'une comptabilité de type GP-UVA on se rend compte qu'à côté des frais qu'on affecte sans problèmes (frais de personnel, dépréciation des équipements, consommations diverses, charges externes dédiées, etc.) on a été obligé de regrouper toute une série de charges indirectes et de les répartir sur les postes UVA en utilisant des clés de répartition comme la surface occupée par le poste UVA (pour le chauffage, l'éclairage, l'entretien, etc.) ou comme la valeur des immobilisations utilisées dans le poste UVA (pour les assurances, le gardiennage, etc.). Il y a là quelque chose qui ressemble beaucoup aux centres auxiliaires de la méthode traditionnelle. En réalité, et sans le dire, on copie ici la répartition secondaire des charges indirectes de la méthode classique des coûts complets.

Mais cette remarque peut aussi être faite à la méthode ABC. Certes celle-ci a la volonté d'assurer la traçabilité des coûts (des ressources aux activités, des activités aux processus et des processus aux objets de coûts) par le biais d'inducteurs de coûts qui manifestent des liens de causalité et pas seulement de corrélation statistique comme dans le cas des unités d'œuvre. Mais dans la pratique on se retrouve souvent dans de nombreux cas avec des imputations en cascade des activités secondaires vers les activités principales très proches de ce qui se passe dans le cas des répartitions des centres auxiliaires vers les centres principaux dans la méthode traditionnelle des coûts complets.

Dans tous ces cas (méthodes des coûts complets « classiques », « ABC » ou « GP-UVA ») on assiste à des ventilations s'effectuant sur plusieurs niveaux (ce qui n'est pas le cas dans la méthode des coûts partiels directs).

Dans la méthode UVA, pour trouver les équivalents de production, on ne raisonne que sur les charges indirectes auxquelles il faut rajouter les charges directes d'approvisionnement (achats de matières premières et composants), les charges directes de production et les frais directs de commercialisation liés aux produits ou aux clients pour trouver le coût de revient complet.

La méthode est fondée sur l'expression des unités d'œuvre des différents postes UVA en taux d'UVA et non en valeur monétaire. Mais pour trouver l'équivalence on a procédé au rapport entre l'indice du poste UVA concerné et l'indice correspondant au produit de référence. Il faut remarquer qu'on est d'ailleurs amené, pour faciliter les calculs et avoir des valeurs significatives et comparables dans les calculs, à considérer que l'étalon de mesure (un article, une palette d'articles ou un lot) représente 1 UVA ou 10 UVA ou 100 UVA... Contrairement à ce qui est trop souvent indiqué dans les présentations sommaires de la méthode on n'a pas toujours l'équivalence simplifiée 1 article de base = 1 UVA.

Nous reviendrons plus tard sur l'hypothèse fondamentale de la permanence des rapports techniques entre les différences tâches productives (les fameuses « constantes occultes ») qui repose sur le pari d'une certaine lenteur dans les changements technologiques (ou au moins qui présuppose que les évolutions technologiques se font par de rares ruptures globales et pas par des améliorations permanentes et diffuses irriguant l'outil de production). On doit remarquer que, en dehors de cette permanence dans les rapports entre les différentes tâches du processus de transformation, la méthode est basée sur une certaine stabilité des prix relatifs entre les éléments intervenant dans les postes UVA. Si les prix relatifs des *inputs* (salaires, prestations externes, valeur relative des équipements utilisés, etc.) évoluent de façons divergentes, l'indice d'un poste UVA et l'indice de base (celui de l'article de référence) ne seront plus dans le même rapport et donc les taux UVA et les équivalents de production qui en résulteront seront très différents.

On a là un paradoxe étonnant : si l'entreprise se trouve dans un contexte de hausse des prix généralisée et relativement homogène, la méthode UVA sera très utile (en faisant abstraction des variations monétaires au cours du temps). Ce fut par exemple le cas dans les pays à forte inflation comme dans les années 50 en France (moment où la méthode connu sa première heure de gloire) ou encore jusqu'à une époque récente dans de nombreux pays du tiers monde. Par contre si les évolutions de prix sont différentes en fonction des inputs - selon les catégories de personnel (hausse forte des salaires de certains spécialistes), les types d'équipement (baisse importante du coût de certains équipements) ou de consommables (baisse du coût des hydrocarbures, hausse du coût de certaines pièces électroniques consommées dans la production...ou l'inverse) - alors toute l'architecture de la méthode UVA sera fragilisée. De plus les arbitrages entre *inputs* et modes de production seront masqués.

Troisième élément crucial : le choix de l'article de référence à partir duquel on mesure l'équivalent de production. Il n'y a pas là, semble-t-il, de critères bien solides. Le choix peut être différent selon que le dirigeant de l'équipe chargée de la mise en place de la méthode UVA pensera que l'évolution des ventes et les perspectives de développement se feront dans un sens ou dans un autre. Et bien évidemment si l'UVA n'est plus un équivalent représentatif de l'activité réelle de l'entreprise son intérêt (quoiqu'en dise Georges Perrin lui-même) baissera beaucoup. Quitte à choisir un équivalent qui n'a plus une importance relativement significative dans l'activité concrète de l'entreprise, autant prendre un équivalent généralisé et abstrait : la valeur monétaire de la production !

De ce point de vue il n'est pas très encourageant que sur les trois exemples présentés par les promoteurs de la méthode UVA (et repris dans le tableau précédent) dans deux cas sur trois l'équivalent de production ne soit plus utilisé quelques années à peine après la mise en place de la méthode (arrêt des ventes de ce produit dans un cas, abandon de l'activité productive concernant l'UVA dans l'autre).

Sans aller jusque là, il est clair que, suivant le choix de l'article de base, la stabilité qu'il représentera sera plus ou moins grande et par-là même la validité de la méthode sera variable dans la durée³. Le choix de l'équivalent de référence pour la production ne paraît pas encore assez normé dans sa mise en œuvre pour assurer une homogénéité dans la mise en œuvre de la méthode UVA et une pleine efficacité dans son utilisation.

2. Un cadre conceptuel fragile et un outil de gestion très pauvre

2.1. Le concept de « constantes occultes », central dans la méthode, n'est-il pas dangereux ?

Au cœur de la méthode GP-UVA se trouvent ce que Georges Perrin appelait les « constantes occultes ». Il considérait que les diverses opérations étaient à moyen terme (5-6 ans) dans une même proportion dans les efforts de production mis en œuvre pour fabriquer des produits. Pour lui, il existait un rapport constant, dans des conditions données de production, entre les efforts de production (notion abstraite et assez vague) par exemple d'un tour et d'une fraiseuse. Plus généralement, si on prenait une usine dans sa globalité, il y avait une infinité de rapports entre toutes les machines et leurs différentes conditions d'emploi qui étaient stables, constants, occultes mais bien réels et caractéristiques de l'entité productive constituée par l'usine. A partir de là il proposait de mesurer l'effort productif de l'usine à l'aide d'un étalon unique qui pouvait être le coût de fonctionnement d'une opération de base sur une machine de référence ou le coût d'un article de référence représentatif du processus productif. Ce que lui appelait le point GP, ses successeurs vont le dénommer UVA.

Nous avons déjà indiqué plus haut que la méthode n'est valable que si les prix relatifs des différentes ressources évoluent dans la même proportion. Mais ceci impose surtout de considérer que le progrès technologique est relativement lent, qu'il ne modifie pas les conditions de production lors du laps de temps de 5-6 ans entre chaque remise à plat de l'analyse du processus productif par la méthode GP-UVA. Il y a là un présupposé qui nous semble bien contestable, celui qui considère que l'innovation, les améliorations techniques et les progrès technologiques procèdent par ruptures, globalement, par blocs et non pas par touches progressives, par progrès continus, par contributions diverses, constantes, irriguant et modifiant les façons de faire des hommes et même les caractéristiques des composantes de l'outil de production.

³ C'est pour cela que dans les hôpitaux, on a choisis des groupes homogènes de malades (GHM) qui ont une homogénéité à la fois clinique et économique. Le GHM de base (équivalent de notre UVA) est « l'accouchement par voie basse sans complications » qui a été retenu 1) pour sa fréquence, 2) pour la stabilité opératoire de la situation clinique et des pratiques auxquelles il est associé, 3) pour sa stabilité économique et ses coûts peu turbulents.

Cette vision est datée. C'est celle du taylorisme classique et de l'appropriation exclusive du savoir technique par les bureaux des méthodes et les ingénieurs dépositaires des *one best way* privant les opérateurs de base de toute autonomie. Cette approche est incompatible avec l'implication des acteurs dans l'amélioration continue du processus productif à tous ses niveaux. Si l'on met en place de façon lourde, contraignante et sur 5-6 ans une modélisation de la réalité productive basée sur la stabilité et les constantes occultes (chiffrées par le bureau des méthodes et les ingénieurs de production) alors il faut éviter à tout prix ce qui pourrait dénaturer et rendre obsolète cette modélisation : plus de boîtes à idées, plus de primes d'innovations, pas d'expérimentations facilitées, plus de réunions de cercles de qualité ou de progrès.... et surtout pas de *kaizen costing* !

On doit certes s'interroger, d'un point de vue technique objectif, sur la stabilité des indices UVA dans le temps, comme le reconnaissent d'ailleurs certains auteurs (Levant et de La Villarmois, 2000). Mais, par delà la discussion sur la mesure des modes de diffusion des innovations selon les branches industrielles et les activités économiques, on doit surtout bien prendre en compte l'impact néfaste que l'adoption d'une telle méthode peut avoir sur les comportements et la gestion. Même si objectivement elle n'est pas complètement erronée dans certains secteurs stables de l'économie (la méthode n'est pas utilisée que dans les secteurs « murs » et « stables », elle a aussi été mise en œuvre dans une entreprise d'un secteur de haute technologie, la SNECMA ... mais le moteur d'avion est un des rares produits actuels dont la durée de vie en fabrication s'accroît) cette méthode pose problème car elle tourne le dos aux améliorations continues, à la recherche des innovations petites ou grandes, à l'implication du personnel, au management participatif....

2.2. Les types de coûts calculés par la méthode GP-UVA sont-ils pertinents ?

On considère généralement que les coûts complets ont un rôle stratégique pour les managers. Il s'agit de déterminer les évolutions nécessaires de l'entreprise, en matière de positionnement des produits et par rapport aux clients, à partir d'un diagnostic sur l'efficacité des différentes activités et d'une comparaison avec la concurrence. Pour cela on ventile l'ensemble des charges sans distinguer ce qui est fixe et ce qui est variable car à long terme, horizon retenu pour les choix stratégiques, tout peut et doit être discuté voire remis en cause : il n'y a plus de charges fixes. De ce point de vue les coûts complets stratégiques se distinguent des méthodes fondées sur les coûts partiels qui visent à optimiser les choix économiques d'une structure productive donnée (fixation des prix, acceptation d'une commande, mise en place d'une nouvelle organisation de la production, etc.) ou des méthodes de coûts standard et d'analyse des écarts qui visent à mettre sous tension l'organisation et à permettre le pilotage en temps réel (tableaux de bord et reporting mensuel).

La méthode GP-UVA est fondée sur le calcul de coûts complets mais paradoxalement elle s'interdit, en raison du principe des « constantes occultes », d'agir sur modes de production et de les modifier ce qui est justement le propre de l'horizon stratégique. D'un autre côté, elle n'intègre pas non plus les calculs de coûts partiels qui permettraient, à partir de la distinction des charges fixes et des charges variables, d'optimiser les choix économiques. On ne peut raccorder la méthode GP-UVA ni avec la mise en évidence d'une marge sur coût variable, ni avec la mise en évidence d'une marge sur coûts spécifiques. C'est là une grande carence nous semble-t-il de cette méthode du point de vue managérial.

Mais il y a un problème également dans le domaine du suivi opérationnel, de la gestion prévisionnelle et du calcul des écarts. D'un point de vue conceptuel, la méthode GP-UVA est fondée, comme toutes les méthodes indicielles, sur l'idée d'une permanence des rapports entre les efforts de production et sur l'évacuation de la mesure monétaire lors de l'analyse détaillée du processus productif. La valorisation monétaire n'est réintroduite que dans le stade ultime quand il s'agit de se raccorder avec la comptabilité financière ou de calculer des résultats par ventes. En attendant, on a une « boîte noire » dans laquelle on n'entre pas. On ne cherche pas à expliquer ce qui génère les coûts mais à les représenter dans certaines conditions (très restrictives en réalité) de stabilité des pratiques productives.

Certes, on voit très vite si les normes fonctionnelles de production sont ou ne sont pas en ligne avec les standards (a-t-on respecté les normes en matière de consommation d'UVA ou pas ?). On met donc très facilement en évidence des écarts sur volume d'activité (coût de la non-utilisation de l'outil de production en cas de sous activité) ou des écarts de rendement (coût de la non-productivité physiquement mesurable).

Par contre les dérapages ou anomalies sur les coûts, ce qui touche non la consommation de ressources mais la valorisation des ressources, restent non détectés par la méthode. L'identification des gaspillages économiques est ignorée. La méthode GP-UVA ne peut mettre en évidence de façon précise les écarts dus à l'imputation rationnelle des charges fixes (puisque l'on ne connaît pas la proportion des charges fixes dans l'ensemble des charges indirectes et qu'on ne valorise jamais financièrement les consommations d'effort de production qui sont simplement exprimés en équivalents UVA). De même les écarts sur budgets ne sont pas isolables.

Ainsi, de la même façon que les coûts partiels ne peuvent être calculés, l'analyse des écarts entre standards et réalisés qui seule peut permettre la mise sous tension de l'organisation et le reporting est impossible. Les écarts physiques sont détectés mais pas les écarts financiers. Un surcoût très important quelque part dans le réseau des postes UVA va surenchérir massivement le coût de l'UVA mais on ne pourra en identifier ni le lieu ni la cause... et on ne pourra donc pas agir. On a affaire à une vision limitée d'ingénieur de production très éloignée des besoins des managers actuels.

Dans ces conditions il n'est pas surprenant que certains auteurs aient constaté une situation paradoxale. Levant et de La Villarmois (2001) notent que dans les trois cas de PME mettant en œuvre la méthode GP-UVA qu'ils ont étudiés (cités plus haut) ces entreprises n'utilisent pas des informations réelles sur les coûts mais des standards aussi bien pour les nombres d'unités d'œuvre que pour les quantités de matières consommées. Ils expliquent ceci par les coûts qu'engendrerait la recherche d'informations réelles. Nous avons souligné plus haut que la précision de la démarche fonctionnelle était chronophage et très onéreuse. Les entreprises utilisatrices de la méthode calculent donc des coûts complets en prenant non des valeurs réelles mais des standards. Ceci signifie en réalité une chose simple : on ne calcule les coûts qu'une seule fois tous les 5-6 ans et ensuite on ne fait rien de plus. Alors la question des « constantes occultes » pendant ces 5-6 ans devient de peu d'importance ! On voit aussi que, si l'on creuse les pratiques en matière de comptabilité de gestion basée sur les équivalents de production, on est vraiment très loin de la simplicité et de la robustesse vantées par les promoteurs de ces méthodes.

2.3. Le système d'information généré par la méthode GP-UVA n'est-il pas très limité ?

La méthode GP-UVA permet, en mesurant l'équivalent de production par les produits fabriqués d'une part (mesure en UVA de la production diversifiée ramenée à son équivalent en production d'articles de base) et par les ressources consommées d'autre part (mesure en UVA de l'effort de production constaté en sommant les indices des postes UVA), de mettre en évidence un écart qui manifeste une amélioration ou une détérioration du rendement. Par contre si on veut prendre en compte les variations de coût des UVA alors on sera très vite limité car on ne pourra chiffrer précisément l'écart lié à l'imputation rationnelle des charges fixes ni celui lié aux dérapages sur le coût des inputs consommés comme nous l'avons vu précédemment. Avec la méthode GP-UVA on ne fait donc pas de réel contrôle de gestion. On adopte juste une modélisation qui permet de faire un diagnostic de la productivité à un moment donné.

Les promoteurs de la méthode insistent sur le fait que le principal apport est la courbe de rentabilité des ventes qui permet d'évaluer ce qu'apporte chaque facture à un client et de prendre des décisions de gestion suivant la contribution de chaque facture au résultat global de l'entreprise. Nous venons de voir que cela est vrai pour la période de référence (une fois tous les 5-6 ans) mais qu'ensuite la méthode est entachée de tant d'imprécisions qu'il serait bien dangereux de piloter l'entreprise avec cet outil (sauf cas flagrants, par exemple les ventes qualifiées par les promoteurs de la méthode de ventes «hémorragiques» mais qui seraient mises en évidence par n'importe quel autre type de méthode de calcul des coûts, la moins sophistiquée soit-elle !).

La méthode pourrait être utilisée pour analyser des rentabilités moyennes par familles de produits mais les auteurs semblent considérer que cela remettrait en cause la logique de la méthode (qui évacue la spécificité des produits pour privilégier un équivalent général de production). C'est donc la rentabilité des ventes qui est mise en avant au détriment de l'analyse de la rentabilité des produits. Les promoteurs de la méthode GP-UVA sont même amenés à soutenir des points de vue bien étonnants affirmant par exemple que « la rentabilité des produits est un concept qui manque de pertinence » ou encore doutant, non pas dans des cas précis mais de façon générale, de la pertinence des calculs de coûts par produits : « Lorsqu'on parle de la rentabilité d'un produit, il faut se poser la question de la fiabilité du coût de ce produit. » (Fiévez, Zaya, Levant et Chabanas, 2001). Si l'on reste dans le cadre de leur modélisation ils ont certes raison car nous avons vu tous les éléments essentiels qu'ils sont amenés à évacuer (l'impact des charges fixes et du niveau d'activité sur les coûts unitaires, les conséquences des écarts sur coûts des ressources consommées sur la rentabilité des produits, etc.). Mais il existe bien des méthodes qui permettent de faire face correctement à tous ces problèmes.

Enfin, si la méthode reprend le terme de Valeur Ajoutée, il ne s'agit aucunement d'une valeur créée pour le client mais simplement de la mesure d'une consommation de ressources. Tout ce qui est analyse réelle des processus transversaux, mesure des activités qui contribuent à satisfaire le client (comme dans l'approche ABC) ou mise en évidence des fonctions principales du produit, des attributs créateurs de valeur pour le consommateur (comme dans le *target costing*) est ignoré. La méthode GP-UVA est tournée vers la préservation d'une modélisation statique de l'outil de production figé à un moment donné dans ses caractéristiques et ses performances et n'est pas du tout en prise avec l'environnement de l'entreprise que ce soit en amont (avec les

évolutions permanentes des coûts et de la qualité des ressources consommées) ou en aval (avec les modifications des attentes des clients actuels ou potentiels et les nouvelles propositions de la concurrence).

2.4. Quels sont les champs pertinents d'utilisation et les voies d'amélioration possibles ?

Il semble qu'actuellement en France il n'y ait qu'une quinzaine d'entreprises utilisant réellement, de façon active, la méthode UVA (Levant et de La Villarmois, 2001). La méthode GP-UVA a surtout été mise en œuvre dans des PME industrielles où il n'existait pas auparavant de comptabilité de gestion. Dans ces entreprises les cadres dirigeants sont en général de formation technique et gèrent des activités plutôt de type process. L'avantage compétitif de l'entreprise réside souvent dans la maîtrise d'un outil de production avec forte composante technique et qui produit avec ses équipements des *outputs* assez homogènes. Dans ces situations la méthode GP-UVA peut jouer un rôle positif. Elle introduit certaines notions économiques et permet de mettre en évidence les principaux problèmes de gestion. Est-elle vraiment plus efficace qu'un autre outil de gestion (comptabilité de gestion classique ou ABC) ? On ne peut l'affirmer.

L'accélération du progrès technique et du rythme des innovations qui fragilise l'hypothèse centrale des « constantes occultes » d'une part, l'émergence de systèmes d'information intégrés de type ERP d'autre part, nous semblent de plus en plus réduire la proportion des entreprises pour lesquelles leurs facteurs de contingence rendent possible voire souhaitable la mise en place de la méthode GP-UVA.

Par contre il est vrai que dans de très nombreuses entreprises ayant un catalogue développé de produits on a fait le choix de ne calculer les coûts que pour un nombre limité d'articles, chacun étant représentatif d'une famille de produits. C'est par exemple le cas dans la sidérurgie (Meyssonier, 2001). Dans ces cas, on n'utilise pas la méthode GP-UVA mais on n'applique les calculs détaillés de coûts qu'à un nombre limité de produits. La méthode traditionnelle des coûts complets alimente une modélisation où on a réduit la variété de l'offre de produits de l'entreprise : au regard de la structure des coûts, l'entreprise n'est pas considérée comme monoproduit mais comme fabriquant un nombre limité de familles de produits auxquelles la très grande diversité de produits dédiés à des usages ou des clients très différents est ramenée par des coefficients d'équivalence plus ou moins grossiers. Le coût du système de calcul des coûts est ainsi réduit et est largement suffisant en temps ordinaire pour le pilotage de l'entreprise et l'optimisation économique de ses choix managériaux.

On voit donc que se dessine ici une utilisation plus modeste des équivalents de production. Les entreprises peuvent mettre en place une comptabilité de gestion de type traditionnel ou de type ABC et effectuer des calculs de coûts complets stratégiques pour un nombre réduit de produits (emblématiques de familles de produits) auxquels on aura ramené, par le jeu de coefficients d'équivalence, l'ensemble très diversifié de la production.

Conclusion

L'approche basée sur les équivalents de production est créditée de sa simplicité et de sa robustesse. Nous avons vu que la méthode GP-UVA demande pourtant un investissement initial

en moyens et en temps non négligeable (probablement très supérieur à celui nécessité par les comptabilités de gestion classiques et pas très éloigné du coût des comptabilités de gestion de type ABC). Ce que les promoteurs appellent robustesse est conditionné par une forme assez dangereuse d'immobilisme et de conservatisme. Les utilisations possibles de la méthode pour la gestion semblent également bien limitées et discutables.

Les partisans de la méthode lui trouvent trois avantages par rapport à une mesure en unité monétaire (Fiévez, Kieffer et Zaya, 1999). L'utilisation de l'UVA permettrait d'abord d'éliminer l'influence des taux de change et des évolutions monétaires. Mais cet avantage perd aujourd'hui beaucoup d'importance avec la mise en œuvre de l'euro. L'utilisation de l'UVA permettrait de mettre en évidence les variations d'activité en les intégrant au coût de l'UVA mais si la méthode autorise l'évaluation du coût de sous-activité (sans toutefois approfondir la question puisque la distinction entre charges fixes et charges variables est absente de la méthode), elle n'ouvre pas la possibilité d'y faire face puisqu'on ne peut rentrer dans le détail des activités qu'on pourrait développer, la démarche restant globale. Enfin pour les auteurs l'utilisation de l'UVA permettrait de mesurer la production de valeur ajoutée. Mais on voit bien que, d'après la façon dont on le calcule, l'équivalent de production ne mesure pas la valeur fournie au client ni même le prix qu'il paiera mais simplement la consommation de ressources qu'on effectue.

Nous sommes donc amenés, à cette étape du développement des approches fondées sur les équivalents de production (dont la méthode GP-UVA est l'élément le plus abouti), à en avoir une vision assez critique et à émettre des réserves sur son utilité. Par delà ses faiblesses dans tel ou tel aspect, elle est fondamentalement orientée vers la gestion de production et privilégie la stabilité organisationnelle alors qu'il nous semble de loin préférable (comme on le fait dans la méthode ABC) de se tourner vers les attentes des clients et de favoriser la flexibilité opérationnelle et stratégique.

Bibliographie

Audoye J-M (1955), « La méthode des nombres caractéristiques », *Revue Française de Comptabilité*, juin.

Bouquin H. (2000), *Comptabilité de Gestion*, Economica.

Fievez J., Zaya R., Levant Y. et Chabanas C. (2001) , « La méthode UVA », *Revue Fiduciaire Comptable*, juillet-août.

Fievez J., Kieffer J-P et ZayaR. (1999), *La méthode UVA*, Dunod.

Halgand N. (2000), « Calcul des coûts et contrôle budgétaire de l'hôpital : éléments d'analyse comparée du nouveau cadre comptable », *actes du 21^{ème} congrès de l'AFC (Angers)*.

Lauzel P. (1973), *Comptabilité analytique*, Sirey.

Levant Y. et De La Villarrois O. (2001), « La méthode GP : apports et applications d'une méthode alternative de calcul des coûts », *actes du 22^{ème} congrès de l'AFC (Metz)*.

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) », *actes des 6^{èmes} journées d'histoire de la comptabilité*.

Mevellec P. (2000), « Comptabilité par activités » in *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (sous la direction de COLASSE B.), Economica.

Meyssonnier F. (2001), « Le calcul des coûts de revient dans la sidérurgie de la Seconde Guerre mondiale à la nationalisation », *Comptabilité Contrôle Audit*, mars.

Perrin G. (1963), *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*, Dunod