

## Objet et portée

Le ciblage des coûts est un outil de gestion stratégique des coûts qui fait appel aux informations prospectives, ou aux estimations relatives aux coûts durant les phases de conception des produits et des processus, afin de réduire les coûts du cycle de vie des produits. Dans la présente norme, on entend par produit un bien ou un service.

Le ciblage des coûts a pour rôle principal de servir de méthode d'organisation, de coordination et de communication entre les membres d'une équipe plurifonctionnelle chargée du développement d'un produit.

Puisque le ciblage des coûts est axé sur le marché et sur la clientèle, l'organisation qui l'applique doit, elle aussi être axée sur le marché. Le ciblage des coûts étant mis en place par des équipes multidisciplinaires, il est essentiel que l'organisation prône la résolution de problèmes en équipe.

Le ciblage des coûts est un instrument de planification et de contrôle complet, axé sur le marché et centré sur la conception. Il s'agit donc d'un outil stratégique visant à procurer à l'organisation un avantage concurrentiel par les coûts.

## Aperçu général

On estime généralement qu'entre 60 et 90 % des coûts du cycle de vie d'un produit sont prédéterminés au cours de la phase de planification lorsque les planificateurs conçoivent le produit et le processus.

Après la conception du produit et du processus, il y a relativement peu de possibilités de réduire les coûts, et la gestion des coûts met plutôt l'accent sur le contrôle.

Il s'ensuit que le meilleur moment pour gérer les coûts du cycle de vie d'un produit est celui de la phase de planification, et non celui de la phase de fabrication du produit.

Le ciblage des coûts est axé sur le marché et, par conséquent, sur la clientèle. Il commence par la détermination du prix, de la qualité et de la fonctionnalité du produit qu'exige la clientèle et se poursuit par la conception d'un produit et d'un processus qui satisfont à ces exigences et dont le coût prospectif assure un rendement suffisant à l'organisation.

C'est pourquoi les praticiens associent le ciblage des coûts à l'établissement des coûts de revient en fonction du prix afin d'en distinguer l'optique de celle de la méthode classique du prix coûtant majoré, qui est une forme d'établissement des prix en fonction des coûts.

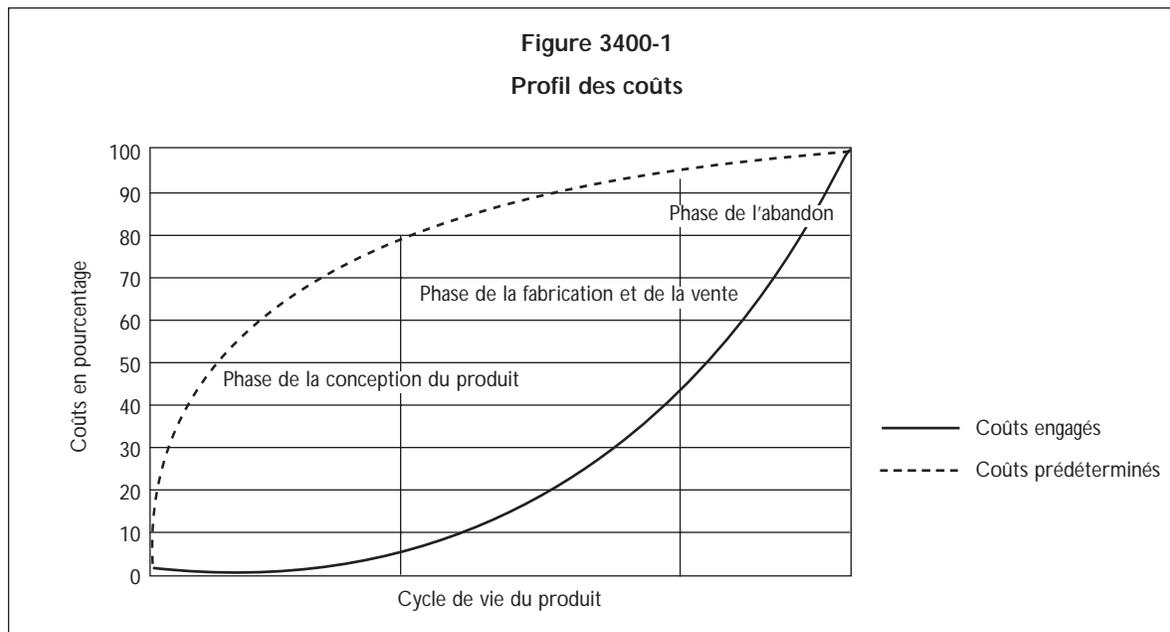
## Normes

**3400-1 :** *Le comptable en management doit s'assurer que les estimations des niveaux de coût et d'investissement, qui sont des éléments essentiels du ciblage des coûts, sont raisonnables.*

**3400-2 :** *À titre de membre de l'équipe de conception du produit, le comptable en management a naturellement pour rôle de faire bénéficier l'équipe à la fois du point de vue de la gestion financière et de celui de la gestion générale. Dans ce dernier cas, le comptable en management doit s'assurer que l'équipe centre son attention sur la rentabilité du produit et que toutes les décisions sont évaluées à la lumière de leur incidence estimée sur la rentabilité.*

**3400-3 :** *Comme le ciblage des coûts est un processus collectif qui exige un degré élevé d'effort et de collaboration de la part des représentants des diverses disciplines au sein de l'équipe de ciblage des coûts, le chef de l'équipe de projet doit susciter et entretenir une forte motivation et une ferme adhésion à l'objectif du groupe. À cette fin, il importe que la contribution requise de chacun des sous-groupes de l'équipe de ciblage des coûts, tant en ce qui concerne les cibles de rendement que la collaboration, soit non seulement valable, mais perçue comme telle. Il faut donc déterminer et étayer les cibles de réduction des coûts assignées aux sous-groupes et les procédés d'attribution des cibles de coûts aux composants du produit de façon à ce que chaque membre du groupe considère que ces cibles sont valides et ne résultent pas d'une lutte de pouvoir.*

**3400-4 :** *Afin de susciter la motivation voulue, les cibles de réduction des coûts fixées dans le cadre du ciblage des coûts doivent être accessibles moyennant beaucoup d'effort et de motivation. Il est préférable de fixer une série de cibles pouvant être atteintes au cours d'une*



*période définie plutôt qu'une seule cible qu'il n'est peut-être pas possible d'atteindre à l'intérieur d'un laps de temps donné. Il est malavisé, voire néfaste de fixer des cibles représentant des idéaux inaccessibles.*

### Les coûts prédéterminés et l'argument du ciblage des coûts

Selon des études effectuées dans divers secteurs d'activité, le profil général des coûts prédéterminés et des coûts engagés serait celui de la **figure 3400-1**.

Habituellement, à la fin de la phase de conception du produit et du processus, environ 80 % des coûts du cycle de vie du produit sont prédéterminés, tandis que seule une petite fraction de ces coûts sont engagés.

Ce profil de comportement des coûts incite les planificateurs à centrer leur attention sur le contrôle des coûts à la phase de planification, au moment où l'on décide de la conception du produit et du processus.

### La nature du ciblage des coûts

Le coût cible, le pivot du ciblage des coûts, se calcule ainsi :

$$\text{Coût cible} = \text{prix de vente cible} - \text{bénéfice cible}$$

Le prix de vente cible est défini par le marché et reflète la qualité et la fonctionnalité du produit. Le bénéfice cible est déterminé de façon à ce que la marge bénéficiaire du produit assure un rendement suffisant sur le capital dont la conception choisie du produit et du processus exigerait l'investissement. Le bénéfice cible exprime le rendement requis du capital investi pour fabriquer le produit et n'est pas simplement un pourcentage du coût cible ou du prix de vente cible.

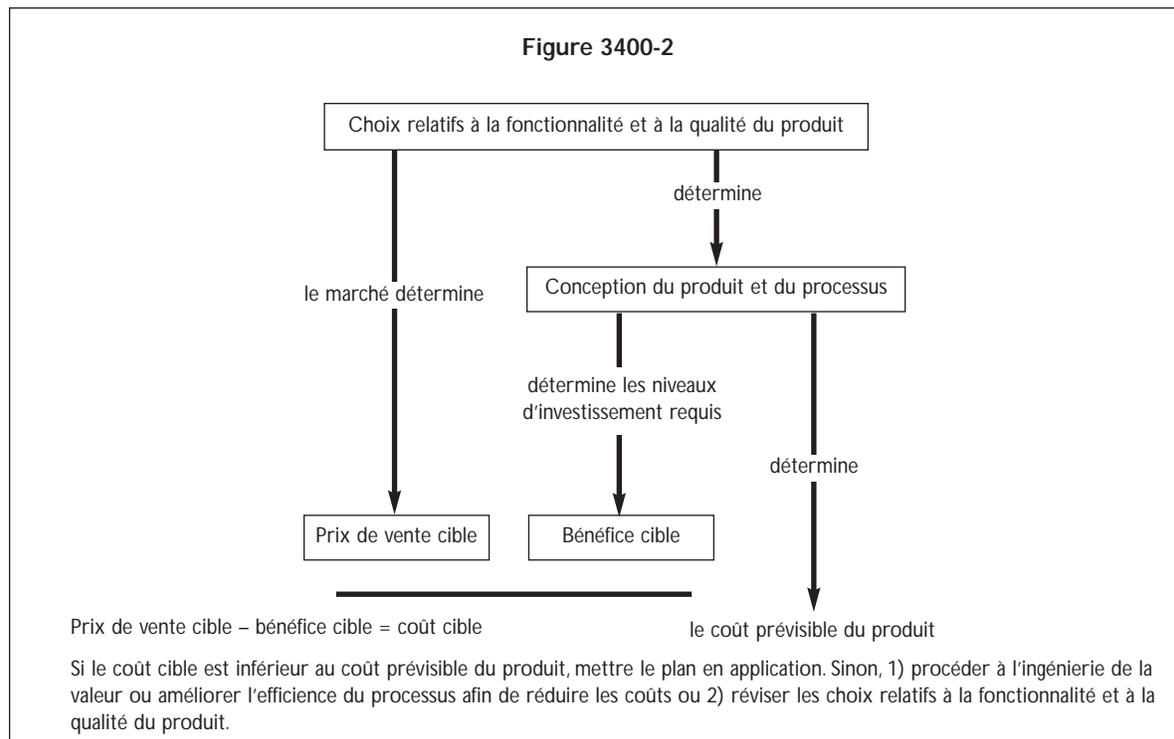
Lorsque l'équipe de développement du produit modifie la fonctionnalité et la qualité de ce dernier, le coût cible, le bénéfice cible et le prix de vente cible du produit changent.

Par conséquent, le coût cible est défini par deux données : ce que le marché est disposé à payer pour un produit ayant une fonctionnalité particulière et le bénéfice cible que requiert l'organisation.

Il est utile de comparer la formule du ciblage des coûts avec la formule classique du prix coûtant majoré, soit :

$$\text{Prix de vente} = \text{coût prévu} + \text{bénéfice souhaité}$$

Dans la méthode du prix coûtant majoré, on ajoute le bénéfice souhaité au coût prévu du produit pour déterminer le prix de vente de ce dernier, ou son prix demandé. Si cette façon d'aborder l'établissement du prix était possible à une époque où la concurrence était relativement



faible, l'intensité de la concurrence qui caractérise aujourd'hui les marchés mondiaux empêche la plupart des organisations de simplement faire absorber par les clients le coût prévu, majoré du bénéfice souhaité.

Le coût cible devient le pivot autour duquel s'articulent les activités de conception du produit et du processus de l'équipe de conception. Cette dernière doit arriver à un coût prospectif ou coût prévisible, égal ou inférieur au coût cible.

L'équipe de conception du produit, y compris les représentants de l'approvisionnement, de la conception, de l'ingénierie, de la production et du marketing, continue de modifier la fonctionnalité du futur produit et la conception du processus jusqu'à ce que le coût prévisible du produit soit inférieur à son coût cible. La **figure 3400-2** illustre ce processus récursif de découverte d'une solution dans laquelle le coût prévisible résultant de la conception retenue du produit et du processus est inférieur à son coût cible.

En ce sens, le ciblage des coûts fait intervenir le phénomène comportemental sous-jacent de la recherche d'une solution acceptable (sous optimale).

La **recherche d'une solution acceptable** vise le choix d'une solution moyenne, c'est à dire qui

répond aux attentes, plutôt que d'une solution optimale.

L'on peut en déduire qu'il est possible d'améliorer toute solution, à condition d'y consacrer suffisamment de temps et de ressources. Dans le ciblage des coûts, l'on continue à investir du temps et des ressources jusqu'à ce que le coût prospectif soit inférieur au coût cible.

Étant donné que le ciblage des coûts suppose la modification simultanée de trois paramètres de planification (le prix de vente cible, le coût cible et le bénéfice cible), il n'est possible que s'il est entrepris par un groupe de planification possédant en propre les compétences essentielles à l'évaluation de toutes les facettes de l'activité de planification, d'où la nécessité d'une équipe de planification plurifonctionnelle ou multidisciplinaire.

L'équipe multidisciplinaire s'engage dans un processus de conception participative, où tous les membres de l'équipe évaluent simultanément les conséquences (coût prospectif, prix cible, bénéfice cible) des modifications des caractéristiques du produit. La conception participative favorise la réduction du temps de cycle du développement du produit, tout en augmentant l'efficacité de la recherche et de l'évaluation des compromis entre

la fonctionnalité, le prix cible, le bénéfice cible et le coût cible.

### Les outils du ciblage des coûts

Le ciblage des coûts a pour objectif fonctionnel de réduire l'écart entre le coût prospectif que suppose la conception actuelle du produit et du processus et le coût cible.

Sur le plan pratique, le coût cible du produit est décomposé en assemblages finals, en sous-ensembles, puis en composants individuels.

Cette décomposition sert à trois fins :

1. elle permet la délégation des responsabilités en ce qui a trait à la réduction des coûts;
2. elle étaye une évaluation systématique du coût, de la fonctionnalité et de la valeur ajoutée par les différents composants du produit;
3. elle fournit des données que l'on peut utiliser pour décider si l'on fabriquera ou achètera les composants ou les assemblages.

Une fois l'objectif fonctionnel atteint, l'équipe de planification a terminé son travail puisque la conception retenue du produit et du processus qui satisfait aux exigences du client et aux objectifs de l'organisation en matière de rentabilité.

Comme le prix de vente cible est déterminé par l'addition de ce que les clients seront disposés à payer pour chacune des fonctions du produit, une méthode possible de réduction des coûts consiste à comparer le coût de chacune des fonctions du produit proposé et l'augmentation du prix du produit qu'elle représente. On appelle **analyse fonctionnelle** cette évaluation des coûts par rapport aux avantages des fonctions du produit.

Par exemple, supposons qu'un constructeur d'automobiles évalue la conduite contrôlée par ordinateur de l'une de ses voitures de luxe. L'analyse fonctionnelle permet de comparer le coût de la conception proposée assurant la fonction, soit l'ordinateur et ses systèmes connexes, dans le cas présent, avec la valeur de la fonction pour le client.

Si le coût d'une fonction dépasse la valeur au détail qu'elle ajoute au prix de vente cible du produit, les planificateurs peuvent envisager trois solutions :

1. ne pas tenir compte de la perte relative à cette fonction et prévoir la récupération de cette perte au moyen d'excédents du prix sur le coût pour d'autres fonctions;

2. éliminer la fonction; ou
3. entreprendre un processus visant à réduire le coût de cette fonction de façon à ce qu'elle fournisse une marge positive, processus appelé ingénierie de la valeur.

L'**ingénierie de la valeur** consiste dans l'évaluation systématique d'une fonction afin de déterminer la façon la plus économique d'assurer cette fonction.

L'ingénierie de la valeur fait habituellement appel à l'une des deux techniques suivantes :

1. l'équipe de planification peut travailler avec les fournisseurs des composants ou repenser la conception du produit de façon à utiliser des composants standard afin de réduire les coûts et d'améliorer la qualité, ce qui a pour effet de réduire les coûts variables;
2. l'équipe de planification peut envisager une autre façon d'intégrer la fonction au produit de manière à réduire le coût de la fonction, ce qui a pour effet de diminuer à la fois les coûts variables et les coûts liés à la capacité.

### Le rôle du comptable en management dans le ciblage des coûts

Étant donné que les informations relatives aux coûts servent d'instrument de planification et de coordination dans le ciblage des coûts, le comptable en management joue trois rôles déterminants et essentiels :

1. Produire les estimations précises des coûts prospectifs dont a besoin l'équipe de ciblage des coûts;
2. assumer un rôle de gestion générale en rapprochant les orientations fonctionnelles des membres de l'équipe de ciblage des coûts et en les faisant converger vers les objectifs financiers de l'organisation; et
3. veiller à ce que l'attribution des cibles de réduction des coûts aux sous-groupes de l'équipe de ciblage des coûts soit perçue comme étant équitable et raisonnable.

Premièrement, le comptable en management doit s'assurer que les coûts qui sont utilisés dans le processus de planification représentent des estimations raisonnables. On utilise deux types de coûts pour le ciblage des coûts :

1. le coût prospectif du cycle de vie du produit, qui comprend le montant estimatif des coûts

variables et des coûts liés à la capacité de la conception, de la fabrication, de la livraison, du service après vente et de l'abandon du produit pour une conception donnée du produit et du processus; et

2. le bénéfice cible, qui représente le coût de renonciation lié au capital investi dans le produit.

L'estimation des coûts prospectifs sera fondée à la fois sur l'expérience passée et sur l'évaluation par rapport à des procédés comparables en vigueur au sein de l'organisation.

Les coûts de renonciation exprimeront l'investissement supposé dans le produit, multiplié par le coût du capital de l'organisation.

Deuxièmement, le comptable en management fait souvent bénéficier l'équipe de conception du produit du point de vue de la gestion générale. Comme les spécialistes fonctionnels ont souvent des points de vue qui leur sont propres, les opinions des différents membres de l'équipe de conception du produit entrent fréquemment en conflit les unes avec les autres, d'où la nécessité d'un point de vue prépondérant qui module leurs points de vue propres suivant les objectifs financiers globaux de l'organisation. Par exemple, les ingénieurs doivent comprendre qu'il est inopportun de rechercher des qualités d'esthétisme technique auxquelles les clients ne tiennent pas et pour lesquelles ils ne sont pas prêts à payer. De même, le personnel du marketing doit comprendre que l'ajout au produit de caractéristiques dont les coûts dépassent l'augmentation de prix que les clients sont disposés à payer est aussi inopportun.

Ainsi, un ingénieur peut considérer un produit comme une merveille d'ingénierie, alors que le personnel de la fabrication en envisagera la production comme un cauchemar.

Le comptable en management devra jouer un rôle intermédiaire honnête qui concilie les points de vue potentiellement conflictuels des spécialistes fonctionnels en une perspective axée sur le bénéfice qui permet la coordination des activités de l'équipe. En ce sens, le comptable en management joue un rôle crucial dans l'équipe de ciblage des coûts créatrice de valeur.

Troisièmement, puisque dans le contexte de ciblage des coûts, les normes de réduction des coûts ont principalement pour rôle de motiver le rendement personnel et collectif, le défi que doit relever le

comptable en management consiste à fixer des cibles de performance qui soient non seulement stimulantes et accessibles, mais qui soient également perçues comme telles par les membres du groupe. Le comptable en management devra donc fixer et justifier des cibles de réduction des coûts de manière à ce qu'elles soient perçues comme étant accessibles au prix d'un effort raisonnable.

En outre, et une fois encore parce que la définition de cibles a pour but de motiver, le comptable en management doit s'assurer que la répartition de la tâche de réduction des coûts entre les sous-groupes de l'équipe de ciblage des coûts est perçue par ses membres comme étant équitable et raisonnable, faute de quoi l'exercice perdra son effet de motivation, l'équipe se morcelant en factions qui prétendront toutes supporter le fardeau le plus lourd.

### Problèmes de gestion liés au ciblage des coûts

Les comptables en management qui assument un rôle de coordination ou de gestion du processus de ciblage des coûts doivent connaître les problèmes que risque de soulever l'application du ciblage des coûts.

Lorsque le processus de conception habituel d'une organisation est séquentiel, les éléments du processus de planification ne sont pratiquement pas coordonnés. L'adoption, par le personnel de cette organisation, d'une approche concertée de la conception du produit et du processus exigera un changement considérable. Certains membres de l'équipe de développement auront peut-être de la difficulté à consentir aux compromis que nécessite l'approche concertée du développement du produit que suppose le ciblage des coûts.

Des conflits peuvent surgir entre les membres de l'équipe de projet par suite de la pression exercée sur chaque membre ou sur le groupe pour qu'il respecte le programme de réduction des coûts et le calendrier établi. Ces conflits peuvent être particulièrement sérieux lorsque des pressions sont exercées sur les fournisseurs externes pour qu'ils réduisent le coût des matières ou des composants achetés. Le responsable de l'équipe de conception doit veiller, lorsqu'il répartit les responsabilités, à ce que chaque membre de l'équipe soit convaincu qu'on lui a confié une part équitable du travail.

L'expérience, particulièrement au Japon d'où

provient la méthode et où elle est appliquée avec le plus de zèle, révèle que le ciblage des coûts pourrait expliquer bien des cas d'épuisement professionnel. Le responsable de l'équipe de conception doit prendre grand soin de s'assurer que le volume de travail que suppose la cible fixée est stimulant, sans être trop contraignant et sans mettre en danger la santé de ses employés.

### Bibliographie

Cooper, R. et R. Slagmulder (1997). *Target Costing and Value Engineering*, chapitre 4. Portland, Oregon, Productivity Press.

Schmelze, G., R. Geier et T. Buttross (1996). « Target Costing at ITT Automotive », *Management Accounting (USA)*, décembre.

Société des comptables en management du Canada, La (1999). *Mise en application du ciblage des coûts*. Politique de comptabilité de management, collection Gestion stratégique, Mississauga, Ontario. La Société des comptables en management du Canada.