

LA GESTION STRATÉGIQUE DES COÛTS : PROPOSITION D'UN CADRE D'ANALYSE



Olivier de LA VILLARMOIS
Professeur des Universités à l'IAE de Lille
Diplômé d'expertise comptable.



Yves LEVANT
Maître de conférences à l'Université Lille 1
Professeur associé à l'Ecole Supérieure de Commerce de Lille



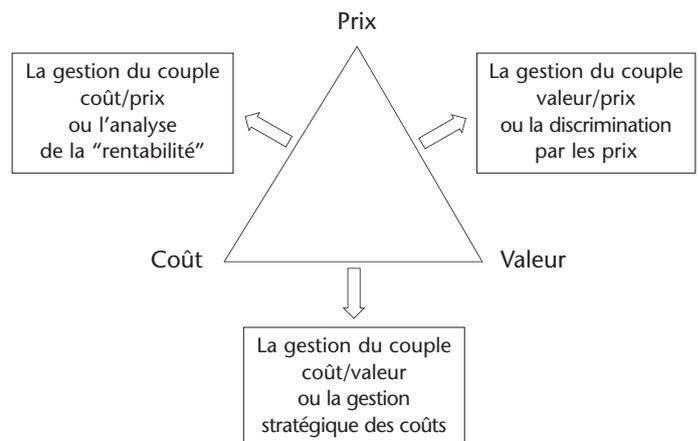
Christophe BENAVENT
Professeur des Universités à l'Université Paris X

2

Le pilotage stratégique des coûts est le plus souvent associé à la gestion du couple coût/valeur. Sans être dénuée d'intérêt, cette approche repose néanmoins sur une approximation : l'assimilation des concepts de valeur et de prix. La valeur est assimilée au prix que le consommateur paye le produit ou le service considéré alors qu'elle est ce qu'il est prêt à payer. Ainsi J. Shank et V. Govindarajan (1992), auteurs à l'origine du concept de gestion stratégique des coûts, reprennent-ils l'affirmation de M. Porter : « l'avantage compétitif sur un marché dépend de la capacité à offrir plus de valeur au consommateur pour un coût équivalent ou une valeur équivalente pour le client à un coût plus faible ».

Or, l'entreprise n'a pas toujours la possibilité de réaliser cette valeur. Imaginons qu'un segment de consommateurs accepte de payer relativement cher un certain produit. S'il est vendu dans la grande distribution, le producteur renoncera à afficher ce prix élevé de peur de perdre les nombreux autres clients. Le producteur ne parvient donc pas à réaliser la valeur créée pour ce segment de consommateurs.

Il est donc indispensable de dissocier les concepts de coût, de prix et de valeur, d'en analyser les relations, ce qui conduit à identifier trois couples, trois leviers d'action qui seront détaillés dans la suite de cet article :



Résumé de l'article

Apparu au cours des années 1990, le concept de gestion stratégique des coûts et les techniques associées restent peu utilisés et diffusés. Dans cet article, en distinguant soigneusement les notions de prix et de valeur, le domaine de la gestion stratégique des coûts est clairement délimité au couple coût/valeur. Cela permet de saisir ses contributions par rapport à la comptabilité de gestion (gestion du couple coût/prix) et d'identifier un troisième couple valeur/prix. Bien qu'étant hors du champ du contrôle de gestion, le couple valeur/prix est déterminant pour transformer la valeur créée pour le client en recettes. Ces trois couples sont décrits comme de puissants leviers d'action pour améliorer la performance financière de l'entreprise.

LA GESTION DU COUPLE COÛT/PRIX OU L'ANALYSE DE LA "RENTABILITÉ" (1)

La gestion du couple coût/prix est un des fondements de la comptabilité de gestion avec la mise en évidence de résultats ou de marges selon que les coûts évalués sont complets ou partiels.

LES INFORMATIONS PRODUITES PAR LA COMPTABILITÉ DE GESTION

Deux facteurs ont profondément modifié les pratiques dans le domaine de la comptabilité de gestion :

- les évolutions de l'informatique qui ont conduit à l'accroissement des puissances de traitement mais aussi des capacités de

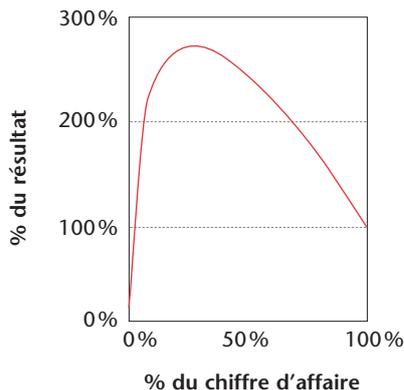
1. L'expression rentabilité est abusive, seul le résultat étant apprécié et celui-ci n'étant pas rapporté aux capitaux engagés.

stockage d'informations multidimensionnelles ;

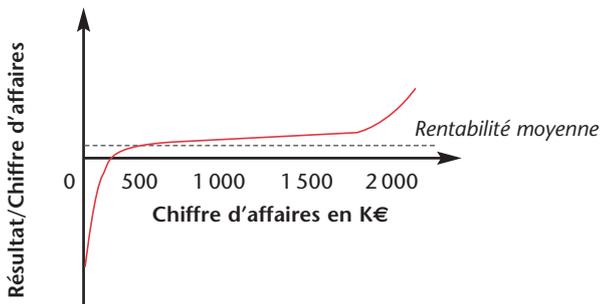
- l'apparition de nouvelles techniques d'évaluation des coûts (ABC, TDABC) ou la redécouverte des intérêts d'approches plus anciennes (UVA).

Alors que l'objet de la comptabilité analytique était de déterminer un résultat par produit, aujourd'hui des comptabilités de gestion proposent des résultats par client, voire par facture. Ces informations sont généralement représentées de la manière suivante :

■ "Courbe de profitabilité cumulée" proposée par R. Kaplan et A. Atkinson (1998, p. 150)



■ "Courbe de rentabilité" proposée par les promoteurs de la méthode UVA (J. Fiévez et D. Staykov, 2007, p. 44)



Ces deux schémas ne sont qu'une présentation différente des mêmes informations. R. Kaplan et A. Atkinson (1998) montrent avec leur exemple que 20 % du chiffre d'affaires dégagent 300 % du résultat de l'entreprise, les 80 % restants étant déficitaires. J. Fiévez et D. Staykov (2007) identifient des ventes pour lesquelles les pertes sont plus importantes que le chiffre d'affaires (partie gauche du schéma).

LES IMPLICATIONS MANAGÉRIALES

L'utilisation de ces informations n'est pas toujours aisée ; de nombreux décideurs sont désemparés par la richesse de l'information produite (résultat par facture, client, produit, marché...). Ø. Helgesen (2005) a étudié les résultats dégagés par les clients d'une banque et proposé la typologie suivante :

Résultat relatif du client	Fort	Potentiels	Stratégiques
	Faible	Mineurs	Problèmes
		Faible	Elevé
Chiffre d'affaires du client			

Face à l'impossibilité d'identifier des actions propres à chaque client compte tenu de leur grand nombre, une telle typologie permet de le faire pour chacune des catégories. Pour les clients "potentiels" il s'agira, par exemple, de développer le volume d'affaires alors que pour les clients "problèmes", si l'impossibilité de rétablir la rentabilité se confirmait, des modalités de sortie du portefeuille clients pourront être recherchées.

LES LIMITES DE L'ANALYSE

Nous ne reviendrons pas ici sur les limites propres aux techniques d'évaluation des coûts (choix des inducteurs, homogénéité des activités...). Nous insisterons sur le caractère statique de l'analyse, la difficulté de prendre en considération des effets de synergie et, enfin, il ne s'agit que d'analyses comptables qui ne doivent pas faire oublier les objectifs stratégiques.

Si une banque de détail analyse le résultat dégagé par client, les clients jeunes seront souvent déficitaires (ils réalisent beaucoup d'opérations de faible montant parfois non facturées) alors que les clients plus âgés, compte tenu de leur patrimoine, seront plus rentables. Il s'agit bien évidemment d'une vision statique qui ne doit pas faire oublier que les clients jeunes auront l'opportunité d'épargner à moyen terme, en vieillissant. L'actualisation des flux de trésorerie futurs révélerait probablement une plus grande valeur des clients jeunes... Une telle analyse nécessiterait de formuler de nombreuses hypothèses de travail.

Les comptables sont très sensibilisés au volume d'activité nécessaire pour supporter les coûts fixes. Les économistes ont développé de nombreux concepts révélant des phénomènes qui ne doivent pas être négligés :

- les économies d'échelles. L'augmentation du niveau d'activité permet de réduire les coûts unitaires ;
- les économies d'expérience qui reflètent l'accumulation des connaissances acquises dans la maîtrise d'un processus industriel ;
- les économies de champ (ou d'envergure). La production simultanée de plusieurs biens peut être moins coûteuse que leur production séparée.

Deux types d'économie de champ peuvent être distingués :

- les économies de variété qui découlent de la production de biens différents au moyen de ressources communes ;

Abstract

Appearing during the 1990's, the concept of strategic cost management and its associated techniques is still little used and diffused. By making a careful distinction between the notions of price and value in this article, strategic cost management is clearly shown as the link between cost/value.

This leads to understanding its contribution to management accounting (cost/value link) and to identifying a third link: that of value/price. Although outside the field of management control, the link between value/price is crucial to transforming the value into client revenue.

These three links are described as powerful levers to improve the financial performance of a company.



Réflexion

• les économies de gamme consécutives à la production de plusieurs variétés d'un même produit générique différencié (les différents shampoings d'une marque de cosmétiques).

Pour résumer les deux points précédents en élargissant la perspective, le coût ne doit être qu'un élément de la prise de décision. Un résultat négatif ne doit pas nécessairement conduire à l'arrêt de la fabrication d'un produit. Il peut être judicieux de conserver une gamme complète pour éviter d'inciter les clients de l'entreprise à s'adresser à la concurrence.

LA GESTION DU COUPLE COÛT/VALEUR OU LA GESTION STRATÉGIQUE DES COÛTS

LES CONCEPTS

Shank et Govindarajan (1995) sont considérés comme étant à l'origine du concept de gestion stratégique des coûts. La singularité de cette approche par rapport à la comptabilité de gestion « traditionnelle » est la prise en considération dans l'analyse des coûts de variables externes. Les rares études relatives aux techniques de gestion stratégique des coûts font référence aux pratiques suivantes :

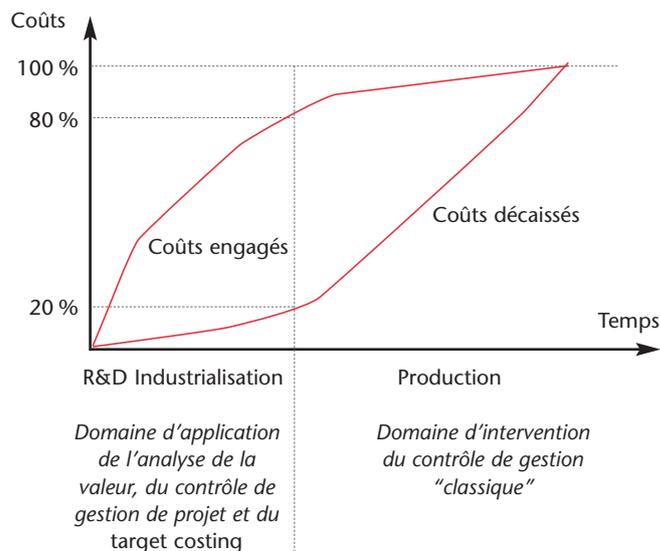
- évaluation des coûts et de la performance des concurrents ;
- évaluation des coûts associés à la chaîne de valeur ;
- suivi et gestion de la valeur de marque ;
- stratégie de prix ;
- ...

Dans cette partie nous nous focaliserons sur l'introduction de la valeur dans la prise de décision. Il s'agit bien évidemment d'une information externe déterminante mais d'autres variables auraient pu être prises en considération. La prise en compte de la politique de prix qui sera exposée *infra* au travers du couple valeur/prix, ne peut pas, elle aussi, être envisagée en négligeant la concurrence.

La valeur est un concept délicat à appréhender car recouvrant des significations multiples ; le financier s'intéresse à la valeur actionnariale, le comptable à la juste valeur, la valeur travail a une forte connotation idéologique alors que les valeurs d'une organisation guideront ses choix stratégiques. Le terme *valeur* désignera ici la valeur potentielle, c'est-à-dire le prix maximum que le consommateur peut consentir à payer pour un bien ou un service dans les conditions les plus favorables ; ce prix est généralement différent du prix de marché constaté lors de la transaction ⁽³⁾.

UNE DÉMARCHÉ PROSPECTIVE ÉPROUVÉE : LE TARGET COSTING

La technique du coût cible ou *target costing* a été développée chez Toyota au milieu des années 1960 ; elle illustre l'intérêt d'introduire le concept de valeur dans le processus de conception de produits ou services. La démarche est fondée sur le constat suivant : les moments où les coûts sont engagés et décaissés sont, dans les secteurs d'activités nécessitant d'importantes phases de conception des produits, très différents. Il ne s'agit pas ici d'un engagement comptable mais de coûts figés, de coûts qu'il ne sera plus possible de remettre en cause. A partir du moment où un modèle automobile est lancé, il n'est plus possible de modifier de manière significative son processus d'industrialisation.



Pourtant, traditionnellement, les services de contrôle de gestion portent l'essentiel de leurs efforts sur l'analyse des coûts décaissés (plus précisément engagés mais au sens comptable). C'est dans cette perspective que s'inscrit la démarche de *target costing* que F. Meyssonier (2001) décrit en cinq phases :

- détermination du concept commercial porteur de sens et de valeur pour le client ;
- proposition d'un coût cible pour le produit en fonction d'un niveau d'exigence ;
- détermination d'un coût cible par fonction. Ce coût est déterminé en respectant la contrainte suivante : une fonction qui représente x % de la valeur totale ne doit pas consommer plus de x % du coût cible total ;
- spécifications de production et fixation de coûts cibles par composants ;
- optimisation des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit (*kaizen costing*).

L'analyse de la valeur a toute sa place dans les phases de spécification et d'optimisation des coûts.

Trois limites principales sont fréquemment avancées. La forte pression à la réduction des coûts conduit à une banalisation des produits. Un concept innovant, attractif, lors de l'engagement de la phase de développement risque de devenir banal lors de la phase d'industrialisation. Pour éviter ce type de dérive, Renault a mis en place des chefs de produits dont le rôle est de défendre les produits, de s'assurer que les modifications proposées pour réduire les coûts ne mettent pas en cause la capacité de séduction des concepts initiaux. La seconde critique porte sur l'adéquation coût-valeur pour tous les composants. Un composant qui représente x% de la valeur perçue pour le client doit représenter x % du coût de revient. Il se peut qu'un attribut tel que la sécurité représente peu de valeur pour le client mais que les contraintes réglementaires induisent des coûts importants

2. H. Bouquin (2006), fournit des illustrations de l'utilisation des coûts à des fins stratégiques.

3. Le concept de valeur mériterait des développements beaucoup plus importants.

incompressibles. Enfin, une dernière limite est celle de la décomposition de la valeur, même si les spécialistes de marketing ont développé des méthodes permettant d'y faire face, avec en particulier l'analyse conjointe.

UNE DÉMARCHÉ RÉTROSPECTIVE : LE MULTIPLICATEUR

Alors que le *target costing* est une démarche prospective, J. McNair, L. Polutnik et R. Silvi (2001) proposent une méthodologie qui conduit à mettre en rapport pour chaque attribut d'un service ou d'un produit existant sa valeur perçue pour le client et son coût. Cela conduit à construire un tableau de ce type :

Attribut/fonction	Coût (1)	Valeur perçue (2)	Multiplieur (2)/(1)

Dans le cas d'une entreprise qui aurait adopté en amont une démarche de type *target costing*, cette méthode conduirait à observer des multiplicateurs égaux pour toutes les fonctions.

Les auteurs proposent de comparer le multiplicateur de chaque attribut/fonction à la valeur moyenne :

- une valeur élevée est caractéristique d'une insuffisance de moyens alloués ou révèle un avantage compétitif ;
- *a contrario*, une valeur faible soit est la conséquence d'une allocation de moyens trop importants, soit met en évidence l'existence d'attributs ne faisant pas l'objet d'une différenciation suffisante pour le client.

La compréhension du couple coût/valeur conduit à orienter l'allocation des ressources vers les activités créant le plus de valeur pour le client. Cette démarche n'est intéressante pour l'entreprise qu'à la seule condition qu'elle ait la possibilité de réaliser cette valeur, que cette création de valeur ait un impact sur le prix de vente.

LA GESTION DU COUPLE VALEUR/PRIX OU LA DISCRIMINATION PAR LES PRIX

La gestion du couple valeur/prix est en grande partie une question de techniques marketing qui s'appuient de plus en plus souvent, mais pas obligatoirement, sur de puissants systèmes d'information. Il est instructif pour le contrôleur de gestion de connaître ou d'être sensibilisé à ces méthodes et aux principes permettant de transformer la valeur créée pour le client en prix payé par le consommateur et donc en valeur actionnariale⁽⁴⁾.

LES PRINCIPES DE LA DISCRIMINATION PAR LES PRIX

La conversion d'une valeur en prix s'appuie principalement sur un effort de segmentation important dont l'intérêt est d'offrir un même produit générique sous des formes qui permettent d'exploiter la diversité des propensions à payer. Ces formes se

concrétisent par des variantes de produits, de marques, de canaux de distribution ou de conditions de vente. Elles se rapportent au principe classique de la discrimination par les prix.

Il y a discrimination lorsque des variétés d'un bien ou service sont vendues à des consommateurs distincts à des prix nets différents (prix dont on déduit les coûts de différenciation).

A. Pigou distingue trois catégories de discrimination :

- il y a discrimination du premier degré lorsque le client paye le prix qu'il aurait été prêt à payer pour chacune des unités du produit. Cela signifie que l'entreprise s'approprie le surplus du consommateur. Une telle pratique est rarement observée, l'entreprise ne disposant pas d'une information parfaite sur ses acheteurs. Il convient cependant de relever que le développement des systèmes d'information client améliore sensiblement la connaissance du client ;
- la discrimination du second degré : elle consiste à proposer différents choix au client pour l'amener à signaler ses préférences. Les remises accordées pour vente en quantité, la discrimination temporelle (pour un service, le prix payé varie en fonction de la date de réservation) ou encore les ventes liées constituent des illustrations de cette pratique ;
- la discrimination du troisième degré : elle consiste à pratiquer des prix différents par segments de marchés (en fonction de l'âge du client, de la zone géographique...).

Dans tous les cas, la discrimination n'est possible que si le consommateur ne peut pas arbitrer, auquel cas le marché se banalise et le prix s'uniformise, restituant au consommateur le surplus que l'entreprise s'est approprié.

LE YIELD MANAGEMENT OU UN EXEMPLE DE MISE EN PRATIQUE DE LA DISCRIMINATION PAR LES PRIX

Les expressions de *yield management* et de *revenue management* sont utilisées de manière indifférenciée même si la première semble mettre l'accent sur la gestion des capacités et la seconde sur l'optimisation du chiffre d'affaires. Ce dernier objectif est bien entendu prioritaire, son impact sur les marges et les résultats étant immédiat compte tenu de la structure des coûts des entreprises utilisant ces techniques.

La technique s'est développée dans le secteur aérien et les principaux secteurs l'appliquant aujourd'hui sont le transport, l'hôtellerie et la location de véhicules. Elle ne concerne que les activités de service dont la capacité est limitée ; tout service non vendu est perdu, les coûts fixes sont élevés et, par conséquent, le coût marginal faible.

Au lieu de fixer de manière définitive les prix, le *yield management* consiste à fractionner en permanence et de manière dynamique l'offre entre les différentes classes de tarifs proposées aux segments de clientèle. Des systèmes d'information performants sont indispensables pour modifier instantanément les disponibilités et les tarifs.

LES LIMITES DE LA DISCRIMINATION PAR LES PRIX EN GÉNÉRAL ET PLUS PARTICULIÈREMENT DU YIELD MANAGEMENT

La mise en œuvre de pratiques discriminatoires induit de nombreuses difficultés.

D'un point de vue juridique, la vente d'un produit identique à des prix différents éveille la méfiance des autorités de la concurrence. Ainsi la différence de prix doit-elle s'appuyer sur l'existence de contreparties réelles pour le consommateur.

4. P. Desmet et M. Zollinger (1997) décrivent de manière beaucoup plus détaillée ces pratiques.



Réflexion

Cette pratique risque de créer un sentiment d'injustice chez certains consommateurs, des prestations "identiques" pouvant être vendues à des prix différents ; le qualificatif identique est relatif, la différence tarifaire devant s'appuyer sur "l'existence de contreparties"... Comment expliquer au consommateur qu'en réservant un billet de train à quelques minutes d'intervalle, le prix puisse varier dans de fortes proportions ?

Dans le cas de la vente de biens (plus que dans le cas de service), des circuits parallèles risquent de se développer pour exploiter les différences tarifaires. Si un même produit est proposé à des prix différents en fonction de zones géographiques, des distributeurs sont tentés d'exploiter ces différences.

Traditionnellement les constructeurs automobiles pratiquent des prix plus élevés sur leur marché national. Des importateurs, appelés mandataires, proposent au consommateur d'exploiter ces différences de prix en achetant pour leur compte le véhicule convoité sur le marché le plus avantageux. Même dans le cas de services, des moyens de contournement sont développés tel le site www.trocdesprems.com qui organise la vente de billets à bas prix de la SNCF...

Enfin, le processus de vente ayant pour finalité de révéler les préférences du consommateur, celui-ci est plus complexe avec la proposition de nombreuses offres et options. Cela a des impacts aussi bien sur l'organisation du vendeur (formation, outils plus sophistiqués, calcul des commissions...) que sur l'acheteur (temps consacré à l'achat plus long)⁽⁵⁾.

CONCLUSION

Alors que la gestion stratégique des coûts fait habituellement référence à de nombreuses pratiques (*benchmarking, target costing...*), la vision développée dans cet article est plus restrictive ; la gestion stratégique des coûts est limitée à la gestion du couple coût/valeur dont l'importance est fondamentale pour l'entreprise (Mévellec, 2005). Cela permet, entre autres, de parfaitement distinguer les contributions de la gestion stratégique des coûts de celles de la traditionnelle comptabilité de gestion (Bouquin, 2004, p. 139 et suiv.). Par la confrontation des coûts à la valeur, la gestion stratégique apporte un angle de vue différent et complémentaire à celui habituellement adopté par la comptabilité de gestion, à savoir la confrontation d'un coût à un prix. Il convient également de souligner la singularité des objets de coûts étudiés avec les fonctions ou les attributs pour la gestion stratégique des coûts plutôt que les produits, services, clients ou factures. Enfin, ce cadre d'analyse remet en cause la quête de la valeur pour la valeur ; celle-ci n'a de sens que si la valeur peut être

5. Cet accroissement des coûts d'exploitation de la valeur offre un nouveau champ d'analyse au contrôleur de gestion : les augmentations de coûts sont-elles au moins couvertes par les augmentations de prix ?

réalisée au travers de prix plus élevés. C'est ce que permet la discrimination par les prix.

Cette réflexion appelle au moins deux types de développements complémentaires :

- des études empiriques de l'utilisation de ces trois leviers et de leur combinaison seraient des plus instructives ;
- le champ de la gestion stratégique des coûts étant clairement délimité, les questions des unités d'analyse (attributs, fonctions...) à retenir, d'évaluation de la valeur apportée et des coûts associés méritent des approfondissements significatifs.

Si certains doutaient encore des intérêts de la comptabilité de gestion et d'une de ses évolutions, la gestion stratégique des coûts, la présentation de ce cadre d'analyse révèle de puissants leviers d'action pour améliorer la rentabilité. Au traditionnel constat des résultats ou marges dégagés, la gestion stratégique des coûts pose la question de l'allocation des ressources pour maximiser la valeur apportée au client et la discrimination par les prix conduit à s'interroger sur les moyens de transformer cette valeur en prix plus élevés.

Olivier de LA VILLARMOIS

Yves LEVANT

Christophe BENAVENT

Bibliographie

Bouquin H. (2004), *Comptabilité de Gestion*, 3^e édition, Economica, Paris.

Desmet P., Zollinger M. (1997), *Le prix*, Economica, Paris. Cet ouvrage de marketing permet de mieux saisir les pratiques de *revenue management* (ou *yield management*) et ses enjeux.

Fievez J., Staykov D. (2007), "La méthode UVA, une aide à la décision pour les PME", *Revue fiduciaire comptable*, juillet-août, n° 341, pp. 33-55.

Helgesen Ø. (2005), "Customer Segments Based on Customer Account Profitability", *Journal of Targeting, Measurement and Analysis for Marketing*, vol. 14, n° 3, pp. 225-237.

Kaplan R. S., Atkinson A. A. (1998), *Advanced Management Accounting*, 3^e édition internationale, Prentice-Hall, London.

Mévellec P. (2005), *Les systèmes de coûts*, Paris, Dunod.

Meyssonier F. (2001), "Le Target Costing : un état de l'art", *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 4, n° 4, décembre, pp.113-138. Cet article présente une synthèse complète de la méthode du *Target Costing*.

McNair C. J., Polutnik L., Silvi R. (2001), "Cost Management and Value Creation: the Missing Link", *The European Accounting Review*, vol. 10, n° 1, pp.33-50.

Shank J. K., Govindarajan V. (1995), *La gestion stratégique des coûts*, Les Éditions d'Organisation, Paris.

Shank J. K., Govindarajan V. (1992), "Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective", *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp.179-197.