



Peut-on gérer le couple coûts-valeur ?

Véronique Malleret

DANS **COMPTABILITÉ CONTRÔLE AUDIT 2009/1 Tome 15**, PAGES 7 À 34
ÉDITIONS **ASSOCIATION FRANCOPHONE DE COMPTABILITÉ**

ISSN 1262-2788

DOI 10.3917/cca.151.0007

Date de mise en ligne : 15/11/2012

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://shs.cairn.info/revue-comptabilite-control-audit-2009-1-page-7?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Association Francophone de Comptabilité.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Peut-on gérer le couple coûts-valeur?

Is it possible to relate costs and value for the customer?

Véronique MALLERET*

Résumé

L'article conteste la possibilité de gérer conjointement les coûts et la valeur créée pour le client. Il explique dans un premier temps qu'il n'existe pas de consensus sur une définition de la valeur pour le client et il montre que, le client ne constituant pas une réalité homogène, la valeur pour le client sera au minimum variable et instable. Puis, il étudie deux outils (le *target costing* et la méthode ABC/ABM) censés construire une relation entre les coûts et la valeur et constate qu'ils ne le font que de façon très imparfaite. L'article conclut par une interrogation sur les raisons qui poussent les praticiens et les chercheurs à s'appuyer sur des concepts relativement fragiles et plaide pour une plus grande ouverture de la recherche en comptabilité de gestion aux autres disciplines de gestion.

MOTS CLÉS. – COÛT – VALEUR – COÛT CIBLE
– ABC/M.

Abstract

The article discusses the possibility of managing simultaneously costs and value for the customer. It first notes the absence of a clear definition of the value for the customer, and it shows that the value for the customer is variable and changing as the customer is not a homogeneous reality. Then, the article analyses two management accounting tools (target costing and ABC/ABM) which are supposed to establish a link between costs and the value for the customer and it shows that they do it only imperfectly. Finally, the article concludes by wondering why academics and managers use tools based on fragile concepts and calls for a more interdisciplinary research in management accounting.

KEYWORDS. – COST – VALUE – TARGET COST
– ABC/M.

* Professeur, HEC Paris

Correspondance : Département Comptabilité-Contrôle de gestion
HEC Paris
78351 Jouy-en-Josas CEDEX
Tél. : 01 39 67 73 31
malleret@hec.fr

Introduction

Depuis environ deux décennies, les spécialistes de la comptabilité de gestion ont pris conscience du fait que le contrôle des coûts ne suffisait pas pour assurer le succès économique durable de l'entreprise, l'accumulation des coûts au long d'un processus de production n'entraînant pas nécessairement la génération d'un chiffre d'affaires au moins équivalent. En particulier, durant les années 1980, les industriels et les spécialistes de la gestion des opérations se sont efforcés d'éliminer les « opérations sans valeur ajoutée », comme le stockage ou les contrôles qualité, opérations qui avaient précisément comme caractéristique d'augmenter les coûts sans augmenter la valeur pour le client (Lorino 1989, p. 143-144; Baglin 1995, p. 63).

Cette prise de conscience a été suivie par une mobilisation générale visant à développer des outils et modèles intégrateurs destinés à gérer conjointement les coûts et la valeur, à les mettre en relation et à effectuer des arbitrages entre ces deux catégories d'éléments : « L'enjeu est d'optimiser l'offre de l'entreprise, en adaptant les coûts qu'elle engage à la valeur que son produit représente pour le client » (Bouquin 2004, p. 139). Parmi les tentatives les plus connues, on peut citer le coût cible et le management des activités et des processus. Une certaine ambition s'observe dans ce domaine, comme on peut le constater à la lecture de quelques titres d'articles ou de communications : « Le déploiement de la valeur par les processus » (Lorino 1995a), « *Simultaneously managing cost and value : The challenge* » (Lebas et Mévellec 1999), « *Cost management and value creation : The missing link* » (McNair et al. 2001).

Mais les outils cités, les méthodes proposées permettent-ils réellement de gérer les coûts et la valeur? Peut-on en effet définir et mesurer la valeur pour le client pour ensuite la relier aux coûts générés par les activités internes d'une organisation? C'est à ces questions que nous allons nous efforcer de répondre dans cet article en montrant que la volonté de modélisation propre aux outils de comptabilité de gestion se heurte à une définition ambiguë de la notion de valeur pour le client et s'accommode mal du caractère instable et contingent de cette dernière dans la gestion quotidienne des entreprises.

Nous considérerons comme acquis que l'on peut mesurer les coûts. Cette position peut paraître étonnante vus les nombreux débats qui ont animé la communauté scientifique et le consensus qui s'est établi aujourd'hui sur le fait qu'un coût n'est pas une réalité objective mais au contraire une opinion, ou tout au moins le résultat d'options prises par différents acteurs à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Toutefois, il existe une différence majeure entre les coûts et la valeur pour le client. Dans la plupart des entreprises, il existe des systèmes formalisés et récurrents de calcul des coûts des produits et/ou services, tandis qu'il n'existe pas de systèmes formalisés et récurrents de mesure et/ou de calcul de la valeur des produits-services pour les clients. Dans cet article, lorsque nous étudierons

les méthodes proposées par des chercheurs en comptabilité de gestion pour gérer conjointement coûts et valeur, nous ferons l'hypothèse qu'ils s'appuient sur les définitions et méthodes de calcul des coûts existant aujourd'hui mais nous examinerons attentivement quelle définition de la valeur pour le client ils mobilisent puisque celle-ci n'est pas donnée *a priori*, ni dans la pratique, ni dans les textes académiques de comptabilité de gestion.

La première partie de cet article est consacrée à une exploration de la notion de valeur pour le client ; nous nous efforcerons de cerner la notion de valeur et, en particulier, nous essaierons de voir si elle se distingue du prix payé par le client. Puis nous mettrons en évidence la complexité de la notion de client ; les clients sont en réalité multiples et instables ce qui rend délicates ou, à tout le moins, relatives la mesure et la hiérarchisation des valeurs qu'ils perçoivent. Dans la seconde partie de l'article, nous montrerons en quoi c'est la relation entre coûts et valeur qui est problématique. Pour ce faire, nous analyserons les principaux outils proposés en comptabilité de gestion pour construire cette relation, à savoir la méthode des coûts cibles (ou *target costing*) et les méthodes de comptabilité et de management d'activités (ABC/ABM) et nous pointerons leurs limites théoriques et pratiques. Enfin, dans une dernière partie, nous chercherons à comprendre pourquoi chercheurs et praticiens s'attachent à des modèles dont les concepts fondateurs sont relativement fragiles et nous montrerons qu'une approche pluridisciplinaire, mobilisant différentes disciplines des sciences de gestion, pourrait enrichir et consolider certains outils de comptabilité de gestion.

1. Qu'est-ce que la valeur pour le client ?

Au cours des deux dernières décennies, le terme de valeur s'est imposé de plus en plus fréquemment dans le monde de l'entreprise, en particulier avec l'insistance portée sur la création de valeur pour l'actionnaire (Ittner et Larcker 1998). Toutefois, la popularité du terme de valeur ne s'est pas accompagnée d'une clarification de sa définition et des ambiguïtés persistent, en particulier lorsque l'on emploie le mot valeur sans préciser s'il s'agit de valeur pour l'actionnaire ou de valeur pour d'autres parties prenantes : salariés, clients, fournisseurs, collectivités (Bourguignon 2005).

Laissant de côté la valeur pour l'actionnaire et le débat sur une possible convergence des valeurs pour les différentes parties prenantes de l'entreprise, nous nous concentrons pour notre part sur la valeur pour le client. En effet, c'est à cette dernière que se réfèrent les chercheurs spécialisés en comptabilité de gestion quand ils se proposent de mettre en relation les coûts engendrés par des clients ou des produits et la valeur créée par l'entreprise pour ces mêmes clients.¹

Tant dans les travaux des économistes que dans ceux des gestionnaires, la valeur pour le client a pu être et est encore parfois assimilée soit au coût d'un produit ou d'un service soit à son prix. Nous allons d'abord montrer que la valeur doit être dissociée du coût si nous voulons que la problématique de la gestion coûts-valeur ait un intérêt conceptuel et pratique (1.1). Puis, nous explorerons la littérature de management pour voir si la valeur peut être assimilée au prix et nous constaterons qu'il est plus novateur d'envisager le prix comme l'un des attributs du produit susceptible d'expliquer sa valeur (1.2). Nous élargirons ensuite la perspective en montrant que la valeur peut être considérée comme une « construction sociale » (1.3), avant d'expliquer pourquoi la multiplicité des clients et l'instabilité de leurs préférences rendent complexe et problématique la mesure de la valeur pour des clients (1.4).

1.1. Valeur d'usage ou valeur d'échange ?

Les définitions du mot valeur peuvent être recherchées dans trois champs principaux : les sciences et les arts, l'économie et la philosophie. Nous ne nous attarderons pas sur les définitions issues des sciences, des arts et de la philosophie (qui ont été rappelées par Bourguignon 2005). Nous allons en revanche considérer les définitions issues de l'économie car elles peuvent nous aider à mieux comprendre ce qu'est la valeur d'un bien ou d'un service pour le client.

Deux conceptions de la valeur, la valeur d'usage et la valeur d'échange, sont présentes dans les travaux de Smith dès 1776 (Smith 1991, cité par Simon 2000).

À la suite des travaux de Smith, l'économie distingue la valeur d'échange et la valeur d'usage

- la valeur d'échange est le « taux auquel une marchandise s'échange contre une autre marchandise. Synonyme de prix relatif » (Echaudemaison 1989, p. 456) ;
- la valeur d'usage est « l'utilité d'un bien évaluée soit de manière objective et générale (le pain fournit un certain nombre de calories), soit de manière subjective et donc variable d'un individu à l'autre. La valeur d'usage est relative au besoin, la valeur d'échange relative à un autre bien. » (Echaudemaison 1989, p. 456).

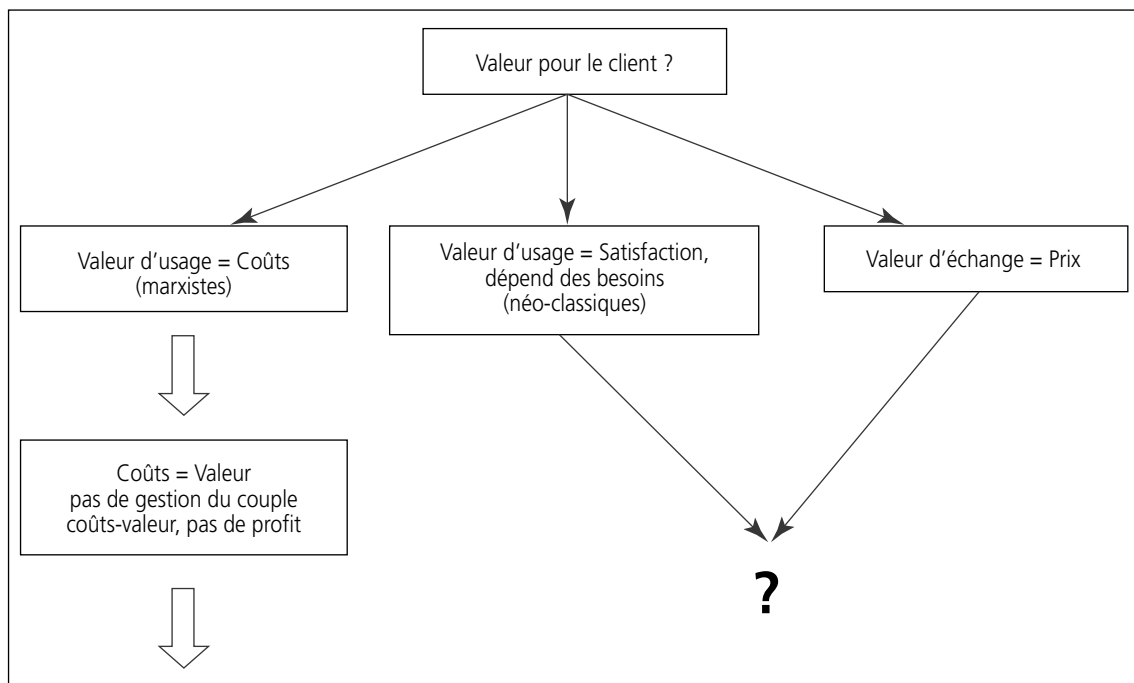
Pour les économistes classiques, la valeur d'usage est égale à la somme des coûts nécessaires pour produire le bien (ou pour Marx, au coût du travail engagé) tandis que pour les néoclassiques, cette valeur d'usage correspond à l'utilité qu'un individu retire d'un objet (Simon 2000 ; Roche 2002). De ce fait, pour les néoclassiques, la valeur d'usage est contingente à son utilisateur, à la situation dans laquelle il se trouve, à ses préférences ; elle devient subjective.

La première question que l'on peut se poser, lorsque l'on parle de gestion du couple coûts-valeur pour le client, est de savoir si nous nous référons à la valeur d'échange ou à la valeur d'usage. En effet, si l'on retient comme définition de la valeur la valeur d'usage au sens des économistes classiques, on peut considérer que la valeur est égale aux coûts et l'intérêt de la question de recherche tombe de lui-même. On est alors dans la logique des systèmes de coûts antérieurs aux années 1990 dans lesquels l'hypothèse était faite que l'addition de coûts conduirait à une valeur que le client ne pourrait que reconnaître (Mévellec 2000a, p. 34). Il semble donc, si nous voulons que notre question ait un sens, qu'il faille retenir pour définir la valeur :

- soit la valeur d'usage au sens des néoclassiques qui s'exprime en utilité, en satisfaction, « le bien ou le service en question venant remplir certains des besoins de l'utilisateur » (Bourguignon 2005) ;
- soit la valeur d'échange qui s'exprime en termes monétaires et pourrait s'assimiler au prix.

Ceci va nous conduire dans un deuxième temps à nous interroger sur les relations qui lient la valeur pour le client au prix. Ces différentes options sont illustrées dans la figure 1.

Figure 1
Valeur d'usage et valeur d'échange



1.2. Valeur ou prix ?

D'où la question : la valeur d'un produit ou d'un service est-elle assimilable au prix ou est-elle distincte de ce dernier ? Peut-elle être approchée par son prix ? Ou bien est-elle autre chose dont le prix ne serait qu'un des éléments constitutifs ou explicatifs, l'un des attributs ? Nous avons essayé de structurer les réponses apportées à cette question en distinguant les auteurs qui assimilent la valeur au prix et ceux qui considèrent que le prix n'est qu'un des éléments explicatifs de la valeur ; cependant, beaucoup d'auteurs adoptent une position ambiguë comme on va le voir dans cette analyse.

1.2.1. LE PRIX, INDICATEUR DE LA VALEUR

Pour certains auteurs, la valeur pour le client est le prix que celui-ci est prêt à payer pour acquérir un bien ou un service :

- dans son article sur valeur et comptabilité, Simon (2000) pose en introduction que « le prix – constaté lors d'une transaction sur un marché – est l'expression d'une valeur ; ou inversement, que la valeur d'un bien constitue le fondement de son prix » (p. 1245) ;

• pour Lorino, (1995b, p. 126) « le prix, comme tout indicateur chiffré, peut constituer un signe de valeur mais il n'est pas la valeur ». De même, pour McNair *et al.* (2001), le prix de marché représente un *proxy* de la valeur actuelle nette que le client va retirer du produit ou du service acheté (p. 33) ;

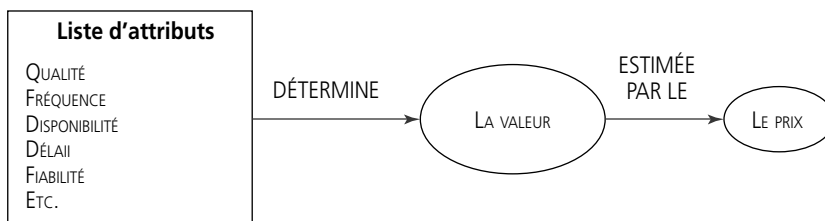
• dans son article sur la relation entre coût et valeur, Mévellec part de l'idée que « le prix est, dans l'échange, la cristallisation de la valeur » (2000a, p. 32) et parle de « la valeur que les clients vont accepter de payer » (p. 33).

Il ressort de ces citations que le prix est plutôt une approximation, un « indicateur » de la valeur et que l'on ne peut pas vraiment considérer que prix et valeur sont deux concepts identiques.

Si le prix est l'expression de la valeur d'un produit ou d'un service, l'origine de cette valeur, du fait que les clients sont prêts à payer se trouve dans les attributs² du produit-service. Bromwich (1990) a précisé la notion d'attributs, soulignant que l'attraction d'un produit sur le consommateur n'est pas le fait du produit lui-même, de façon monolithique, mais d'un ensemble de caractéristiques : « Ici les produits sont vus comme constitués d'un ensemble d'attributs objectifs ou de caractéristiques qu'ils offrent aux clients... Ce sont ces attributs qui attirent réellement les clients... Ces attributs peuvent inclure divers éléments liés à la qualité, comme des performances opérationnelles, la fiabilité, les conditions de garantie, des aspects physiques comme le niveau de finition, et des éléments de service comme la sécurité d'approvisionnement ou le service après-vente. » (p. 30). Mévellec (2005) considère également que la source de la valeur réside dans les attributs lorsqu'il affirme : « La valeur... est le résultat d'un assemblage de fonctionnalités perçues par le client et chacune porteuse d'une dimension utile. » (p. 57)

Cette première option, qui considère le prix comme un indicateur de la valeur, est visualisée à la figure 2.

Figure 2
Le prix, indicateur de la valeur



Elle suscite quelques interrogations.

1. Il faut d'abord souligner que les différentes propositions que nous avons citées ne sont pas parfaitement identiques. En particulier, le « prix que le client est prêt à payer » n'est sans doute pas égal au prix de marché, ni au prix que le client va payer finalement.

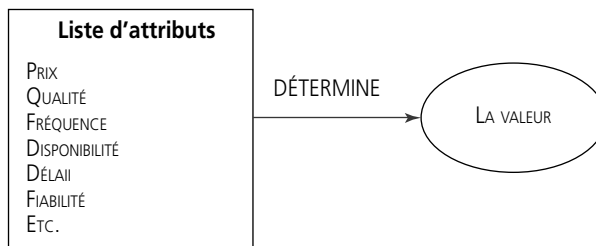
2. Concrètement, si nos systèmes de comptabilité de gestion gardent facilement trace du prix payé par les clients et du chiffre d'affaires qu'ils génèrent, il est plus difficile de se faire une idée du prix de marché et encore plus du prix que client est (était) prêt à payer. Dans ces conditions, est-il possible de fonder la mesure de la valeur pour le client sur le prix qu'il est « prêt à payer » ?

3. Enfin, cette première option suscite une interrogation élémentaire : si la valeur pour le client peut être assimilée au prix qu'il va payer, pourquoi alors parler de valeur pour le client et non de prix ou de chiffre d'affaires ? Y a-t-il véritablement une différence entre la gestion du couple coûts-valeur et la traditionnelle gestion du couple coûts-chiffre d'affaires par les marges ? Ou s'agit-il seulement de rajeunir une notion en changeant son nom ? Ou encore, en remplaçant le mot chiffre d'affaires par le mot valeur de donner au client l'impression qu'on lui apporte quelque chose plutôt qu'on ne lui « prend son argent » ?

1.2.2. LE PRIX, ATTRIBUT DE LA VALEUR

À l'opposé, d'autres auteurs considèrent que le prix est un des attributs, une composante de la valeur mais distincte de celle-ci. Dans ce cas, la valeur serait une synthèse des différentes caractéristiques du bien, le prix étant une de ces caractéristiques (voir figure 3).

Figure 3
Le prix attribut constitutif de la valeur



C'est la position retenue par Aurier *et al.* (2004) qui, reprenant des définitions antérieures issues de la littérature de marketing, mentionnent que « la valeur globale d'un produit... résulte de la confrontation entre les bénéfices et les sacrifices associés à la consommation. Elle est définie comme l'évaluation globale de l'utilité d'un produit fondée sur les perceptions de ce qui est reçu et donné ou comme le rapport entre les bénéfices et les sacrifices perçus » (p. 2). Les bénéfices perçus (qualifiés aussi de valeur de consommation) peuvent ensuite être expliqués par des composantes dont les auteurs proposent une liste générique dans leur article : valeur utilitaire, connaissance, stimulation expérientielle, lien social, expression de soi, valeur spirituelle.

De même, pour Barwise et Meehan (1999), c'est le rapport valeur perçue-prix qui détermine le comportement du consommateur : « [...] la perception de valeur par le client, c'est-à-dire l'appréciation qu'a le client de l'ensemble des avantages retirés d'un produit ou d'un service par rapport au coût total représenté par son prix d'achat ou sa jouissance. »

De son côté, Lorino indique que « la valeur apparaît à travers ce jugement d'opportunité sur le rapport entre fonctionnalités et prix. » (Lorino 1995b, p. 127). Cependant, en 1997, il écrit : « La valeur est le jugement porté par la société (notamment le marché et les clients potentiels) sur l'utilité des prestations offertes par l'entreprise comme réponse à des besoins. Ce jugement se concrétise par des prix de vente, des quantités vendues, des parts de marché, des revenus, une image de qualité,

une réputation, etc. » (Lorino, 1997, p. 67). Sa position sur le fait que le prix est un des éléments constitutifs du jugement du client et de la valeur n'est donc pas très tranchée.

Porter (1986) enfin entretient une confusion totale entre les mots valeur et prix. D'une part il affirme que « la valeur est la somme que les clients sont prêts à payer ce qu'une firme leur offre » (p. 54). En même temps, il explique qu'une « valeur supérieure s'obtient en pratiquant des prix inférieurs à ceux des concurrents pour des avantages équivalents ou en fournissant des avantages uniques qui font plus que compenser un prix élevé » (p. 13), ce qui laisserait à penser que la valeur est une forme d'agrégat entre le prix et les avantages retirés par le client.

Les auteurs qui adoptent la position selon laquelle le prix est un des facteurs explicatifs de la valeur sont en général proches de la stratégie et du marketing ; leur approche de la valeur présente de plus les caractéristiques suivantes :

1. La valeur à laquelle ils se réfèrent est une valeur perçue par le client : elle n'existe pas en tant que telle. Il s'agit d'une appréciation (Barwise et Meehan 1999), de représentations mentales (Jallat 2002) des clients, qui dépendent elles-mêmes de leurs attentes.

2. La valeur se définit par rapport aux offres des concurrents. Ainsi, la valeur perçue d'un produit-service peut diminuer sans qu'aucun de ses attributs ne soit modifié, simplement parce qu'un concurrent a modifié son offre : « La valeur économique offerte au consommateur... est la valeur relative qu'un produit donné offre à un consommateur dans une application particulière. C'est le montant maximum qu'il serait disposé à payer, en supposant qu'il est parfaitement informé concernant le produit et les offres des concurrents. » (Teller 1999, p. 235)

1.3. La valeur : une construction sociale?

Un point commun à l'ensemble des auteurs étudiés apparaît cependant : que le prix soit un indicateur de la valeur ou qu'il en soit une de ses composantes, la valeur est externe à l'entreprise ; dans le premier cas, elle est déterminée par un marché, dans le deuxième cas par les préférences d'un client, mais dans les deux cas, elle est constatée et non construite par l'entreprise. C'est donc une information qu'il faudra aller chercher à l'extérieur et qui ne peut être calculée en interne, contrairement aux coûts.

Cependant, le fait que la valeur soit une information émise par le marché ne signifie pas pour autant qu'elle soit une donnée indépendante de l'entreprise, que l'on pourrait obtenir sans ambiguïté sur ce marché. Certains auteurs, comme Bréchet et Desrumeaux (2001) mettent en doute l'existence d'un marché en tant que tel, qui serait doté d'une vie autonome, indépendante des acteurs qui le composent. Pour eux donc, la valeur est autant une donnée qui s'impose à l'entreprise de l'extérieur qu'une construction par des acteurs (individus, organisations) qui interviennent dans la façon dont les marchés disent la valeur, et qui essaient de façonner ces marchés par des règles du jeu, des priorités : « La valeur, considérée du point de vue des organisations, est une réalité à la fois donnée et construite et pour le moins autant construite par les acteurs, et notamment par les organisations, que par les marchés. » (p. 209)

Lorino défend une idée similaire en utilisant des termes un peu différents : pour lui, la valeur est en fait une interprétation. Ainsi, les « produits ont de la valeur s'ils offrent une ou plusieurs fonctionnalités, en désignant par fonctionnalités l'aptitude à répondre à un besoin ressenti par un groupe social » (1995b, p. 125). La question de savoir si certains produits apportent plus de valeur que

d'autres ou s'ils consomment plus de ressources qu'ils ne créent de valeur est « affaire de jugement, l'affaire d'une interprétation complexe sur l'utilité relative de différents types de fonctionnalités pour divers groupes sociaux. » (1995b, p. 126)

Cette notion d'interprétation rejoint l'idée émise par Gadrey en 1988. En effet, pour celui-ci, l'output, la production d'un service ne sont pas définis dans l'absolu ; ils dépendent de l'environnement social, des acteurs et de leurs systèmes de valeurs : « Ce sont les rapports économiques et les règles sociales et institutionnelles qui décident de ce qu'est le résultat essentiel du service, son output principal. » (p. 133). Ainsi, la valeur qu'un client attribue à un bien ou à un service serait liée à l'environnement socio-économique de ce dernier, à son « système de valeurs ».

1.4. La valeur pour quel client ?

Nous allons maintenant examiner le deuxième terme de la proposition « valeur pour le client », et, en analysant le concept de client, nous montrerons que cet acteur n'est pas monolithique et cohérent mais multiple et changeant. De ce fait, définir un panier d'attributs auxquels le client est sensible et établir une hiérarchie entre ces attributs va se révéler délicat comme le soulignent Bréchet et Desrumeaux (2001) : « Du côté de la demande, apprécier ce qui vaut pour le client et l'utilisateur et le concrétiser à travers un panier d'attributs dont il pourra disposer est pour le moins délicat, voire bien souvent relève du pari et de l'expérimentation. » (p. 240). Pour Mévellec également (2000b), « la valeur est une notion floue tant en raison des fluctuations des comportements des clients que de la difficulté à interpréter les signaux reçus de l'environnement » (p. 398). Au minimum, il faudra considérer que l'établissement d'une liste d'attributs et de leurs poids relatif est une tâche complexe qui conduit à des résultats instables pour des raisons que nous allons maintenant détailler.

1.4.1. DU CLIENT AUX SEGMENTS DE CLIENTS

Tout d'abord, sauf dans quelques exceptions d'une activité B to B où l'on traite les clients un par un, les clients sont nombreux, ne forment pas un ensemble homogène et sont traditionnellement classés en segments. La liste des attributs significatifs pour chacun des segments n'est pas nécessairement la même et l'importance que les clients de chaque segment accordent aux différents attributs n'est pas la même non plus.

Dans une interview à Marketing Magazine en 1997, Dubois retrace le chemin parcouru en ce sens par le marketing : « Nous montrons l'évolution qu'il y a eu d'un marketing de masse jusqu'à un marketing par segment, un marketing de niche puis un marketing individuel. » (p. 43)

1.4.2. DU CLIENT AU CLIENT SITUATIONNEL

Si l'on change d'échelle d'analyse et que l'on se place au niveau d'un seul client, il peut arriver que la liste des attributs et les échelles de préférence de ce dernier ne soient pas stables dans le temps. Les préférences et le comportement d'un client dépendent de sa situation, ce qui a donné naissance à un courant de marketing appelé marketing situationnel « parce qu'il ne se construit plus à partir des caractéristiques des produits ou des consommateurs, mais à partir de situations dans lesquelles ceux-ci rencontrent ceux-là. » (Dubois 1996, p. 13)

Pour Dubois, le consommateur est devenu un caméléon : « Tout comme le caméléon n'est ni vert, ni rouge, ni jaune mais peut être effectivement tout cela, le consommateur d'aujourd'hui n'est de façon permanente, sensible ni à la marque, ni aux prix, ni à la qualité. » (1996, p. 13). On peut en déduire que la liste d'attributs déterminant la valeur n'est pas stable, pas plus que le poids relatif des attributs ; ils dépendent de la situation ou du mode de consommation dans lesquels se trouvent les clients.

1.4.3. DES CLIENTS AUX QUASI-CLIENTS

Les organisations n'ont pas seulement des clients et des segments de clients. Elles ont des catégories de clients différentes, que nous appellerons quasi-clients. Ceux-ci peuvent avoir des listes d'attributs différentes ou dotées de valeurs différentes. Par exemple, lorsque l'entreprise Sodexho fournit des repas à des cantines scolaires municipales, si le premier client de Sodexho est la commune, on peut considérer que plusieurs catégories de « quasi-clients » gravitent autour de ce client-payeur : l'enfant, ses parents qui paient une partie du repas, les personnels qui vont surveiller le repas, les enseignants qui feront travailler les enfants l'après-midi, les médecins scolaires, etc. Comment dans ce cas définir la valeur du produit « repas-cantine » ? S'agit-il d'un agrégat des préférences des différentes catégories de quasi-clients, certains quasi-clients sont-ils privilégiés et « survalorisés » au détriment des autres ? Qui va définir la liste des attributs et leur valeur relative ?

1.4.4. DE L'ORGANISATION CLIENTE AUX CLIENTS INDIVIDUELS

Enfin, en particulier dans les marchés de type B to B, derrière le terme de client se cachent souvent plusieurs acteurs au sein d'une même organisation. Ainsi, dans les marchés de biens d'équipement, le fournisseur a fréquemment plusieurs interlocuteurs : l'usine qui va acquérir l'équipement (et qui va se focaliser sur le coût de la pièce produite), le service achats de l'entreprise qui sera plus sensible au prix d'achat ou au fait d'homogénéiser le parc de machines entre sites, l'opérateur qui utilisera la machine et sera plus attentif à sa fonctionnalité. À nouveau, se pose la question de savoir qui est le client et sur quelles préférences l'entreprise va construire une liste d'attributs permettant de déterminer la valeur de son offre.

1.4.5. DE LA VALEUR CRÉÉE POUR LE CLIENT À LA VALEUR PERÇUE PAR LE CLIENT

Enfin, de nombreux travaux de marketing montrent que la valeur créée telle qu'elle est perçue par l'entreprise est en général différente de la valeur créée telle qu'elle est perçue par le client (Carmon et Ariely 2000).

Plusieurs phénomènes vont venir s'intercaler entre la valeur telle qu'elle est produite par l'entreprise (en quelque sorte les attributs objectifs du produit ou du service) et la valeur perçue par le client (Parasuraman *et al.* 1985) : c'est le cas de la communication sur le service qui peut avoir inutilement augmenté les attentes en « survendant » le service ou des expériences antérieures qui font que le client modifie ses attentes, la valeur des attributs et ses perceptions.

La perception de valeur par le client varie en fonction de paramètres qui ne sont pas nécessairement contrôlés et contrôlables par l'entreprise. Ainsi, elle peut dépendre des autres clients, qui dérangent le client ou dégradent l'image qu'il se faisait d'un produit de luxe. Elle peut aussi dépendre de sous-traitants, de fournisseurs plus ou moins bien maîtrisés.

Pour ces différentes raisons, il est tout à fait probable qu'il existe un écart entre la valeur produite par l'entreprise et la valeur perçue par les clients (Parasuraman *et al.* 1985), cette dernière étant, en principe, la seule capable de modifier la propension à payer du client. Les modes de collectes des données et les décisions de gestion que l'on peut prendre à partir de ces deux types d'informations ne sont pas les mêmes (Berry et Parasuraman 1997 ; Malleret 1999). Or, nous verrons plus loin que les auteurs qui proposent des modèles destinés à gérer conjointement la valeur pour le client et les coûts ne spécifient pas s'il s'agit de la valeur créée, perçue par l'entreprise ou perçue par le client, ce qui renforce les incertitudes mentionnées plus haut sur le concept de valeur.

2. Les tentatives du contrôle de gestion pour coupler coûts et valeur

Nous avons montré dans la première partie de cet article que la notion de valeur pour le client était mal définie, dépendante de la variété des clients et de leurs situations. Il faut maintenant voir s'il est possible de relier cette valeur aux coûts qui ont été mis en œuvre pour la générer afin d'être capable de gérer non seulement des coûts comme le faisaient nos « ancêtres du xx^e siècle » mais aussi des couples coûts-valeur.

McNair *et al.* (2001) soulignent que le défi de relier la valeur pour le client, le prix et les coûts a fait l'objet de nombreuses tentatives autour des nouveaux outils de la comptabilité de gestion (ABC, *Target Costing*, ABM, TQM, *Strategic Cost Management*), tentatives qui se sont révélées, selon ces auteurs, « incapables d'évaluer les relations spécifiques qui existent entre les structures de coût internes et une valeur définie de façon externe » (p. 34). Cependant, McNair *et al.* apportent assez peu d'arguments pour étayer leur point de vue. De son côté, Gervais (2005, chapitre 11) recense et étudie quatre outils pour gérer le couple valeur-coût : la gestion par les activités et les processus, l'analyse de la valeur, le coût cible et le *feature costing*. Pour notre part, nous avons choisi d'étudier deux de ces outils, le *target costing* et la méthode ABC/ABM, afin de voir dans quelle mesure ils peuvent contribuer à expliciter la relation coûts-valeur³ :

- le *target costing* a été choisi puisqu'il a précisément pour objectif de mettre en relation des fonctionnalités, une valeur pour le client et la gestion des coûts pour un futur produit. Nous n'étudierons pas spécifiquement l'analyse de la valeur que nous considérons comme une des techniques au service du *target costing* ;
- la démarche ABC/ABM, du fait qu'elle propose une vision transversale de l'organisation, qui lie les différentes opérations et activités au client final, peut également être vue comme une méthode destinée à relier les coûts et la valeur créée pour le client. Le *feature costing*, tel qu'il est décrit par Gervais, semble être une variante de l'ABC/ABM ; nous ne l'avons donc pas étudié spécifiquement.

2.1. Le target costing

Selon De Rongé (2000), « le coût de revient du produit futur, appelé *target cost* ou coût cible est déterminé *a priori* et est la résultante du prix de vente imposé par le marché et du niveau de profit imposé par la stratégie à long terme de l'entreprise ». Le coût cible ainsi obtenu est ensuite décomposé en utilisant soit la méthode organique – le produit est décomposé en sous-ensembles –, soit la méthode fonctionnelle – le produit est décomposé en fonctions, proches de la notion d'attributs. (Lorino 1994)

Outre le fait que la définition de valeur pour le client retenue par le *target costing* est explicitement le prix de vente, cette méthode pose deux problèmes de fond qui ont été mentionnés par Lorino dès 1994 et qu'il a rappelés dans un livre publié récemment (2005) dans des termes quasiment identiques :

1. « La description d'un produit comme une combinaison additive de fonctions est-elle toujours réaliste et possible? Un produit n'a-t-il pas une existence systémique par laquelle il serait autre chose que la simple somme de ses parties, même si ces parties sont définies sur une base fonctionnelle plutôt que sur une base technique et organique? » (Lorino 1994, p. 40)

2. « L'hypothèse selon laquelle la structure de coût doit être identique à la structure de valeur est-elle justifiée? » (Lorino 1994, p. 41)

Ces deux questions sont reprises par Meysonnier en 2001 : « Deux éléments sont déterminants dans la démarche du *target costing*. D'abord l'idée que la valeur globale d'un produit pour un client peut être correctement décomposée en attributs indépendants et cumulatifs... Ensuite, le fait qu'il doit y avoir, pour chaque composant du nouveau produit un même niveau d'importance dans le coût de revient que dans la valeur fournie au client : si un composant représente 15 % de la valeur perçue par le client, il doit peser pour 15 % du coût de revient global. » (p. 124)

On notera, avant d'examiner de façon plus détaillée ces deux questions qui sont en fait deux présupposés de la démarche de *target costing*, que les auteurs cités assimilent la valeur au prix du produit ou utilisent indifféremment ces deux termes, sans se soucier du débat que nous avons soulevé dans la première partie de cet article.

2.1.1. PREMIER PRÉSUPPOSÉ : LES ATTRIBUTS SERAIENT DES VARIABLES INDÉPENDANTES ET SE COMBINERAIENT DE FAÇON ADDITIVE POUR COMPOSER LA VALEUR DU PRODUIT

Pour bien comprendre la nature de ce premier présupposé, reprenons l'article d'Horvath de 1995 qui propose la première illustration d'une application de *target costing* en français. L'exemple choisi est celui d'un réveil matin. Une étude de marché a été utilisée pour déterminer quelles fonctions les clients recherchaient dans un réveil matin et quel degré d'importance (sur une échelle de 1 à 9) ils accordaient à ces fonctions. Ces degrés d'importance ont ensuite été transformés en pourcentages mais la méthode de conversion n'est pas explicitée⁴; le total des pourcentages de l'ensemble des fonctions est de 100, ce qui laisse supposer que la valeur du réveil matin pour les clients est égale à la somme des valeurs de ses fonctions⁵.

Or ce premier présupposé est contredit par l'intuition, par la comparaison avec les processus industriels et par le développement de concepts de marketing, en particulier ceux appliqués aux services.

1. Intuitivement, rien ne permet d'affirmer que les attributs sont indépendants. En particulier, on peut penser que le *design* d'un réveil n'aura de valeur pour le client que si une fonction élémentaire comme l'exactitude est remplie correctement. Il n'y aurait donc pas indépendance des attributs et pour cette raison, il n'y aurait pas non plus d'addition des valeurs des attributs.

2. La comparaison avec les notions issues de la qualité en environnement industriel permet d'éclairer et de renforcer ce point : dans les industries d'assemblage (comme l'électronique), la fiabilité d'un produit fini dépend de la fiabilité des composants mais de façon multiplicative. En effet, si 99 pièces sont correctes mais que la centième est défectueuse, le niveau de qualité ne sera pas de 99 % mais de 0 % (l'appareil ne fonctionnera pas) ; de la même façon, dans la gestion des services, il suffit parfois d'un détail défectueux (par exemple une ampoule grillée au-dessus du lavabo dans une chambre d'hôtel) pour modifier la perception de qualité que le client aura d'un service par ailleurs satisfaisant. Dans l'industrie, on distingue d'ailleurs les défauts critiques des autres : ce sont ceux qui ont un impact décisif sur la qualité réalisée ou perçue du produit.

3. Des distinctions similaires ont été effectuées dans le domaine du marketing par Naumann et Jackson (1999) qui opposent les facteurs d'hygiène (ceux pour lesquels le fournisseur doit atteindre un minimum de qualité requis sous peine d'entraîner l'insatisfaction) et les facteurs de satisfaction, qui comme leur nom l'indique, génèrent des perceptions positives, et par Parasuraman *et al.* (1991) qui ont montré que la plupart des clients distinguaient un niveau de service « adéquat » en dessous duquel les clients vont porter un jugement négatif sur le service et un niveau de service « désiré » au-delà duquel les clients vont porter un jugement positif.

Les attributs ne jouent donc pas tous le même rôle : certains peuvent être éliminatoires (comme une note dans une matière à un examen), certains ne jouent que s'ils sont affectés d'une note négative, d'autres encore impactent la valeur globale dans tous les cas de figure (Loosa 1997). La valeur d'un produit à partir de la valeur de ses attributs ne peut pas se calculer comme la moyenne des notes du baccalauréat.

Dès 1994, Lorino mentionne que l'analyse fonctionnelle s'est efforcée d'apporter une réponse à ce problème en distinguant les « fonctions exigées » liées à des performances techniques et à l'usage même de l'objet, des « fonctions valorisables » ou fonctions de prestige liées à la satisfaction de besoins plus flous et portées plus globalement par l'entité – produit dans son intégralité. Toutefois, les solutions techniques évoquées par Lorino dans cet article ne sont en général pas reprises et approfondies dans les manuels de comptabilité de gestion les plus récents (Demeestère 2004 ; Bouquin 2004). D'ailleurs, en 2001, Meyssonier, s'appuyant sur l'exemple de Renault, souligne à son tour la nécessité de préserver « l'identité globale du produit, même si cela est parfois en contradiction avec la logique de décomposition et d'additivité des attributs » (p. 125) et Mévellec (2005) conteste également que la valeur globale soit égale à la somme des valeurs des attributs : « Pour autant, il est difficile de prétendre que la valeur globale est la somme des valeurs unitaires de ces fonctionnalités. » (p. 57)

Différentes modalités de mise en œuvre de l'analyse conjointe existent pour appréhender la complexité de la hiérarchie des attributs. Ainsi, l'analyse conjointe peut traiter des variables dépendantes ou des préférences non linéaires. Moyennant quelques transpositions de calcul, il est possible de remplacer des préférences additives par des préférences multiplicatives. Mais pour parvenir à ce niveau de finesse, il faut naturellement accroître le coût et la complexité de la collecte de données et les résultats obtenus sont plus difficiles à lire et à interpréter. Enfin, l'analyse conjointe peut éventuellement donner la valeur d'un attribut mais il s'agit d'une valeur marginale, déterminée attribut par attribut,

le reste de la définition du produit étant figé; la somme de ces valeurs marginales ne donne pas la valeur totale du produit.

Enfin, l'analyse conjointe et d'une façon plus générale la décomposition de la valeur globale d'un produit en « sous-valeurs » par attribut ne fonctionne bien qu'à deux conditions :

- d'une part que le produit puisse être effectivement décomposé en attributs, ce qui n'est pas nécessairement le cas avec des produits que le client appréhende comme une « expérience globale », par exemple un film (Aurier *et al.* 2004);
- d'autre part que le client ait une consommation suffisamment fréquente et répétée ou qu'il puisse recueillir des informations *ex ante* pour pouvoir construire son jugement. Cette condition peut être difficile à satisfaire, en particulier pour les services sur lesquels le client ne se forge une opinion qu'après les avoir expérimentés.

Ainsi, il est possible d'établir une relation entre un attribut et une valeur en ayant recours à ces méthodes qui ne reposent pas sur le premier présupposé mais ces méthodes sont complexes et lourdes à mettre en œuvre.

2.1.2. DEUXIÈME PRÉSUPPOSÉ : L'OPTIMUM DANS LA GESTION DES COÛTS ET DE LA VALEUR SERAIT OBTENU EN RESPECTANT LA PROPORTIONNALITÉ ENTRE COÛTS ET VALEUR

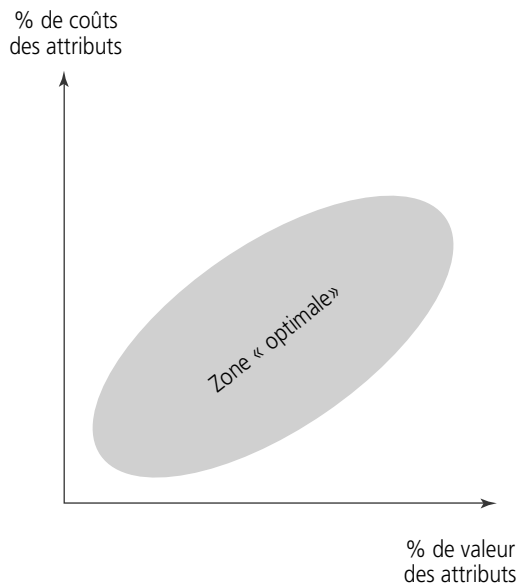
Ce second présupposé apparaît de façon encore plus claire que le précédent dans l'article de Horváth (1995) puisqu'il écrit : « Le but du *target costing* est que chaque composant engendre un montant de coûts correspondant à la valeur que lui attribue le consommateur » (p. 76-77). Ce propos est renforcé par la figure 9 d'Horváth (p. 78) qui montre une « zone de valeur optimale » dans laquelle la proportionnalité entre coûts et valeur est respectée (figure 4).

Il est impossible de trouver un raisonnement sous-tendant cette position : « On ne voit pas au nom de quoi les deux devraient coïncider. Et on imagine facilement les dérives possibles : l'application d'un tel principe peut, par exemple, pousser à un gaspillage inconsidéré au niveau d'un attribut du produit simplement pour respecter une adéquation entre coût et valeur alors qu'un coût inférieur serait possible. » (Meyssonnier 2001, p. 125). Rien n'empêche en effet une fonction à très forte valeur de pouvoir être réalisée pour un coût très faible... ou une fonction indispensable mais avec une valeur limitée de coûter très cher à produire.

En conclusion, la contribution d'une démarche de *target costing* à la gestion du couple coûts-valeur pourrait donc être la suivante :

- de façon globale, elle permet de vérifier l'adéquation entre le coût prévisionnel d'un produit et son futur prix de marché; on peut noter que dans ce cas, on assimile la notion de valeur à celle de prix;
- de façon plus fine, elle peut contribuer à fixer des objectifs de coûts pour des composants ou des fonctions du produit. Mais il faut garder à l'esprit qu'il faut s'appuyer sur le deuxième postulat pour déterminer ces objectifs en lien avec la valeur des attributs, et donc les considérer avec précaution, en les utilisant sans doute davantage comme des signaux que comme des normes à respecter envers et contre tout. Si l'on ne veut pas ou ne peut pas admettre le deuxième postulat, il faut en revenir à des méthodes plus traditionnelles de fixation d'objectifs de coûts qui ne sont pas liés à la valeur pour le client : comparaison avec des produits antérieurs, objectifs internes, etc.

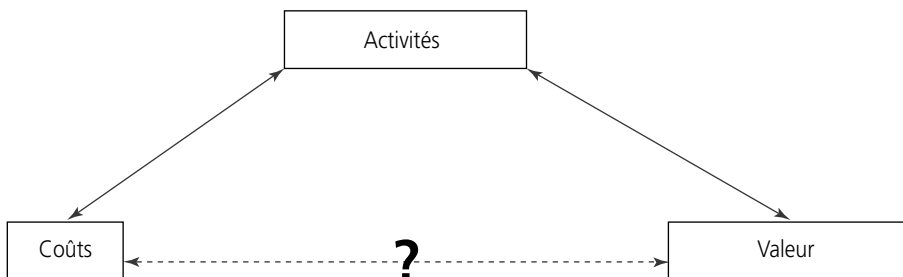
Figure 4
La proportionnalité coût-valeur (d'après Horvârth 1995)



2.2. L'approche par les activités et processus

La comptabilité d'activités a fait émerger les notions d'activités et de processus comme centrales pour faciliter le calcul des coûts. Rapidement, les différents auteurs ou utilisateurs des méthodes de type ABC se sont aperçus qu'ils pouvaient également utiliser les activités comme des supports au management. Finalement, certains ont estimé qu'il était possible de relier les coûts à la valeur créée pour le client en utilisant les activités et les processus comme le montre la figure 5, inspirée de l'article de Chauvey et Naro (2004). En effet, si la relation entre coûts et valeur est incertaine, les deux autres relations, qui lient respectivement les activités aux coûts et les activités à la valeur, font l'objet de liens de causalité. En « passant par les activités », on pourra donc relier les coûts et la valeur. Nous allons étudier dans cette partie l'ensemble des travaux qui s'appuient sur ce raisonnement.

Figure 5
Le triptyque coûts-activités-valeur (d'après Chauvey et Naro 2004)



2.2.1. LES PROPOSITIONS DE LEBAS ET MÉVELLEC

Au travers d'une série d'articles (Lebas 1991 ; Lebas et Mévellec 1999 ; Mévellec 2000a et 2000b), Lebas et Mévellec s'efforcent de montrer qu'un système de calcul des coûts a deux fonctions : gérer les coûts et simuler la valeur créée pour le client. En même temps, ils énoncent les conditions à remplir pour que les systèmes utilisés par les entreprises puissent effectivement remplir ces deux fonctions. Nous allons repartir de l'article de Lebas de 1991 qui présente l'avantage de définir la notion d'activité à valeur ajoutée, puis nous examinerons l'article de Mévellec (2000b) qui fait apparaître clairement une chaîne de valeur constituée d'activités rassemblées dans un processus au sein de l'entreprise. Enfin, nous analyserons simultanément l'article coécrit en 1999 et celui publié par Mévellec seul en 2000 (2000a) car leurs contenus sont très proches.

Après avoir découpé l'entreprise en activités, et après avoir calculé un coût par activités, Lebas (1991) propose de distinguer les activités à valeur ajoutée et les activités sans valeur ajoutée. Il utilise la définition suivante : « Une activité est à valeur ajoutée si sa réalisation augmente l'intérêt du client pour notre produit ou notre service » (p. 58). Lebas se place ainsi dans une perspective de valeur d'usage, considérant la valeur comme une satisfaction pour le client.

Par ailleurs, Lebas précise que la décision d'affecter une activité à l'une ou l'autre catégorie (avec ou sans valeur ajoutée) est de nature stratégique. En effet, on comprend très bien qu'une activité sans valeur ajoutée pour une entreprise (par exemple des contrôles qualité) peut être à valeur ajoutée pour une autre entreprise (par exemple si elle est sous-traitante dans le secteur nucléaire). Toutefois, il faudrait sans doute aller plus loin dans la distinction entre activités à valeur ajoutée et sans valeur ajoutée et dans la gestion des conséquences opérationnelles de cette classification. En effet, les entreprises ont souvent plusieurs segments de clientèle, qui ont des exigences hétérogènes. Que faire des activités qui sont à valeur ajoutée pour certains segments et sans valeur ajoutée pour d'autres ? De plus, les exemples d'activités avec ou sans valeur ajoutée donnés par Lebas laissent un peu perplexe. Ainsi, le nettoyage industriel « contribue éventuellement à la qualité des produits donc peut être considéré comme étant à valeur ajoutée » (p. 59-60). Mais que dire des cas où le nettoyage industriel intervient parce que le travail est exécuté dans de mauvaises conditions d'organisation et de propreté ? Faut-il décomposer l'activité de nettoyage en deux catégories ? Sur quelles bases ? En bref, déclarer une activité avec ou sans valeur ajoutée, même dans une perspective stratégique, n'est-ce pas déjà un « jugement de valeur » ?

Enfin, dans l'article de 1991 de Lebas, il manque encore un lien entre l'activité et le produit ou le client, lien qui va être introduit ultérieurement grâce au concept de processus qui apparaît clairement dans l'article de Mévellec sur la comptabilité d'activités (Mévellec 2000b).

Pour Mévellec, une fois la liste des activités établies, il faut établir la carte des activités, c'est-à-dire les regrouper au sein de processus. C'est la constitution de ces processus qui donne sens à l'ensemble de la démarche. Les processus doivent en effet recréer une chaîne de la valeur, c'est-à-dire « regrouper les activités qui forment, de par leur relation, un segment de la chaîne de valeur de l'entreprise. Ces activités concourent toutes à la délivrance d'un attribut porteur de valeur pour le client » (p. 400). L'auteur précise : « C'est à ce stade que l'on essaie de prendre en considération la nécessité de gérer le coût et la valeur ». Et, de fait, si l'on dispose du coût par activités et que ces activités sont regroupées en des processus qui génèrent de la valeur pour le client, il sera possible de gérer, au travers d'une

seule modélisation, les coûts et la valeur. Le dispositif proposé par Mévellec dans cet article appelle cependant quelques remarques :

- tout d'abord, la vision de la valeur utilisée par Mévellec est une vision interne, construite au sein de l'entreprise. Il parle d'ailleurs à plusieurs reprises de simulation de la valeur et non pas de mesure de la valeur. Or, pour nous, si la valeur vient de la perception que le client a des attributs du produit-service, elle ne peut se calculer ou se simuler de façon interne, elle doit émaner de données collectées sur les marchés, auprès des clients. En fait, c'est uniquement à la fin de son article de 2000b que Mévellec introduit les perceptions du client au travers d'un exemple qui suggère que le coût calculé doit être différent si un client accorde plus d'importance à un attribut qu'un autre client. Ce type d'ajustement est qualifié de « réglage du système ». Il n'est pas au cœur de la démarche proposée ;

- d'ailleurs, les exemples de processus donnés par Mévellec ressemblent à des processus de transformation tels qu'on les voit dans des analyses de production ou de gestion de la qualité. Ils semblent « poussés » par les opérations effectuées plus que « tirés » par le marché ou les clients et rien ne permet d'affirmer que cet ensemble d'activités-opérations va créer de la valeur perçue par les clients ;

- enfin, Mévellec considère qu'il peut y avoir une bijection entre les processus et les attributs : par construction, un processus mène à un attribut. Mais ne peut-il y avoir des attributs qui mobilisent des activités issues de plusieurs processus ? Ou, à l'opposé, des activités qui concourent à la réalisation de plusieurs attributs ? Dans son schéma de l'architecture générale du modèle (figure 2, page 401), Mévellec ne fait d'ailleurs pas apparaître le lien entre les processus et les attributs ; la façon dont les processus et les attributs s'articulent reste imprécise.

Contrairement à ce qui apparaît dans l'article de Mévellec que nous venons d'étudier (Mévellec 2000b), dans les articles de Lebas et Mévellec (1999) et de Mévellec (2000a), on a l'impression que la valeur est dictée par le marché et non construite (simulée) au sein de l'entreprise : « Ce qui intervient ensuite, le calcul du coût unitaire des produits, relève d'une autre démarche. Il s'agit maintenant de confronter la consommation des ressources telle qu'elle vient d'être décrite, avec la valeur que les clients vont accepter de payer » (Mévellec 2000a, p. 33).

S'appuyant sur cette idée de valeur émanant du marché⁶, les auteurs proposent donc de partir des attributs de valeur perçus par les clients, d'identifier les générateurs de valeur qui les expliquent et de déterminer les coûts attachés à ces générateurs pour avoir le coût des attributs (1999, figure 2, p. 17). Cette méthode permettrait donc effectivement de relier le coût et la valeur. Malheureusement, des contradictions demeurent dans ces deux derniers articles (la figure 2 elle-même a pour titre : mécanisme de simulation de la valeur !) et les méthodes permettant d'isoler les générateurs de valeur puis de les relier aux activités pour avoir leurs coûts ne sont pas expliquées. Enfin, le problème de la décomposition de la valeur globale en valeur des attributs n'est pas abordé dans ces textes.

2.2.2. LA PROPOSITION DE MCNAIR-POLUTNIK-SILVI

Après avoir montré rapidement les limites des outils de comptabilité de gestion destinés à comprendre les relations entre coût et valeur, McNair *et al.* (2001) proposent un modèle intitulé « *Value Creation Model* » (VCM) destiné à combler ce manque. Nous allons d'abord décrire la méthode telle qu'elle apparaît dans leur article, puis nous la commenterons en montrant ses limites.

Description de la méthode

1. Pour chaque segment de marché, on crée un profil type de client avec une liste d'attributs et leurs poids respectifs, tels qu'ils sont perçus par les clients; le total des poids des attributs est de 100.

2. Pour chaque segment de marché, on calcule une valeur approchée des attributs en multipliant le chiffre d'affaires réalisé sur le segment par le poids affecté à l'attribut.

3. Une analyse des activités réalisées par chaque département est menée. Les coûts des activités sont recensés. Puis, les activités et leurs coûts sont ventilés en trois catégories : les activités à valeur ajoutée, les activités sans valeur ajoutée mais nécessaires et le gaspillage.

4. L'étape suivante proposée dans l'article montre la ventilation des coûts sur les attributs des différents segments de marché, ce qui permet de comparer le coût d'un attribut et sa valeur. Les coûts par attributs sont également ventilés en coûts à valeur ajoutée, sans valeur ajoutée et en gaspillage.

Remarques

- Les deux premières étapes sont similaires à la démarche de *target costing* si ce n'est que l'on remplace le prix de vente du produit par un chiffre d'affaires et que l'on travaille par segment de clientèle. De ce fait, on se heurte à nouveau aux présupposés portant sur l'indépendance et l'additivité des attributs.

- La troisième étape constitue le début d'une démarche ABC et le classement des activités en trois catégories est similaire à celui de Lebas encore que l'on puisse se poser des questions sur la catégorie des activités sans valeur ajoutée mais nécessaires : nécessaires à qui ?

- Aucune précision n'est donnée dans l'article sur la façon dont la quatrième étape se déroule. En particulier, le lecteur ne sait pas comment et par quel mécanisme ou raisonnement les coûts des activités sont reliés et affectés aux attributs. Ceci est d'autant plus ennuyeux que l'on peut imaginer qu'un attribut mobilise plusieurs activités. Selon nous, le « chaînon manquant » entre coûts et valeur manque toujours à l'appel... Enfin, à supposer que le problème de la relation entre les coûts des activités et la valeur des attributs ait été résolu, les auteurs adoptent le même postulat que le *target costing*, à savoir qu'il faut harmoniser la valeur des attributs et leurs coûts pour améliorer les performances de l'entreprise.

2.2.3. LA PROPOSITION DE LORINO

La position adoptée par Lorino concernant la nécessité d'établir une relation entre coûts et valeur est beaucoup plus nuancée que celles des auteurs cités précédemment. D'un côté, il considère que cette mise en relation est indispensable, qu'elle seule doit intéresser le gestionnaire et permettre de porter un jugement sur la performance de l'entreprise : « En fait, la seule question économique pertinente pour le pilotage de l'entreprise est l'optimisation du couple coûts fonctionnalités (coût-valeur) » (Lorino 1995b, p. 130). D'un autre côté, il insiste abondamment, tant dans son ouvrage « Comptes et Récits de la Performance » que dans l'article paru la même année (1995a), sur les difficultés rencontrées pour établir cette relation et la décliner au sein du réseau d'activités d'une entreprise.

Pour Lorino, la mise en relation des coûts et de la valeur créée se heurte à deux difficultés : d'une part, il y a un décalage dans le temps entre des coûts qui sont immédiats et une valeur qui ne se

produira que plus tard, lorsque le client achètera le produit (Lorino 1989, p. 155) ; d'autre part, du fait de l'organisation du travail en entreprise, une activité correspond rarement à une fonctionnalité attendue par le client. Ainsi, pour Lorino, « c'est la nature sociale (division du travail) et diachronique (étalement dans le temps) de la création de valeur qui rend la correspondance fonction-activité problématique. » (1995a, p. 59)

Pour effectuer un pilotage des activités qui tienne compte de la valeur créée, il faut donc connaître la genèse de la valeur au travers des activités, connaissance qualifiée de problématique par Lorino (1995b, p. 132) et qu'il considère plutôt comme une interprétation : « Comment définir des règles de conduite sur des activités en fonction de leur contribution, difficilement modélisable, à une interprétation-valeur future aux modalités incertaines ? Il n'y a évidemment pas de réponse mathématique, algorithmique, parfaitement rationnelle à cette question. Y répondre est affaire de jugement, d'interprétation, à travers des enchaînements causes-effets multiples, flous, complexes. » (1995b, p. 133)

Toutefois, Lorino considère que les processus peuvent pour partie résoudre ce problème, car ces derniers vont structurer les activités en fonction du résultat final, des clients et des produits obtenus : « Le processus est un passage obligé entre activités et fonctions, entre coûts et valeur, ce passage fut-il tortueux et contourné. » (1995a, p. 60)

Parallèlement, Lorino attribue des montants de ressources aux processus. Il divise ces ressources en trois catégories : celles utilisées pour créer de la valeur, celles utilisées mais qui ne créent pas de valeur et celles qui ne sont pas utilisées (surcapacité) mais qui pourraient créer de la valeur par exemple en accroissant la flexibilité du processus de production et en améliorant la réponse aux demandes des clients.

Si l'on compare les travaux de Lorino et ceux de Lebas et Mévellec, on constate donc des points communs mais aussi des différences notoires :

- pour Lorino, la valeur trouve son origine dans le jugement du client. Il faut certes anticiper ce jugement, mais la valeur n'est pas construite, simulée ou calculée comme le laissent supposer certains écrits de Mévellec ;
- la valeur se fonde sur des fonctionnalités pour Lorino et sur des attributs pour Lebas et Mévellec mais cette nuance de vocabulaire ne semble pas induire de différences majeures ;
- Lorino propose, comme Mévellec, de construire des processus à partir des activités, pour faire apparaître des chaînes de création de valeur. Toutefois, Lorino est très réservé sur les possibilités de relier de façon systématique les attributs aux activités qui les génèrent tandis que Lebas et Mévellec suggèrent d'inclure ces relations dans le modèle de représentation des activités, et même de s'en servir pour structurer le modèle ;
- en fait, la perspective retenue par Lorino est moins comptable qu'organisationnelle. Il cherche davantage à gérer les processus qu'à établir un modèle comptable ou financier reliant explicitement les coûts et la valeur.

En conclusion, la contribution des approches de type ABC/ABM à la gestion du couple coûts-valeur est limitée essentiellement par deux facteurs. D'une part, les activités et les processus ne conduisent pas de manière univoque à un attribut créateur de valeur. D'autre part, les coûts et les valeurs ne s'inscrivent pas dans le même horizon temporel. Les approches ABC/ABM peuvent donc poser et éclairer les questions d'arbitrage entre coûts et valeur mais la construction d'un modèle intégrateur reste problématique.

3. Discussion et perspectives

Le constat que nous venons de dresser pose un certain nombre de questions et suggère quelques réflexions. D'une part, nous pouvons nous demander pourquoi la communauté scientifique n'est pas plus attentive à certaines faiblesses conceptuelles qui émaillent les manuels de cours et pourquoi le débat académique n'est pas plus vif sur de tels sujets. Plusieurs hypothèses, probablement complémentaires, peuvent être avancées pour répondre à ces questions.

D'autre part, deux propositions, susceptibles d'orienter des recherches futures en comptabilité ou contrôle de gestion émergent de cette analyse. Premièrement, une plus grande ouverture aux travaux de recherche menés dans d'autres disciplines de gestion apparaît comme une nécessité. Deuxièmement, il serait intéressant de confronter les lacunes conceptuelles de nos outils aux pratiques des entreprises pour voir si celles-ci leur posent problème, dans quelle mesure elles s'en affranchissent et pourquoi.

3.1. Des faiblesses conceptuelles : est-ce grave ?

Si l'on reprend l'exemple des deux postulats qui fondent le *target costing*, on constate qu'ils ont été mentionnés pour la première fois par Lorino en 1994, repris par ce même auteur en 2005 et confirmés entre-temps par Meyssonier en 2001 dans des revues relativement diffusées au sein de la communauté académique française (Revue Française de Comptabilité et Finance Contrôle Stratégie). Or, à notre connaissance, aucun débat ne s'est engagé sur le sujet, personne n'a contesté les propos de ces auteurs, personne ne s'est demandé si cela posait problème pour la mise en œuvre du *target costing* dans les entreprises. S'agit-il d'un oubli, d'un désintérêt ? Dans le même temps, l'utilisation des coûts cibles a connu un succès croissant dans les entreprises, au moins dans certains secteurs. D'une façon plus générale, comment peut-on expliquer que des outils de gestion, qui présentent des faiblesses conceptuelles évidentes, connaissent des succès empiriques certains ?

3.1.1. DES MODES D'UTILISATION DE L'INFORMATION HÉTÉROGÈNES

Un premier type d'explication pourrait résider dans le fait que notre souci de rigueur académique, par exemple dans la définition de la valeur pour le client ou dans la vérification de la validité des présupposés de la méthode du *target costing* avant son utilisation, ne serait pas partagé par les praticiens en entreprise. Ceci peut s'expliquer par une divergence d'objectifs, les managers recherchant avant tout des solutions efficaces, opérationnelles, et ne voyant pas l'esthétisme, la rigueur des raisonnements et des postures intellectuelles comme « une fin en soi ». Mais cela peut tenir aussi à la nature des processus de décision dans l'entreprise. Les systèmes d'information de gestion sont des systèmes « d'aide à la décision ». Le plus souvent, les managers ne vont pas utiliser directement l'information issue du système de gestion : ils vont la sélectionner parmi un ensemble d'informations de tous types, la compléter par d'autres informations, la retravailler, la discuter avec leurs collaborateurs, etc. Comme le font remarquer Bescos et Mendoza (1999), « la qualité de l'information est largement tributaire des managers. Ceux-ci la sélectionnent, la construisent et la complètent en s'appuyant sur les multiples ressources qu'ils n'hésitent pas à mobiliser à cet effet » (p. 68). Connaître la valeur d'un produit-service pour le client de façon très exacte n'est donc pas indispensable pour agir puisque, de toute façon, l'information va être « retravaillée » par les managers.

Par ailleurs, on peut envisager que les décideurs n'aient pas besoin d'un chiffre, d'une valeur précise, mais d'un ordre de grandeur, d'un point de repère pour faciliter leur travail, leurs décisions, leurs actions. Par exemple, il peut être utile de connaître des valeurs butoirs pour savoir de quelle marge de manœuvre on dispose dans une négociation entre différentes fonctions ou entre clients et fournisseurs dans le processus de développement d'un produit. Dans tous ces cas, le manager cherche moins une vérité absolue qu'un repère à partir duquel il va former son jugement.

Enfin, nous avons raisonné jusqu'ici dans une perspective statique, sans prendre en compte la dimension temporelle. Or les projets de développement de nouveaux produits, pour lesquels on utilise les méthodes de *target costing*, sont souvent des projets qui s'étalent sur plusieurs années. Tout au long de ces années, de nombreux aléas peuvent se produire : les habitudes de consommation peuvent se modifier, altérant les échelles de valeur des clients ; les cours des devises ou des matières premières peuvent changer, obérant la rentabilité d'un produit. La méthode des coûts cibles permet à l'entreprise de s'ajuster tout au long du développement du produit et de ne pas attendre le lancement de celui-ci sans agir sur les coûts. Elle permet également de réduire les délais de développement et donc de diminuer les risques liés à la durée de la phase de développement. Dans un environnement incertain, un outil de pilotage imparfait peut satisfaire l'entreprise, même s'il ne satisfait pas le chercheur.

Le premier type d'explication conduit à admettre que, même imparfait, un outil de gestion peut rendre service dans l'entreprise et servir de base au dialogue. Il conduit également à remettre en cause un postulat cher au contrôle de gestion, qui constituait le point de départ de notre travail : « Seul ce qui est mesuré est géré ». En l'occurrence, il semble que des entreprises soient capables de gérer la valeur pour le client sans la mesurer de façon très précise et peut-être même sans l'avoir vraiment définie...

Cette remarque nous conduit à une interrogation plus générale sur la notion d'outil de gestion. Par définition, comme une carte routière ou un tableau de bord, celui-ci est une simplification, une modélisation de la réalité. Il ne peut donc prendre en compte toute la complexité de cette dernière, au risque soit de devenir illisible pour le gestionnaire, soit d'être trop long ou trop cher à mettre au point. La question n'est donc pas de savoir si les outils de gestion que les entreprises utilisent et que nous enseignons reposent sur des simplifications mais plutôt d'être capable, comme le suggèrent De Gueuser et Fiol (2005) de répondre aux deux interrogations suivantes :

- Sommes-nous conscients (en tant qu'enseignants ou utilisateurs) des nécessaires simplifications sur lesquelles reposent ces outils ?
- Ces simplifications risquent-elles d'invalider l'usage que nous faisons aujourd'hui de ces outils, ou demain, si certains paramètres venaient à être modifiés ?

3.1.2. LE COUPLE COÛTS-VALEUR : UNE NOTION QUI SE VEND BIEN

Une seconde hypothèse pouvant expliquer l'essor d'outils permettant de gérer le couple coûts-valeur pourrait être leur caractère particulièrement séduisant et attractif, qui ferait que ces outils se vendent bien, que les « vendeurs » soient des enseignants, des consultants ou des contrôleurs de gestion au sein de leurs entreprises.

Tout d'abord, le terme valeur est un terme à connotation positive : toute société se veut porteuse de valeurs et il y a rarement des valeurs négatives. De plus, parler de valeur pour le client s'inscrit

dans la mouvance de l'entreprise focalisée sur le service à ses clients. Là aussi, il peut être considéré comme moralement plus défendable de créer de la valeur pour ses clients que de générer du chiffre d'affaires. Enfin, dans le domaine de la gestion, la création de valeur a bénéficié de l'engouement et de l'ambiguïté suscités par la création de la valeur pour l'actionnaire.

Par ailleurs, comme nous le mentionnions en introduction, trouver une méthode qui permette de gérer les coûts et la valeur créée par le client est particulièrement pertinent pour les gestionnaires et il est évident que des enjeux colossaux et réels pour les entreprises se logent au cœur de cette problématique. D'une certaine façon, il serait absurde, du point de vue de l'entreprise, de renoncer à essayer de rapprocher ces deux notions, même de façon imparfaite, parce qu'un professeur aurait montré que cela était voué à l'échec sur le plan conceptuel. Si, d'un point de vue théorique, la question posée est « Peut-on gérer le couple coût-valeur ? », d'un point de vue pratique, elle est sans doute « Peut-on ne pas gérer le couple coût-valeur ? »

Si l'on examine maintenant la question sous l'angle de la fonction contrôle de gestion, traditionnellement centrée sur les coûts et donc sur l'intérieur de l'entreprise, la gestion de la valeur pour le client permet une formidable ouverture sur le marché et donc une extension des centres d'intérêt et des domaines d'intervention. Souvent accusés de ne pas « créer de valeur », d'empêcher les autres fonctions d'en créer, d'être focalisés sur la réduction des coûts, les contrôleurs de gestion peuvent trouver dans les outils de gestion du couple coûts-valeur des moyens de se légitimer et de s'intégrer davantage aux enjeux stratégiques de l'entreprise. Il serait tentant de ne pas saisir de telles opportunités.

Tous les ingrédients sont donc réunis pour que celui qui propose de gérer les coûts et la valeur créée pour le client bénéficie d'un *a priori* favorable, quel que soit le contenu de ce qu'il propose.

3.2. Propositions

Les constats que nous venons de faire suggèrent également quelques propositions et pistes de recherche pour le futur. Deux points nous paraissent particulièrement importants : renforcer le caractère pluridisciplinaire de la recherche en contrôle de gestion et articuler davantage les recherches empiriques avec les interrogations théoriques.

3.2.1. DÉVELOPPER L'INTERDISCIPLINARITÉ

Une de nos plus grandes sources d'étonnement, lorsque nous avons effectué ce travail, a été de constater que les auteurs en contrôle de gestion qui traitaient de la valeur pour le client ne citaient jamais les spécialistes de marketing. Il semblerait pourtant naturel, lorsque l'on souhaite comprendre ce qu'est la valeur pour le client, d'interroger les spécialistes du client dans les sciences de gestion. De la même façon, quelques années plus tôt, la littérature de contrôle de gestion a développé toute une réflexion sur la gestion par les processus sans jamais (ou presque) faire référence et utiliser la définition des processus que les qualitiens avaient élaborée auparavant. Cette façon de faire a plusieurs conséquences fâcheuses : risque de parler de sujets que l'on maîtrise mal, risque de perdre du temps en dupliquant les tâches et en « réinventant l'eau tiède » et sans doute aussi risque d'inefficience d'un point de vue pratique.

Comme nous l'avons fait remarquer plus haut, les construits définis par les uns et les autres pour caractériser la valeur pour le client sont assez différents. On ne voit donc pas comment, dans une

entreprise, on pourrait arriver à utiliser les informations issues d'études marketing sur la valeur des clients dans un système de contrôle de gestion sans faire converger les définitions de la valeur mobilisées de part et d'autre.

De même, une bonne connaissance des études réalisées par le marketing permettrait de mieux exploiter leurs résultats dans la gestion économique du développement des nouveaux produits. Par exemple, la compréhension fine de ce que les spécialistes du marketing appellent valeur d'un attribut, le fait de comprendre que ces valeurs ne sont que marginales, de savoir si elles sont additives ou multiplicatives, etc. pourrait avoir une incidence sur la façon dont la démarche de coût cible est déployée par la suite.

Nous avons vu au début de cet article que le mot valeur pouvait être utilisé par le physicien, l'économiste, le gestionnaire, avec des acceptions différentes. Au sein même des sciences de gestion, nous avons constaté que les spécialistes de compatibilité de gestion, les stratèges, et les spécialistes de marketing ne donnaient pas toujours le même sens à ce mot. Dans la pratique enfin, nous avons observé que la valeur d'un attribut pouvait être contingente à une situation, et que la valeur d'un produit ou d'un service ne pouvait se concevoir sans référence à des valeurs sociétales. Dans une telle situation, il est particulièrement pertinent que, tant les chercheurs que les managers, prennent soin de travailler en équipes pluridisciplinaires lorsqu'ils décident de construire un système d'information et de pilotage sur un objet dont les contours dépendent des sujets qui l'observent et du contexte dans lequel ils se trouvent.

3.2.2. CENTRER LES RECHERCHES EMPIRIQUES SUR LES DIFFICULTÉS CONCEPTUELLES

Une deuxième piste peut également être riche d'enseignements pour le futur. Il s'agirait de savoir si les difficultés conceptuelles que nous avons relevées posent effectivement problème aux entreprises ou non, et comment elles les traitent concrètement.

Un tel travail a été incidemment réalisé par Lorino (2005) dans son étude récente des pratiques de *target costing* chez Renault, au Japon et en Allemagne. Le but de sa recherche n'était pas de décrire la façon dont les entreprises abordaient les deux présupposés que nous avons soulignés mais de décrire le contexte organisationnel accompagnant la mise en place du *target costing*. Toutefois, l'auteur a pu relever un certain nombre de points intéressants concernant par exemple la déclinaison des objectifs de coûts sur des fonctions ou des sous-ensembles à partir d'un objectif de coût global du produit :

- chez Renault, la fixation d'objectifs de coûts basés sur des données issues du marketing, proches de la notion de valeur ou d'utilité pour le client, n'a pas vraiment été acceptée par les ingénieurs, qui les considéraient comme non objectifs, peu rationnels, etc. ;
- au Japon, le déploiement des coûts objectifs pour les fonctions et les pièces se fait très rarement en fonction d'une référence à la valeur de ces éléments pour le client mais plutôt en fonction de possibilités de réduction des coûts et de négociations internes avec le chef de projet ;
- en Allemagne, Lorino remarque un certain isomorphisme entre la structure de prix et la structure de coût mais aussi une grande place laissée à la négociation au sein de l'équipe projet.

Ainsi, la recherche de Lorino permet de constater que la pratique est relativement éloignée du modèle théorique « proportionnel » d'éclatement du coût objectif global d'Horvârth.

De même, en 2006, Everaert *et al.* ont étudié les pratiques de *target costing* de trois grandes entreprises industrielles belges pour voir si elles correspondaient au modèle traditionnel décrit dans la littérature japonaise. Ils ont constaté que, contrairement à ce qui était préconisé, les entreprises observées répartissaient le coût objectif total entre les différents composants ou sous-ensembles du futur produit en se référant aux produits existants, même lorsque le nouveau produit était significativement différent.

Enfin, dans un article de 2006, Ellram rend compte des pratiques de onze entreprises américaines : là aussi, la décomposition du coût cible en sous-ensembles semble plutôt se fonder sur les coûts de produits antérieurs similaires, l'implication d'acteurs différant en revanche d'une entreprise à l'autre et selon le niveau de décomposition considéré.

Ces travaux récents ont le mérite de montrer la distance qui peut exister entre les théories professées depuis deux décennies et les pratiques des entreprises à propos du premier présupposé que nous avons relevé. Il serait intéressant de voir ce qu'il en est de l'autre présupposé, à savoir l'additivité des attributs. Les entreprises travaillent-elles avec des modèles d'analyse conjointe de type additif ou multiplicatif? Si elles ne le font pas, est-ce par commodité, par économie, ou par conviction?

Concernant les modèles de type ABC/ABM, ils sont sans doute moins développés dans la pratique, ou peut-être moins aisément repérables. Néanmoins, il serait judicieux de répertorier les cas qui existent en examinant de façon systématique comment ils traitent le fait qu'un processus puisse contribuer à la production de plusieurs attributs (et *vice versa*) et les décalages dans le temps entre génération des coûts et création de valeur pour le client.

De tels travaux de recherche permettraient sans doute d'apporter des réponses concrètes aux entreprises confrontées aux limites des outils que nous avons relevées dans cet article et éventuellement de repérer des pratiques permettant de répondre aux objections théoriques qui ont été formulées.

Conclusion

Dans cet article, nous avons montré que la gestion conjointe des coûts et de la valeur pour le client présente des difficultés de différents ordres. Premièrement, la définition de la valeur pour le client ne fait pas l'objet d'un consensus. En particulier, les avis divergent pour savoir si celle-ci est une synthèse entre le prix et les fonctionnalités du produit ou bien si la valeur ne se construit qu'à partir des bénéfices que le client va retirer de l'usage d'un produit, le prix pouvant alors être considéré comme un indicateur de la valeur. Deuxièmement, l'appréciation des bénéfices qu'un client retire d'un produit n'est pas stable et régulière puisque le client lui-même peut changer et ne constitue pas une réalité homogène. Troisièmement, la valeur globale d'un produit doit être décomposée en valeur de ses attributs; or, il n'est pas sûr que la somme des valeurs des attributs soit égale à la valeur globale du produit. Quatrièmement, la construction d'une modélisation de l'entreprise qui permettrait de relier coûts et valeur doit faire face à deux problèmes : d'une part, étant donné la complexité des processus de travail dans les grandes entreprises, il ne sera pas toujours possible d'isoler strictement les activités qui contribuent à la réalisation d'un attribut. D'autre part, les coûts précédant la valeur dans le temps, les prises de décisions s'appuyant sur une comparaison entre coûts et valeur agrègent des éléments qui ne se situent pas dans le même horizon temporel.

Faut-il pour autant renoncer à gérer le couple coûts-valeur? Puisque les études réalisées dans le domaine du marketing permettent d'approcher la notion de valeur des attributs pour le client, il serait dommage de se priver de ces informations pour orienter les décisions qui pourront être prises sur les processus, les activités, le développement des produits. Nous suggérons cependant que cette utilisation se fasse avec prudence et modestie, de façon ponctuelle, dans des cas ou sur des dossiers précis, la modélisation globale du couple coûts-valeur se heurtant à la complexité de la notion de valeur et à celle des processus qui créent cette valeur.

Un parallèle utile peut ici être tenté avec le chemin parcouru autour de la notion de coûts. Les spécialistes de la comptabilité de gestion ont maintenant renoncé à l'idée du « vrai coût ». Il est vrai qu'il a fallu de nombreuses années, depuis le premier et célèbre texte d'Auguste Detœuf (1937) mettant en évidence le caractère arbitraire de l'affectation des coûts indirects. Peut-être saurons-nous renoncer plus vite à déterminer la « vraie valeur » d'un produit pour un client et surtout à construire un modèle qui la lierait de façon déterministe à son coût de réalisation?

Notes

1. Nous utiliserons dans cet article le terme de « valeur pour le client » afin de distinguer celle-ci de la « valeur du client » pour l'entreprise qui se calcule en actualisant les profits futurs d'un client sur sa durée de vie.
2. La notion d'attributs peut être rapprochée de la notion de fonctions issue de la tradition d'analyse de la valeur industrielle, sans cependant la recouper tout à fait. Lorino parle le plus souvent de fonctionnalités tandis que les spécialistes de marketing emploient davantage le terme de bénéfices.
3. Les deux outils retenus s'inscrivent dans une démarche de déclinaison des objectifs. À long terme, et sur l'ensemble de l'entreprise, les techniques de *target costing* ont pour finalité de gérer et d'harmoniser les objectifs de marge sur des familles de produits qui se trouvent à des stades différents de leur cycle de vie (Lorino 1994). La méthode ABC/ABM, de son côté, se présente comme un outil de contrôle de gestion alternatif ou complémentaire aux outils traditionnels de contrôle destinés à décliner des objectifs dans l'organisation. Si ces deux outils postulent l'existence d'objectifs issus de la direction de l'entreprise ou des exigences des clients, la façon dont ces objectifs sont déterminés, déclinés et mis

en œuvre peut varier d'une entreprise à l'autre. En particulier, la déclinaison peut être plus ou moins participative, verticale ou horizontale, descendante ou partiellement ascendante. C'est pourquoi le contexte historique et intellectuel dans lequel ils ont vu le jour ne prédétermine pas nécessairement la vision de la stratégie qu'ils accompagnent dans leur mise en œuvre.

4. Deux méthodes existent pour obtenir ces pourcentages : soit on interroge directement les clients pour leur demander d'affecter des poids aux attributs, soit on déduit les poids de ces attributs par calcul en appuyant sur les préférences énoncées par les clients.
5. Horváth précise que c'est une méthode d'analyse conjointe qui a été utilisée pour ce faire. Comme il ne spécifie pas quel type de modèle (variables dépendantes ou indépendantes) a été utilisé, nous ferons l'hypothèse qu'il a considéré les variables comme indépendantes, cas le plus simple et le plus courant.
6. Notons cependant pour mémoire que, dans son livre de 2005, Mévellec ne retient finalement aucune de ces deux options – valeur calculées ou valeur dictée par le marché – puisqu'il écrit : « La valeur n'est ni dictée par un coût interne ni déduite du fonctionnement du marché mais coconstruite dans l'échange lui-même. » (p. 57)

Références bibliographiques

- Aurier, P., Evrard, Y., N'Goala, G. (2004). Comprendre et mesurer la valeur du point de vue du consommateur. *Recherche et Applications en Marketing*, 19 (3) : 1-20.
- Baglin, G. (1995). La production au plus juste : une nouvelle vision du coût complet. *Revue Française de Comptabilité*, 266 : 59-65.
- Barwise, P., Meehan, S. (1999). De l'importance de la perception de valeur par le client. *L'Art du Marketing, Les Echos*.
- Berry, L., Parasuraman, A. (1997). Listening to the Customer-The Concept of a Service-Quality Information System. *Sloan Management Review*. 65-76.
- Bescos, P.L., Mendoza, C. (1999). *Manager cherche information utile désespérément*. L'Harmattan.
- Bouquin, H. (2004). *Comptabilité de gestion*. Economica.
- Bourguignon, A. (2005). Management Accounting and Value Creation : the Profit and Loss of Reification. *Critical Perspectives on Accounting*, 16 : 353-389.
- Bréchet, J.P., Desrumeaux, A. (2001). Le thème de la valeur en sciences de gestion représentations et paradoxes. *Revue Sciences de Gestion*. 28 : 217-245.
- Bromwich, M. (1990). The Case for Strategic Management Accounting : the Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*. 15 (1/2) : 27-46.

- Carmon, Z., Ariely, D. (2000). Focusing on the Forgone : How Value Can Appear So Different to Buyers and Sellers. *Journal of Consumer Research*. 27 : 360-370.
- Chauvey, J.N., Naro, G. (2004). Les apports de l'ABC à l'analyse stratégique : les enseignements d'une recherche-intervention. *Finance Contrôle Stratégie*. 7 (3) : 63-89.
- De Gueuser, F., Fiol, M. (2005). Are They really Too Simple? Management Control Systems face the Ideology of Complexity? In *Globalization, Management Control and Ideology*, (Eds, Ajamai R., Arrington, E., Mitchell, F., Nørreklitt, H.). Copenhagen : Ndjøf Publishing.
- Demeestère, R. (2004). *Comptabilité de gestion et mesure des performances*. Dunod.
- De Rongé, Y. (2000). Coûts. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, (Eds, Colasse, B.). Economica, 559-575.
- Dubois, B. (1996). L'ère du marketing situationnel. *Marketing Magazine*. 10 : 12-13.
- Dubois, B. (1997). Le marketing situationnel va devenir stratégique. *Marketing Magazine*. 26 : 42-44.
- Echaudemaison, C.D. (1989). *Dictionnaire d'économie et de sciences sociales*. Nathan.
- Ellram, L. (2006). The Implementation of Target Costing in the United States : Theory versus Practice. *The Journal of Supply Chain Management*. 13-26.
- Everaert, P., Loosveld, S., Van Acker, T., Schollier, M., Sarens, G. (2006). Characteristics of target costing : theoretical and field study perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 3 (3) : 236-263.
- Gadrey, J. (1988). Productivité, output médiat et immédiat des activités de service : les difficultés de transfert d'un concept. In *L'Europe face à la nouvelle économie de service*, PUF, 113-141.
- Gervais, M. (2005). *Contrôle de gestion*. Economica, 8^e édition.
- Horvârth, P. (1995). Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché. *Revue Française de Gestion*. 72-85.
- Ittner, C.D., Larcker, D.F. (1998). Innovations in Performance Measurement : Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*. 10 : 205-238.
- Lebas, M. (1991). Comptabilité analytique basée sur les activités, analyse et gestion des activités. *Revue Française de Comptabilité*, 226 : 47-63.
- Lebas, M., Mévellec, P. (1999). Simultaneously Managing Cost and Value : The Challenge. In *The Role of Management Accounting in Creating Value*, IFAC.
- Loosa, S. (1997). L'analyse de la contribution des éléments du service à la satisfaction : un modèle tétraclasse. *Décisions Marketing*. 10 : 81-88.
- Lorino, P. (1989). *L'Économiste et le Manager*. Éditions La Découverte.
- Lorino, P. (1994). Target Costing ou gestion par coût cible, Première partie. *Revue Française de Comptabilité*. 255 : 35-45.
- Lorino, P. (1995a). Le déploiement de la valeur par les processus. *Revue Française de Gestion*. 55-71.
- Lorino, P. (1995b). *Comptes et récits de la performance*. Éditions d'Organisation.
- Lorino, P. (1997). *Méthodes et pratiques de la performance. Le guide du pilotage*. Éditions d'Organisation.
- Lorino, P. (2005). Target Costing and Organizational Learning in New product Development : The Theory of Activity Applied to Management Tools. In *A Focussed Issue on Managing Knowledge Assets and Organizational Learning* (Eds, Sanchez, R. and Heene, A.). Elsevier, 251-287.
- Malleret, V. (1999). Contrôle de gestion et mesure de la qualité du service. *Economies et Sociétés, Cahiers de l'ISMEA, Paris*. 5 : 71-96.
- McNair, C.J., Polutnik, L., Silvi, R. (2001). Cost Management and Value Creation : the Missing Link. *The European Accounting Review*. 10 (1) : 33-50.
- Mévellec, P. (2000a). Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une démarche de recherche de formation-action. *Comptabilité Contrôle Audit*. 27-46.
- Mévellec, P. (2000b). Comptabilité par activités. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, (Eds, Collasse, B.). Economica, 395-405.
- Mévellec, P. (2005). *Les systèmes de coûts*. Dunod.
- Meysonnier, F. (2001). Le target costing : un état de l'art. *Finance Contrôle Stratégie*. 4 (4) : 113-138.

- Naumann, E., Jackson, D. (1999). One More Time : How Do You Satisfy Customers? *Business Horizons*, 71-76.
- Parasuraman, A., Berry, L., Zeithaml, V. (1985). A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing*, 49 : 41-50.
- Parasuraman, A., Berry, L., Zeithaml, V. (1991). Understanding Customer Expectations of Service. *Sloan Management Review*, 39-48.
- Porter, M. (1985). *Competitive advantage*. New-York : Free Press.
- Porter, M. (1986). *L'avantage concurrentiel*. InterÉditions.
- Roche, L. (2002). La valeur, une notion sans cesse réinventée. *L'Expansion Management Review*, 32-40.
- Simon, C. (2000). Valeur et comptabilité. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit* (Eds, Colasse, B.). Economica, 1245-1257.
- Smith, A. (1991). *Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations*. Gallimard Folio.
- Teller, R. (1999). Le contrôle de gestion – Pour un pilotage intégrant stratégie et finance. Éditions Management & Société.