

# LA METHODE DU COUT CIBLE (TARGET COSTING)

## Finalité de la démarche

Optimiser les performances futures de profit du produit sur l'ensemble de son cycle de vie.

## Prérequis

Connaissance élémentaire de la problématique générale des coûts

## 1 Définition de la méthode

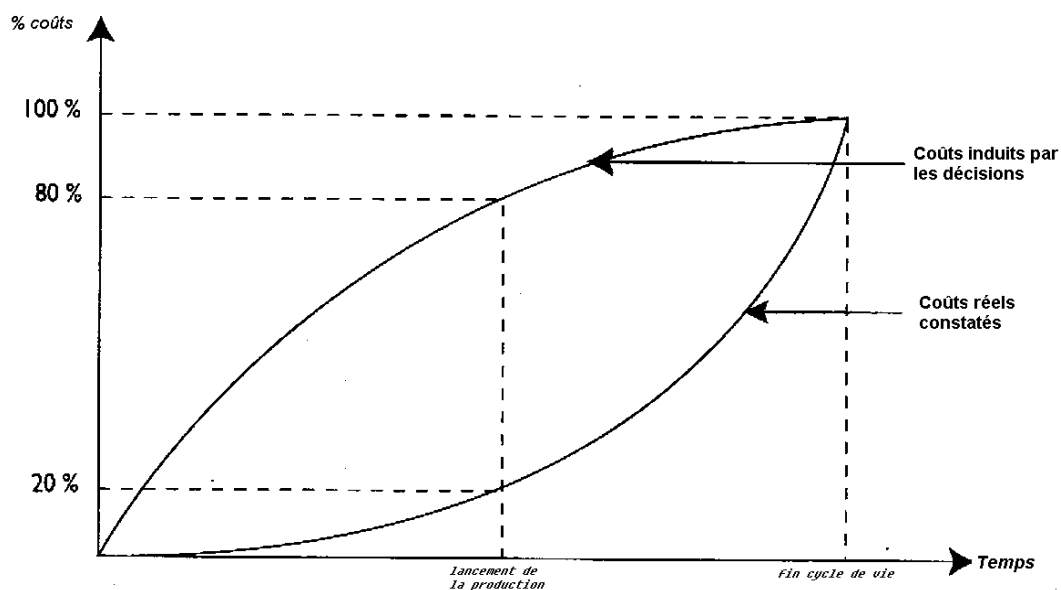
D'un point de vue **technique**, selon Robin COOPER, l'objet de la méthode du « coût cible » est d'identifier le coût de production d'un **produit proposé** de telle sorte que, lorsque le produit sera vendu, il **fournira la marge de profit désiré**.

D'un point de vue **managérial**, selon Yukata KATO, la méthode du « coût cible » est un système de **gestion stratégique des profits** intégrant un programme complet de réduction des coûts par les techniques d'« **ingénierie de la valeur** » (analyse de la valeur appliquée à des produits nouveaux) et la réduction de la diversité en conception et le « **Kaisen de coût** » (politique continue de réduction des coûts) en production.

## 2 Finalité et principe de la méthode

### 2.1 Finalité

Du fait du raccourcissement de la phase de maturité des produits, leur rentabilité se joue de plus en plus lors des phases de planification et de conception (choix techniques) même si les coûts engagés ne deviendront effectifs que lors de la production.



La pratique du coût cible vise à **optimiser les performances du produit sur l'ensemble de son cycle de vie** dès la conception sachant que les coûts engagés pour cette conception ont un impact plus important sur les résultats futurs que sur les résultats présents.

## 2.2 Principe

La méthode du coût cible inverse les relations traditionnelles entre prix, coût et marge en considérant le coût comme une contrainte à priori qu'il faut absolument satisfaire pour réaliser ses objectifs stratégiques.

|  |  |  |   |
|--|--|--|---|
| <b>Le fournisseur</b><br><i>(le fournisseur doit produire)</i>           | <b>Prix de vente</b><br>(fixé librement)   | = <b>Coût estimé</b><br>(imposé par l'état de la technique)          | + <b>Profit cible</b><br>(résultant de l'application d'un taux de marge librement fixé) |
| <b>Le client</b><br><i>(le client doit vendre)</i>                       | <b>Profit</b><br>(non maîtrisé du fait du faible pouvoir de marché)                                | = <b>Prix de vente</b><br>(imposé par le marché)                     | - <b>Coût estimé</b><br>(imposé par l'état de la technique)                             |
| <b>Le partenariat client-fournisseur</b><br><i>(« gagnant-gagnant »)</i> | <b>Coût cible</b><br>(à s'efforcer d'atteindre par l'ingénierie de la valeur et le kaizen de coût) | = <b>Prix de vente</b><br>(fondé sur la valeur perçue par le client) | - <b>Profit cible</b><br>(résultant de la planification stratégique des profits)        |

Déterminé, d'une part, par le **prix de vente** (PV) dont le niveau est **imposé par la valeur du produit perçue** par le client, d'autre part, par l'exigence de **marge cible** ( $M_c$ ) engendrée par les **choix stratégiques** de l'entreprise, le coût cible ( $C_c$ ) apparaît comme une contrainte à satisfaire.

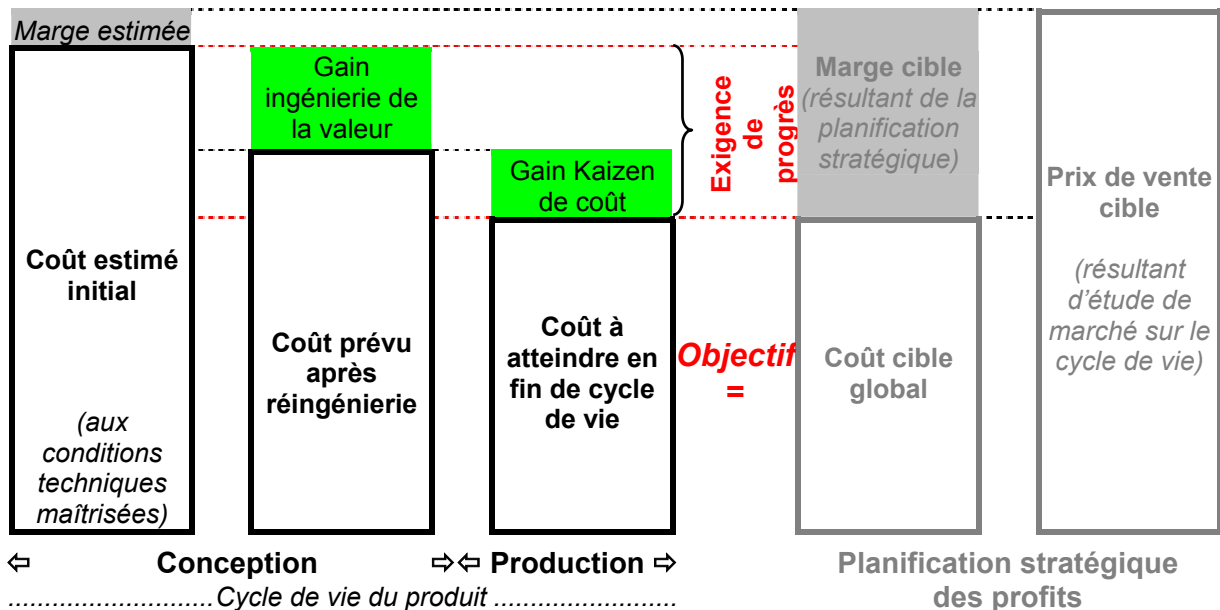
A partir du **coût estimé** ( $C_e$ ) évalué sur la base des compétences actuelles de l'entreprise, généralement supérieur au coût cible, la méthode du coût cible met en lumière et mesure l'**exigence de progrès** (EP) cohérente avec les ambitions et les possibilités techniques de l'entreprise.

$$EP = C_e - C_c$$

avec  $C_c = PV - M_c$   
 et l'objectif  $EP = 0$

## 2.3 Inscription de la démarche dans le cycle de vie du produit

La réduction de l'écart entre coût cible et coût estimé sur l'ensemble du cycle de vie du produit constitue le moteur de l'action en conception d'abord par l'ingénierie de la valeur (coût cible de conception), en production ensuite par le kaizen de coût (coût cible global).



**PRIX DE VENTE CIBLE** : à déterminer à partir d'**études de marché** intégrant l'ensemble du cycle de vie supposé du produit (prise en compte de l'évolution prévisionnelle du prix en fonction des phases du cycle).

**MARGE CIBLE** : à déduire de la **planification stratégique des profits décomposée par produit**. Là encore, il faut prendre en compte les phases du cycle pour décliner cette marge dans le temps. Il s'agit généralement d'une **marge sur coûts spécifiques** (hors coûts d'administration...).

**COUT CIBLE GLOBAL** : à décomposer au fil du déploiement de la méthode en **coûts « cible » plus précis associés aux sous-ensembles** voire aux composants.

**COUT ESTIME INITIAL** : à calculer sur la base de l'expérience et des compétences actuelles de l'entreprise.

### 3 Mise en œuvre de la méthode

#### 3.1 Présentation générale de la démarche

Le coût cible d'un composant appelle les 8 étapes suivantes :

1. **Evaluation du coût cible global** du produit : à quelle valeur le client visé estime-t-il les services rendus par le produit (prix de vente cible) ? quelle part des profits planifiés alloue-t-on au produit sur sa durée de vie ? A quel coût cible faut-il parvenir pour être cohérent ?
2. **Analyse fonctionnelle du produit** : quels besoins satisfait-il du point de vue du client ?
3. **Définition de l'intérêt de chaque fonction** : quelle importance le client visé attribue-t-il à chaque fonction ?
4. **Valorisation des fonctions** : Quelle part de la valeur totale représente chaque fonction compte tenu de son importance ?
5. **Décomposition organique du produit** : quelle contribution chaque composant apporte-il à la réalisation de chaque fonction ?
6. **Détermination de l'intérêt de chaque composant** : quelle coût devrait-on consacrer au composant compte tenu de sa contribution à l'ensemble des fonctions ?
7. **Calcul du coût estimé** : combien coûte chaque composant compte tenu des compétences actuelles de l'entreprise ?
8. **Définition d'un indice de valeur par composant** : le coût consacré à chaque composant est-il satisfaisant compte tenu de sa contribution à la valeur perçue du produit ?

#### 3.2 Application commentée (lancement d'un nouveau stylo)

##### 3.2.1 Evaluation du coût cible global

Il s'agit de réaliser des **études de marché** permettant d'apprécier les ventes potentielles et leurs prix à chaque phase du cycle de vie dont la durée est préalablement estimée.

*EXEMPLE :*

*Durée de vie : 4 ans*

*Quantité vendables sur l'ensemble du cycle : 4,6 millions d'unités ;*

*Chiffre d'affaires prévisionnel correspondant : 78,2 millions d'Euros*

*Prix de vente cible : 17 € (en moyenne sur l'ensemble du cycle de vie)*

Il faut ensuite se référer à la **planification des profits** incluse dans le plan stratégique et à sa déclinaison par ligne de produit en portefeuille, et par année (la plupart du temps, au niveau marge spécifique).

*EXEMPLE :*

*Planification stratégique de la marge allouée sur 4 ans au nouveau stylo : 20,7 millions d'euros*

*Marge cible : 4,5 € (20,7 millions / 4,6 millions)*

$$\boxed{\text{COUT CIBLE GLOBAL : 12.5 €}} \\ (17 € - 4,5 €)$$

### 3.2.2 Analyse fonctionnelle

On fait à nouveau appel aux études de marché pour percevoir les différentes **fonctions du produit ayant une valeur pour le client**. On décompose souvent ces fonctions en **fonctions techniques** (liées à l'usage même du produit) et **fonctions d'estime** (liées à la marque, à des attributs de prestige...)

EXEMPLE :

| FONCTIONS IDENTIFIEES   | COTATION DANS LES ETUDES (0 A 10) |
|---|-----------------------------------|
| Fonction d'écriture (qualité de l'écriture)                     | 9                                 |
| Fonction de confort (prise en main, rangement...)               | 6                                 |
| Fonction de sensation (odeur, bruit de la plume, esthétique...) | 5                                 |

### 3.2.3 Définition de l'intérêt de chaque fonction

EXEMPLE :

| FONCTIONS IDENTIFIEES | COTATION | IMPORTANCE RELATIVE |
|-----------------------|----------|---------------------|
| Fonction d'écriture   | 9        | 45 %                |
| Fonction de confort   | 6        | 30 %                |
| Fonction de sensation | 5        | 25 %                |
| <b>Total</b>          | 20       | 100 %               |

Remarquer qu'il est considéré que l'**utilité du produit peut être décomposée en fonctions simplement additives** (en d'autres termes, ce stylo s'il n'écrit pas conserve quand même 55 % de son intérêt...).

L'introduction des fonctions d'estime (prestige de la marque, symbole...) constitue une réponse à ce paradoxe. Une autre réponse consiste parfois à faire des évaluations à la marge (combien le client est-il prêt à payer en plus pour disposer de telle fonction supplémentaire ou de telle amélioration à une fonction existante ?).

### 3.2.4 Valorisation des fonctions

Il s'agit de répartir le coût cible entre les fonctions en partant du principe que ce coût cible doit normalement correspondre à l'importance relative de la fonction précédemment déterminée.

EXEMPLE :

| FONCTIONS IDENTIFIEES | IMPORTANCE RELATIVE | COÛT CIBLE PAR FONCTION |
|-----------------------|---------------------|-------------------------|
| Fonction d'écriture   | 45 %                | 5,62 € (12,5 * 45 %)    |
| Fonction de confort   | 30 %                | 3,75 €                  |
| Fonction de sensation | 25 %                | 3,13 €                  |
| <b>Total</b>          | 100 %               | 12,50 €                 |

### 3.2.5 Décomposition organique du produit

Cette étape consiste à identifier les **principaux composants** du produit et à apprécier leur **contribution à chaque fonction perçue** par le client. Elle aboutit à une matrice Composants/Fonctions.

Dans un premier temps, elle suppose la **reconduction des caractéristiques techniques de produits existants**. Elle devient inapplicable si cette hypothèse n'est pas acceptable.

EXEMPLE :

Les éléments constitutifs sont rassemblés en 3 sous-ensembles de composants

- Traçage* : ensemble des éléments allant du réservoir d'encre à la plume
- Corps* : ensemble des éléments contribuant à la prise en main
- Capuchon* : éléments de fermeture et d'accrochage

|                       | TRAÇAGE | CORPS | CAPUCHON | TOTAL |
|-----------------------|---------|-------|----------|-------|
| Fonction d'écriture   | 80 %    | 20 %  | 0 %      | 100 % |
| Fonction de confort   | 15 %    | 75 %  | 10 %     | 100 % |
| Fonction de sensation | 35 %    | 45 %  | 20 %     | 100 % |

### 3.2.6 Détermination de l'intérêt de chaque composant

On pondère la contribution que le composant apporte à la fonction par l'importance que cette fonction représente pour le client ce qui détermine l'**attention qu'il faudra apporter à ce composant pour assurer la satisfaction du client**.

EXEMPLE :

|                              | TRAÇACE            | CORPS         | CAPUCHON   | TOTAL        |
|------------------------------|--------------------|---------------|------------|--------------|
| Fonction d'écriture          | 36 % (80 % x 45 %) | 9 %           | 0 %        | 45 %         |
| Fonction de confort          | 4,5 %              | 22,5 %        | 3 %        | 30 %         |
| Fonction de sensation        | 8,7 %              | 11,3 %        | 5 %        | 25 %         |
| <b>Importance Composants</b> | <b>49,2 %</b>      | <b>42,8 %</b> | <b>8 %</b> | <b>100 %</b> |

### 3.2.7 Calcul du coût estimé

On estime le **coût de chaque composant et son poids** dans le coût total estimé compte tenu des capacités techniques et des compétences de l'entreprise.

Au démarrage du projet, on travaille par **analogie avec des produits existants** ou par extrapolation de caractéristiques de produits existants (poids, volume...).

A mesure que le projet avance et que les spécificités du nouveau produit sont plus évidentes, on s'efforce d'évaluer directement le coût propre aux nouveaux choix effectués. L'**analyse ABC** est particulièrement pertinente à ce stade.

EXEMPLE :

|                            | TRAÇACE     | CORPS        | CAPUCHON    | TOTAL        |
|----------------------------|-------------|--------------|-------------|--------------|
| <b>Coût estimé</b>         | <b>10 €</b> | <b>3,5 €</b> | <b>1,5</b>  | <b>15 €</b>  |
| <b>Part du coût estimé</b> | <b>67 %</b> | <b>23 %</b>  | <b>10 %</b> | <b>100 %</b> |

### 3.2.8 Définition d'un indice de valeur par composant

En rapportant l'importance du composant à son coût estimé, on détermine un « indice de valeur ». La valeur optimale de cet indice est « 1 » lorsqu'il y a cohérence entre le coût estimé d'un composant et sa contribution à la valeur perçue par le client.

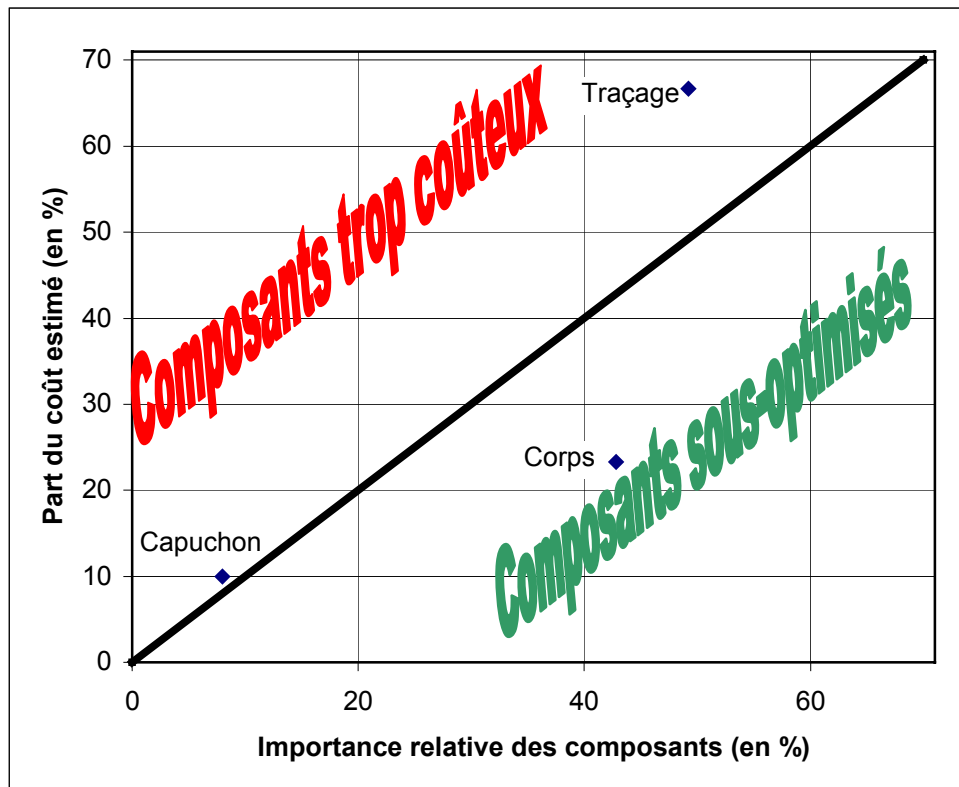
Lorsque cet indice est sensiblement éloigné de 1 :

- par **valeur inférieure** : le composant **pénalise la compétitivité du produit** par un coût trop élevé compte tenu de sa contribution à la satisfaction du client ;
- par **valeur supérieure** : il faut se poser la question de savoir si l'on accorde **suffisamment d'attention** à ce composant compte tenu de sa contribution à la satisfaction du client.

EXEMPLE :

|                         | TRAÇACE  | CORPS   | CAPUCHON   |
|-------------------------|--|---|--|
| <b>Indice de valeur</b> | <b>0,73</b><br><i>composant trop coûteux par rapport à son utilité pour la satisfaction du client. A réétudier en priorité compte tenu également de son poids dans le coût total</i> | <b>1,86</b><br><i>composant « économique » par rapport à son utilité. S'assurer qu'une attention suffisante lui a été apportée compte tenu de son importance dans la satisfaction du client</i> | <b>0,8</b><br><i>composant plutôt trop coûteux mais non critique, ni en coût, ni en utilité.</i> |

Sans qu'il soit nécessaire que le coût estimé d'un composant corresponde à son importance (contribution à la valeur perçue), les gros écarts constitueront les points sur lesquels on s'attardera à titre principal pour réduire l'écart global.



#### 4 Conditions de mise en œuvre et difficultés d'application

##### 4.1 Des pratiques managériales orientées vers l'apprentissage organisationnel

Philippe LORINO remarque que les outils techniques du coût cible ne sont rien sans une pratique managériale adaptée. Le coût cible constitue une philosophie de gestion qui s'articule autour de 3 principes ;

- ❑ **Transversalité et décloisonnement** : la nécessité de mobiliser simultanément des compétences techniques, marketing et économiques exige un décloisonnement efficace entre fonctions et une véritable culture de coopération allant au-delà des frontières de l'entreprise (partenariat avec les fournisseurs) ;
- ❑ **Orientation vers le marché** : la gestion des coûts, en étant liée aux objectifs de marché et de profit, entre dans le champ du pilotage stratégique dont elle constitue un mode essentiel d'intégration à l'action ;
- ❑ **Orientation vers les opérations futures** : l'ingénierie de la valeur en conduisant l'entreprise à investir ses ressources dans la gestion d'objets encore virtuels constitue une sorte d'« ingénierie de l'entreprise future ».

La mise en action de ces principes nécessite une maîtrise suffisante des exigences de tout **apprentissage organisationnel** : pratiques de communications impliquant l'acquisition de langages communs (formalisés ou non), formalisation des savoirs expérimentaux tacites, simulation technico-économique, construction de compétences nouvelles (analyse de la valeur, estimation de coûts).

##### 4.2 Un management transversal instrumenté.

La méthode du coût cible ne s'accommode pas de la contractualisation individuelle des responsabilités (D.P.O...). Les expériences réussies révèlent la **responsabilisation conjointe de plusieurs entités de l'entreprise** (contractualisation globale et flexible, reconnaissance de l'aptitude à la coopération, gestion adaptée des carrières pour capitaliser l'expérience)

##### 4.3 Le problème de la divisibilité de la valeur du produit

La méthode du coût cible fait l'hypothèse que la valeur globale d'un produit pour un segment de clientèle peut être décomposée en attributs indépendants et cumulatifs correspondant chacun à une fonction, niant ainsi le fait

que certains attributs de cette valeur sont liés à son existence globale. Le recours à des « fonctions d'estime » ou à des évaluations différentielles (§ 3.2.3) ne constituent que des pis aller.

Un problème symétrique se pose au niveau de la décomposition organique du produit (décomposition de l'importance de chaque composant dans la satisfaction de chaque fonction).

#### 4.4 Une difficile confrontation de référentiels internes et de référentiels externes

La méthode des coûts cible amène à confronter un **référentiel de coût interne** à travers les coûts estimés, généralement valorisés à partir de pratiques héritées des **méthodes traditionnelles de calcul de coûts de revient** (souvent fondés sur le coût de la main d'œuvre directe) et un **référentiel externe** à travers **l'analyse de la valeur** perçue par le client décomposée en fonctions du produits (liées aux activités déployées par l'entreprise).

L'application de la **méthode ABC** pour évaluer le coût estimé peut constituer une réponse au risque d'inadéquation entre les deux référentiels.

#### 4.5 Le risque de comportements non pertinents

L'analyse des expériences concrètes d'application de la méthode révèle les risques suivants :

- des **temps de développement plus long** que prévu (par la priorité donnée à la recherche de baisse de coûts sur les objectifs de qualité et de tenue des délais) ;
- une **mise sous pression** forte des **personnels**, source de stress ;
- la **banalisation des produits** engendrée par la recherche du prix le plus bas (cas de NISSAN avant sa reprise par RENAULT) ;
- existence de **conflits organisationnels** entre les personnels de production (fortement concernés) et les autres (moins impliqués).

#### 4.6 Une adéquation inégale aux différents secteurs d'activité

Deux critères semblent être favorables à l'usage de la méthode :

- des **coûts de conception élevés** associés à un cycle de vie court ;
- un **process discontinu** (industries d'assemblage : automobile, électronique...) qui rassemble la quasi totalité des expériences par rapport à un processus continu (industries de process : sidérurgie, papeterie...) où les expériences sont rares voire inexistantes.