L'APPROCHE EN " COÛT CLIENT ", UNE MÉTHODOLOGIE DE CALCUL DES COÛTS PROPRE À L'ENTREPRISE ORIENTÉE " CLIENT "

Didier van Caillie, Charles Kabwigiri

▶ **To cite this version:**

Didier van Caillie, Charles Kabwigiri. L'APPROCHE EN " COÛT CLIENT ", UNE MÉTHODOLOGIE DE CALCUL DES COÛTS PROPRE À L'ENTREPRISE ORIENTÉE " CLIENT ". Technologie et management de l'information : enjeux et impacts dans la comptabilité, le contrôle et l'audit, May 2002, France. pp.CD-Rom. halshs-00584541

HAL Id: halshs-00584541

https://shs.hal.science/halshs-00584541

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.

Communication présentée lors du 23ème Congrès de
l'Association Française de Comptabilité - Toulouse - 16 & 17 mai 2002

L'APPROCHE EN « COÛT CLIENT », UNE MÉTHODOLOGIE DE CALCUL DES COÛTS PROPRE À L'ENTREPRISE ORIENTÉE « CLIENT »

Van Caillie, Didier
Professeur Chargé de Cours, Université de Liège, Faculté d'Economie, de Gestion et de Sciences Sociales - Boulevard du Rectorat 7 – B 31 à 4000 Liège (Belgique),
Téléphone : (00) (32) 4 366 31 04, Courriel : D.VanCaillie@ulg.ac.be

Kabwigiri, Charles
Doctorant en Sciences de Gestion, Université de Liège, Faculté d'Economie, de Gestion et de Sciences Sociales -Boulevard du Rectorat 7 – B 31 à 4000 Liège (Belgique),
Téléphone : (00) (32) 4 366 31 83

Résumé
Cet article explore, essentiellement dans une perspective conceptuelle, une méthodologie de calcul des coûts particulière qui fournit au contrôleur de gestion une vision analytique comptable spécifique sur laquelle fonder tant les décisions de gestion opérationnelles que stratégiques propres à l'entreprise orientée « client ». Un examen des premières étapes de son implémentation dans une PME transformatrice de bois est par ailleurs proposé.
Mots clés : Méthode de comptabilisation des coûts, orientation « client », création de valeur « client », stratégie en PME

Abstract
This paper explores, essentially in a conceptual perspective, a new cost accounting method focused on the characteristics of a "client-oriented" company and allowing to fuel its management control information system with specific data on which both operational and strategic management decisions may be based. The first steps of its implementation in a SME from the wood transformation industry are also examined.

Keywords : Cost accounting method, "client-oriented" company, client-oriented value creation, strategy in SMEs

1 Introduction

Les approches de comptabilisation en coûts complets et, ultérieurement, en coûts directs ou en coûts directs évolués se sont développées et affinées en tant qu'outils de comptabilité de gestion dans un contexte économique et managérial dominé par une conception essentiellement taylorienne de l'entreprise, marquée notamment par la prédominance de la fonction de production comme fonction primordiale dans l'activité de l'entreprise, par un système de pouvoir et de contrôle fortement structuré et hiérarchisé, par une demande considérée souvent comme peu différenciée et relativement aisément maîtrisable (Bouquin, 2000) (De Rongé, 1998) (Gervais, 2000).
Depuis le début des années '90, sous l'influence conjointe des travaux de Porter (1985) consacrant le concept de « Chaîne de Valeur » et des travaux de Kaplan et Norton (1996)

consacrant les conditions de la performance d'une entreprise de « l'Age de l'Information », l'entreprise orientée « produit » qui résultait quasi inévitablement de cette vision taylorienne de l'organisation fait place progressivement à une entreprise orientée « client », marquée à présent par la dominance des fonctions de distribution et de relations avec la clientèle, par des structures de pouvoir et de contrôle souples et s'adaptant rapidement à un environnement concurrentiel et commercial en évolution perpétuelle et rapide, et surtout fortement réactive aux évolutions de plus en plus rapides des attentes et des besoins de clients devenus aujourd'hui « arlequins » (Dubois, 1996), acteurs essentiels d'un environnement économique en mutation constante au sein duquel ils se parent de facettes sans cesse nouvelles.

Cette évolution progressive de l'entreprise orientée « produit » vers l'entreprise orientée « client » s'est traduite, dans nombre d'entreprises, par une évolution de leur organisation, de leur structure, de leur mode de décision et de leur processus de contrôle, la dimension « client » étant à présent placée au cœur de la réflexion stratégique et des processus opérationnels de ces entreprises (Brimson, 1997) (Deshpandé, 2000) (Teller, 1999).

Dans le même temps, et un peu paradoxalement, les techniques de comptabilité de gestion n'ont pas véritablement évolués, restant essentiellement focalisées sur une conception de l'entreprise génératrice de coûts du fait de ses activités et génératrice de marges (et donc de valeur) du fait des produits et services qu'elle conçoit, produit et distribue et ce, quasi indépendamment de toute intégration de données émanant du client (Mc Nair e.a., 2001).

Certes, le développement des approches à bases d'activités et de processus a permis de doter les contrôleurs de gestion d'outils comptables permettant de comprendre où, comment et pourquoi l'entreprise, considérée d'un point de vue interne, crée de la valeur. (De Rongé, 1998) (Gervais, 2000) (Ravidat, 2000). Mais, comme le soulignent Mc Nair e.a. (2001), elles ne permettent toutefois pas de prendre véritablement en considération le point de vue de la valeur telle qu'elle est perçue par le client et donc de savoir quelles sont les activités de l'entreprise auxquelles le client accorde réellement une valeur qu'il est prêt à traduire en un prix plus élevé ou quelles sont les activités, pourtant génératrices de coûts, pour lesquelles le client n'est pas prêt à verser une contrepartie financière, car elles sont aussi offertes par les concurrents de l'entreprise et qu'elles ne lui apportent donc aucun avantage additionnel particulier ou car elles ne servent qu'à la mise en œuvre normale du système de gestion de l'entreprise.

Le but de cette contribution est dès lors de proposer une méthodologie de calcul des coûts et des marges propre à l'entreprise orientée « client », complémentaire des méthodologies de calcul des coûts traditionnelles (davantage focalisées sur les activités de conception et de production de l'entreprise) et inspirée de l'approche en « coût-cible » (De Rongé, 1998) (Tanaka, 1993), dont elle s'écarte toutefois par le fait qu'elle intègre explicitement la structure du portefeuille d'attributs auquel le client d'un produit ou d'un service donne de la valeur.

Basée fondamentalement sur une compréhension opérationnelle des attentes et des besoins des clients et sur une distinction effective entre les coûts valorisés directement par le client et les coûts non valorisés directement par celui-ci, cette méthodologie intègre successivement :

- d'abord, une identification claire et rigoureuse des activités de l'entreprise qui lui permettent de se doter de facteurs d'offre distinctifs de ceux de ses concurrents et en contrepartie desquels le client est prêt à verser une contribution financière nouvelle ;
- ensuite, une identification des coûts et des marges générées par ces activités et des coûts liés aux activités non valorisées directement par le client ;

- et enfin un calcul du coût de revient des produits et services offerts au client et induit par les activités réellement valorisées par ce client, ce « coût de revient client » [1] étant souvent de facto le seul élément de réflexion réellement intégré et perçu par ce client lorsqu'il est amené à négocier un prix avec un fournisseur dans une perspective de relation industrielle ou commerciale de moyenne ou longue durée [2].

Dans ce contexte, le présent article débute par la mise en évidence des traits essentiels du cadre de référence conceptuel à l'intérieur duquel la méthodologie proposée s'insère, puis décrit les principaux outils conceptuels sur lesquels elle s'appuie, les mécanismes informationnels et comptables sur lesquels elle repose et les conditions théoriques d'une mise en oeuvre réussie ; enfin, cet article propose une analyse des premières étapes de son implémentation dans le cadre d'une PME transformatrice de bois occupant une centaine de personnes dans la Grande Région Sarre-Lorraine-Ardennes et pose un regard critique sur les conditions d'une application totalement réussie.

2 Le cadre de référence conceptuel

2.1 La nécessité d'outils de gestion stratégique des coûts propres à l'entreprise orientée « client »

Maîtriser la capacité de l'entreprise à créer de manière permanente de la valeur et donc, maîtriser son aptitude à rencontrer de manière permanente les besoins et les attentes des clients en obtenant d'eux le paiement effectif d'un prix,

- qui permettra d'une part de couvrir l'ensemble des coûts générés tout au long du processus de création de valeur,
- et d'autre part de rémunérer selon leurs attentes les actionnaires de l'entreprise et les différents autres acteurs de son environnement,

est clairement devenu aujourd'hui l'objectif essentiel assigné aux dirigeants de toute entreprise désireuse d'accomplir sa mission fondamentale de création de valeur (Gervais, 2000) (Kaplan, Norton, 1996).

Cette maîtrise globale implique dès lors simultanément :

- d'une part, de parfaitement maîtriser la dimension « Client » et donc d'accorder une attention de tous les instants à l'identification et au suivi de cet ensemble complexe de facteurs qui contribuent à la satisfaction permanente des besoins et attentes des clients: le domaine du marketing et ses multiples outils multidimensionnels jouent alors naturellement un rôle essentiel, qui ne peut toutefois faire ressentir pleinement ses effets que si une véritable culture d'entreprise orientée "client" et que si une véritable stratégie de création de "valeur pour le client" sont effectivement acceptées et mises en oeuvre dans l'entreprise (Deshpandé, 2000) ;
- d'autre part, de parfaitement maîtriser la dimension « Chaîne de Valeur » et donc d'accorder une attention de tous les instants aux activités de l'entreprise qui permettent réellement de créer de la valeur pour le client : les domaines de la gestion de production et du contrôle de gestion revêtent alors une importance cruciale.

Il n'est dès lors pas étonnant qu'une part essentielle de la recherche actuelle en matière de contrôle de gestion et, plus encore, de comptabilité de gestion accorde une importance cruciale (Gervais, 2000) (Bouquin, 2000) (Bescos e.a., 1995) (Löning e.a., 1998) :

- au suivi et à la maîtrise des coûts particulièrement liés aux activités créatrices de valeur,
- et, plus fondamentalement encore, à la compréhension des mécanismes réels de création de valeur et de leurs conséquences sur le processus d'allocation des ressources rares de l'entreprise,

faisant ainsi du champ de la gestion stratégique des coûts, initié par Shank et Govindarajan (1993), un des champs les plus riches en termes de recherche scientifique et débouchant sur un foisonnement de méthodes et de techniques comptables destinées à faciliter la prise de décisions stratégiques, notamment dans l'entreprise orientée « Client » (Kaplan, Norton, 1996).

2.2 La nécessité de prendre en compte l'origine de la valeur aux yeux du client

Dans ce contexte, comme le soulignent McNair et al. (2001), "la compréhension des relations entre les coûts de l'entreprise et la valeur qu'elle fournit à ses clients est la clé de sa capacité à atteindre effectivement son profit potentiel [3]. De ce point de vue, l'entreprise ne peut avoir qu'une compréhension profonde de ses activités, de ses coûts et de leurs relations avec les prix du marché".

Cette compréhension ne peut toutefois être valablement perçue que du point de vue du client, seul habilité, par sa décision d'achat ou de non-achat, à transférer les ressources monétaires (au travers du prix qu'il accepte effectivement de payer) nécessaires à une véritable création de valeur au sein de l'entreprise, et non plus du point de vue de l'entreprise seule, point de vue qui est pourtant à la base des approches de comptabilisation par activités et processus sur lesquelles reposent la plupart des techniques et méthodes propres au champ de la gestion stratégique des coûts [4].

Toutefois, force est de constater que les relations exactes qui s'établissent entre la création de valeur aux yeux du client, le prix du marché et les coûts occasionnés au sein de l'entreprise pour permettre cette création de valeur sont encore mal appréhendées dans la littérature : en effet, la plupart des techniques récentes développées dans le champ de la gestion stratégique des coûts ignorent largement le concept de valeur perçue du point de vue du client et sont de ce fait gouvernées par une « vision interne » de la valeur propre à l'entreprise, alors même pourtant (et c'est un paradoxe important) qu'elles sont présentées comme fournissant le moyen de fournir de la valeur au client (McNair e.a., 2001) [5].

Un paradigme particulier peut expliquer ce biais : la littérature s'est pendant longtemps basée sur le postulat selon lequel le niveau de création de valeur aux yeux du client (et donc la valeur pour le client) s'exprime uniquement par le biais du prix du marché, négligeant dès lors largement la compréhension de l'origine de cette valeur et la maîtrise des facteurs qui expliquent les raisons pour lesquelles le client accepte de payer le prix proposé par le marché. Or, ces raisons déterminent les facteurs de choix qui sont essentiels aux yeux du client (ceux qui, pour lui, ont effectivement de la valeur et pour lesquels il accepte de payer un prix) et donc, du point de vue de l'entreprise, leur compréhension permet de savoir quelles sont les activités, au sein de l'entreprise, réellement créatrices de valeur aux yeux du client et qui justifient donc que des ressources humaines, techniques, immatérielles ou financières rares (dont la consommation engendre les coûts) leur soient attribuées.

Ce biais tend toutefois peu à peu à s'estomper. Ainsi, un modèle récent, le "Modèle de la Création de Valeur" proposé par Mc Nair, Polutnik et Silvi (2001), se veut délibérément représentatif du processus de génération des coûts dans l'entreprise orientée « client »,

intégrant à la fois une approche conceptuelle rigoureuse du processus de création de valeur perçu du point de vue du client et un aspect opérationnel concret qui le rend potentiellement effectivement applicable en entreprise.
Ce modèle présente toutefois, à nos yeux, deux limites fondamentales qui rendent difficile son application ex abrupto en entreprise :

- D'abord, il repose sur un concept de "profit potentiel", certes riche d'intérêt au plan conceptuel, mais difficilement utilisable en situation réelle car reposant sur deux postulats théoriques non nécessairement vérifiés en pratique : en effet :
    - ce concept postule que le prix du marché valorise parfaitement, à tout instant, le niveau de satisfaction des besoins et attentes du client, ce qui tend à ignorer l'influence exercée sur ce niveau de prix, sur certains marchés non parfaitement concurrentiels, par certains acteurs au poids relatif important (clients, fournisseurs, concurrents) et à négliger l'impact, certes généralement temporaire, de décisions stratégiques ponctuelles prises par l'un ou l'autre de ces acteurs pour influer ce niveau de prix (tel que l'effet d'une campagne de promotion particulière) : le rapport des forces concurrentielles en présence sur les divers marchés visés par l'entreprise et la possibilité d'actions stratégiques ponctuelles qui perturbent le mécanisme normal du jeu du marché sont ainsi trop vite ignorés par ce modèle ;
    - par ailleurs, ce concept postule implicitement que l'entreprise adopte à tout instant une structure organisationnelle et productive basée sur un agencement optimal de ses processus et activité lui permettant d'agir dans les conditions de coût les plus efficientes qui soient :
        - or, l'existence à un instant donné de cet agencement optimal ne peut généralement être déterminée que a posteriori, les gestionnaires n'étant généralement pas parfaitement informés ex ante de l'état de tous les facteurs influençant cet agencement ;
        - par ailleurs, cet agencement optimal, si d'aventure il était malgré tout atteint, ne pourrait constituer qu'un équilibre temporaire vite mis à mal par l'évolution de l'une ou l'autre composante de l'environnement dans lequel l'entreprise se voit intégrée.
- Ensuite, pour être mis en oeuvre, le concept de « structure de la valeur client » fait référence à la composition et à la structure du panier d'attributs d'un client « moyen » de l'entreprise ; or, dans nombre d'entreprises au portefeuille d'activités diversifié ou dont la clientèle est multiple et donc susceptible de segmentation, ce « client moyen » ne représente guère plus qu'un outil conceptuel à l'utilité essentiellement théorique et il ne permet dès lors pas de prendre véritablement en compte la diversité et la complexité profonde des véritables origines de la « valeur client », dont rien ne prouve qu'elle soit homogène entre tous les segments de clientèle [6].

Dans ce contexte, il apparaît dès lors souhaitable de rechercher une approche de comptabilisation des coûts propre à l'entreprise orientée « client », intégrant effectivement l'origine de la valeur offerte par l'entreprise mais telle qu'elle est perçue par le client et suffisamment généralisable pour être applicable à toute entreprise, quelle que soit la nature exacte de son ou de ses activités et la diversité de son portefeuille de clientèle.

3 L'approche en "Coût Client" : développements conceptuels

Intégrant à la fois une vision de la « Chaîne de valeur de l'entreprise » telle que perçue par le client et une répartition des coûts de l'entreprise liée à la consommation de ressources rares par des activités et des processus catégorisés en fonction de leur contribution à la valeur perçue par le client, la modélisation des coûts proposée, baptisée 'Approche en coût client', a pour but :

- de refléter une vision des coûts générés au sein de l'entreprise en fonction de leur contribution à la création effective de valeur perçue du seul point de vue du client (vision externe de la valeur créée),
- et de fournir au décideur une information comptable complémentaire de celle induite par les approches comptables traditionnelles et utilisable directement dans une optique de gestion stratégique des coûts et des marges permettant une allocation des ressources rares de l'entreprise en fonction de leur contribution à la création de valeur réelle telle que perçue par ses clients.

3.1 La logique conceptuelle sous-jacente

3.1.1 La construction de la "Chaîne de Valeur perçue par le client"

Le fondement premier de cette approche réside dans la reconstruction de la chaîne de valeur de l'entreprise telle qu'elle est réellement perçue par le client et reflétée au travers de sa valorisation des attributs des produits et services offerts par l'entreprise ; les différentes "fonctions" présentes dans le modèle de Porter y sont toutefois remplacées par leurs composantes, à savoir les activités ou processus (dans l'acception proposée par Lorino (1991) et selon le degré de finesse plus ou moins grand souhaité par l'analyste) mis en jeu lors de l'exercice effectif de ces fonctions dans l'entreprise.

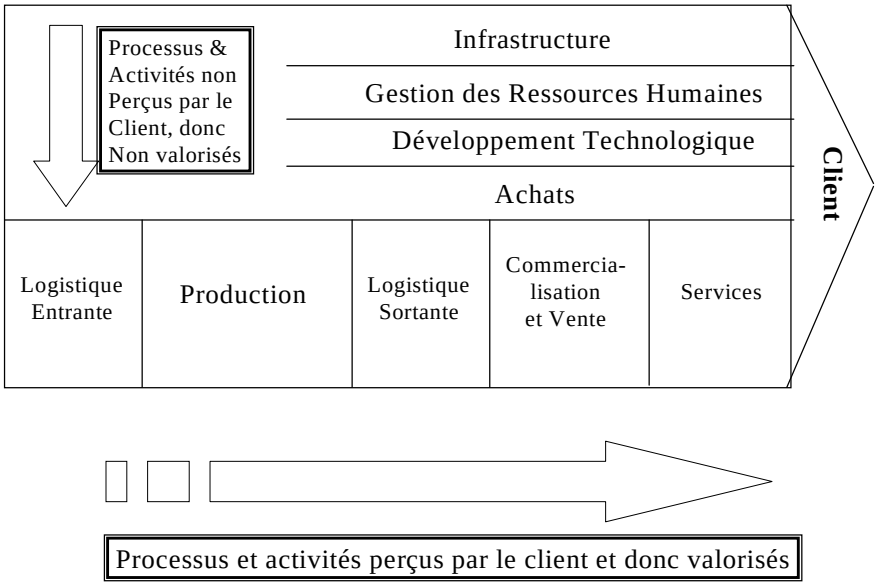

Figure 1 : La « Chaîne de Valeur » de l'entreprise telle que perçue par le client et reconstruite en termes d'activités et de processus créateurs/non créateurs de "valeur client"

La confrontation des apports théoriques de Porter (1985) et de Deshpandé (2000) nous permet ainsi de proposer une vision de cette « chaîne de valeur perçue » par le client reproduite à la Figure 1.

Deux éléments en ressortent :

- D'une part, aux fonctions de soutien ou de support mises en évidence par Porter correspondent à présent des activités et des processus que le client n'intègre pas explicitement dans sa valorisation du portefeuille d'attributs associé aux produits et services qui lui sont offerts [7] car il n'en perçoit pas l'utilité et donc la valeur pour son propre processus de création de valeur. A ces fonctions de soutien sont donc associés des activités et des processus de gestion, générateurs de coûts pour l'entreprise car consommateurs de ressources rares, mais créateurs de valeur indirects par rapport aux activités et processus explicitement pris en compte par le client dans sa valorisation du portefeuille d'attributs qui lui est offert.
- D'autre part, aux fonctions principales mises en évidence par Porter (1985) correspondent des activités et des processus "créateurs de valeur client", dont la valeur est directement perçue par le client car étant étroitement associés à des attributs auxquels le client accorde une importance relative significative et donc une valeur certaine : plus particulièrement,
    - plus ces activités et processus sont liés à des fonctions situées en amont de la chaîne de valeur traditionnelle de Porter (notamment au stade de la logistique entrante, voire aux toutes premières étapes du processus de production), moins le client perçoit leur existence et moins il intègre explicitement ces activités et processus dans sa valorisation du portefeuille d'attributs offert par l'entreprise;
    - par contre, plus ces activités et processus sont liés à des fonctions situées en aval de cette chaîne de valeur traditionnelle, plus le client perçoit leur existence, notamment du fait qu'il est généralement acteur ou partie prenante de la plupart des activités et processus liés à ces fonctions d'aval [8].

Explicitement ou implicitement, lorsqu'il attribue une valeur aux différents attributs (niveau de prix, niveau de différenciation ou d'originalité, qualité, sécurité, design, qualité écologique, …) qui caractérisent les différents items de l'offre de produits ou de services de l'entreprise, le client valorise essentiellement les processus et activités de l'entreprise dont il perçoit l'utilité directe pour l'amélioration de l'efficacité de son propre processus de création de valeur : la structure de la « valeur client » qui en découle devient de ce fait unique, indissociable de la personne de ce client et de la structure de son propre portefeuille d'attributs ; de ce fait, pour l'entreprise, la consommation de ressources rares induite par ces activités et processus est génératrice de coûts créateurs d'une réelle « valeur client ».

Par contre, les activités et processus induits par la maintenance de l'infrastructure de gestion de l'entreprise (en ce compris son financement) ou induits par des motivations externes aux préoccupations du client (notamment les activités ou processus induits par des motivations de prestige ou par des motivations propres aux actionnaires ou dirigeants de l'entreprise pour permettre la résolution de certains conflits d'agence) ne sont pas perçus par le client comme étant associés à un accroissement de la valeur des attributs pris en considération dans la détermination de la « valeur client », car ils ne sont pas susceptibles de contribuer à l'amélioration de l'efficacité de son propre processus de création de valeur : les consommations de ressources rares qui y sont liées ne peuvent dès lors pas être considérées comme génératrices de coûts créateurs d'une réelle « valeur client ».

3.1.2 La confrontation de la "Chaîne de Valeur perçue par le client" et de la "Chaîne de Valeur offerte par l'entreprise"

Il devient dès lors possible, en s'inspirant d'une méthodologie présentée par Gervais (2000) et en confrontant d'une part la « Chaîne de valeur perçue » par le client et d'autre part la « Chaîne de valeur effectivement offerte » par l'entreprise qui découle d'une application stricte du modèle de Porter, de répartir les activités et processus présents dans l'entreprise, et donc les coûts qu'ils génèrent, en 6 catégories.

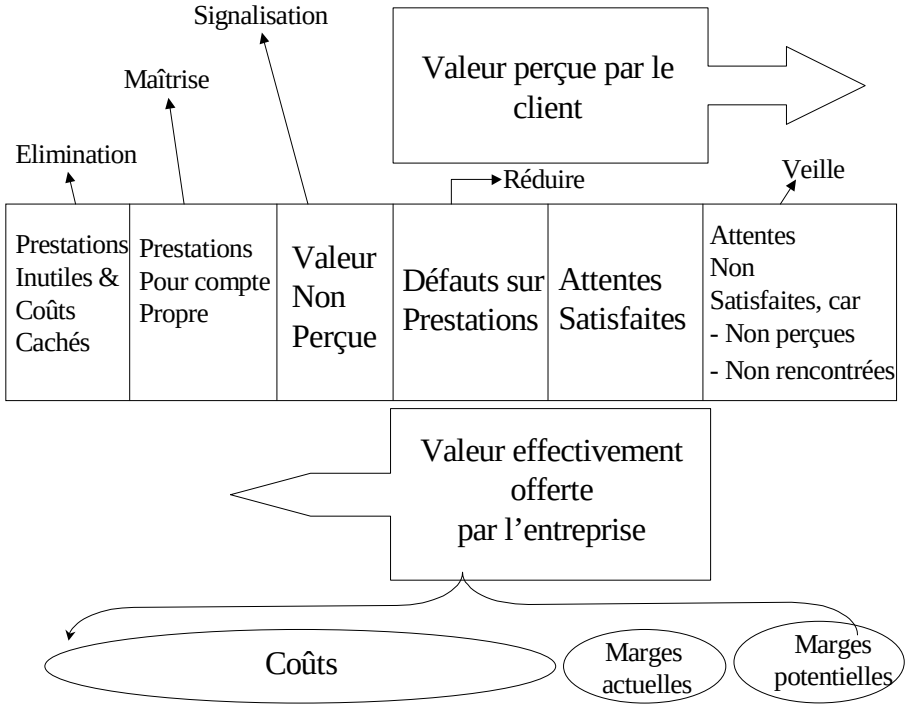

Figure 2 : Une confrontation de la valeur offerte par l'entreprise et de la valeur perçue par le client (adapté de Gervais (2000, p. 237))

Les trois premières d'entre elles constituent des composantes à part entière de la "valeur perçue" par le client, actuelle ou potentielle :

1. D'abord, il y a les activités et les processus présents dans l'entreprise et qui débouchent sur des niveaux d'attributs qui correspondent parfaitement aux attentes du client : une fois leur mise en œuvre optimisée et leur présence dans le processus de fonctionnement global de l'entreprise maximisée et stabilisée dans une perspective de long terme, ils conduiraient, sur longue période, à une parfaite adéquation de la valeur perçue par le client et de la valeur effectivement offerte par l'entreprise (à condition, naturellement, que la structure du portefeuille d'attributs valorisés par le client, et qui découle directement de ses besoins et attentes, reste stable).
2. Il y a ensuite les activités et processus mis en oeuvre dans l'entreprise mais qui débouchent sur des niveaux d'attributs inférieurs à ceux que permettraient d'obtenir un parfait agencement et une parfaite coordination de ces activités et processus compte tenu des attentes et besoins réels du client : ils correspondent de facto à des défauts sur prestations (qualité insuffisante, design améliorable, …), consommant des ressources rares ne débouchant pas sur une réelle création de « valeur client » (et même

susceptibles, s'ils devaient persister, de conduire par contagion à une réduction de la « valeur client perçue ») ; dans une perspective de gestion stratégique des coûts, ces défauts sur prestations doivent dès lors idéalement être détectés, corrigés et donc réduits dans les meilleurs délais.

Notons à ce stade que la combinaison de la valeur attribuée par le client aux attributs liés aux attentes qu'il estime satisfaites et aux activités qui conduisent à des défauts sur prestations débouche en fait sur la création de la « valeur client réelle » attribuée par le client aux produits et services offerts par l'entreprise. Une fois comparée aux « valeurs clients réelles » disponibles sur le marché auprès des fournisseurs de produits et services perçus comme identiques par le client, cette « valeur client réelle » débouche sur le niveau de prix acceptable pour ce client, compte tenu de la valeur qu'il attribue aux attributs que l'entreprise lui propose au travers de ses produits et services et compte tenu de l'état concurrentiel du marché.

3. Viennent enfin les activités et processus potentiellement créateurs de valeur car liés aux attentes non satisfaites du client, au profit desquelles l'entreprise ne déploie logiquement aucune activité ou aucun processus spécifique car elle ne perçoit pas ces attentes ou pour lesquelles l'entreprise déploie des activités et des processus spécifiques mais qui ne débouchent pas sur une quelconque augmentation de la valeur associée par le client aux différents attributs de l'offre de produits de l'entreprise (par exemple parce que l'entreprise ne possède pas le savoir, l'expertise ou l'imagination nécessaire pour rencontrer ces attentes). Dans une optique de gestion stratégique des coûts, l'entreprise est alors amenée à mettre en œuvre au plus vite des activités et des processus de veille informationnelle, portant d'une part sur la nature exacte des attentes et besoins de ses clients ("veille commerciale" ou "veille client") et d'autre part sur l'acquisition de savoirs et de connaissances nouvelles lui permettant de répondre technologiquement aux besoins et attentes détectés mais non rencontrés ("veille technologique"). Enfin, dans une perspective d'analyse de performance, soulignons encore que la rencontre aussi rapide que possible de ces attentes et besoins non satisfaits met potentiellement à la disposition de l'entreprise un "potentiel de marge" significatif susceptible d'être capté à court terme dès que les processus et activités mis en œuvre à brève échéance pour rencontrer ces attentes non satisfaites deviennent effectivement créateurs de "valeur client".

Les 3 autres catégories d'activités et de processus identifiées sont quant à elles caractéristiques de la valeur effectivement offerte par l'entreprise :

4. Les activités et processus mis en œuvre par l'entreprise pour mieux rencontrer les besoins et attentes de ses clients mais que ceux-ci ne perçoivent pas, le plus souvent par défaut de signalisation, débouchent de facto sur la création d'une "valeur non perçue" : il en est ainsi par exemple des activités mises en œuvre pour accroître la sécurité physique du produit mais qui ne sont à aucun moment signalées au client, notamment par le biais d'une certification officielle ou d'une communication spécifique. Dans une perspective de gestion stratégique des coûts et surtout des marges, ces activités doivent inévitablement faire l'objet d'une signalisation active et sont de ce fait destinées idéalement à disparaître et à se transformer au plus tôt en un accroissement effectif de la "valeur client".

   Soulignons à ce stade que la somme de la valeur actuelle effectivement attribuée par le client aux attentes satisfaites et aux activités avec défauts sur prestations, augmentée

potentiellement à court terme (si des décisions correctrices sont prises et si les activités spécifiques qui en découlent font effectivement ressentir leurs effets) de la valeur des activités non perçues par le client et de la valeur des activités et processus déployés pour rencontrer les attentes non satisfaites, correspond à un volume de "valeur client potentielle" que l'entreprise pourrait mettre à court terme à disposition de ses clients moyennant la prise de décisions d'actions à court terme judicieuses, influençant ainsi de manière significative le niveau de prix que l'entreprise est logiquement en droit de solliciter de ses clients compte tenu de la valeur associée par ceux-ci aux différents attributs caractéristiques des produits et services de l'entreprise.

5. Les activités et processus déployés par l'entreprise pour lui permettre de gérer de manière optimale l'ensemble de son organisation et animer le système de gestion qui le sous-tend et pour lui permettre d'apporter le support optimal des activités et processus liés directement à une création de valeur perçue par le client constituent un ensemble d'activités qui peuvent être considérées comme menées "pour compte propre". Indispensables au suivi stratégique et au bon fonctionnement opérationnel de l'entreprise, ces activités débouchent sur une consommation effective de ressources rares et donc sur des coûts dont le niveau doit être maîtrisé à tout instant dans une perspective d'efficience organisationnelle ; la création de valeur qu'ils apportent au client se retrouve quant à elle valorisée ultérieurement indirectement (effet induit) au travers du déploiement (idéalement optimal) des activités et processus effectivement perçus par le client. Conceptuellement, il y a donc là transfert interne de création de valeur entre les activités et processus non perçus par le client mais indispensables au fonctionnement optimal de l'entreprise conçue comme un ensemble structuré et organisé d'hommes, de moyens techniques et de capitaux, et les activités et processus perçus effectivement par ce client.
6. Enfin apparaissent les activités et processus liés à des prestations inutiles pour le client et non nécessaires au fonctionnement optimal du système que constitue l'entreprise (par exemple des activités de prestige pur ou des activités de contrôle interne destinées à réduire certains coûts d'agence) ou liés à la maîtrise de coûts cachés au sens de Savall et Zardet (1992) (par exemple les activités déployées pour pallier la démotivation éventuelle d'une partie du personnel) : les coûts liés à ces activités ne sont de ce fait pas susceptibles de déboucher sur une création effective de valeur pour le client, directement ou indirectement, et doivent donc être traqués sans relâche en vue de leur élimination, notamment par le biais d'actions stratégiques destinées à supprimer les causes profondes des coûts cachés ou à conduire à un code de gouvernance propre à l'entreprise et respectueux des équilibres entre les différents acteurs qui y sont présents.

   Soulignons enfin que la suppression des activités et processus liés à des prestations inutiles pour le client et qu'une plus grande maîtrise des activités et processus de support menées pour compte propre permet ainsi de dégager un ensemble de ressources humaines, financières, techniques et immatérielles rares qui peuvent ensuite être affectées à des activités et processus directement créateurs de valeur client, dégageant ainsi un "réservoir de valeur client" d'origine interne à l'entreprise exploitable à court ou moyen terme moyennant la prise de décisions stratégiques pertinentes.

3.1.3 L'émergence d'une troisième typologie de classification des coûts

Au terme de ce cheminement conceptuel, il apparaît dès lors possible de créer une troisième typologie de classification des coûts, propre à une vision de l'entreprise orientée client et complémentaire des deux classifications traditionnelles que sont la classification en coûts fixes et coûts variables et la classification en coûts directs et coûts indirects, caractéristiques toutes deux d'une approche essentiellement taylorienne de la vie de l'entreprise (De Rongé, 1998). Cette typologie de classification des coûts spécifique à l'entreprise "orientée client" permet ainsi de distinguer les coûts créateurs d'une valeur pour le client car liés à l'exercice d'activités et de processus perçus par le client comme contribuant à augmenter la valeur du portefeuille d'attributs liés aux produits et services offerts par l'entreprise et les coût non créateurs directement de valeur client, liés à des activités et processus de support et de soutien indispensables à la constitution, au maintien et à la gestion de l'infrastructure optimale nécessaire pour permettre le déploiement efficient des activités et processus directement créateurs de valeur client.

Ces coûts "créateurs de valeur client" ou "non créateurs de valeur client" comprennent alors une dimension "coût direct / coût indirect" lorsqu'ils sont couplés à un objet de coût particulier, alors analysé dans une perspective de gestion stratégique des coûts sous l'angle de sa contribution à la "valeur client" ; ils comprennent aussi une dimension "coût fixe / coût variable" lorsqu'ils sont couplés à une analyse de l'impact à court terme du niveau d'activité atteint par l'entreprise et à la problématique du seuil de rentabilité qui en découle généralement, alors analysée sous l'angle particulier de sa contribution à la création de valeur client.

Notons toutefois que le caractère dichotomique de cette classification se heurte aux mêmes critiques et limites soulevées par maints auteurs (Bouquin, 2000) (Gervais, 2000) (De Rongé, 1998) à l'égard des classifications en coût direct ou indirect et en coût fixe ou variable : l'examen de la réalité de la vie économique de n'importe quelle entreprise amène en effet vite à mettre en évidence des activités ou processus consommateurs de ressources (et donc des coûts) seulement partiellement créateurs de "valeur client".

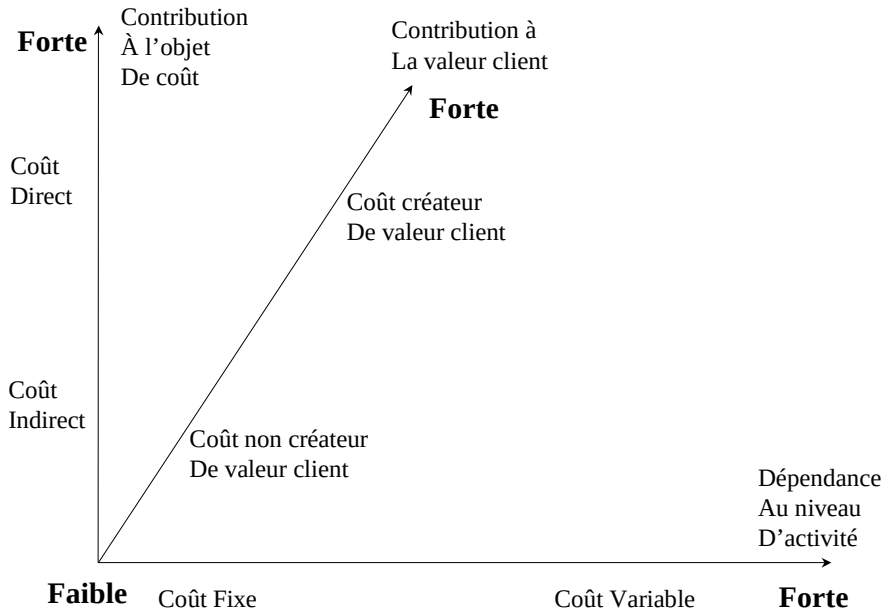

Figure 3 : La contribution à la « valeur client », un 3ème axe de classification des coûts de l'entreprise

3.2 Les mécanismes informationnels et comptables à mettre en œuvre opérationnellement

Les outils conceptuels qui sous-tendent cette approche en "coût client" étant décrits, envisageons à présent la mise en œuvre et le déploiement effectif de cette approche particulière de traitement des coûts inscrite résolument dans une perspective de gestion stratégique des coûts à moyen et long terme au sein d'une entreprise au système de gestion délibérément orienté "client".

Pour ce faire, nous suggérons la mise en œuvre progressive d'une démarche d'implémentation en 7 étapes successives, matérialisée par un processus de réponse à 7 questions particulières, partant de l'identification précise et opérationnelle des besoins et attentes des clients et aboutissant, dans une perspective de gestion stratégique des coûts, à l'élimination des activités et processus non créateurs de valeur ; dans un but de pure simplification de présentation, nous faisons en outre l'hypothèse que l'entreprise est face à un "client moyen", qu'elle ne conçoit, réalise et distribue qu'un seul produit, et qu'elle peut mener l'analyse en termes d'activités, de processus ou d'activités et de processus (évoqués sous le terme génériques d'"activités") :

1. Etape 1 : Quelle est la composition du portefeuille d'attributs du client ?
   Déterminer la "valeur client" implique d'abord d'identifier clairement les besoins et les attentes du client à l'égard du produit offert par l'entreprise et, au delà de ceux-ci, d'identifier clairement la composition du portefeuille d'attributs que le client associe à ce produit et à l'égard desquels il exprime des attentes claires (exprimées en termes de niveaux de qualité, de sécurité, de prix, de design, de délais d'obtention, d'étendue du service après-vente, de modalités de financement, …).
2. Etape 2 : Comment le client valorise-t-il les différentes composantes de ce portefeuille d'attributs ?
   Déterminer la "valeur client" implique ensuite d'exprimer l'importance relative associée par le client à chaque attribut du produit sous une forme unique, comparable d'attribut à attribut et utilisable dans une perspective de gestion effective de la valeur ; l'expression de cette valeur sous une forme monétaire est évidemment la solution idéale, mais elle est souvent difficile à mettre en œuvre car le client éprouve fréquemment des difficultés à matérialiser précisément et objectivement le niveau de ses attentes (Deshpandé, 2000) (Alard, Dirringer, 2000) ; une solution alternative peut être trouvée en amenant à exprimer l'importance accordée à chaque attribut sous la forme d'un pourcentage du prix que le client serait prêt à offrir pour le produit qui lui est proposé.
   Soulignons à ce stade que :
   - Parvenir à apporter une réponse à ces deux questions implique que soient mises en œuvre dans l'entreprise des activités spécifiques liées au suivi de la satisfaction du client. De plus en plus fréquemment déployées actuellement lors de l'implémentation de stratégies de suivi de la relation client, ces activités, dont la rentabilité immédiate tarde parfois trop à apparaître aux yeux de dirigeants d'entreprise confrontés à un investissement financier et humain généralement non négligeable (Alard, Dirringer, 2000) (Kaplan, Norton, 1996), voient ainsi apparaître une nouvelle opportunité, d'ordre comptable cette fois, d'exploiter des informations précises et précieuses, souvent acquises à prix d'or.

- La réponse à ces deux questions nécessite aussi de mettre en œuvre des savoirs et des techniques issus de multiples disciplines, notamment liés aux domaines de la sociologie du consommateur ou de la "veille clientèle", montrant ainsi une fois de plus que les outils propres à la gestion stratégique des coûts nécessitent inévitablement une vision transversale et globale du fonctionnement de l'entreprise et mettent en jeu des savoirs et des connaissances issus des multiples disciplines constitutives des sciences de gestion (Shank, Govindarajan, 1993) (Gervais, 2000) (Bouquin, 2000).

Enfin, au plan purement conceptuel, soulignons encore que la mise en évidence de la structure de la "valeur client", au travers du poids relatif affecté par le client à chacun des attributs du produit offert, permet de mettre en évidence indirectement un "coût cible client", en déduisant du prix que le client est prêt à verser en contrepartie des attributs qui lui sont offerts un niveau de marge suffisant pour permettre à l'entreprise de rémunérer ses actionnaires et de désintéresser équitablement les autres partenaires de son environnement : les techniques habituellement utilisées pour gérer un "coût cible" traditionnel (De Rongé, 1998) (Tanaka, 1993) peuvent alors être utilement appliquées à ce "coût cible client".

3. Etape 3 : A quelles activités de l'entreprise ces attributs peuvent-ils être rattachés ?
   Cette troisième étape permet ensuite de construire les liens qui unissent la "Chaîne de Valeur" perçue par le client et la "Chaîne de Valeur" interne propre à l'entreprise, en mettant en évidence opérationnellement les activités déployées par l'entreprise et dont l'utilité est réellement perçue et valorisée par le client et les activités dont la finalité est essentiellement de permettre de faciliter la gestion interne de l'entreprise.
4. Etape 4 : Est-il possible de reconstruire la "Chaîne de Valeur interne" de l'entreprise telle qu'elle est perçue par le client ?
   Une telle reconstruction permet en effet de disposer alors d'une vision structurée, organisée et cohérente des activités déployées par l'entreprise effectivement perçues par le client, donnant ainsi au passage une image de la cohérence donnée par l'entreprise à son environnement et mettant ainsi en évidence les activités pourtant mises en œuvre dans l'entreprise mais ne débouchant pas sur une valeur réellement perçue par le client.
5. Etape 5 : Est-il possible d'identifier les activités intégrées à cette "Chaîne de Valeur" et qui contribuent effectivement à la "valeur client" et les activités qui, au contraire, n'y contribuent pas ?
   Une telle identification permet ainsi d'isoler les activités créatrices directement d'une valeur perçue par le client (et donc, dans le respect des fondements conceptuels de cette approche, qui sont prioritaires dans l'affectation des ressources rares de l'entreprise) et les activités qui ne contribuent pas directement à cette valeur ; parmi ces dernières, une distinction peut ensuite être faite entre les activités créatrices d'une valeur indirecte pour le client, dont les bénéficiaires directs et légitimes sont les activités créatrices directes de valeur client, et les activités ne créant en aucune façon de la "valeur client" (liées à l'exercice de prestations inutiles, à la maîtrise de coûts cachés ou à des excès de prestations pour compte propre par rapport à ce que nécessiterait une utilisation efficiente des moyens disponibles).

6. Etape 6 : Est-il possible de calculer le coût de revient des activités créatrices de valeur et de comparer ce coût à la part du prix qui lui est imputable sur base de la structure du portefeuille d'attributs du client ?
   Un tel calcul nécessite évidemment que le coût des activités créatrices de valeur se voit affecté la part qui lui revient du coût des activités de soutien non directement créatrices de valeur mais indispensables à une gestion efficiente de l'entreprise ; il apparaît donc à ce stade un problème "classique" d'affectation de coûts indirects, qui peut être résolu si le coût des activités "normales" non créatrices de valeur est calculé et s'il est gardé trace de l'intensité de la consommation de ces activités non créatrices de valeur par les activités créatrices de valeur (l'affectation s'effectuant alors au prorata de cette consommation).
   Par ailleurs, la confrontation du niveau de coût de revient ainsi obtenu pour chaque activité créatrice de valeur (inévitablement liée à un ou plusieurs attributs valorisés par le client) et de l'importance relative affectée à chaque attribut dans la structure de la valeur propre au client de l'entreprise permet d'identifier, dès ce stade, les attributs qui se voient associés une consommation de ressources rares excessive par rapport à leur importance relative dans la structure du portefeuille d'attributs du client et les attributs qui, au contraire, ne se voient pas affecter de ressources rares suffisantes compte tenu de cette même structure du portefeuille d'attributs du client.
7. Etape 7 : Est-il enfin possible de maîtriser, voire d'éliminer les activités non créatrices de valeur client ?
   A ce stade, la voie est alors ouverte à une gestion stratégique des coûts dans une perspective de maximisation de la satisfaction du client et l'utilisation de cette approche comptable particulière peut alors déboucher sur la mise en œuvre et le déploiement d'outils propres alors au champ de la stratégie ou de la théorie des organisations (tels que les outils de reconfiguration des processus ou de réorganisation de l'entreprise).

3.3 Les limites et difficultés essentielles propres à la méthodologie du "coût client"

Les conditions d'une mise en œuvre optimale (donc inévitablement prescriptive) de l'approche en "coût client" étant décrites, portons à présent notre attention sur les principales limites et sur les difficultés attendues liées à la mise en œuvre de cette approche d'essence fondamentalement conceptuelle, élaborée dans une optique volontairement hypothético-déductive en partant d'un construit théorique idéal (à savoir une vision de ce que devrait idéalement être la finalité de gestion stratégique des coûts dans une entreprise résolument orientée "client").
Sur base d'un regard critique sur les fondements à la base de cette approche et d'une première application en contexte d'entreprise, cinq éléments nous paraissent devoir être mis en évidence :

1. D'abord, alors que cette approche se veut théoriquement résolument ancrée dans une perspective de gestion stratégique des coûts à moyen et long terme (impliquant de ce fait une anticipation aussi rapide que possible des conséquences de l'évolution de l'environnement de l'entreprise sur ses modes opératoires), elle n'intègre encore que difficilement l'évolution anticipée du portefeuille d'attributs du client : les outils permettant d'identifier, de mesurer et de concrétiser cette évolution inévitable du portefeuille d'attributs du client (concept central de l'approche proposée) restent

encore, tant conceptuellement que pratiquement, fort peu développés et sont souvent difficiles et coûteux à mettre en œuvre (Deshpandé, 2000), faisant naître le risque, une fois l'approche en "coût client" appliquée, de figer les modes opératoires de l'entreprise en fonction de la structure du portefeuille de ses clients à un instant donné seulement et faisant naître de ce fait un risque stratégique majeur de non évolution de ces modes opératoires en fonction de l'évolution des attentes du client.

2. Ensuite, cette approche nécessite un volume élevé d'informations et de données, d'abord qualitatives puis quantifiées, liées tant aux attentes du client et aux attributs qui y sont liés (informations d'origine externe à l'entreprise) qu'aux modes opératoires internes de l'entreprise. De ce fait, l'entreprise désireuse d'appliquer cette approche en "coût client" peut difficilement éviter de mettre en place un système d'informations étendu, intégrant à la fois des outils logiciels et matériels potentiellement coûteux mais aussi (et peut-être surtout) nécessitant l'adhésion et l'implication active du personnel et des clients de l'entreprise (sous peine de récolter une information partielle ou biaisée, donc inutile pour la mise en œuvre pratique de cette approche).
   Cet inconvénient est évidemment particulièrement important lorsque les gestionnaires ont la volonté d'intégrer à l'analyse un panel de clients pertinents (par exemple les clients les plus importants en termes de chiffre d'affaires réalisé ou potentiel) et ont donc la volonté d'aller au delà de la simple prise en considération d'un client-type moyen tel qu'il fut présenté ci-avant pour des raisons de facilité de présentation (la prise en compte d'un tel client, si elle est choisie par les dirigeants, doit à tout le moins faire l'objet d'une analyse critique préalable, tant stratégique que opérationnelle, de la représentativité exacte de ce "client moyen").
   Cet inconvénient est enfin aussi renforcé lorsque les dirigeants dépassent le souhait d'appliquer cette approche en "coût client" au seul produit-type de l'entreprise (hypothèse implicite de l'approche décrite ci-avant) en l'appliquant aux principaux produits ou au produit-type des principales gammes de produits de l'entreprise ; à chaque fois, la procédure d'implémentation idéale décrite à la section précédente se doit évidemment d'être répétée, générant de ce fait un nouvel accroissement du volume d'informations requis et des ressources humaines, techniques et financières à affecter à la mise en œuvre de cette approche en "coût client".
3. Par ailleurs, l'exploitation effective des enseignements fournis par cette approche dans une perspective de gestion stratégique des coûts à moyen et long terme implique un gros effort de suivi de la relation client (tant en termes de système d'informations qu'en termes d'implication active des différents acteurs de l'entreprise) et est quasi indissociable de la mise en œuvre d'une approche stratégique plus globale de gestion effective de la "relation-client" (Alard, Dirringer, 2000) : intégrée à celle-ci, l'approche en "coût client" permet de la valoriser à court terme en matérialisant les informations (souvent qualitatives) sur lesquelles elle débouche en des indicateurs comptables plus aisément utilisables dans une perspective d'aide aux choix stratégiques, mais elle y additionne inévitablement les difficultés (matérielles, financières et surtout psychologiques) liées à la mise en œuvre d'approches de gestion nouvelles, encore peu usitées en contexte d'entreprise.
4. Conceptuellement, l'approche en "coût client" fait en outre référence au niveau normal des activités de soutien non directement créatrices de valeur que l'entreprise se doit de déployer pour créer une infrastructure et une structure de gestion parfaitement

efficiente compte tenu des ressources dont elle dispose ; la détermination de cette structure optimale et du niveau "normal" des activités qui y sont liées pose évidemment des problèmes pratiques majeurs, certaines activités étant considérées par certains comme inutiles alors que d'autres, partageant une vision différente de la finalité et des missions de l'entreprise, les jugent créatrices de valeur indirecte pour le client [9] .

5. Enfin, et peut-être surtout, une telle approche implique une culture d'entreprise totalement "orientée client", fondamentalement prête à accepter, en la personne de tous ses acteurs (personnel de production comme personnel de commercialisation, dirigeants comme ouvriers, actionnaires comme travailleurs), l'évolution inévitable et quasi perpétuelle des modes opératoires que le suivi de la "valeur client" et que son intégration effective dans la vie de l'entreprise engendrent ; à défaut d'une telle culture d'entreprise, le risque est grand que la mise en œuvre de cette approche freine l'intégration de cette nouvelle donne culturelle dans la vie quotidienne de l'entreprise (notamment en raison de sa lourdeur et des changements radicaux que son implémentation effective peut engendrer), allant ainsi à l'encontre des objectifs fondamentaux sous-jacents à cette approche en "coût client".

4 Un exemple de mise en œuvre progressive de l'approche en "coût client"

Illustrons à présent l'application concrète de cette approche en "coût client" en montrant pourquoi et comment elle est appliquée, depuis juin 2001, dans une PME transformatrice de bois située dans la Grande Région Sarre - Lorraine - Ardennes, aux frontières de la France, de la Belgique, de l'Allemagne et du Grand-Duché de Luxembourg et que nous appelons, pour des raisons de pure confidentialité, "La Menuiserie des Ardennes".

Signalons toutefois d'emblée qu'il s'agit d'un cas d'école, dans la mesure où toutes les conditions préalables à une mise en œuvre optimale de cette approche sont apparemment initialement réunies et que, au moment de la rédaction du présent article, seules les quatre premières étapes de la méthodologie d'implémentation idéale décrite ci-avant sont accomplies ou en cours de réalisation. Par ailleurs, l'entreprise étant engagée dans des manœuvres stratégiques majeures, le détail des résultats d'ores et déjà obtenus ne peut pas encore être présenté.

Reprise voici une vingtaine d'années par trois frères de formation universitaire ou assimilée (un ingénieur, un technicien et un gestionnaire), cette PME a connu une croissance progressive et régulière au cours de ces vingt années, passant du stade d'une petite entreprise mono-gamme (production de planches en bois pour l'industrie du meuble) occupant moins de 10 personnes sur un seul site au stade d'une moyenne entreprise multi-produits et multi-gammes occupant plus d'une centaine de personnes sur cinq sites différents de production, tous localisés toutefois dans la Grande Région ; délibérément, cette stratégie de croissance a toujours été pilotée avec soin et prudence par les 3 dirigeants de l'entreprise, qui ont rapidement investi dans une équipe d'une dizaine de gestionnaires (dont 3 personnes regroupées au sein d'une cellule "Contrôle de gestion et Stratégie") continuellement formés aux nouvelles techniques de gestion et disposant sans retard du matériel informatique (notamment en termes de logiciel) nécessaire au pilotage d'une telle entreprise.

Soulignons que, dès la reprise de l'entreprise, une attention particulière à été consacrée au suivi des coûts, des marges et de la performance. D'une situation initiale où il n'existait quasiment pas de suivi des coûts, cette PME est passée progressivement à une situation où les coûts, les marges et la performance des acteurs et des entités de production sont suivis mensuellement sur base d'une représentation de l'entreprise en termes d'activités (et, ponctuellement, en termes de processus), qualifiées d' 'activités critiques de succès'.
La culture d'entreprise qui imprègne la vie de l'ensemble de l'organisation est donc clairement marquée par la volonté des dirigeants d'assurer la pérennité de "leur" entreprise et de consolider leur autonomie, leur indépendance et leur croissance en anticipant autant que faire se peut l'évolution d'un environnement particulièrement chahuté au cours des 20 dernières années : cet environnement a ainsi vu son évolution marquée par deux périodes de fortes tempêtes ayant conduit à chaque fois à une crise sectorielle majeure, par une forte variabilité des prix et donc des marges, par une forte concentration des acheteurs - notamment industriels - et une forte augmentation de leur pouvoir de négociation, par une qualité de bois en chute en raison de maladies non encore parfaitement maîtrisées, par des faillites multiples qui ont induit - du fait de rachats à bon compte - une croissance importante de la taille moyenne des concurrents …).
Dans ce contexte, voici deux ans, les dirigeants de cette PME ont délibérément choisi d'accorder la part essentielle de leur attention et de leurs efforts au suivi des attentes et besoins de leurs principaux clients et à l'anticipation des conséquences de cette évolution sur le fonctionnement et l'organisation de l'entreprise ; motivé par des signes évidents de changements de comportement de certains clients essentiels (modification des exigences en termes de qualité, de configuration et de délais de livraison ; souhaits vifs de voir apparaître de nouveaux produits, ayant déjà subi un pré-traitement de protection permettant leur intégration plus aisée dans le processus de production de ces clients ; nouvelles exigences en termes de service après-vente et de contrôle-qualité, …), ce choix s'est d'abord traduit par l'implémentation d'un outil marketing simple de suivi de la "relation-client".
Rapidement, il est apparu que cet outil permettait certes d'obtenir des informations fiables et utiles permettant de mieux comprendre pourquoi et comment les clients en arrivaient à formuler leur demande, mais qu'il était difficile, faute d'un lien formel entre l'analyse de cette "valeur client" et l'analyse de la "chaîne de valeur interne" de l'entreprise, de mettre en évidence des possibilités d'action permettant, tant à court qu'à long terme, d'augmenter la perception que le client pouvait avoir de la valeur effective des produits et services offerts par la "Menuiserie des Ardennes".
En collaboration avec un service universitaire, les dirigeants ont alors décidé d'élaborer une méthodologie d'enregistrement des coûts permettant de davantage réconcilier les deux visions, internes et externes, de la "Chaîne de Valeur" de leur entreprise ; cette méthodologie est celle que nous avons présentée ci avant sous le terme "Approche en coût client".
Concrètement, la mise en œuvre de cette approche est passée par :

- La réalisation de choix stratégiques initiaux clairs, dérivés directement de la vision stratégique développée par les dirigeants de cette PME : l'approche est appliquée au produit "type" de chacune des 3 grandes gammes de produits de l'entreprise (les planches à grande largeur pour l'industrie du meuble, les plinthes pour planchers et les planches pour lames de parquet) et les clients pris en considération sont tous les clients industriels ayant généré plus de 500 000 de chiffre d'affaires en 2000 (soit 21 clients représentant environ 76 % du chiffre d'affaires total), car ces couples "produits / clients" apparaissent

clairement, sur base des informations issues du système de suivi de la "relation client" (notamment les données relatives à la fidélité de la clientèle), être les principaux inducteurs de valeur de l'entreprise à un horizon de 5 ans.

- L'identification de la structure du portefeuille d'attributs de ces 21 clients, pour chacun des 3 produits-types sélectionnés, et la valorisation des différentes composantes de ce portefeuille d'attributs ; cette phase, qui a duré 6 mois, s'est à nouveau basée sur les indications fournies par le système de suivi de la "relation client" et a longtemps buté sur la difficulté de transformer des informations qualitatives en données exploitables au plan comptable : cette difficulté a été contournée en amenant in fine le client à structurer un prix indicatif fixé au niveau 100 en fonction de ses critères de choix, identifiant ainsi la part de ce prix qui constitue la contrepartie du niveau de qualité, de sécurité, de délai de livraison, … de chaque produit-type.
- Enfin, dans une troisième et quatrième phases, menées en parallèle et actuellement en cours d'implémentation, il est procédé d'une part à une identification des 'activités critiques de l'entreprise' liées, pour chaque produit-type, à la satisfaction des différents attributs mis en évidence par les clients-types et, d'autre part, à la reconstruction de la 'chaîne de valeur' telle que perçue par le client.

A ce stade, il apparaît prématuré de conclure déjà à la réussite ou à l'échec de cette application. Il apparaît toutefois dès à présent que la mise en œuvre de cette approche a déjà permis une meilleure compréhension de l'origine de la "valeur client" (mettant de ce fait déjà en lumière des pistes d'amélioration pour le futur), mais que cette mise en œuvre nécessite un fort investissement en temps et en ressources humaines (ce qui était prévisible), mais aussi implique une étroite collaboration des clients-cibles (qu'il faut alors amener à coopérer pleinement au projet), ce qui implique à son tour de développer une nouvelle conception de la "relation client".

5 Conclusion

L'approche en "coût client" décrite dans le présent article vise essentiellement à combler l'absence d'une véritable méthodologie de comptabilisation des coûts capable d'intégrer l'origine de la valeur des produits et services offerts par l'entreprise tels qu'ils sont effectivement perçus par ses clients et de confronter cette valeur aux activités et processus effectivement déployés dans l'entreprise pour concevoir, réaliser et distribuer ces produits.

Ancrée résolument dans une volonté de gestion stratégique des coûts et des marges qui traversent la vie d'une entreprise véritablement imprégnée d'une culture "orientée client", cette méthode implique, au travers des 7 étapes de sa mise en œuvre, l'utilisation de concepts issus à la fois du champ du marketing ou de la sociologie du consommateur, mais aussi de la stratégie, de la gestion de production ou de la gestion des ressources humaines.

Inévitablement transdisciplinaire si elle est utilisée pour permettre le pilotage stratégique à moyen et long terme de l'entreprise continuellement créatrice de valeur pour ses clients, cette approche est de ce fait confrontée à des difficultés de mise en œuvre non négligeables, liées à la nécessité de récolter et de traiter un nombre conséquent d'informations et à la nécessité de (re)concevoir les modes opératoires et de gestion de l'entreprise en fonction uniquement de leur contribution à la création de la "valeur client", difficultés qui ne peuvent être surmontées que si, d'entrée de jeu, l'entreprise baigne déjà dans une culture "orientée client".

Références bibliographiques

Alard P., Dirringer D. (2000), *La stratégie de relation client*, Dunod, Collection "Fonctions de l'Entreprise", Paris

Bescos P.L., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G. (1995), *Contrôle de gestion et management*, Montchrestien, 3ème édition, Paris

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

Brimson (1997), *Activity Accounting : an activity-based costing approach*, John Wiley, New-York

De Rongé (1998), *Comptabilité de gestion*, De Boeck Université, Bruxelles

Deshpandé R. (2000), *Developing a market orientation*, Sage, London

Dubois B. (1996), "Marketing situationnel pour consommateurs caméléon", *Revue Française de Gestion*, Septembre- Octobre, pp. 83-89

Fiévez J., Kieffer J.P., Zaya R. (1999), *La méthode UVA*, Dunod, Paris

Gervais M. (2000), *Contrôle de gestion*, Economica, 7ème édition, Paris

Kaplan R., Cooper R. (1998), *Cost and effect : using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachussetts

Kaplan R., Norton D. (1996), *Translating strategy into action : the Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press, Boston, Massachussetts

Löning H., Pesqueux Y. et coll. (1998), *Le contrôle de gestion*. Dunod, Paris

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

Mc Nair C., Polutnik L., Silvi R. (2001), "Cost management and value creation : the missing link", *European Accounting Review*, Vol. 10, n°1, pp. 33-50

Porter (1985), *Competitive advantage*, Mc Graw-Hill, New-York

Ravidat N. (2000), "Le client, objet de la comptabilité d'activités", *Revue Française de Comptabilité*, Septembre, n° 325, pp. 28-30

Savall H., Zardet V. (1992), *Le nouveau contrôle de gestion : méthode des coûts-performances cachés*, Editions Comptables Malherbes, Paris

Tanaka T. (1993), "Target Costing at Toyota", *Journal of Cost Management*, Spring, pp. 4-11

Teller R. (1999), *Le contrôle de gestion : pour un pilotage intégrant stratégie et finance*, Editions Management et Société, Paris

[1] Ce « coût de revient client » ou « coût client » doit être distingué du « coût client » mis en exergue par la méthode des Unités de Valeur Ajoutée (U.V.A.) (Fievez e.a., 1999)qui se définit comme correspondant au coût de « tout ce que l'entreprise a dû faire pour obtenir une vente et l'exécuter » (Gervais, 2000) et qui traduit une vision basée sur une perception essentiellement interne des « activités » déployées par l'entreprise pour rencontrer les attentes du client, vision encore fortement dominée par une conception « produit » de l'entreprise.

[2] Cette problématique s'avère d'une importance relative moindre lorsque le client est un individu particulier amené à considérer un achat ponctuel, non destiné à se renouveler à court terme et dont l'impact sur le processus global de création de valeur de l'entreprise s'avère donc moindre dans une perspective de long terme.

[3] Le concept de « Profit potentiel », largement développé par Mc Nair e.a. (2001), se définit comme le niveau de profit maximal que l'entreprise pourrait atteindre :

si le prix du marché valorise effectivement correctement le niveau de satisfaction des besoins et des attentes du client, ce qui implique notamment que le marché soit parfaitement informé des besoins et attentes des clients et qu'il les valorise correctement compte tenu de l'offre des concurrents de l'entreprise, tant en termes de produits semblables que de produits de substitution ;

et si l'entreprise adopte une structure productive basée sur un agencement optimal de ses processus et activités lui permettant d'agir dans les conditions de coût les plus efficientes qui soient : il n'est alors pas possible de trouver un agencement des processus et activités et une allocation des ressources rares de l'entreprise qui déboucherait sur un niveau global de coût moindre.

[4] Ces approches partent en effet d'une conception de la valeur perçue par l'entreprise comme étant celle du client et non pas d'une véritable perception de la structure de la valeur réellement affichée par le client

[5] Ainsi,

- les approches de gestion par les activités (ABC, ABM) sont utilisées pour répartir les activités et les coûts de l'entreprise en activités à valeur ajoutée et en activités sans valeur ajoutée en partant du point de vue du fonctionnement interne de l'entreprise, mais la littérature spécialisée en la matière ne précise pas si et comment le point de vue du client peut être intégré à la démarche (Kaplan, Cooper, 1998) : le risque existe donc que l'entreprise, appliquant ces techniques de gestion par les activités, ne se focalise sur les activités créatrices de valeur de son propre point de vue (donc essentiellement du point de vue de ses dirigeants), avec le risque de refléter davantage les conceptions et la culture de l'entreprise (forgée progressivement au fil du temps, sur base des expériences passées et de la base de compétence dominante présente dans l'entreprise), négligeant de facto la véritable échelle de valeur de ses clients ;
- dans le même ordre d'idées, les techniques de gestion stratégique des coûts (Shank, Govindarajan, 1993) se focalisent sur la distribution de la valeur tout au long de la chaîne de valeur de l'entreprise, mais ignorent la nature des relations qui lient les coûts et l'évolution du prix du marché : le but de ces techniques est en effet essentiellement d'éliminer toute activité destructrice de valeur au sein de l'entreprise, en se focalisant essentiellement sur le processus de production et les processus adjacents de logistique entrante et de logistique sortante, mais il n'y a quasiment à aucun moment une véritable prise en compte des critères de valeur réels du client.

[6] Le concept même de segment de clientèle donne à penser que la structure du portefeuille d'attributs et la valeur attribuée par chaque segment à chaque attribut ne peut que différer ! (Deshpandé, 2000).

[7] Il est en effet normal pour le client que son fournisseur dispose d'une infrastructure, d'une organisation, d'une structure administrative et gestionnaire et d'une animation des ressources humaines optimale et les effets de cette structure ne sont à son sens perceptibles qu'au travers des effets indirects qu'elle peut avoir sur la qualité, la diversité, le design, la sécurité, … des produits et services offerts.

[8] Ainsi, le client est généralement impliqué, à un moment ou l'autre, dans les activités de service après-vente, de commercialisation et de distribution, de logistique sortante, voire aussi aux stades intermédiaires et ultimes du processus de production).

[9] Ainsi, les dépenses de prestige liées à la construction d'un siège social somptueux seront considérées par certains dirigeants comme non créatrices de "valeur client" et seront considérées par d'autres comme contribuant à créer une image de marque de l'entreprise forte qui se répercute sur l'image de valorisation personnelle que le client acquiert lorsqu'il acquiert les produits de l'entreprise.