

CAS DAUV

La société DAUV est spécialisée dans la fabrication de produits cosmétiques. Elle a fondé son développement sur deux piliers : la promesse d'hydratation et le parler vrai de la marque traduisant une vision « authentique, sincère et féminine » de sa cible, des femmes entre 25 et 45 ans. À la femme « star » de ses concurrents, cette entreprise oppose la femme « vraie », dont la beauté est accessible. Au fil des ans, elle a élargi son offre sur le marché de l'hygiène-beauté, passant du segment savon-bain-douche, qu'elle domine aujourd'hui avec son savon sans savon, aux segments des déodorants et des soins de la peau.

Elle souhaite mettre en vente un nouveau lait pour le corps permettant une hydratation intense, le lait Hydra +.

Le département de recherche et développement a effectué, en coordination avec le service marketing, une enquête auprès de 10 000 consommatrices potentielles. Les résultats de cette étude de marché vous sont communiqués en annexe 1. Trois fonctions principales pour le lait pour le corps sont mises en évidence : la prise en main, l'application et l'hydratation. L'évolution des prix de vente au public et des marges de l'entreprise traduit une stratégie de pénétration rapide car la durée de maturité de ces produits n'excède pas les deux ans.

Les services contrôle de gestion et des études ont établi l'étude technique et fonctionnelle du produit. Le coût estimé par composant est disponible en annexe 2. Le poids des composants dans la réalisation des fonctions ainsi que le degré d'importance affecté par les consommatrices à ces fonctions sont également communiqués dans cette annexe.

TRAVAIL À FAIRE

A] Première partie : calcul du coût cible (annexes 1 et 2)

- 1. Comment définiriez-vous la méthode des coûts cibles ?**
- 2. Pourquoi se centre-t-elle sur l'étape de conception ?**
- 3. Comment calcule-t-on le coût cible ? En quoi est-ce un renversement de la chaîne causale entre prix, marge et coûts ?**
- 4. Quels sont les principaux avantages de cette méthode ?**
- 5. Calculez le coût cible de ce produit. Est-il atteint ?**
- 6. Calculez l'indice de valeur des fonctions et commentez.** *(L'indice de valeur est un ratio liant l'utilité de la fonction pour le client et son coût estimé. Indice de valeur = degré d'importance du sous ensemble % / % du coût estimé du sous ensemble.)*

B] Deuxième partie : rapprocher le coût estimé du coût cible (annexes 1 et 2)

- 7. Sur quelle fonction la réduction des coûts doit-elle être envisagée et pourquoi ?**
- 8. Quel est le montant minimum de cette réduction de coûts ?**
- 9. Sur quels composants doit également porter cette diminution des dépenses ?**

C] Troisième partie : contraintes et hypothèses de la méthode des coûts cibles (annexe 3)

- 10. En vous servant de l'annexe 3, identifiez les pistes à suivre pour mettre en place le processus de réduction des coûts.**

a. Quel est le rôle du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre de la méthode des coûts cibles ?

b. Mettez en évidence les oppositions de point de vue entre les acteurs organisationnels et proposez des moyens de les résoudre.

c. Chiffrez les solutions proposées qui n'engendrent pas a priori de conflits à partir des propos recueillis.

d. Quelles autres pistes peuvent être envisagées pour atteindre le coût cible ?

11. Une autre étude de marché menée auprès de 50 000 consommatrices, un mois après le lancement du produit et sa campagne publicitaire, montre que le degré d'importance donné aux fonctions a évolué. La prise en main compte pour 20%, l'application pour 25% et l'hydratation pour 55%.

a. Comment pouvez-vous expliquer cette évolution ?

b. Qu'est-ce que ce changement modifie dans les préconisations de la méthode des coûts cibles ?

12. Quelles hypothèses sur la valeur sont faites dans la méthode des coûts cibles ?

13. L'hypothèse selon laquelle la structure de coût doit être identique à la structure de valeur est-elle forcément justifiée ?

ANNEXES

ANNEXE 1 : Étude de marché lait Hydra +

Étude de marché du produit Hydra +

	année n	n+1	n+2	n+3
Prix de vente public TTC	8 €	9 €	10 €	10 €
Quantité prévisionnelle de ventes	900 000	1 200 000	1 300 000	500 000

Fonctions	Prise en main	Application	Hydratation
Degré d'importance	10%	40%	50%

Marges en cascade	année n	n+1	n+2	n+3
Distributeurs grandes surfaces	30%	30%	30%	30%
Fabricant Dauv	28%	30%	28%	22%

ANNEXE 2 : Étude technique du produit lait Hydra +

Étude technique du produit Hydra +

Poids des composants dans la réalisation des fonctions

	prise en main	application	hydratation
Jus	0%	20%	80%
Parfum	0%	70%	30%
Conservateur	0%	45%	55%
Flacon	90%	5%	5%
Système de fermeture	60%	30%	10%
Conditionnement	70%	30%	0%

Coûts estimés des composants en euros

Jus	1,20 €
Parfum	0,95 €
Conservateur	0,35 €
Flacon	0,90 €
Système de fermeture	0,35 €
Conditionnement	0,65 €
total	4,40 €

ANNEXE 3 : Extrait d'entretiens menés par le contrôleur de gestion avec les acteurs organisationnels impliqués dans le processus d'atteinte des coûts cibles

Le responsable marketing

« Pour moi, la fonction hydratation est critique, elle a un impact décisif sur la valeur perçue par nos clients. Tout d'abord parce que notre image de marque est liée à cette promesse d'hydratation et ensuite parce que le produit proposé est censé être plus hydratant que les autres. De plus, la fonction hydratation est dépendante de la fonction application : si le lait ne s'applique pas bien, il n'hydratera pas bien non plus. Je pense par ailleurs qu'il ne faut pas changer le système de fermeture, il est particulièrement innovant et représente un élément de différenciation primordial par rapport à nos concurrents. Enfin, le design de l'étiquette est aussi important, il contient les couleurs de la marque et permet une identification rapide pour les clients dans les rayons des magasins. »

Le responsable des achats

« Je crois qu'on peut modifier le flacon, en changeant de fournisseur et en optant pour un contenant plus léger et moins opaque dont nous pourrions arriver à baisser le coût de 20%. Mais le produit une fois ouvert, se périmerait plus vite. On peut en revanche gagner beaucoup sur le système de fermeture, en mettant un système plus traditionnel et en achetant en gros pour des quantités représentant 6 mois de production, nous pouvons atteindre un prix de 10 centimes de l'unité. Le jus peut également être acheté 30% moins cher, sans que la qualité du produit ne s'en ressente, à un tout nouveau fournisseur cassant les prix sur le marché. »

Le responsable de production

« D'une part, nous souhaitons continuer à travailler sans stock car nous appliquons les préceptes du lean management. D'autre part, un flacon plus léger va engendrer une augmentation des rebuts de production et le stockage chez nos distributeurs sera aussi rendu plus difficile. Le conditionnement en revanche pourrait être revu. Les étiquettes pourraient être plus simples, les palettes de produits plus importantes, l'emballage moins soigné. Cela permettrait de réduire les coûts de conditionnement de près de 40% sans complexifier la production. Sur ces 40%, le changement d'étiquette représente à lui seul ¼ des gains. »

CORRIGÉ

Le cas Dauv est découpé en trois parties.

Une première partie articule des éléments de définition et de compréhension de la méthode des coûts cibles. Elle aborde les spécificités de la méthode : sa mise en œuvre lors de la conception des produits ou services, l'importance donnée aux clients avec l'analyse fonctionnelle et le calcul du coût en fonction du prix de vente prévu.

Une deuxième partie qui revient sur le processus de rapprochement entre le coût cible et le coût estimé.

Une troisième partie qui souhaite mettre en évidence les limites de cette méthode en revenant sur ses hypothèses et ses contraintes en mettant l'accent sur les contradictions éventuelles entre les acteurs organisationnels dans le processus de réduction des coûts ainsi que sur les difficultés de l'évaluation des besoins des clients.

A] Première partie : calcul du coût cible (annexes 1 et 2)

Objectifs

- ⇒ Définir la méthode des coûts cibles
- ⇒ En donner les caractéristiques principales
- ⇒ Calculer un coût cible et un indice de valeur

1. Comment définiriez-vous la méthode des coûts cibles ?

La méthode du coût cible est un ensemble de méthodes et d'outils de gestion visant à adapter le coût complet prévisionnel des produits aux objectifs de rentabilité fixés pour l'ensemble du cycle de vie.

Différentes définitions sont proposées par plusieurs auteurs.

- Cooper et Slagmulder (1997) : L'objet du coût cible est d'identifier le coût de production d'un produit tel que le produit vendu ; il fournira la marge de profit désirée.
- Kato (1993) : Le coût cible est un programme complet de réduction des coûts qui commence avant la création des premiers plans du produit et qui dure sur l'ensemble du cycle de vie des produits.

2. Pourquoi se centre-t-elle sur l'étape de conception ?

Traditionnellement, les efforts de réduction des coûts ont porté sur la recherche de gains de productivité lors de la fabrication. Le point de départ de la méthode a été de constater qu'environ 80 % des coûts du cycle de vie d'un produit étaient pré-engagés lorsque la première unité du produit est lancée en fabrication alors même que 80 % de ces coûts ne seront effectivement dépensés qu'après cette date. Ainsi, la majorité des coûts qui seront supportés durant les phases de production et de distribution des produits dépend de choix réalisés lors des phases de conception et de développement. En conséquence, il est plus facile de réduire les coûts au moment de la conception.

3. Comment calcule-t-on le coût cibles ? En quoi est-ce un renversement de la chaîne causale entre prix marge et coûts ?

La méthode du coût cible se fonde sur le principe que le prix est imposé par le marché. Le prix ne dépend donc pas du coût, et c'est au contraire le coût qui doit être adapté au prix du marché. Le coût apparaît alors comme une variable d'action qui est limitée par deux contraintes, le prix imposé par le marché et la marge choisie par l'entreprise.

$$\text{Coût cible} = \text{Prix de vente imposé par le marché} - \text{Profit cible}$$

Il ne s'agit pas simplement de fixer une cible mais de préciser également les moyens pour l'atteindre. On doit y voir une véritable méthode de management destinée à faire coopérer toutes les composantes de l'entreprise dans un projet commun, qui s'articule autour du kaisen costing (amélioration permanente en phase de fabrication). La conception initialement envisagée s'avère généralement trop coûteuse pour assurer la rentabilité souhaitée. Il faut alors engager un processus de réduction des coûts afin de rapprocher le coût estimé du coût cible. Les coûts ne sont plus subis mais combattus dès la phase amont. Ils apparaissent comme une contrainte à satisfaire absolument sous peine de voir le projet du nouveau produit abandonné avant d'avoir pu voir le jour.

4. Quels sont les principaux avantages de cette méthode ?

➤ Une entreprise tournée vers ses clients

La méthode des coûts cibles porte une vision tournée vers le marché qui s'inscrit parfaitement avec les démarches de qualité totale et de benchmarking. Le prix de vente détermine un coût à atteindre et les besoins des clients établissent les fonctions et les composants du produit qui nécessitent une diminution des dépenses.

➤ Une vision transversale de l'organisation

Elle implique une vision transversale des organisations : le marketing pour les études de marché, les études et méthodes pour la conception, le contrôle de gestion pour la valorisation des coûts et des performances, les approvisionnements dans le choix des composants. Le *target costing*, comme le management par projet et les processus, traverse les cloisons des services et de la structure organisationnelle. Il est proche (et peut d'ailleurs être couplé avec) d'une méthode comme l'Activity Based Costing et plus globalement de l'Activity Based Management.

➤ Un moyen de gérer la performance future

Fondamentalement, dans le *target costing*, le coût est conçu non comme une variable autonome et indépendante mais comme un élément sur lequel on peut agir, une variable dépendante des choix effectués lors de la conception du produit. Il permet de se projeter dans le futur, d'anticiper et oblige à réfléchir dès l'amont des processus : cette démarche d'anticipation est positive dans tous les domaines et peut se révéler être un avantage compétitif.

5. Calculez le coût cible de ce produit. Est-il atteint ?

Le coût cible du produit est calculé sur la période de maturité, sur les années n+1 et n+2. En effet, la première et la dernière année sont des années de lancement et d'arrêt du produit. La première année, le prix est volontairement bas car il faut conquérir le marché et les quantités sont également faibles. La dernière année, les quantités sont également trop faibles. Pour calculer les coûts, la période de référence doit correspondre à une période standard de fonctionnement, avec des prix et des quantités normaux.

Le prix de vente retenu pour le calcul du coût cible est donc le prix de vente moyen pondéré par les quantités sur les années n+1 et n+2.

Les marges se déduisent en cascade, le distributeur applique sa marge au prix de vente HT, le fabricant l'applique au prix de vente HT moins la marge du distributeur.

pv ttc	9,52 €
pv ht	7,96 €
marge distributeur	2,39 €
marge fabricant	1,62 €
coût cible	3,96 €

Le coût estimé est de 4,40 euros, le coût cible n'est donc pas atteint.

6. Calculez l'indice de valeur des fonctions. Commentez.

L'indice de valeur est un ratio liant l'utilité de la fonction pour le client et son coût estimé. Ce ratio permet de mettre en évidence les fonctions dont le coût serait trop élevé comparé à leur utilité ou aux attentes des clients et de trouver des solutions permettant la réduction des coûts. Les décisions liées à la conception et la production du produit en sont facilitées. Ces décisions peuvent consister en la suppression ou la modification d'une fonction : la forme du produit, le matériau, l'usage, la méthode de production, par exemple, peuvent changer.

$$\text{Indice de valeur} = \frac{\text{degré d'importance du sous-ensemble \%}}{\% \text{ du coût estimé du sous-ensemble}}$$

Il doit être voisin de 1 (cela signifie que l'on accorde bien aux sous-ensembles l'importance en rapport avec la valeur donnée par le consommateur).

Si l'indice est :

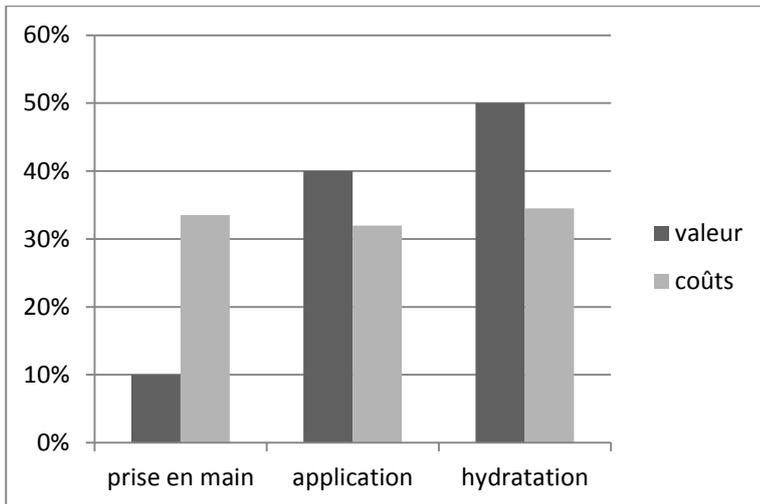
- **>1** : le sous-ensemble a un coût inférieur à sa valeur : il faut leur accorder plus d'importance, conformément aux souhaits des clients.
- **< 1** : le sous-ensemble a un coût supérieur à sa valeur : il faut réduire les coûts.

Le coût cible représente ainsi une mesure de la valeur perçue par le consommateur, ce qu'il est prêt à payer pour l'ensemble des fonctions attachées au produit, et chaque composant du produit devra engendrer un coût correspondant à la valeur que lui attribue le consommateur.

	prise en main	application	hydratation	total
jus	0,00 €	0,24 €	0,96 €	1,20 €
parfum	0,00 €	0,67 €	0,29 €	0,95 €
conservateur	0,00 €	0,16 €	0,19 €	0,35 €
flacon	0,81 €	0,05 €	0,05 €	0,90 €
système de fermeture	0,21 €	0,11 €	0,04 €	0,35 €
conditionnement	0,46 €	0,20 €	0,00 €	0,65 €
total	1,48 €	1,41 €	1,52 €	4,40 €

coûts cibles des fonctions	0,40 €	1,58 €	1,98 €	3,96 €
----------------------------	--------	--------	--------	--------

calcul des indices de valeur			
valeur	10%	40%	50%
coûts	34%	32%	34%
indice de valeur	0,30	1,25	1,45



Par rapport à la valeur perçue par le client, le coût est donc sous-estimé pour les fonctions application et hydratation alors qu'il est sur estimé sur la prise en main.

Idées clés à retenir

- ⇒ Le *target costing* est un processus qui induit un renversement complet de la relation causale entre prix, marge et coût et qui engendre une réduction des coûts lors de la phase de conception.
- ⇒ Ce processus de diminution des dépenses à venir est engagé en tenant compte de la valeur créée pour le client, une dépense n'étant engagée que si elle est valorisée par le client.

B] Deuxième partie : rapprocher le coût estimé du coût cible (annexes 1 et 2)

Objectif

Comprendre comment rapprocher le coût estimé du coût cible :

- ⇒ **en se focalisant sur les fonctions puis les composants**
- ⇒ **en se donnant un objectif de montant de dépenses à réduire**

7. Sur quelle fonction la réduction des coûts doit être envisagée et pourquoi ?

Le *target costing* consiste à faire le chemin entre le coût estimé et le coût cible. Dans la plupart des cas, le coût estimé est supérieur au coût cible et, en conséquence, l'objectif sera de résorber l'écart. Pour cela, des techniques d'optimisation sont à mettre en œuvre. Les améliorations doivent toujours être effectuées dans une perspective valeur-coût : il ne s'agit pas de réduire le coût si cela doit affecter la valeur perçue, mais d'optimiser le rapport entre ces deux notions.

Dans le cas Dauv, la réduction de coût doit être envisagée sur la fonction prise en main car les coûts estimés sont supérieurs à la valeur attribuée par le client sur cette fonction. Alors que la décomposition du coût cible donne un coût de 40 centimes sur cette fonction, le coût estimé est de 1 euro et 48 centimes. L'écart entre la valeur perçue par le client et les coûts à engager est par conséquent très important et les charges sur cette fonction doivent être revues à la baisse.

8. Quel est le montant minimum de cette réduction de coûts ?

La réduction de coût minimum est celle qui amène le total des coûts estimés au coût cible. Le coût estimé est de 4,40 euros, le coût cible de 3,96 euros, le montant minimum de la réduction de coût doit être de 44 centimes.

Ce montant est largement inférieur à la différence entre le coût cible pour la fonction application et son coût estimé : $1,48 - 0,40 = 1,08$ euros. Cela s'explique car les autres fonctions, application et hydratation ont un indice de valeur supérieur à 1. Sur ces fonctions donc les coûts pour se rapprocher du coût cible devraient être augmentés, de 17 centimes pour la fonction application et de 46 centimes pour la fonction hydratation.

Au total donc, sur la fonction prise en main les coûts doivent être réduits de 1,08 euros et sur les autres fonctions augmentés de 17+46 centimes soit un total sur le produit Hydra+ de 44 centimes d'économies à réaliser.

9. Sur quels composants doit également porter cette diminution des dépenses ?

Sur les composants de la fonction prise en main en priorité : le flacon, le système de fermeture et le conditionnement.

Le flacon représentant 55% du coût estimé sur la fonction prise en main et le conditionnement en représentant 31%, il faudrait sans doute se concentrer sur ces deux éléments. Les marges de réduction sont plus importantes que sur le système de fermeture. De plus ces deux composants contribuent majoritairement à la fonction prise en main, 90% pour le flacon et 70% pour le conditionnement. Les effets d'une réduction des coûts de ces composants sur les autres fonctions seront donc modérés.

Idées clés à retenir

- ⇒ Le *target costing* consiste à faire le chemin entre le coût estimé et le coût cible.
- ⇒ Les améliorations doivent toujours être effectuées dans une perspective valeur-coût.

C] Troisième partie : contraintes et hypothèses sur la méthode des coûts cibles (annexe 3)

Objectifs

Comprendre que le rapprochement entre le coût estimé et le coût cible :

- ⇒ Est un processus long et complexe sur lequel de nombreux métiers de l'entreprise doivent travailler ensemble
- ⇒ Que la coordination sur ce processus peut être assurée par le contrôleur de gestion et est difficile à mettre en œuvre

Montrer que les hypothèses du modèle sont discutables :

- ⇒ la valeur pour le client est égale au prix de marché
- ⇒ la valeur pour le client est décomposable en fonctionnalités indépendantes qui s'additionnent
- ⇒ les besoins du client sont constants et prévisibles
- ⇒ la structure de coût doit être identique à la structure de valeur

10. En vous servant de l'annexe 3, identifiez les pistes à suivre pour mettre en place le processus de réduction des coûts.

a. Quel est le rôle du contrôleur de gestion dans la mise en œuvre de la méthode des coûts cibles ?

Le *target costing* ne consiste pas seulement en un processus mettant la pression sur les coûts et les moyens de les réduire. Ce processus crée un lien entre les fonctions de marketing, de production, d'ingénierie et de vente. Cooper et Slagmulder (1997) expliquent qu'il ne s'agit donc pas seulement d'une technique managériale de réduction des coûts mais qu'il s'agit réellement d'un processus extrêmement complexe et long aboutissant à une intégration intra-organisationnelle des différents métiers de l'entreprise et à un transfert de la pression concurrentielle à laquelle l'entreprise fait face, sur ses concepteurs et ses fournisseurs. Ce processus permet le développement des produits nouveaux et organise la concurrence des membres concernés de l'entreprise afin d'atteindre un objectif de coût sous une contrainte temporelle forte et avec un impératif de niveau de qualité élevé.

Dans ce processus, le rôle du contrôleur de gestion est un rôle d'architecte, il anime le processus de *target costing* et coordonne verticalement et horizontalement la réduction des coûts. Ils jouent un rôle de communication et de conseil auprès de chacun des cadres de l'organisation impliqués dans le *target costing*. En même temps, ils s'assurent pour le compte de la direction générale que les efforts individuels sont orientés dans le sens de l'entreprise (Bollecker, 2007). La recherche de la réduction des coûts est prioritaire et chaque cadre doit tendre vers cette diminution des dépenses. Il met en relation les différents membres de l'organisation : le contrôleur est par conséquent non seulement un « intercesseur capable d'effectuer la synthèse des informations » mais également « contribue à créer une solidarité entre les membres de l'organisation » (Danziger, 1995, p. 102).

b. Mettez en évidence les oppositions de point de vue entre les acteurs organisationnels et proposez des moyens de les résoudre.

Le contrôleur de gestion apporte les préconisations d'un point de vue strictement financier. La faisabilité technique est évaluée par le responsable de production, commerciale par le responsable marketing et l'acceptabilité au niveau des fournisseurs est jugée par le responsable des achats. Chacun voit les avantages et les inconvénients posés par des changements dans la conception du produit dans son domaine de compétences.

Pour le contrôleur de gestion, il faudrait modifier la fonction prise en main et porter les actions essentiellement sur le flacon et le conditionnement voire sur le système de fermeture.

Le responsable marketing ne veut pas modifier ou baisser la qualité sur la fonction hydratation et ne veut pas toucher au système de fermeture ainsi qu'à l'étiquette pour que le produit conserve ses aspects distinctifs auprès des clients. Ce responsable défend les éléments qui lui paraissent clés pour que le client achète le produit mais ne propose pas de pistes de réduction des coûts. Le contrôleur de gestion devrait lui rappeler l'objectif de la méthode et l'inciter à réfléchir à des solutions qui permettraient de diminuer les coûts tout en conservant la satisfaction du client. Il pourra par exemple lui donner les évolutions possibles citées par les autres responsables et consensuelles et lui demander de les commenter. Il faudrait l'inciter à coopérer et à adhérer au *target costing*.

Les deux autres responsables proposent des pistes de réduction des coûts et explicitent également leurs contraintes.

Le responsable des achats évoque plusieurs choix d'évolutions. Premièrement, la modification du flacon envisagée permettrait de réduire son coût de 20% mais semble engendrer trop d'inconvénients : pour le client, car le produit se périmerait plus vite, pour la production et les distributeurs car le produit sera plus fragile et compliqué à stocker. Deuxièmement, le changement de système de fermeture permettrait d'économiser 25

centimes par produit. Mais le responsable marketing pense que le système actuel innovant devrait être conservé et le système de fermeture traditionnel demande du stockage qui pose problème au responsable de production. Ce changement semble donc difficile à mettre en œuvre. Enfin, il envisage d'acheter le jus à un autre fournisseur, ce changement n'étant pas préjudiciable à partir des données que nous avons, aux autres métiers de l'entreprise et aux clients. Attention cependant, nouer des relations avec un nouveau fournisseur et rompre une relation avec un fournisseur existant sont des actions qui entraînent des coûts cachés : dysfonctionnements dans les commandes dues aux nouvelles procédures et aux nouveaux contacts, retards dans les livraisons, baisse de la qualité des produits sur une période d'ajustement de plusieurs mois sont des effets fréquents et prévisibles.

Enfin, le responsable production propose une modification du conditionnement. Seul le changement d'étiquette semble présenter des inconvénients pour le client.

c. Chiffrez les solutions proposées qui n'engendrent pas à priori de conflits à partir des propos recueillis.

Le changement de jus permet de gagner 36 centimes par produit et la modification du conditionnement sans l'étiquette économise 20 centimes par produit. Le tout représente 56 centimes ce qui permet de combler l'écart entre le coût estimé et le coût cible.

Attention cependant de bien vérifier que le nouveau jus remplit la même fonction d'hydratation que le précédent. Autrement dit, il faudra tester ce nouveau jus sur des clients pour vérifier qu'il assure une qualité d'hydratation et d'application identique ou supérieure au précédent. Il faudra aussi être vigilant aux coûts cachés engendrés par le changement de fournisseur.

Enfin, remarquons que ces solutions engendrent très peu de modifications dans la structure des coûts. Si on recalcule les indices de valeurs après ces diminutions de coûts, la prise en main a un indice de 0,29, l'application 1,20 et l'hydratation de 1,56. La structure des coûts n'est toujours pas ajustée à celle de la valeur.

d. Quelles autres pistes peuvent être envisagées pour atteindre le coût cible ?

On peut réinterroger les responsables et les inciter à proposer d'autres solutions. Par exemple au niveau du flacon, on pourrait pousser les investigations et chercher un flacon moins cher mais pas forcément plus léger. On pourrait aussi contacter directement les fournisseurs de flacons, leur donner un prix de flacon cible et les contraintes à respecter et leur demander de trouver eux-mêmes des solutions. Enfin, une réduction des marges des distributeurs peut également être négociée.

11. Une autre étude de marché menée 1 mois après le lancement du produit, après que la campagne publicitaire soit diffusée, auprès de 50 000 consommatrices montre que le degré d'importance donné aux fonctions a évolué. La prise en main compte pour 20%, l'application pour 25% et l'hydratation pour 55%.

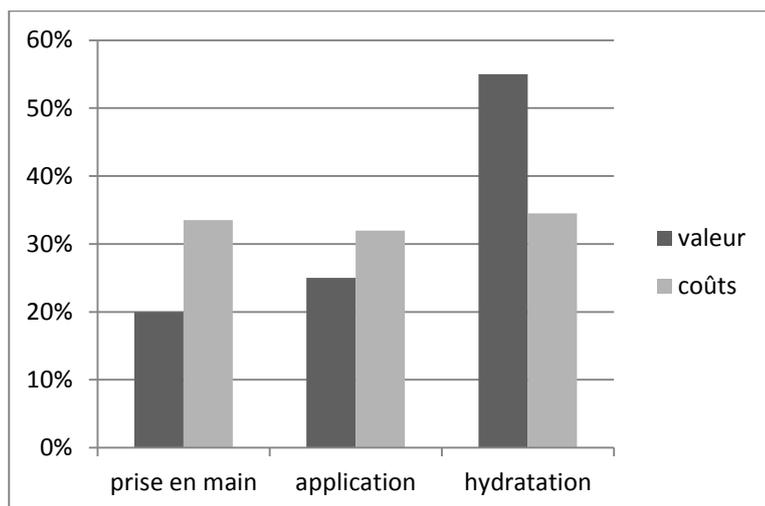
a. Comment pouvez-vous expliquer cette évolution ?

L'échantillon de clients interrogés a évolué en nombre et peut être aussi en profils des clients. De plus, cette nouvelle étude a été faite une fois le produit lancé et appuyé par la campagne de publicité. Peut-être les clients ont-ils été influencés par les arguments publicitaires et ont par conséquent plus valorisé les fonctions mises en avant par l'entreprise.

Les besoins des clients ont peut-être aussi évolué suite à une modification profonde du marché. La prise en main par exemple a pu être sensiblement améliorée par un des concurrents de Dauv et les clients ont donc évolué dans leur besoin.

b. Qu'est-ce que ce changement modifie dans les préconisations de la méthode des coûts cibles ?

Ce changement ne modifie pas le coût cible mais la structure des coûts doit s'adapter à cette nouvelle structure de la valeur. Ainsi, la réduction de coût doit maintenant porter sur deux fonctions : la fonction prise en main et application avec un indice de valeur de 0,60 et 0,78. La fonction hydratation a elle toujours un coût inférieur à la valeur et a un indice de 1,59.



12. Quelles hypothèses sur la valeur sont faites dans la méthode des coûts cibles ?

La première hypothèse sur la valeur est la suivante : la valeur pour le client est le prix que celui-ci est prêt à payer pour acquérir un bien ou un service et ce prix est le prix du marché. Or, la valeur pour le client peut être une valeur d'usage ou une valeur d'estime qui ne correspond pas forcément à la valeur d'échange.

La deuxième hypothèse sur la valeur est qu'elle est le résultat d'un assemblage de fonctionnalités perçues par le client et chacune porteuse d'une dimension utile. La valeur globale d'un produit peut être décomposée en fonctions indépendantes et cumulatives. Or, le responsable marketing nous indique que cette hypothèse est erronée. La valeur du lait pour les clients n'est pas égale à la somme des valeurs de ses fonctions. Par exemple, la fonction hydratation est critique (elle a un impact décisif sur la valeur perçue) et la fonction hydratation est dépendante de la fonction application : si le lait ne s'applique pas bien, il n'hydratera pas bien non plus. Différentes modalités de mise en œuvre de la méthode existent pour appréhender la complexité de la hiérarchie des fonctions. Ainsi, l'analyse conjointe peut traiter des fonctions dépendantes et des préférences non linéaires. Il est également possible de remplacer des préférences additives par des préférences multiplicatives. Mais il faut augmenter le coût et la complexité de la mise en œuvre de la méthode et les résultats obtenus sont plus difficiles à interpréter et à expliquer à l'équipe impliquée sur le *target costing*.

Le responsable marketing nous met par ailleurs en garde sur une autre limite de la méthode qui est de favoriser la banalisation du produit. Le risque d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits, l'innovation, au nom exclusif du combat contre les coûts, est réel.

13. L'hypothèse selon laquelle la structure de coût doit être identique à la structure de valeur est-elle forcément justifiée ?

Le but du *target costing* est que chaque composant engendre un montant de coûts correspondant à la valeur que lui attribue le consommateur. Mais on ne voit pas très bien pourquoi une proportionnalité exacte entre coûts et valeur devrait être respectée. Les sources de la valeur pour le client et du coût pour le fabricant sont distinctes et sans rapport entre elles. Il y a d'une part la fonction d'utilité du consommateur et d'autre part la fonction de production, chacune répondant à des variables différentes et indépendantes. Une fonction à très forte valeur peut être réalisée pour un coût très faible. Ou une fonction indispensable mais avec une valeur limitée peut coûter très cher à produire. Les valeurs de ces composants ou fonctions ne sont que des ordres de grandeurs pour fixer des objectifs de coût et certainement pas un ratio idéal et incontestable à respecter et ramenant strictement le coût à la valeur.

Idées clés à retenir

⇒ Comme toute approche, le *target costing* comporte des hypothèses qu'il convient de tester.

La valeur perçue par le client est égale au prix de marché.

La valeur peut être décomposée en fonctions indépendantes et cumulatives.

Les fonctions du produit sont identifiables et stables sur sa durée de vie.

⇒ Comme toute approche, le *target costing* comporte des risques.

Celui de la banalisation des produits et des gammes.

Faire coïncider exactement et sans réflexion la structure de la valeur et celle des coûts.

La coordination dans l'équipe autour de la méthode est mauvaise et n'aboutit pas à l'identification de pistes de réduction de coûts satisfaisantes.

La transversalité provoque des tensions et des conflits entre métiers qui paralysent le fonctionnement organisationnel.

La mise sous tension de l'organisation dégrade le climat social.

BIBLIOGRAPHIE

ANSARI Shahid, BELL Jan, KIM Il-Woon, "Best Practices in Target Costing", *Management Accounting Quarterly*, [en ligne], Winter 2003

ANSARI Shahid, BELL Jan, OKANO Hirosgji, "Target Costing: Uncharted Research Territory", *Handbook of Management Accounting Research*, 2007

BOLLECKER M., « La recherche sur les contrôleurs de gestion : état de l'art et perspectives » *Comptabilité-Contrôle-Audit*, (1), 2007, p 87-106

COOPER Robin et SLAGMULDER Régine, "Factors Influencing the Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice", *Management Accounting Research*, 1997, 25 février

DANZIGER R., « Contrôleur de gestion », in COLASSE B., *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2000, p. 547-557

FEIL Patrick, YOON Keun-Hyo et KIM Il-Woon, "Japanese Target Costing: a Historical Perspective", *Journal of Strategic Management Cost*, Printemps 2004

KATO Yutaka, "Target Costing Support Systems: Lessons from Leading Japanese Companies", *Management Accounting Research*, Vol. 4, 1993, p 33-47

MALLERET Véronique, « Peut-on gérer le couple coûts-valeur ? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2006

MEYSSONNIER François, *Target Costing : un état de l'art*, [en ligne], 2001, in 22^e Congrès de l'AFC

SUNGKYOO Huh, YOON Keun-Hyo, KIM Il-Woon, "Relationship between organizational capabilities and Performance of Target Costing: An Empirical Study of Japanese Companies", *Journal of International Business Research* [en ligne], Vol. 7, N° 1, 2008

ZENGİN Yasemin et ADA Erhan, "Cost Management Through Product Design: *target costing* Approach", *International Journal of Production Research* [en ligne], Vol. 48, 1^{er} octobre 2010