

Plan

Introduction

1. Origines de la méthode des coûts cibles ;
2. Définition du coût cible ;
3. Fondements de la méthode des coûts cibles ;
4. La démarche du target costing ;
5. Méthodologie de calcul du coût cible ;
6. Les Conditions de réussite ;
7. Apports de la méthode des coûts cibles ;
8. Limites de la méthode des coûts cibles ;
9. Etude de cas.

Conclusion

Introduction:

Le " **target costing** " appelé aussi "**cout cible**" est un concept de gestion des coûts né au Japon sous le nom de " **genka kikaku** " et diffusé aujourd'hui sous des noms divers tels que " **la méthode des coûts cibles** ", " **coûts planifiés** ", ou encore " **projected cost** ".

Dans le passé, les Japonais n'ont pas hésité à " copier " l'Amérique et ils sont aujourd'hui " fiers "d'être copiés". Le " toyotisme " s'est ainsi substitué au taylorisme et ces nouvelles exigences industrielles se sont traduites par l'affinement des méthodes de contrôle de gestion. En effet le concept de target costing provient du Japon mais c'est avant tous une méthode qu'ils ont développé pour des produits à marge faible, à cycle de développement long et à durée de vie réduite comme l'automobile, l'aéronautique, l'électronique ou l'informatique. Douze ans plus tard, le target costing se diffuse aux industries d'assemblage et de process continu telles que la pétrochimie, la sidérurgie, le verre ou la pharmacie.

Ayant connu une forte extension à travers les différents secteurs japonais, le target costing tend à s'implanter de nos jours dans les entreprises occidentales bien que certaines le pratique déjà sans le savoir.

Cependant, les entreprises américaines et européennes ne semblent pas articuler les divers éléments du target costing en un véritable système de management. D'ailleurs les pratiques françaises vont souvent à l'encontre des principes de mise en œuvre du coût cible tel que l'approche transversale de la conception des produits, l'évaluation continue du coût réel, l'analyse très fine du besoin du consommateur et le calcul des marges sur toute la durée de vie du produit. C'est un type de management qui ne leur est pas familier mais vers lequel il faudra tendre. Cela demandera du temps en raison des cultures internes actuelles des entreprises françaises et européennes. L'exemple est également flagrant pour l'Allemagne qui a développé des produits très sophistiqués mais dépassant largement les exigences des consommateurs (excès de technicité) ; une comptabilité des coûts complexes ; des process complexes amenant à des niveaux de prix trop élevés. On comprend donc que le concept de target costing ait beaucoup attiré l'attention de l'Allemagne ces dernières années, qui auparavant avaient une orientation interne plutôt qu'externe.

1. Origines de la méthode des coûts cibles

- ✚ Suite à l'introduction des technologies de l'information dans l'entreprise et au basculement progressif d'une économie dominée par l'offre vers une économie dominée par la demande dans les pays industrialisée les entreprises japonaise vont se retrouver à la pointe du développement de nouveaux modes de production et d'organisation, tel que la gestion en

flux tendus, le juste-à-temps, les systèmes flexibles de production. A partir des années 1970, et plus exactement chez la TOYOTA on constate l'apparition de la méthode du coût cible sous le nom de « genka kikaku » qui signifie coût planifié ou projeté.

✚ Après une vingtaine d'année, cette méthode du coût ciblé a été généralisée au Japon dans le secteur d'automobile.

✚ Vers les années 90, ce concept a connu son ampleur dans les Etats Unis et l'Europe

2. Définition du coût cible

Plusieurs définitions ont été attribuées au target costing, dont on peut retenir la suivante: Selon Kano Y., Le Target costing n'est pas en réalité une technique d'évaluation des coûts. C'est plutôt un programme complet de réduction des coûts qui commence avant même qu'aient été créés les premiers plans du produit. C'est une démarche qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux exigences consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage. Ce n'est pas une simple technique de réduction des coûts mais un système complet de gestion stratégique des profits.

Le Target Costing (ou Coût cible) est une méthode qui permet de déterminer par une entreprise le coût de fabrication d'un produit, à partir du prix de vente estimé et de la marge souhaité.

3. Fondements de la méthode des coûts cibles

La méthode du target costing s'appuie sur les constatations suivantes :

- ✚ **Prédominance de l'amont dans le cycle de vie d'un produit** : 80 % des coûts du cycle de vie d'un produit sont déterminés lors de la phase de conception. Et par conséquent :
 - Les coûts réels (conception et distribution) dépendent des décisions prises lors de la conception ; ce sont donc des choix de conception qui déterminent la performance future du produit.

- L'activité de conception induit des coûts qui sont décalés dans le temps : coûts opérationnels futurs ; donc la vision du coût d'un produit doit intégrer celle du coût sur la totalité de son cycle de vie.

✚ **Saturation de capacité d'amélioration en production** : Les potentiels de progrès en production (comme la qualité, la démarche de juste à temps...) sont devenus marginaux, d'où la nécessité de chercher d'autres sources possibles d'amélioration à savoir l'amont du cycle de vie du produit.

✚ **Nécessité de gérer le changement** : due aux nouvelles perceptions du marché (la demande, la valeur estimée du produit par le marché, la satisfaction des clients et l'écoute du marché aval).

Ce renversement dans l'analyse du marché joue également dans la détermination des prix de vente ; et comme ce prix est ou (sera) imposé par le marché et que le profit à réaliser sur le produit est imposé par des choix en terme de gestion de portefeuille et des décisions de nature stratégique, la véritable d'action devient le coût, c'est-à-dire la cible à atteindre si l'entreprise veut réaliser ses objectifs stratégiques. D'où la formule suivante :

$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente imposé} - \text{Profit désiré}$
--

4. La démarche du target costing:

1) Détermination d'un concept commercial porteur de sens et de valeur pour le client (idée):

Il s'agit d'effectuer des études de marché et de définir, à partir des orientations stratégiques de l'entreprise et des positions des concurrents, l'objectif visé en termes de prix de vente et de caractéristiques du produit pour le segment considéré. La responsabilité des hommes du marketing est ici prédominante.

2) Proposition d'un coût cible pour le produit complet en fonction d'un niveau d'exigence (projet):

A partir du prix de vente souhaité et en prenant en compte le profit attendu par l'entreprise, on se fixe le coût cible pour le produit dans sa globalité en garantissant les principales fonctionnalités que l'on apporte au client.

3) Détermination des coûts cibles par fonctions (conception de base):

C'est toute la phase de travail transversal avec discussion des différentes alternatives en termes de processus, sous-ensembles et prestations. Il s'agit de discuter et d'améliorer les propositions des acteurs internes et des partenaires externes de l'entreprise pour satisfaire les fonctions principales et secondaires attendues par le client potentiel. La connaissance des processus et de leurs coûts est essentielle.

4) Spécifications de production et fixation des coûts cibles par composants (conception détaillée):

Il s'agit de l'étape cruciale de mise en œuvre des actions dans le détail. On mesure ce que chaque composant apporte dans le processus de création de valeur et à partir de là on lui assigne un niveau de coût à ne pas dépasser. On passe d'une vision principalement orientée vers le marché à une analyse tournée vers l'élaboration de solutions techniques.

5) Optimisation des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit (planification du *kaizen costing*):

Il s'agit de prendre en compte l'ensemble des coûts directs et indirects, présents et sur tout le cycle de vie du produit afin de programmer la mise en œuvre des actions de diminution des coûts.

On utilise des « tables de coûts » qui permettent d'anticiper ce que le *kaizen costing* va permettre de réaliser pendant la durée de vie du produit. Et ensuite on met en œuvre cette diminution régulière des coûts pendant toute la phase de fabrication.

NB : Pendant les étapes 2, 3 et 4 on a recours à divers outils : principalement l'**analyse de la valeur** pour cerner les principales fonctionnalités et les objectifs de coûts mais aussi le **benchmarking** pour s'inspirer des solutions des concurrents les plus performants ou l'**ABC** pour évaluer les coûts des processus (cf. ANSARI L. et BELL J. (1996) pour une présentation plus détaillée).

5. Méthodologie du coût cible

1. On détermine le coût cible, c'est-à-dire le coût de revient du produit permettant de tenir les objectifs de rentabilité. Et cela par simple soustraction : Prix de vente imposé – Profit désiré

a. Prix de vente : Il s'agit de définir l'évolution des prix de vente sur l'ensemble du cycle de vie du produit. Par :

- o Anticipation de la réaction des concurrents.
 - o Adaptation des prix au marché tout au long de la durée de vie du produit (études de marché, analyse des besoins, identification des fonctionnalités du produit...)
- b. Le profit cible** : Découle de la planification stratégique de 3 à 5 ans. Il ne s'agit pas d'un montant fixe, mais une courbe de profit en fonction du cycle de vie de produit qui stimule, à l'aide d'analyse financière, la rentabilité attendue du produit.

NB : A ce niveau, il n'est pas rationnel de déterminer le coût cible dans une approche globale, mais il doit donc être décomposé en fonction des composants et des sous-ensembles du produit en coûts cible partiels. Cette décomposition peut être faite à l'aide de deux méthodes :

- **La décomposition organique** qui décompose le produit en sous-ensembles compte tenu de sa structure physique.
- **La décomposition fonctionnelle** qui analyse le produit en partant des besoins repérés du client : chaque fonction représente un besoin du client que le produit doit satisfaire.

2. On compare le coût estimé du produit avec le coût cible : le coût estimé est le coût prévisionnel ou le coût du prototype calculé à partir des gammes et des nomenclatures en additionnant les coûts variables de production (matières, machines, M.O) et un certain nombre de frais indirects de (production, marketing...). N'inclure que les coûts indirects influencés par les choix de conception, par exemple les frais de logistique qui augmentent avec la complexité des produits.

Le coût estimé, c'est le coût auquel l'entreprise s'estime capable de produire son nouveau produit, à aptitudes techniques et industrielles inchangées¹.

⇒ Un des objectifs du « target costing » est de réduire l'écart entre le coût cible et le coût estimé ; il s'agit d'analyser les raisons de l'écart, trouver des solutions et donc mettre en œuvre des pratiques de changement systématique en se basant sur le présent pour modéliser le fonctionnement futur de l'entreprise dans une perspective d'amélioration continue et de progrès.

6. Les Conditions de réussite:

La mise en œuvre du target costing nécessite des conditions de réussite telles que:

- **Un esprit Marché:**

La démarche du coût cible consiste à fixer le coût des fonctions des objets et de ces composants à partir de leur contribution à la valeur totale du produit. En effet, les attributs du produit sont définis par le marché et par les compétences clé de l'entreprise. Les cibles sont

¹ www.ghichetdusavoir/lpb/index.php?showtopic=8882

directement déduites des attentes du marché et orientent les processus internes liés aux produits. C'est ainsi que l'entreprise doit être orientée vers le marché sans oublier de s'orienter vers le client final car il faut comprendre avant tout le consommateur final et anticiper ses besoins.

- **Le réflexe anti-gaspillage:**

L'entreprise doit absolument adopter le réflexe anti-gaspillage dans une optique de processus global et continu des coûts et de former ses employés à cette méthode.

- **Un fonctionnement transversal et l'intégration:**

Pour que l'intégration se fasse, il est nécessaire que les professionnels des divers métiers se comprennent et communiquent dans un langage commun. L'échange d'information sous une forme claire, lisible, rapide est l'un des éléments primordiaux du target costing. Celui-ci passe par la création de compétences croisées à travers la gestion des carrières, la formation et l'information.

- **Transparence et partenariat avec les fournisseurs:**

Le fournisseur n'est plus considéré comme un simple exécutant chargé de réaliser des pièces mais un partenaire durable qui participe à l'élaboration de solutions techniques. Ainsi une étroite collaboration avec les fournisseurs est indispensable dès les premières phases du développement puisque leurs suggestions peuvent devenir une source d'économie.

Exemple: Toshiba a pu réduire ses coûts de 35% en 3 ans grâce à sa transparence avec ses fournisseurs.

- **Temps:**

Le target costing construit une chaîne temporelle inversée: il part de l'avenir (prix cible-marché), le projette dans la formulation de problèmes présents (choix de conception et de planification), éclaire la résolution de ces problèmes. Pour que *le target costing* devienne efficace, il est nécessaire que le personnel se maintienne pendant un certain temps dans l'entreprise. Ainsi, il se sentira plus impliqué et pourra avoir un "retour sur l'expérience" et l'appliquer.

7. Apports de la méthode des coûts cibles

Combinaison et complémentarité des différentes pratiques managériales : la méthode des coûts cibles implique de nombreuses fonctions dans une démarche unique ; le marketing pour les études de marché, les études et les méthodes pour la conception du produit et les choix des processus industriels, le contrôle de gestion pour les éléments de valorisation, les achats pour le choix des composants achetés et celui des fournisseurs...

⇒ La coopération entre ses fonctions n'est pas hiérarchisée mais elle est multiple et variée.

Orientation de la gestion d'ensemble de l'entreprise vers le marché : Cette vision permet à l'entreprise de mettre sous tension son organisation afin d'optimiser le couple valeur-coût et de renforcer son lien stratégique grâce à une R&D tournée vers le marché.

Optimisation des performances futures de l'entreprise : la méthode des coûts cibles permet une simulation du futur de l'entreprise et l'oblige à réfléchir dès l'amont des processus à leurs implications futures. Il s'agit de mesurer, à un instant T, la performance définie à des instants antérieurs à T c'est-à-dire construire au moment de la mise en œuvre du target costing "la performance d'une entreprise virtuelle".

Amélioration et motivation collectif : cette approche permet l'adaptation de la gestion des performances et des objectifs collectifs et non plus individuels, par une mobilisation des compétences et des savoirs de toutes les parties prenante. Le target costing est avant tout l'activité d'une équipe dont les membres appartiennent à plusieurs départements (méthodes, conception). Ils travaillent tous ensemble pour atteindre progressivement les coûts cibles (activité interfonctionnelle).

8. Limites de la méthode des coûts cibles

Banalisation des produits : Risque d'affaiblir l'attractivité des produits au nom des prix bas peut amener à sacrifier parfois certains des attributs distinctifs du nouveau produit.

Application trop mécanique de certains principes de l'analyse de la valeur : Pas toujours possible de séparer les attributs de valeurs et de leur assigner un niveau de coût à ne pas dépasser.

9. Etude de cas :

Un fabricant d'horlogeries travail à la création d'un nouveau modèle de montre destiné à une clientèle ciblée et distribué par le réseau des bijoutiers-horlogers. Après étude de marché, le prix de vente public TTC conseillé serait 229,00€ (taux de TVA applicable sur ce type de produit est 19,60%). Cette montre est assez traditionnelle dans sa conception. L'heure et les minutes sont indiqués par deux aiguilles. Il vous est précisé que la fonction chronomètre est assurée par une aiguille, la fonction date par affichage numérique grâce au mécanisme.

La marge commerciale pratiquée par les bijoutiers- horlogers sur ce type de produit et en moyenne de 40% du prix de vente public H.T.

L'entreprise fabricante souhaite dégagée une marge brute de 33% sur le prix de vente H.T aux distributeurs. Elle sous- traite la fabrication de l'ensemble des composants et ne réalise que le montage dans ses ateliers.

La prévision des ventes, communiquée par le service marketing est la suivante :

- ✓ La première année, celle de lancement=1000 unités ;
- ✓ La deuxième année=2000 unités, le produit est retiré du marché au début de la troisième année.

En général, la durée de vie économique de ce type de produit ne dure guère plus de deux ans.

Etude de processus :

Le processus de conception nécessitera 8 épreuves de l'activité Design. Les composants feront l'objet de 7 approvisionnements par an. Chaque lancement en fabrication prévoit une taille de lot de 100 montres. A la suite des opérations de montage, 6 réglages seront prévus puis le produit subira 8 tests (résistance aux chocs, étanchéité, précision horaire, etc.). La montre sera ensuite conditionnée

dans un étui rigide. Les temps opératoires de l'activité montage vous sont indiqués en annexes.

Les coûts de processus sont affectés aux composants proportionnellement aux temps opératoires de montage.

T.A.F :

1. Calculez le coût cible ;
2. Calculez le coût estimé global et constatez si le coût cible est atteint ;
3. Vous avez la possibilité de diminuer les temps de montage de 30% et acheter un mécanisme 12\$ moins cher. Après avoir calculé cette économie supplémentaire, dites si cette réduction de coût est suffisante pour atteindre le coût cible ?

Annexes

Composants nécessaires à la fabrication d'une montre :

composants	Prix d'achat unitaire
Boitier	18€
Mécanisme	20€
Aiguille	5€
Cadran sérigraphié	15€
Bracelet	10€
Fermeoir	5€
Etui	2€

Temps de montage en heure par composant et par montre :

Boitier	0,1
Mécanisme	0,15
Aiguille	0,025
Cadran sérigraphié	0,1

Bracelet	0,05
Fermeoir	0,025

Etude des coûts du processus sur l'année de maturité :

- ✓ Le coût direct de l'heure de MO est égal à 10€

Les coûts indirects de l'entreprise sont les suivants :

processus	inducteur	Coût unitaire
Design graphisme	L'épreuve	1500€
Appro. composants	Le type de composants	200€
Lancement fabric montage	Le lot	6€
réglage	L'heure de MOD	45€
test	Le réglage	0,7€
	Le contrôle	1€
Condition&Emb	La montre	0,5€

CONCLUSION:

Le target costing se révèle être pour les entreprises industrielles un " fil d'ARIANE " d'une grande efficacité pour guider l'entreprise dans la construction de son système d'apprentissage organisationnel. Le target costing est avant tout un outil de management, et d'innovation.

L'objectif principal de l'emploi du target costing est la réduction des coûts. D'autres objectifs tels que la satisfaction des besoins du consommateur, la qualité et le délai de mise sur le marché prennent de l'importance quand celui-ci est utilisé depuis un certain temps déjà.

La méthode des coûts cibles est donc une étude de marché industrielle approfondie. Elle permet de prolonger la vie d'un nouveau produit tout en contrôlant mieux ses coûts puisque les modifications pouvant être apportées pendant les phases de fabrication et de commercialisation reviennent à beaucoup plus chères.

Les expériences du target costing américaines et européennes restent encore très limitées bien que se répandant de plus en plus. Il semble évident que celui-ci doit être étendu afin de régler les problèmes que les entreprises ont avec leur système de gestion des coûts. Cependant, pas plus qu'il n'existe une structure idéale, universelle pour toutes les entreprises, il n'existe de modèle idéal et universel de contrôle de gestion.

Bibliographie

- Claude ALAZAR, Sabine SEPARI, « DECF Contrôle de Gestion », Edition DUNOD 1996
- www.ghichetdusavoir/Ipb/index.php?showtopic=8882
- www.afccca.com/docs_congres/congres2001/textespdf/MEYSSON_NIER.PDF
- http://www.esc-brest.fr/dl/cg/01_2000.pdf

- www.ghichetdusavoir/Ipb/index.php?showtopic=8882
- http://membres.lycos.fr/hconline/kaizen_fr.htm