



OPENBOOK

LICENCE / BACHELOR

CONTRÔLE DE GESTION

ZOUHAIR DJERBI, XAVIER DURAND, CATHERINE KUSZLA



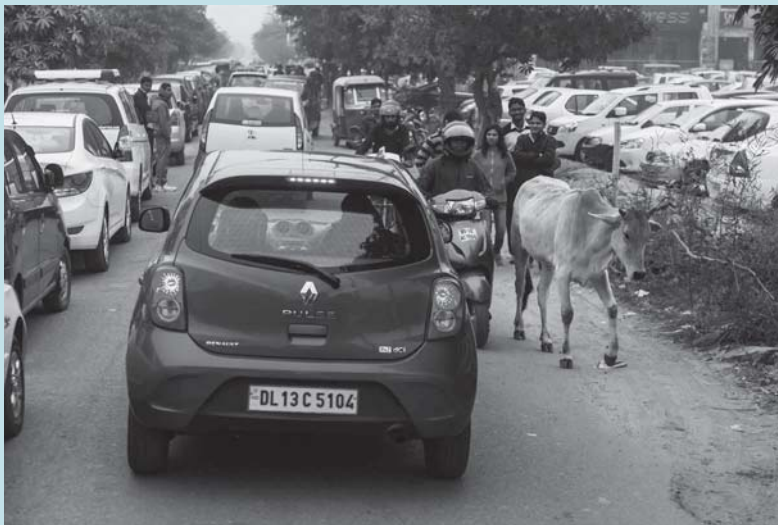
DUNOD

Sommaire

Avant-propos	IV
Chapitre 1 Origine et positionnement du contrôle de gestion	1
Partie 1 Analyse et management des coûts	36
Chapitre 2 Modéliser les consommations de ressources	38
Chapitre 3 Comprendre le comportement des coûts	78
Chapitre 4 Anticiper les coûts	108
Partie 2 Planification et pilotage de la performance	124
Chapitre 5 Planification-contrôle et gestion budgétaire	126
Chapitre 6 Le budget des ventes	164
Chapitre 7 L'optimisation et la budgétisation des approvisionnements et de la production	180
Chapitre 8 L'articulation budgétaire et financière	210
Chapitre 9 Le contrôle budgétaire	232
Chapitre 10 Pilotage et tableaux de bord	262
Corrigés des exercices	288
Bibliographie	302
Lexique	305
Index	307



Chapitre 4



Lorsque Renault se lance dans les véhicules *low cost*, il place d'emblée une contrainte forte en termes de prix de vente. Ainsi, Renault décide de lancer une petite citadine en Inde à un prix inférieur à 5 000 €, avec une commercialisation prévue pour 2015.

Le problème soulevé par Renault est que sa gamme actuelle offre des prix supérieurs à 5 000 €, alors que la moitié du marché indien se situe en dessous de ce prix. Le prix de vente d'un véhicule *low cost* en Inde est donc de moins de 5 000 €. Comment Renault peut-il concilier ses contraintes internes en termes de coût avec

la contrainte externe (celle du marché indien) ?

Le coût cible (ou *target costing*) est une technique qui permet de répondre à cette problématique. Dans le cas du marché indien, le prix cible (fixé par le marché) est de 5 000 €. En déduisant la marge que Renault souhaite appliquer, on obtient le coût cible. L'entreprise va calculer le coût de revient de son véhicule *low cost*, appelé coût estimé. L'objectif du *target costing* est de mettre en œuvre un plan d'action permettant de rapprocher ce coût estimé du coût cible, afin de pouvoir répondre aux attentes du marché indien en termes de prix.

Anticiper les coûts

Plan

- 1** La méthode des coûts cibles ou le « *target costing* » 110
- 2** L'analyse de la valeur 112

Pré-requis

- **Connaître** les méthodes traditionnelles de calcul des coûts.
- **Appréhender** correctement le concept de « valeur ».

Compétences

- **Comprendre** les fondements de l'analyse de la valeur et ses impacts sur la modélisation des coûts.
- **Être capable** de calculer un coût cible.
- **Réaliser** un diagnostic et prendre une décision adéquate sur la base d'une comparaison coût cible/coût estimé.

1 La méthode des coûts cibles ou le « *target costing* »

1.1 Origines et enjeux de la méthode

Dans le cycle de vie classique d'un produit, une phase de maturité longue permet d'assurer la rentabilité. Cette situation est de moins en moins fréquente. Aujourd'hui, la rentabilité des produits est essentiellement conditionnée par les phases de conception et de planification. Par exemple, l'industrie aéronautique cherche sans cesse à concevoir de nouveaux avions, plus performants et plus économes en kérosène. Pour décrocher des commandes importantes auprès des compagnies aériennes, les industriels aéronautiques tels qu'Airbus doivent investir des montants importants en phase de conception, tout en cherchant à maîtriser le coût d'utilisation d'un avion par une compagnie aérienne. On parle alors de « *design to cost* ».

La phase de conception est donc cruciale car elle détermine la capacité de l'entreprise à transformer son offre en valeur pour le client. Dans le même temps, cette phase est très consommatrice en ressources et nécessite donc une attention particulière, notamment de la part du contrôle de gestion.

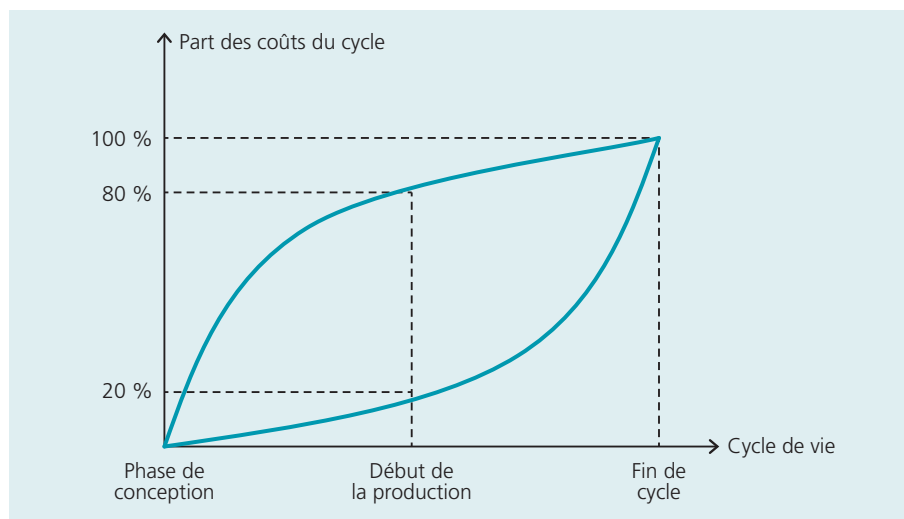


Figure 4.1 ►
Coût et cycle de vie

L'objectif de la méthode des coûts cibles est d'améliorer les performances futures du produit tout en maîtrisant les coûts. Cela passe par une optimisation des phases initiales de conception du produit. En effet, la majorité des coûts sont engagés en phase de conception, avant le démarrage de la production, même s'ils ne sont dépensés qu'ultérieurement (► figure 4.1).

1.2 Le retournement de l'équation des calculs de coût

La marge ou le résultat d'un produit résulte traditionnellement de la confrontation entre le prix de vente et le coût du produit :

$$\text{Résultat} = \text{Prix de vente} - \text{Coût de revient}$$

Par exemple, pour un produit dont le prix de vente est de 350 € et son coût de revient de 320 €, l'entreprise calcule une marge de $350 - 320 = 30$ €.

Cependant, cette équation illustre une situation subie par l'entreprise : si le coût de revient avait été supérieur au prix de vente, elle aurait subi une perte, sachant que le prix de vente est difficilement modifiable à la hausse dans un contexte hautement concurrentiel.

Pour le *target costing*, l'entreprise doit changer de posture en adoptant un comportement pro-actif : elle ne doit plus subir mais agir. Pour cela, les paramètres de l'équation précédente sont modifiés :

- le prix de vente futur du produit à lancer sera en général imposé par le marché ;
- le bénéfice engendré par le produit sur l'ensemble de son cycle découle, quant à lui, des choix stratégiques de l'entreprise ;
- le coût apparaît alors comme une contrainte, une cible à atteindre pour satisfaire des objectifs.

D'où la définition du coût cible précisée par Ph. Lorino (2005)¹ :

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

Reprenons notre exemple précédent : le prix de vente étant de 350 € et le profit cible de 80 €, le coût cible est alors de $350 - 80 = 270$ €.

Dans un second temps, compte tenu de son expérience accumulée et de son savoir-faire, l'entreprise estime le coût qu'elle est capable de réaliser. Ce coût estimé est en général supérieur au coût cible. L'opération d'optimisation consiste donc pour une organisation à tenter de résorber cette différence :

$$\text{Coût estimé} - \text{Coût cible} = 0$$

Dans notre exemple, l'écart entre coût cible et coût estimé est de : $320 - 270 = 50$ €. L'entreprise doit donc mettre en œuvre un plan d'action visant à réduire cet écart. Pour cela, plusieurs techniques d'optimisation existent, telles que :

- le « *design to cost* », en phase de conception, consiste à concevoir un produit au coût le plus juste ;
- le « *kaizen* de coût » consiste à mettre en œuvre des actions de réduction permanente des coûts.

¹ Lorino Ph., 2005.

Cette méthode pose néanmoins un certain nombre de difficultés. Tout d'abord, le profit cible défini par l'entreprise doit ensuite être ventilé sur l'ensemble des produits de l'entreprise. Le coût estimé, quant à lui, est confronté à la pertinence des méthodes de calcul de coûts. La répartition des charges indirectes peut conduire à certaines distorsions en matière de coût. En outre, il convient de prendre en compte les évolutions dans le temps, du fait notamment des effets d'apprentissage. Le modèle ABC peut constituer, dans cette optique, une aide précieuse à l'évaluation des coûts.

1.3 Les coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit

Le coût cible est donc une méthode qui doit s'appliquer sur l'ensemble du cycle de vie du produit en cherchant à réduire les coûts. Pour Berliner et Brimson¹, le coût sur le cycle de vie est constitué de « l'accumulation des coûts des activités qui surviennent au cours de l'intégralité du cycle de vie d'un produit, de sa conception à son abandon par le producteur et par le client ».

L'objectif est d'anticiper la consommation des ressources, c'est-à-dire de mettre en œuvre une optimisation des coûts avant que ceux-ci ne se réalisent. Dans des secteurs à haute technologie notamment, les entreprises sont confrontées à des cycles de vie de plus en plus courts, conduisant à innover sans cesse. Il convient alors de pouvoir mettre en place une gestion des coûts adaptée.

Face aux contraintes de délai et de qualité, la méthode des coûts cibles utilise l'analyse de la valeur afin d'atteindre l'objectif de coût désiré.

2 L'analyse de la valeur

2.1 Principes et définition de la valeur

La valeur correspond à la capacité de chacune des fonctions d'un produit à satisfaire les besoins du client. L'analyse de la valeur est une technique élaborée aux États-Unis durant la Seconde Guerre mondiale. Elle fut ensuite approfondie dans les années 1950, notamment par L. Miles au sein de la General Electric. C'est essentiellement un ingénieur, C. Jouineau, qui diffuse la méthode en France, ainsi que l'Association française d'analyse de la valeur (AFAV) dans les années 1980.

¹ Berliner C., Brimson J.-A., 1988.

L'analyse de la valeur a pour objet de découper le produit en fonctions afin d'optimiser la valeur tirée de chaque fonction. Il s'agit ainsi de mettre en œuvre une analyse fonctionnelle du produit et de ses coûts. Elle cherche à analyser un produit et à l'améliorer en vue d'en augmenter l'utilité et d'en diminuer le coût.

Les coûts sont alors pilotés, non pas à partir d'une approche uniquement comptable ou technique mais selon une approche fonctionnelle. Celle-ci se fonde sur les objectifs et les cibles « dérivés du marché », c'est-à-dire sur la base des demandes des clients.

L'analyse de la valeur se fonde sur quatre concepts :

- le besoin, justifiant l'élaboration du produit ;
- la fonction, correspondant aux services que le produit rend à l'utilisateur ;
- le coût lié à l'élaboration et à la distribution du produit ;
- la valeur, correspondant au degré d'utilité du produit (valeur d'usage) et à sa qualité du point de vue du client.

L'analyse de la valeur se focalise sur l'étude des relations entre le coût d'un produit dans un contexte stabilisé et le coût des fonctions qu'il devrait proposer (et non celles qu'il propose), la qualité et les performances du produit restant constantes. Elle cherche donc à concilier réponse aux attentes des consommateurs et coût du produit. Le produit est conçu comme le résultat d'une confrontation entre fonctions et besoins. Par exemple, un ordinateur portable doit permettre un transport aisé, assurer une autonomie suffisante, etc.

Dans cette optique, un cahier des charges fonctionnel est rédigé afin de synthétiser le produit sous forme de fonctions. Ces fonctions attendues permettent d'anticiper les coûts, notamment les coûts de conception qui représentent souvent une part importante des coûts engagés.

2.2 Méthodologie de l'analyse de la valeur : la démarche fonctionnelle

Il s'agit d'un outil méthodologique permettant de définir les fonctions d'un produit. Celles-ci doivent répondre aux attentes de l'utilisateur, mais jusqu'au « juste nécessaire ». Le cahier des charges fonctionnel recense alors les différentes fonctions, dont une partie peut être subjective.

En effet, dans la mesure où la valeur pour le client est un élément évolutif et subjectif, qui dépend du contexte d'achat, certaines fonctions auront aussi un caractère subjectif. Par exemple, une paire de lunettes peut procurer une meilleure vision pour certains et être un accessoire de mode pour d'autres.

FOCUS

Les différentes fonctions dans l'analyse de la valeur

Trois types de fonctions existent :

- **Les fonctions de service du produit** : c'est ce qui satisfait directement le besoin de l'utilisateur. Au sein même des fonctions de service, on retrouve les fonctions d'usage (le fait de gérer son agenda professionnel pour un smartphone) et les fonctions d'estime (le fait que le smartphone propose un coloris et un design attractif ou qu'il soit « à la mode »).
- **Les fonctions techniques des éléments du produit** (ensembles, sous-ensembles, pièces élémentaires...) : c'est ce qui définit leurs relations mutuelles dans une conception donnée (par exemple, la batterie du téléphone doit s'encaster facilement dans la coque). Elles sont également appelées « fonctions de construction ».
- **Les fonctions contraintes** : fonctions qui permettent le respect des normes et/ou des contraintes physiques (une matière non inflammable pour les peluches, par exemple).

Chaque fonction fait l'objet d'une mesure du degré d'importance et du degré de qualité. Le degré d'importance est l'ordre de priorité que l'utilisateur accorde à la fonction par rapport aux autres fonctions. Le degré de qualité correspond à la valeur qu'il accorde à la fonction.

Il convient, dans un premier temps, de recueillir la valeur demandée par les clients sur chaque fonction. Une étude de marché se charge ainsi de sonder les utilisateurs. Par exemple, pour un ordinateur portable, une étude de marché peut révéler les éléments suivants :

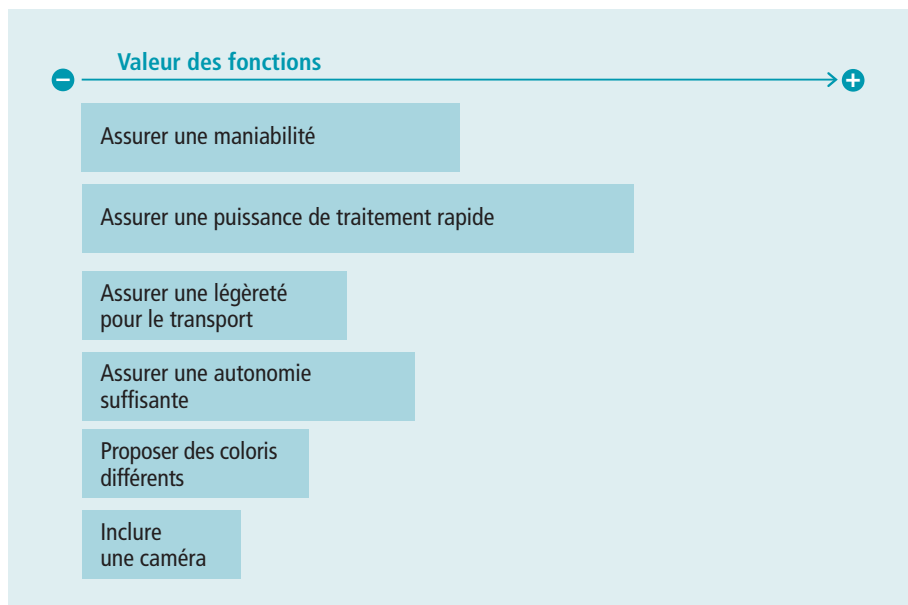
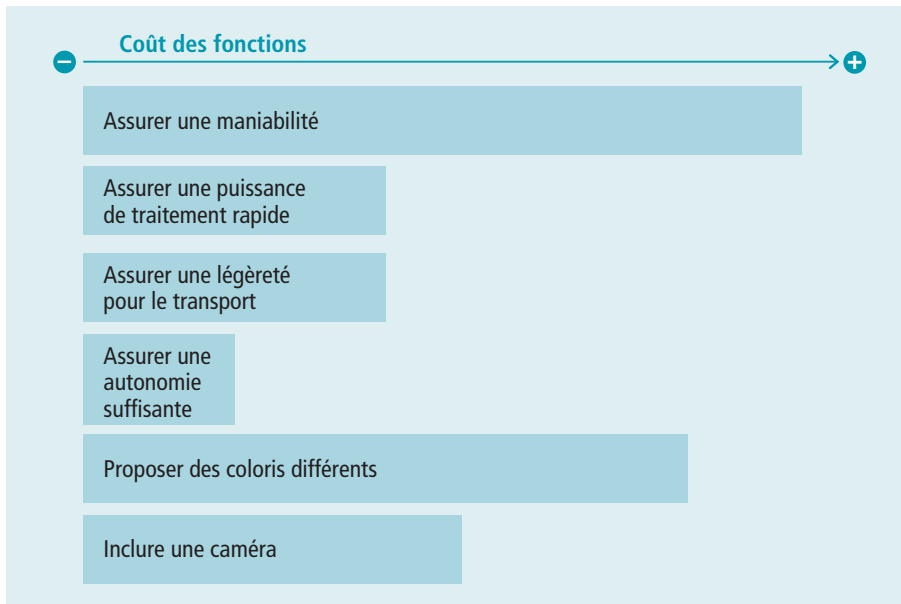


Figure 4.2 ►
Valeur par fonction

La valeur de la fonction est la combinaison du degré de qualité de la fonction (la manière dont la fonction est satisfaite par le produit) et de son degré d'importance. Il s'agit ensuite d'adopter une comptabilité analytique par fonction afin de pouvoir rapprocher coût et valeur de chaque fonction. Cette étape est délicate car il faut pouvoir disposer d'un système de coût assez fin permettant d'évaluer les coûts de chaque fonction. Dans cette optique, une modélisation de l'organisation – de type ABC – peut permettre de faciliter cette étape.



◀ Figure 4.3
Coût par fonction

Un rapprochement entre le coût et la valeur de chaque fonction permet de mettre en évidence des voies d'amélioration :

- Les fonctions « proposer des coloris différents » et « inclure une caméra » sont peu demandées par les clients. Elles sont néanmoins satisfaites et entraînent donc des surcoûts importants. Il convient alors de les supprimer. Remarque : dans le cas de fonctions contraintes, il conviendra de minimiser leurs coûts.
- La fonction « assurer une maniabilité » est réalisée avec des ressources trop importantes par rapport à sa valeur. Ce mauvais rapport qualité-prix doit être corrigé en mettant en place une étude technique.
- Les fonctions « assurer une puissance de traitement rapide » et « assurer une autonomie suffisante » sont importantes aux yeux des clients, mais elles font l'objet d'une moindre priorité pour l'entreprise au vu des ressources consacrées. Il conviendra d'accorder une plus grande attention à ces fonctions créatrices de valeur.

L'objectif de l'analyse de la valeur est ainsi de rechercher la solution la moins onéreuse permettant d'assurer correctement la fonction.

EN PRATIQUE

Le coût cible et l'analyse de la valeur dans le monde industriel

Dans le monde industriel, c'est Toyota qui fait figure de pionnier. On parle d'ailleurs de « Toyotisme » ou « *Toyota Management System* » pour désigner la philosophie du groupe. C'est la première entreprise à avoir adopté le coût cible : celui-ci est alors conçu comme la réduction du fossé entre un coût estimé et un coût plafond.

Chez Nissan, l'approche est différente : le coût cible est celui que l'entreprise atteint finalement par recours au coût cible et au « *kaizen costing* » (politique d'amélioration permanente).

L'analyse de la valeur a été et continue d'être utilisée par un grand nombre d'entreprises. En 2012, Axane, filiale du groupe Air Liquide, analyse les applications commerciales de la technologie pile à combustible (PAC). Pour ce faire, elle utilise la méthodologie de l'analyse de la valeur en découpant la PAC en différentes fonctions (assurer une autonomie suffisante, assurer une protection contre les risques d'incendie, etc.) valorisées ensuite par les consommateurs potentiels.

2.3 Analyse du processus de conception : les différentes étapes

L'analyse de la valeur comporte plusieurs étapes :

- **Une phase de cadrage** : cette phase consiste à délimiter l'analyse de la valeur en identifiant les limites ainsi que les contraintes financières et sociales du projet. Il s'agit également d'estimer les enjeux financiers.
- **Une phase d'information** : il s'agit de collecter l'ensemble des données disponibles relatives au projet. Cette phase permet d'explicitier les choix de conception du produit.
- **Une phase de recherche de solutions** : il s'agit, à l'aide de techniques de créativité telles que le *brainstorming*, de mettre en évidence les différentes solutions possibles. Cette recherche est menée en groupe de travail.
- **Une phase d'évaluation** : à l'issue de la recherche de solutions, il convient de sélectionner les solutions proposées qui répondent aux contraintes identifiées dans la phase de cadrage, notamment en termes de coût et de faisabilité technique. Cette phase peut conduire à mettre en œuvre des études approfondies telles que des essais, des tests sur le marché, etc. Une fois ce travail de sélection opéré, l'équipe projet peut présenter le dossier au comité de direction de l'entreprise.
- **Une phase de mise en œuvre** : durant cette étape, l'équipe chargée du projet s'assure du suivi de la mise en œuvre du lancement du produit, en veillant au

respect des préconisations techniques et du cahier des charges fonctionnelles. Il s'agit ainsi de veiller au bon déroulement du planning, de suivre les investissements et les économies attendues.

L'analyse de la valeur permet normalement une modification du produit et une diminution du coût global. Associée au *target costing*, cette technique permet de ventiler les coûts cibles sur les fonctions du produit : en se focalisant sur les fonctions les plus valorisées par les clients, l'entreprise peut espérer une réduction du fossé entre coûts estimés et coûts cibles. Cette technique permet ainsi de mieux répondre aux attentes des clients, ce qui a un effet bénéfique sur le chiffre d'affaires global.

FOCUS

Les limites du coût cible

On reproche au *target costing* et à l'analyse de la valeur un certain nombre de limites.

La première limite rencontrée concerne la banalisation des produits. Le risque d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits au nom des prix bas est un risque réel. À titre d'exemple, on peut citer Nissan qui utilisait depuis longtemps des méthodes de *target costing* strictes (le coût cible ne doit jamais être dépassé !) et était entré dans une dérive préjudiciable au succès commercial de ses véhicules. En effet, la contrainte de non-dépassement du coût cible conduit à supprimer des fonctions qui peuvent s'avérer importantes pour les clients. Midler, un des spécialistes de l'analyse de la valeur, a souligné au contraire la dimension volontariste et plus créative de Renault dont le directeur du design stigmatise le « marketing extinctif », c'est-à-dire un marketing aboutissant à supprimer des fonctions du produit dans une optique d'optimisation des coûts.

Une autre limite concerne l'application trop mécanique de certains principes de l'analyse de la valeur. L'idée est de mesurer ce que chaque composant apporte dans le processus de création de valeur et, à partir de là, de lui assigner un niveau de coût à ne pas dépasser. Or, il n'est pas toujours possible de séparer les attributs de valeur et de conserver l'adéquation coût-valeur à tous les niveaux. D'une vision orientée vers le marché, on risque de passer à une analyse tournée vers l'élaboration de solutions techniques. Notons également que l'expérience montre que la méthode est très efficace dans les activités d'assemblage, surtout là où le marché est très concurrentiel, les coûts de conception élevés et la durée des produits relativement courte. Elle semble nettement moins efficace dans d'autres activités.

L'apport essentiel de la démarche d'analyse de la valeur s'inscrit dans le développement de la transversalité qu'elle engendre. Elle conduit en effet à interagir avec d'autres fonctions de l'entreprise comme le marketing et la gestion de projets. En revanche, beaucoup d'auteurs soulignent le stress considérable des agents concernés par l'atteinte des objectifs de réduction des coûts trop ambitieux ainsi que les conflits organisationnels qu'ils entraînent.

Les points clés

- L'analyse de la valeur est une démarche permettant de découper le produit-service en fonctions et d'identifier des fonctions créatrices de valeur pour le client.

- Le coût cible est une méthode qui consiste à renverser l'équation du coût. Le prix de vente est une contrainte imposée par le marché. En découle un coût cible, que l'entreprise cherche à atteindre en recourant à l'analyse de la valeur.

- Le coût cible conduit à réaliser un diagnostic et procéder à des recommandations sur la base d'une comparaison coût cible/coût estimé.

- Il convient de prendre en compte les limites des méthodes fondées sur l'analyse de la valeur et le coût cible.

EXERCICES

► Corrigés p. 290

QCM

Une seule bonne réponse par question.

1 Le *target costing* est une technique :

- a. de ciblage marketing de la clientèle.
- b. de réduction des coûts d'un produit/service.
- c. de pilotage ciblé des attributs du produit.

2 Dans l'analyse de la valeur, les fonctions contraintes représentent :

- a. les contraintes internes de l'entreprise.
- b. les contraintes externes.
- c. des fonctions permettant le respect de normes ou de contraintes physiques.

3 Le coût cible se calcule de la façon suivante :

- a. Prix de vente – Marge cible.
- b. Coût de revient – Charges commerciales.
- c. Prix de vente – Coût complet.

4 L'analyse de la valeur :

- a. est une technique d'estimation de la valeur d'un bien.
- b. consiste à découper le produit en fonctions plus ou moins valorisées par les clients.
- c. consiste à affecter les ressources ayant de la valeur pour l'entreprise.

5 Les différentes étapes de l'analyse de la valeur sont :

- a. cadrage, recherche d'informations et de solutions, évaluation et mise en œuvre.
- b. définition des objectifs, recherche d'informations, calcul du coût des fonctions et mise en œuvre.
- c. définition du budget, définition des objectifs, rédaction du cahier des charges et mise en œuvre.

6 La technique du coût cible comporte un risque de :

- a. baisse des prix de vente.
- b. banalisation des produits.
- c. augmentation des impayés.

7 Un coût cible est :

- a. Le coût d'un produit et/ou d'un service « vache à lait ».
- b. Un coût constituant un objectif déterminé à partir du prix de vente prévisionnel duquel on déduit une marge souhaitée.
- c. Le coût d'un produit ou d'un service dont la fabrication ou la mise sur le marché est jugée prioritaire.

8 Les coûts de conception dans le cycle de vie :

- a. représentent un engagement de ressources particulièrement important.
- b. représentent une phase de dépenses importante.
- c. les deux.

9 L'analyse de la valeur distingue quatre éléments fondamentaux :

- a. Le besoin, la fonction, le coût et la valeur.
- b. Le coût direct, le coût indirect, le coût variable et le coût fixe.
- c. Le packaging, la publicité, la promotion et le mécénat.

10 L'analyse de la valeur distingue trois types de fonctions :

- a. Les fonctions primaires, les fonctions secondaires et les fonctions tertiaires.
- b. Les fonctions de service du produit, les fonctions techniques et les fonctions contraintes.
- c. Les fonctions d'analyse, les fonctions de synthèse et les fonctions de raisonnement.

Mises en situation

11 Cas Luigi Peretti

La société italienne Luigi Peretti souhaite lancer une nouvelle gamme de lunettes pour hommes dont la caractéristique principale est de fournir à l'utilisateur plusieurs « habillages » possibles pour chaque monture. Il suffit en effet de changer le cerclage plastique qui recouvre la monture métallique pour disposer d'une paire de lunettes à l'aspect différent. Avant le lancement de cette gamme, l'industriel a commandé une étude de marché qui a permis de montrer l'importance que les consommateurs accordent à chacune des fonctions objectives et subjectives d'un tel produit :

Degré d'importance des fonctions du produit mesuré par les consommateurs (échelle de notation de 1 à 10)

Fonctions d'usage (objectives)			Fonctions d'estime (subjectives)		
U1	Légèreté	7	E1	Design	8
U2	Solidité	7	E2	Couleur	6
U3	Adaptabilité	5	E3	Marque	2
U4	Durée de vie	5			
U5	Confort oreilles	4			
U6	Confort nez	2			

Il cherche par ailleurs à déterminer si le coût de chacun des composants, compte tenu des fonctions qu'ils remplissent, correspond aux attentes des consommateurs.

Estimation par le bureau des méthodes, en pourcentage de chaque fonction

Composants	Part du coût estimé (%)	U1	U2	U3	U4	U5	U6	E1	E2	E3
A – Cerclage métallique	28	60	10		2	2	10	70		40
B – Revêtement cerclage	12			100	8				75	40
C – Pont entre cerclage	4	2			5			20		20
D – Ailettes	8	5	4		13		90			
E – Ressorts écartement	20		48		25					
F – Pattes fixations branches	5		12		10			10		
G – Branches	18	33	22		25	39			20	
H – Vis	1		4		12					
I – Revêtement queues branches	4					59			5	
	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

1. Construisez la matrice de coût cible en mettant en évidence le pourcentage de coût que chaque composant devrait représenter compte tenu de la valeur attribuée par les consommateurs.
2. Proposez une représentation graphique mettant en évidence le gap « Coût cible – Coût estimé ».
3. Concluez.

12 Cas Pressure

La société Pressure SAS fabrique et distribue des nettoyeurs haute pression pour des industriels. Dans une optique de diversification de sa clientèle, la direc-

tion générale décide de commercialiser ses produits auprès des particuliers. Pour ce faire, elle fait appel au département contrôle de gestion afin que celui-ci définisse, sur la base d'une analyse de la valeur, la stratégie à mettre en œuvre. L'objectif est de distribuer le nettoyeur dans deux circuits différents : auprès de la grande distribution spécialisée en bricolage, sous une marque de distributeur, et auprès d'un circuit de distribution agréé, sous la propre marque de l'entreprise. Le département contrôle de gestion dispose des éléments suivants : le processus de fabrication, l'étude technique du produit, l'analyse fonctionnelle et l'analyse marketing.

Le processus de production

La fabrication du nettoyeur serait réalisée en deux temps.

La première phase correspond au montage du bloc châssis moteur : la chaîne de fabrication automatisée permettrait de monter plusieurs types de modèles et offre une certaine flexibilité. Ainsi :

- soit les blocs châssis moteur sont différenciés selon les modèles, notamment afin de distinguer les deux modes de distribution. La production est alors réalisée par lots alternés de 2 000 unités par modèle. Pour chaque changement de série, il faudra compter 2 heures d'immobilisation des machines afin de les régler ;
- soit ils sont identiques, la fabrication se faisant alors en continu.

Cette chaîne de fabrication flexible entraîne un coût mensuel de 69 000 € auquel il faut ajouter les frais de personnel dédié au pilotage de cette chaîne. Le coût horaire de cette main-d'œuvre est de 52 € et chaque unité assemblée utilise 3 minutes de main-d'œuvre.

Une seconde phase consiste en l'assemblage des accessoires et de la coque. Chaque bloc-moteur châssis, une fois monté, reçoit les accessoires et la coque. Les accessoires sont l'armature de fixation, les lances et système d'alimentation et la buse.

Pour monter ces pièces, il faut compter 0,15 heure par modèle assemblé sans armature et 0,16 heure pour un modèle avec armature (main-d'œuvre et atelier). Le coût horaire est de 23 € pour la main-d'œuvre et 38,50 € pour l'atelier.

L'étude technique

Le bureau des méthodes a réalisé une étude technique du nettoyeur permettant d'identifier le plus d'éléments possibles en commun entre les deux nettoyeurs, afin de réaliser des économies d'échelle au niveau du montage. Dans cette optique, il s'agit pour l'entreprise, sur la base d'un bloc châssis moteur commun, d'élaborer des différenciations permettant d'aboutir aux deux modèles.

Bloc-moteur. La puissance du jet et le débit sont deux critères de qualité fondamentaux. Il existe ainsi six possibilités :

Débit maximum	Pression 120 bars	Pression 140 bars	Pression 160 bars
3 000 l/h	50 €	63 €	78 €
6 000 l/h	60 €	70 €	82 €

Buse haute pression. Deux possibilités existent :

- une buse haute pression en plastique de 5 m de longueur pour un coût de 28 € ;
- une buse haute pression armée, tressée de métal donc plus solide, de 11 m de long pour un coût de 48 €. Cette possibilité entraîne également un coût supplémentaire de 3 € pour solidifier l'axe.

La configuration technique la plus simple concerne la fonction « puissance du jet », la qualité de la buse contribue à la fonction « confort d'utilisation ».

Châssis. Trois types de châssis sont possibles, un châssis simple à 3,50 €, un châssis avec roulette à 7 € et un châssis avec roulette et enrouleur pour la buse à 14 €.

Une armature peut être positionnée sur le châssis pour ranger les accessoires. Là aussi, trois possibilités :

- le coffret A, permettant d'accueillir trois accessoires et une buse, pour un coût de 13 € ;
- le coffret B, pouvant contenir 5 cinq accessoires et deux buses, pour un coût de 18 € ;
- le coffret C, permettant de ranger une brosse rotative, coût 2 €.

Lances et accessoires. En fonction de la possibilité de régler la lance, du nombre d'accessoires et du type de jet, il existe 8 possibilités :

	Jet basique		Jet combiné	
	Système 1	Système 2	Système 1	Système 2
Lance réglable	9 €	12 €	13 €	15 €
Lance non réglable	7 €	10 €	9 €	14 €

Pour l'ajout d'une **brosse rotative** (dans le cas où le châssis dispose de la possibilité de rangement), le coût est de 6 €.

Dispositif électrique. Trois systèmes sont prévus :

- un système simple avec 7 m de fil, pour 6 € ;
- un système de même longueur de fil avec deux crochets à fixer sur l'armature pour enrouler manuellement le fil, pour 8 € ;
- un système avec enrouleur de 20 m de fil, pour 12 €.

Coque. Il existe un modèle classique, destiné à la marque de distributeur et un modèle élaboré pour la marque de l'entreprise Pressure. L'objectif est de créer une différenciation commerciale des deux nettoyeurs. Le modèle classique coûte 5 € et le modèle élaboré 16,50 €.

Pressure SAS a demandé au fournisseur le prix pour une coque plus design, permettant de disposer d'un réservoir à détergent. Le surcoût serait de 27 € par unité.

Contribution à la fonction (en %)

Élément du nettoyeur	Pression	Débit	Buse haute pression simple	Qualité de la buse	Châssis	Enrouleur	Armature	Lance non réglable, jet simple	Lance réglable, jet combiné	Multiplication du nombre d'accessoires	Dispositif électrique simple	Dispositif électrique avec crochets	Dispositif électrique avec enrouleur de 20 m	Coque classique	Coque élaborée	Coque design	Coût montage bloc châssis	Coût assemblage de la coque et accessoires	Surcoût armature
Performance de nettoyage	100																		
Modularité du nettoyeur		100														1/3			
Puissance du jet			100					100			100			100			100		
Confort d'utilisation				100	100				100				100			1/3		100	
Facilité de rangement							100					100							100
Mobilité					100														
Adaptabilité du nettoyeur										100									
Design															100	1/3			

L'analyse marketing

Le nettoyeur serait commercialisé sous deux modèles :

- un modèle simple pour la grande distribution spécialisée vendu au prix de vente public TTC de 287 €. La marge du distributeur est de 32 % du prix public HT ; la marge de l'entreprise est de 14 % du prix de vente en gros, pour les nettoyeurs vendus en grande distribution ;

- un modèle plus élaboré, distribué sous la marque Pressure, vendu au prix de vente public de 400 €. La

marge des revendeurs est de 20 % du prix public HT.

La marge de l'entreprise est de 26 % du prix de vente pour les nettoyeurs vendus sous sa propre marque.

Une étude marketing estime à 36 000 produits le marché mensuel des nettoyeurs commercialisés en grande distribution et à 24 000 pour la marque de l'entreprise. En ce qui concerne l'analyse des besoins des clients, une étude a été réalisée auprès de 1 500 consommateurs afin d'évaluer la valeur accordée aux fonctions du nettoyeur.

	Puissance du jet	Mobilité/Facilité de rangement	Modularité du nettoyeur	Confort d'utilisation	Design
Marque Pressure	47 %	9 %	15 %	20 %	9 %
MDD (Marque de distributeur)	65 %	13 %	6 %	13 %	3 %

1. Rappelez en quoi consiste une stratégie de différenciation. Sur quels éléments peut jouer l'entreprise Pressure pour différencier ses nettoyeurs ?

2. Déterminez le coût d'assemblage d'un nettoyeur, en distinguant :
 - les deux modes de fabrication dans l'atelier automatisé ;
 - les deux types de nettoyeurs (avec ou sans armature) dans l'atelier manuel.
3. Déterminez le coût cible à partir des prix de vente public des deux modèles.
4. Calculez le coût estimé des deux modèles (modèle de base et modèle le plus élaboré).
5. Déterminez la matrice de coût cible afin de ventiler le coût sur chaque fonction, pour le modèle le plus élaboré (marque Pressure).
6. Effectuez la comparaison entre coût cible et coût estimé du modèle vendu sous la marque Pressure. Proposez des solutions afin de réduire le fossé entre coût cible et coût estimé.

Vous trouverez le corrigé détaillé de cet exercice sur la page du livre sur le site www.dunod.com

13 Target costing and target profit

“[...] Cost differentiation alone is unlikely to be an effective strategy. Even for differentiators, cost competitiveness is a necessary requirement. Cost reduction is an activity which constantly needs the backing of a sound product development process. A company is likely to lose its market reputation without cost consciousness. But any lowering of costs should only be done while maintaining the quality and reliability of the product. Without a careful examination of costs, it is very easy to overlook important and basic product characteristics. We need to go back to basics. Lowering cost is always a major means of achieving higher profits when the price is given. However, trying to sell a product with lower quality or less function at the same price as competitors is unlikely to be any better than putting a higher price tag on a product which has almost identical quality and functions as the competitor's products. Neither course of action will be followed by intelligent companies. With today's ever-changing environment, pursuing every possible cost-reduction opportunity is purely a good strategy, but it is essential to avoid reducing costs without regard for the quality, functions and characteristics of the product from the customers' point of view.

Why do most Japanese companies emphasize cost reduction activities? It is because the more cost conscious a company becomes, the stronger its competitive position. It is the companies which have sound methods

of cost reduction which have high quality and reliable products. Aiming for zero defects and highest quality means the lowest cost. This is not a trick, although many people do not seem to want to believe it. Trimming functions or lowering quality and reliability of products may save costs, but it is very superficial saving. Such actions inevitably damage future sales. [...] Target costing is based on a very simple idea: Target Cost (Allowable cost) = Expected Sales Price – Target Profit.

Estimating target cost

Target cost (or allowable cost) is the estimated cost for a new product which is to be launched onto the market in the future. Target costs should be established product by product and so, using the above formula, we need expected sales price and target profit for each product. The expected sales price is the starting point for target costing activities. Many factors influence the sales price for a product which may only come to the market in several years time. These factors include the product concept, characteristics of the anticipated consumers and of the target market, product life-cycle, expected sales quantity, and so on. It is also necessary to examine very carefully competitors' strategies. In a competitive market, many people believe that the market determines the price and, therefore, companies must price at a level almost the same as competitors. This may be so, but who decides the price first? If you are always a follower, pricing may be easy, but profits hard to attain. Many Japanese companies use a method of pricing called 'pricing by functions'. Pricing by functions is based on the belief that a product price can be decomposed into thousands of elements, each of which reflects the value consumers are willing to pay for that particular element. Products consist of many functions; for instance, in the case of automobiles, style, comfort, operability, reliability, quality, attractiveness and various others. Each function can comprise hundreds of sub-functions or elements. The total of the values for each function gives the estimated sales price. [...].”

From Kato Y. (1993), “Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies”, *Management Accounting Research*, n° 4, pp.33-47.

1. Why is cost reduction not sufficient to guarantee competitiveness?
2. What does “from the customer's point of view” mean?
3. According to you, how can a firm estimate its target profit?