

Target Costing : Un outil de contrôle de gestion et un levier de performance

Target Costing: A management control tool and a performance driver

Salim MERJANE, (Doctorant chercheur)

*Laboratoire de recherche en management et développement
Faculté d'Economie et de Gestion
Université Hassan Premier Settat, Maroc*

Karima TOUILI, (Enseignante chercheuse)

*Laboratoire de recherche en management et développement
Faculté d'Economie et de Gestion
Université Hassan Premier Settat, Maroc*

Mohammed FIKRI, (Enseignant chercheur)

*Laboratoire de recherche en management et développement
Faculté d'Economie et de Gestion
Université Hassan Premier Settat, Maroc*

Adresse de correspondance :	Faculté d'Economie et de Gestion Route de Casablanca Km 3,5 Université Hassan 1er BP 539 Maroc (Settat) 05.22.72.12.75/76 contact@uhp.ac.ma
Déclaration de divulgation :	Les auteurs n'ont pas connaissance de quelconque financement qui pourrait affecter l'objectivité de cette étude.
Conflit d'intérêts :	Les auteurs ne signalent aucun conflit d'intérêts.
Citer cet article	MERJANE, S., TOUILI, K., & FIKRI, M. (2023). Target Costing : Un outil de contrôle de gestion et un levier de performance. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(5-1), 401-414. https://doi.org/10.5281/zenodo.10038696
Licence	Cet article est publié en open Access sous licence CC BY-NC-ND

Received: September 23, 2023

Accepted: October 24, 2023

International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics - IJAFAME

ISSN: 2658-8455

Volume 4, Issue 5-1 (2023)

Target Costing : Un outil de contrôle de gestion et un levier de performance

Résumé

Une entreprise, tout en cherchant à réaliser des bénéfices, opère au sein d'un environnement caractérisé par une concurrence féroce et une rapide évolution technologique. Son objectif est de capturer une part du marché tout en répondant aux attentes de ses clients. Pour y parvenir et conserver sa part de marché, l'entreprise doit mettre en œuvre diverses méthodes de contrôle de gestion.

Le but de ce papier est de fournir un aperçu approfondi d'un des outils de contrôle de gestion contemporains, à savoir la méthode des coûts cibles, et d'examiner son impact sur la performance globale de l'entreprise. Dans cette optique, pour que l'entreprise puisse répondre aux besoins de sa clientèle tout en maintenant ses marges bénéficiaires à des niveaux compétitifs, elle doit entreprendre une réduction des coûts avant même que le produit ne soit industrialisé.

Ainsi, pour mieux appréhender notre article, nous avons mené une revue de littérature approfondie pour comprendre l'importance de la méthode du *Target Costing* dans l'amélioration de la performance des entreprises, ainsi qu'une approche analytique.

Pour atteindre notre objectif, nous avons choisi d'entreprendre une revue de littérature approfondie. Cependant, nous avons remarqué un manque de documentation portant sur l'innovation de cette méthode et sur son influence sur la performance et, par extension, sur la pérennité des entreprises. Pour clarifier cette relation, nous avons mené une revue de littérature qui se penche sur l'importance de cet outil dans l'amélioration de la performance, en utilisant une approche analytique visant à accroître l'efficacité et l'efficacité de l'entreprise.

Il est à noter que le coût cible offre aux entreprises la possibilité de booster leur performance en réduisant les coûts, en minimisant le gaspillage, en améliorant la qualité, en renforçant leur compétitivité, en adoptant une approche proactive de la gestion des coûts, et en alignant les objectifs des différents départements de l'entreprise dans le but de rester compétitif face aux avancées technologiques.

La présente étude s'exprime via des contributions académiques et managériales. Toutefois, elle soulève quelques limites correspondant à la pénurie d'articles et des publications dans le contexte marocain.

Mots clés : Contrôle de gestion, coût cible, Performance d'entreprise, Entreprises marocaines industrielles, Réduction des coûts.

Classification JEL : D24 – L00 – L25 – O14

Type de l'article : Recherche théorique.

Abstract

A company, while seeking to make a profit, operates within an environment characterized by fierce competition and rapid technological change. Its objective is to capture market share while meeting the expectations of its customers. To achieve this and maintain its market share, the company must implement various management control methods.

The aim of this paper is to provide an in-depth overview of one of the contemporary management control tools, namely the *Target Costing* method, and to examine its impact on overall business performance. With this in mind, for the company to be able to meet the needs of its customers while maintaining its profit margins at competitive levels, it must undertake cost reduction even before the product is industrialized.

Thus, to better understand our article, we conducted an in-depth literature review to understand the importance of the *Target Costing* method in improving business performance, as well as an analytical approach.

To achieve our objective, we chose to undertake an in-depth literature review. However, we noticed a lack of documentation on the innovation of this method and its influence on performance and, by extension, on the sustainability of companies. To clarify this relationship, we conducted a literature review that looks at the importance of this tool in improving performance, using an analytical approach aimed at increasing the effectiveness and efficiency of the company.

It should be noted that *Target Costing* offers companies the opportunity to boost their performance by reducing costs, minimizing waste, improving quality, strengthening their competitiveness, adopting a proactive approach to cost management, and aligning the objectives of the different departments of the company with the aim of remaining competitive in the face of technological advances.

This study is expressed through academic and managerial contributions. However, it raises some limitations corresponding to the shortage of articles and publications in the Moroccan context.

Keywords: Management control, target cost, Corporate performance, Moroccan industrial companies, Cost reduction.

Classification JEL : D24 – L00 – L25 – O14

Paper type : Theoretical research

1. Introduction

Les entreprises se situent dans un environnement turbulent et concurrentiel conjugué au développement technologique. À cet effet, seules les entreprises bien organisées peuvent résister et s'accaparer une bonne part de marché, c'est la raison pour laquelle elles doivent maintenir un contrôle de gestion rigoureux et performant, susceptible d'accroître leur rentabilité.

Ainsi, les décideurs d'une entreprise forcent à s'appuyer sur le contrôle de gestion dont le but est l'accomplissement des objectifs fixés, afin de résister à leur environnement ; en guidant leur gestion vers l'obtention d'une stratégie fiable.

Robert Anthony expliquait le contrôle de gestion comme « *le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » (Anthony, 1965, p.17).

Le manager est considéré sans ambiguïté comme l'acteur central du contrôle de gestion, un rôle qu'il assume aujourd'hui dans un cadre qui "s'incarne par une « fonction » généralement appelée « *contrôle de gestion* », dirigée par un responsable : la directrice ou le directeur du contrôle de gestion » (Bolleker et Naro, (2014). Cité dans l'article de (ZENTAR.S.M, (2020,p.3).

La revue de littérature du contrôle de gestion démontre que ses naissances ont été appréciées pour présenter des nouvelles conditions du pilotage de la performance (**Kaplan et Northon, 1995 ; Alcouffe et Avenir, 2007 ; Lorino, 1991, 1995**).

Le contrôle de gestion est un aspect crucial de la gestion d'entreprise, visant à améliorer la performance organisationnelle. Il englobe divers outils et méthodologies permettant de surveiller, évaluer et orienter les activités d'une entreprise vers l'atteinte de ses objectifs stratégiques. Parmi ces méthodes, le *Target Costing* qui se démarque comme un élément clé pour optimiser la performance. Le *Target Costing* est une approche qui repose sur l'idée de fixer un coût cible pour un produit ou un service dès sa conception, en tenant compte des exigences du marché et des marges bénéficiaires souhaitées. En intégrant le *Target Costing* dans le contrôle de gestion, une entreprise peut améliorer sa compétitivité en proposant des produits ou services de haute qualité à des coûts maîtrisés, ce qui impacte directement sa performance financière et sa capacité à générer des bénéfices durables.

Le contrôle de gestion et le *Target Costing* sont des leviers essentiels pour maximiser la performance d'une entreprise en alignant ses coûts sur sa stratégie commerciale tout en maintenant un niveau élevé de qualité et de rentabilité.

Une revue de la littérature qui explore les études anciennes et récentes sur le *Target Costing* et son impact sur la performance des entreprises révèle une évolution significative dans la compréhension de cette relation cruciale. Les premières études du *Target Costing*, remontant aux années 1980 et 1990, se concentraient principalement sur ses origines et ses applications initiales au Japon. Elles ont souligné son rôle dans la réduction des coûts de production et dans l'amélioration de la compétitivité des entreprises japonaises.

Au fil du temps, les études ont élargi leur portée pour examiner comment le *Target Costing* affecte la performance globale des entreprises, au-delà de la réduction des coûts. Les recherches actuelles mettent en évidence le rôle crucial du *Target Costing* dans l'optimisation de la rentabilité, la satisfaction des clients, et la gestion efficace des ressources. Elles soulignent également l'importance de l'alignement du *Target Costing* avec la stratégie d'entreprise pour maximiser les avantages en termes de performance.

En outre, les études actuelles explorent les implications du *Target Costing* dans un contexte international, montrant comment les entreprises dans différents pays l'adaptent à leurs besoins spécifiques. En somme, la littérature révèle que le *Target Costing* continue d'être un outil de

gestion essentiel pour améliorer la performance des entreprises, tout en évoluant pour répondre aux défis et opportunités actuels sur le marché mondial.

Ainsi les entreprises, depuis des années, essaient de développer leur management en introduisant plusieurs outils de contrôle de gestion, parmi lesquels figure la méthode des coûts cibles « *Target Costing* » représentant une méthode de contrôle des coûts.

Les résultats de ladite recherche proposent l'amélioration de la performance des entreprises via la méthode du *Target Costing*. Elle est indispensable et un vecteur crucial de la performance des entreprises marocaines ou industrielles.

Notre étude se concentre sur l'impact du *Target Costing* sur la performance des entreprises, en utilisant une approche analytique, pour bien la clarifier ; notre cadre de recherche repose sur une perspective positiviste, mettant en avant des relations mesurables entre le *Target Costing* et la performance organisationnelle. L'objectif est d'explorer comment cet instrument peut améliorer l'efficacité et l'efficience des entreprises.

Le but de ce papier est d'apporter des éléments de réponse à la question suivante : **La méthode du *Target Costing* améliore – t – elle la performance de l'entreprise ?** afin d'éclaircir cette question, notre papier est scindé en quatre sections. La première évoque le cadre conceptuel du contrôle de gestion, la méthode du *Target Costing* et l'importance du contrôle de gestion pour le pilotage de la performance de l'entreprise. La deuxième section met en exergue le potentiel d'explication des théories susceptibles à éclaircir le thème sous investigation. La troisième section souligne les résultats et la discussion de la recherche. Finalement, la section concluante examine les apports managériaux et académiques, tout en mettant en évidence les limites en perspectives de la recherche.

2. Cadre théorique

Le but de cette première partie est d'exposer les notions de cette recherche traitant le contrôle de gestion et la méthode du *Target Costing*.

2.1 L'état de l'art sur le contrôle de gestion

Cette section vise à définir le contrôle de gestion, l'outil moderne de gestion dit *Target Costing* ainsi que le pilotage de la performance.

2.1.1 Définition du concept « contrôle de gestion »

Contrôler quoi et comment ? Gérer quoi et comment ? Répondre à ces interrogations, permet, à l'évidence, de cerner la notion de « contrôle de gestion ».

Le contrôle de gestion est défini par Anthony qui a tenté d'expliquer en 1965 et 1988 le terme du contrôle de gestion au « *management control* » : « *Le contrôle de gestion est le processus par lequel les managers obtiennent l'assurance que les ressources sont obtenues et utilisées de manière efficace et efficiente pour la réalisation des objectifs de l'organisation* » Anthony (1965).

Cette définition porte sur le lien entre les actions des managers et les objectifs organisationnels qu'ils doivent atteindre. Le contrôle de gestion donc sert à modéliser l'ensemble des relations entre les ressources consommées et les objectifs atteints.

Concernant le contrôle de gestion, Bouquin le définissait comme : « *On conviendra d'appeler contrôle de gestion les dispositifs et processus qui garantissent la cohérence entre la stratégie et les actions concrètes et quotidiennes* » Bouquin (1994). En outre, le contrôle de gestion joue le rôle d'un régulateur des comportements, car les managers utilisent des dispositifs et des processus pour s'assurer que les actions quotidiennes des individus sont cohérentes avec la stratégie.

2.1.2 Les niveaux du contrôle

Bouquin constate que le contrôle de gestion est un métier appliqué et il considère, à travers des travaux fondateurs d'Anthony et coll. (1985), le rapport entre le contrôle de gestion et la stratégie, de la même manière, le contrôle de gestion ne se borne pas seulement au rapprochement des résultats aux objectifs.

Bouquin détermine une triade types de contrôle :

- **Le contrôle d'exécution :** Il s'utilise aux tâches répétitives ;
- **Le contrôle stratégique :**

Il s'applique aux enchainements et aux moyens qui simplifient à la direction les choix stratégiques ;

- **Et le contrôle de gestion :**

Le contrôle de gestion est un métier qui nécessite l'utilisation d'outils et de méthodes pour anticiper, évaluer la performance et diriger les activités. Ces outils et méthodes comprennent notamment la comptabilité générale, la gestion prévisionnelle, la comptabilité de gestion, la gestion budgétaire, le contrôle budgétaire, le tableau de bord, le *reporting*.

D'après l'auteur Bouquin (2005, p. 65), le contrôle de gestion est situé au milieu du trajet, il prémunit l'harmonisation entre la stratégie et le quotidien, c'est – à – dire, le contrôle de gestion se situe au milieu, il garantit la cohérence entre la stratégie et le quotidien.

2.2 La méthode du *Target Costing*:

La méthode du *Target Costing* a été initialement développée dans les années 1960 au Japon dans l'industrie automobile – on l'appelle *Genga kikaku*, littéralement coût planifié ou projeté. Le coût cible s'applique principalement à des offres existantes que l'on modifie plus ou moins profondément à chaque nouvelle génération, mais il peut également être utilisé pour concevoir une offre radicalement nouvelle. Merjane et al. (2023, P.4).

La démarche repose sur la mise en œuvre de l'analyse de la valeur et le placement du client au centre des préoccupations de l'entreprise. Elle est à l'origine de nombreux succès de produits et services. Cette approche repose sur l'inversement du mode traditionnel de fixation du prix de vente basé sur les coûts auquel on ajoute une marge sans se soucier des attentes du client. Le coût cible procède d'une étude du prix que le client est prêt à consentir pour un produit auquel on retranche la marge à réaliser afin d'obtenir le coût objectif à ne pas dépasser. Le coût cible dépasse le simple statut de technique et s'inscrit comme une véritable démarche transversale basée sur le pilotage du rapport valeur/coût à l'origine d'un business model en vogue : le lowcost. 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 profitabilité des produits est essentiellement conditionnée par les phases de conception et de planification. C'est lors de cette phase que sont arrêtés la plupart des éléments qui conditionnent le coût du produit pendant son cycle de vie : composants, matières, technologies mises en œuvre, processus productif, investissements. C'est donc à ce stade que l'entreprise a le plus d'action sur le coût estimé. C'est aussi à ce stade que le coût des modifications est le moins élevé (Doriath, 2007). 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. Il se poursuit tout au long du cycle de vie du produit dans une logique de réduction continue des coûts (*Kaizen Costing*), du fait de l'expérience acquise, des économies d'échelle, de l'évolution du marché (clientèle, concurrence).

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. (Djerbi et al2020).

2.2.1 Définitions du coût cible

Quelques auteurs définissent la notion de coût cible, « *genka kikaku* » en japonais :

Pour M. Sakurai : « *Le coût cible est un outil de gestion des coûts permettant de réduire le coût total d'un produit sur l'intégralité du cycle de vie, grâce aux départements de la production, de la recherche et développement, du marketing et de la comptabilité.* » Outre, R. Cooper : « *L'objet du coût cible consiste à identifier le coût de production d'un produit de manière à ce que, une fois vendu, ce dernier génère la marge bénéficiaire souhaitée.* ».

Ainsi M. Tanaka : « *Le coût cible est l'effort réalisé dans les étapes de planification et de développement pour atteindre une cible de coût fixé par le management. Il est utilisé pour résorber la différence entre le coût cible et le coût estimé par une meilleure conception et de meilleures spécifications du produit. Le but ultime est de permettre à un produit d'atteindre des cibles de profit sur toute sa vie marchande.* »

Pour nous, le coût cible « coût espéré » est une méthode utilisée dans le métier du contrôle de gestion qui prend en considération tous les acteurs de l'entreprise afin d'aboutir à un coût désiré pour garantir la rentabilité, la persistance et la compétitivité de l'entreprise sur le marché.

2.3 Le contrôle de gestion et le pilotage de la performance

2.3.1 Définitions

Plusieurs auteurs ont défini le concept de la performance :

Selon (Waldman D.A 1994, p39), « *La performance est l'ensemble des actions qui permettent la coordination et l'amélioration des activités et des résultats d'une unité organisationnelle* », de plus, (Khemakhem, A (1976, la définissait comme « *La réalisation d'un travail, la manière avec laquelle une entité réagit à des incitations ou atteint les objectifs qui lui étaient fixés* ». Ensuite Marchesnay, M (1991) expliquait « *La performance est le degré de réalisation du but recherché* », la notion de la performance a été encore élaborée par Albanes, (1978) « *La performance est la raison des postes de gestion, elle implique l'efficacité et l'efficacité.* » En outre (Debiens 1998, p63), « *La performance est l'art de bien faire les bonnes choses c'est-à-dire le fait de tirer la meilleure partie possible des ressources.* »

Nous voyons que la performance pourra être définie comme l'influence d'un agent économique, d'une manière meilleure, dans la réalisation de ses objectifs en tenant compte des critères préalablement définis pour atteindre un but mesurable.

2.3.2 La mesure et le pilotage de la performance

L'accompagnement de la performance à tous les niveaux de l'entreprise est la mission principale du contrôle de gestion qui consiste à soutenir deux dimensions (Selmer 2004):

- Dimension financière de la performance avec une vision consolidée de la performance. Son objectif est la construction et l'éclaircissement des décisions stratégiques ;
- Dimension opérationnelle de la performance avec une vision locale. Son but est l'éclaircissement et l'orientation de l'action.

La performance est mesurée par des indicateurs financiers et non financiers et valorisée par des données chiffrées, soit en valeur relative, soit en valeur absolue.

La performance doit être :

-Analysée sur une période de temps longue pour révéler la tendance de son évolution ;

-Comparée à un référentiel qui peut être un objectif fixé, une performance antérieure ou future, une norme métier, la performance d'autres entreprises du même secteur d'activité.

En général, la performance doit assurer deux fonctions :

-Aider à piloter l'efficacité par la gestion des facteurs clés de compétitivité afin de prendre un ensemble de décisions et d'actions stratégiques en utilisant un tableau de bord.

-Aider à piloter l'efficience par la gestion des moyens opérationnels afin d'atteindre les objectifs fixés à travers la maîtrise des facteurs clés de l'équilibre financier.

Le pilotage de la performance est un processus de deux étapes : La planification et l'analyse.

Ce processus dynamique assure deux fonctions : La régulation et l'apprentissage.

Pour avoir un bon pilotage de la performance, l'organisation doit disposer d'un système d'information fiable et efficace.

3. Méthodologie de recherche

En sciences de gestion, la recherche est définie comme étant « *Une action structurée et critique et systématique qui trouve son origine dans le questionnement scientifique sur un problème en cours d'investigation dans le but de dégager des réponses et des solutions ou de concevoir de nouvelles théories et connaissances à partir de l'analyse d'un objet de recherche* »(H. Ben Aissa, 2001, P.4)

Pour atteindre notre objectif, nous optons pour une revue de littérature plus fouillée. En effet, nous assistons à un manque d'une littérature traitant l'innovation de la méthode du *Target Costing* et son impact sur la performance et partant la pérennité des entreprises. Pour élucider cette relation, nous avons mené une revue de littérature qui traite l'importance de cet instrument dans l'amélioration de la performance par le biais d'une approche analytique qui va permettre de booster l'efficacité et l'efficience de l'entreprise.

4. Motifs théoriques

Dans le but de mieux comprendre l'instrument moderne *Target Costing*, et par conséquent sa contribution à l'amélioration des performances des entreprises au Maroc, nous avons intégré les concepts et les principes des théories suivantes pour expliquer ce phénomène : la théorie des coûts de transactions d'Olivier Williamson (1937) et celle des parties prenantes d'Edward Freeman (1984).

La théorie des coûts de transaction fait partie intégrante de la théorie des organisations, telle que formulée par Ronald Coase en 1937 et développée par Oliver Williamson. Depuis 1975, elle a eu un impact significatif sur la manière dont on comprend l'organisation et la gestion des entreprises. Cette théorie a remis en question les anciens principes de gestion succédés de Frederick Taylor et Henri Fayol.

La théorie des coûts de transaction s'est développée en réponse à l'évolution du contexte économique et organisationnel, à partir de 1985, apportant des résultats concrets et importants ont commencé à étayer cette théorie, renforçant ainsi son importance. Cette période a marqué un changement de perspective dans la gestion, remettant en question les pratiques traditionnelles de gestion. Ensuite, elle repose sur l'idée fondamentale que les coûts associés aux transactions économiques, tels que les coûts de négociation, d'information, et de surveillance, sont des éléments essentiels à prendre en compte dans la prise de décision organisationnelle. Plutôt que de se fier à des modèles de gestion basés sur l'intuition ou des processus rigides, cette théorie encourage à évaluer les coûts de transaction associés à différentes approches et à choisir celle qui minimise ces coûts.

Oliver Williamson a été l'une des figures clés dans le développement de cette théorie. Il a montré comment la structure des contrats et des organisations peut être influencée par la nature des coûts de transaction, ce qui a contribué à expliquer pourquoi certaines entreprises préfèrent internaliser certaines activités plutôt que de les externaliser.

En somme, la théorie des coûts de transaction a contribué à remodeler la gestion en mettant l'accent sur l'efficacité économique, la minimisation des coûts de transaction et la prise de décision éclairée en matière d'organisation. Elle a remis en question les pratiques traditionnelles de gestion et a ouvert la voie à une meilleure compréhension des choix organisationnels dans un contexte économique complexe.

De mêmes auteurs, dans la même veine, Badrane et Bamousse (2023), ont mobilisé l'apport explicatif de cette théorie en vue d'économiser sur les coûts de transactions tout en choisissant un mode de gouvernance adéquat. Le but ultime est d'optimiser la gestion de la trésorerie par le biais de la réduction des coûts, ce qui impacte positivement la performance financière de la firme. Bien que la gestion de trésorerie et le *Target Costing* soient des concepts distincts, ils sont interconnectés dans la gestion financière d'une entreprise. La mise en œuvre du *Target Costing* peut influencer la trésorerie en affectant les coûts, les investissements et la rentabilité, ce qui nécessite une coordination et une planification attentives pour s'assurer que l'entreprise dispose des liquidités nécessaires pour atteindre ses objectifs en matière de coûts et de rentabilité.

Dans le même sillage, Barzi et Bamousse (2023) soulignent qu'une gestion financière rigoureuse est la pierre angulaire qui contribue à la gestion stratégique des coûts et renforce la résilience des entreprises dans un environnement en perpétuelle mutation. Ceci signifie que le contrôle de gestion, notamment à travers l'intégration de l'approche *Target Costing*, joue un rôle pionnier permettant aux entreprises d'évaluer leurs opérations financières et par voie de conséquence maximiser leur rentabilité et booster leur performance.

La théorie des coûts de transaction ne se limite plus à simplement distinguer entre les mécanismes de marché et de hiérarchie. Elle sert désormais de cadre d'analyse précieux pour explorer comment les relations de pouvoir, de contrôle et par conséquent l'organisation entre les divers acteurs se développent. Les coûts de transaction représentent la combinaison des dépenses qui surviennent préalablement à la production d'un bien ou à la prestation d'un service, auxquelles s'ajoutent les coûts associés aux activités commerciales.

À travers cet article, nous avons utilisé la théorie des coûts de transaction pour tenter d'expliquer la contribution du *Target Costing* comme un outil de contrôle de gestion permettant de réduire les coûts et booster la performance de l'entreprise.

Le *Target Costing* vise à déterminer un coût cible pour un produit ou un service en fonction de ce que le marché est prêt à payer, puis à mettre en place des mesures pour atteindre ce coût tout en maintenant la qualité et la rentabilité. Cette approche est souvent utilisée pour concevoir des produits rentables et compétitifs, en prenant en compte les coûts de production dès le stade de la conception.

D'un autre côté, la théorie des coûts de transaction est un concept issu de l'économie qui se concentre sur l'analyse des coûts liés aux transactions économiques entre différentes entités, comme les entreprises. Elle met l'accent sur les coûts indirects, tels que les coûts de négociation, d'information, de surveillance, et d'application des contrats. La théorie des coûts de transaction cherche à comprendre comment ces coûts affectent les décisions de l'organisation, notamment en ce qui concerne le choix entre le recours au marché ou à la hiérarchie pour la réalisation de certaines activités.

Bien que ces deux concepts aient des implications en matière de gestion des coûts, le *Target Costing* se concentre sur la gestion des coûts internes à l'entreprise pour la fabrication de produits ou la prestation de services, tandis que la théorie des coûts de transaction examine les coûts associés aux relations et aux transactions entre différentes parties, notamment les coûts

de coordination et de gouvernance. Les deux concepts peuvent toutefois être utilisés conjointement pour prendre des décisions éclairées en matière de conception de produits et de gestion des relations avec les fournisseurs.

Parallèlement, la théorie des parties prenantes signifie que dans la littérature anglo-saxonne, une distinction fréquente est établie entre les actionnaires, également appelés "*shareholders*", et les autres parties prenantes, appelées "*stakeholders*". Selon la définition de Freeman (1984, p.46) « *tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'entreprise* », qui a pour objet de montrer qu'un acteur ou partie prenante de l'organisation ayant la capacité d'influencer ou d'être influencé par la réalisation des objectifs d'une entreprise.

Les *stakeholders* regroupent tous les groupes ou individus qui ont la capacité d'influencer les objectifs de l'entreprise ou d'être influencés par ces objectifs. Conformément à la perspective de Mercier (1999), les *stakeholders* englobent l'ensemble des acteurs pour lesquels la croissance et la santé de l'entreprise revêtent une importance significative.

La théorie des parties prenantes est une approche qui examine les relations entre une organisation et les diverses parties prenantes qui peuvent influencer ou être influencées par ses actions. Les parties prenantes peuvent inclure les actionnaires, les salariés, les clients, les fournisseurs, les administrations publiques et le reste du monde. Cette théorie s'intéresse à la manière dont une organisation gère ses relations avec ces parties prenantes et prend en compte leurs intérêts dans ses décisions et ses actions.

Ladite théorie joue un rôle primordial dans l'outil *Target Costing*, via la mise en place de l'approche, les entreprises peuvent tenir compte des attentes et des besoins des parties prenantes, notamment les clients, les fournisseurs, les employés, les actionnaires, et les administrations publiques. En intégrant les préoccupations de ces parties, l'entreprise peut ajuster ses objectifs de coûts pour s'assurer que les produits ou services répondent aux attentes du marché tout en maintenant des relations positives avec ces parties prenantes.

À cet effet, cette théorie peut aider l'entreprise à identifier les parties prenantes qui ont une influence significative sur ses activités. Ces parties prenantes peuvent avoir un impact sur la fixation des prix, la qualité des produits, les conditions de travail, la durabilité, etc. Une fois ces parties prenantes identifiées, l'entreprise peut intégrer leurs intérêts dans le processus de *Target Costing*.

Le *Target Costing* est capable également d'attribuer la gestion des relations avec les parties prenantes, en fixant des objectifs qui répondent aux exigences des clients qui exigent des produits à des prix compétitifs et de haute qualité tout en maintenant la rentabilité.

Ensuite, la théorie des parties prenantes encourage la netteté et surtout la communication avec les partenaires de l'entreprise afin de renforcer la confiance et la coopération avec les parties prenantes.

De ce fait, le *Target Costing*, la performance d'entreprise et les deux théories exposées ci-dessus ont une relation entre eux. Étant donné que, la méthode du *Target Costing* contribue à une meilleure performance de l'entreprise en permettant de proposer des produits compétitifs sur le marché, d'améliorer la rentabilité et de répondre aux attentes des clients en termes de prix et de qualité. De même ainsi que, la théorie des coûts de transaction se concentre sur l'analyse des coûts liés aux transactions entre l'entreprise et ses partenaires, comme les clients, les fournisseurs. Une gestion efficace des coûts de transaction peut réduire les coûts indirects, améliorer l'efficacité opérationnelle, et favoriser de meilleures relations avec les parties prenantes, ce qui peut renforcer la performance globale de l'entreprise.

La théorie des parties prenantes met l'accent sur la gestion des relations avec les parties prenantes pour répondre à leurs attentes. Une gestion responsable des parties prenantes peut contribuer à renforcer la confiance, à attirer et à fidéliser les clients, à motiver les employés, et

à maintenir de bonnes relations avec les investisseurs, ce qui a un impact positif sur la performance de l'entreprise.

En intégrant ces concepts, l'entreprise peut adopter une approche holistique de la gestion. Le *Target Costing* peut prendre en compte les préoccupations des parties prenantes pour définir des coûts cibles alignés sur les attentes du marché. La théorie des coûts de transaction peut aider à identifier les inefficacités dans les relations avec les parties prenantes et à les minimiser. La gestion proactive des parties prenantes peut contribuer à équilibrer les objectifs de coûts, de qualité et de satisfaction client.

5. Présentation et discussion des résultats de la recherche

L'objectif de la présente section est de citer les apports et les limites du *Target Costing*, ensuite, la relation entre la performance de l'entreprise et ladite méthode pour répondre à la trame de la problématique.

5.1. Les avantages et les limites de la méthode du *Target Costing*

La finalité de cette section est de concevoir la contribution du *Target Costing* et la performance des entreprises marocaines ou industrielles comme vecteur du contrôle de gestion.

Tout d'abord, la méthode du coût cible contient des avantages aussi que des inconvénients.

Parmi les apports de ladite méthode, on peut concrétiser que le coût cible est une approche contemporaine de diminuer les coûts d'un produit, aussi elle est flexible selon les attentes du client, elle accorde une priorité aux caractéristiques du produit qui apportent de la valeur pour le client. Cette méthode encourage la négociation avec les fournisseurs pour réduire les coûts d'achat des matériaux et des composants, tout en améliorant la qualité.

En revanche, la méthode de *Target Costing* présente des inconvénients, tels que le risque de banalisation des produits via l'abaissement d'acquérir de nouveaux produits, anticiper la réduction des coûts dès la conception ; l'entreprise risque d'écarter les objectifs de qualité et la gestion du personnel à travers le stress des employés que l'objectif principal de l'entreprise est la réduction des coûts, elle va engendrer des conflits entre les personnels.

5.2. Le rapport entre la performance de l'entreprise et la méthode du *Target Costing*

Le *Target Costing* revêt une importance particulière dans les entreprises industrielles. Pour une meilleure compréhension de cette approche, et vu l'insuffisance des articles et des thèses traitant le lien entre le *Target Costing* et la performance d'entreprise, il est essentiel d'examiner les divers autres outils de gestion utilisés par les entreprises, en particulier la méthode de comptabilité par activités, également connue sous le nom d'*Activity Based Costing* (ABC). (Merjane et Al, 2023) déclare que pour rapprocher le *Target Costing* au coût estimé, diverses méthodes d'estimation sont employées. « Il existe la méthode analytique qui est fondée sur une analyse technique détaillée du nouveau produit, l'étude technique caractérisée par les inducteurs de la méthode ABC qui est une méthode des coûts complets, mais aussi qui est plus fine, mieux adaptée en général à la réalité et qui donne une précision dans l'affectation des charges indirectes pour déterminer le coût prévisionnel ».

Selon El balloute et Karim (2023, p.303) l'intégration de la méthode ABC a un effet considérable sur la performance globale d'une entreprise, englobant la synergie interne de l'entreprise.

En récapitulant la synthèse d'El balloute et Karim, l'implémentation de la méthode ABC peut apporter des améliorations notables dans les domaines financiers, stratégiques et opérationnels d'une entreprise en offrant des données plus précises pour des décisions mieux informées.

Cela se manifeste généralement par une augmentation de la rentabilité, une compétitivité renforcée et une amélioration globale de l'efficacité de l'entreprise.

De plus, (Badi et al, 2022), expliquent dans leur article autour de l'instrumentation de contrôle de gestion au profit de la performance des organisations que le contrôle de gestion a longtemps été perçu comme un système permettant de réguler le comportement des individus dans le cadre de leur travail au sein d'une organisation. L'activité humaine est intrinsèquement liée à la structure sociale de cette organisation, ce qui implique la nécessité d'organiser, d'orienter et de mettre en place des mécanismes de régulation pour guider le comportement des individus. Cependant, la gestion de l'entreprise exige la mise en œuvre de mécanismes essentiels pour améliorer la performance. Ce processus repose non seulement sur l'apprentissage et la poursuite des objectifs stratégiques, mais aussi sur un système d'incitation visant à créer une convergence d'objectifs grâce à divers mécanismes de motivation. Dans ce contexte, le contrôle de gestion devient un outil qui a toujours été utilisé par les gestionnaires, les dirigeants et les actionnaires pour atteindre une performance globale, plutôt que de permettre à chaque groupe de parties prenantes de poursuivre ses objectifs individuels de manière isolée. Le schéma de pilotage vise à aligner ces objectifs individuels en vue d'atteindre une performance globale.

En réalisant une analyse approfondie, nous pouvons jeter la lumière sur l'importance des outils de gestion, en particulier la méthode « *Activity Based Costing ABC* », ainsi que d'autres instruments, en vue d'améliorer la performance globale de l'entreprise.

Ainsi, le *Target Costing* demande une participation de tous les acteurs, une transparence en termes d'informations et d'évaluations et une prise en charge collective des choix et des erreurs qui peuvent en résulter. Pour atteindre un niveau élevé de performance, il est essentiel de développer des langages partagés, des visions communes et de favoriser le partage de connaissances expérimentales afin de promouvoir une véritable collaboration interdisciplinaire.

Il nécessite de la part des dirigeants une implication forte afin de surmonter les habitudes en place, la culture budgétaire des territoires afin de promouvoir une coordination non hiérarchique, ouverte à la critique, négociée en termes d'objectifs.

L'outil du contrôle de gestion dit coût cible est un instrument efficace pour l'entreprise parce qu'il participe à réduire les coûts de production en fixant des objectifs de coûts précis pour chaque produit ou service, en travaillant à atteindre ces objectifs et en minimisant les coûts.

Les entreprises sont obligées de trouver des moyens plus efficaces d'industrialiser leurs produits, ce qui peut entraîner une amélioration de la qualité, en évitant le gaspillage.

Les entreprises peuvent devenir plus compétitives sur le marché. Elles peuvent proposer des produits de qualité supérieure à des prix compétitifs, ce qui peut augmenter leur part de marché et leur rentabilité à long terme.

Le coût cible encourage les entreprises à adopter une approche préalable de la gestion des coûts, c'est-à-dire, ladite approche vise à savoir, en amont, les coûts du produit avant la fabrication de ce dernier, en fixant des objectifs de coûts précis, les entreprises peuvent planifier leurs coûts à l'avance, ce qui peut aider à éviter les dépassements de coûts et les retards de production.

Pour que l'entreprise soit performante et efficace, la méthode du *Target Costing* dite coût cible nécessite une collaboration de toute l'équipe pour y atteindre.

En définitive, il convient de souligner que dans un environnement turbulent, globalisé et hyperconcurrentiel, s'engager dans la voie de l'innovation demeure un véritable impératif pour toute organisation qui aspire à appartenir au cortège des entreprises performantes. En effet, dans un monde en perpétuelle mutation, les entreprises sont invitées à instaurer une culture où prévaut l'innovation, une culture qui crée un héritage durable pour l'organisation Badrane & Bamousse (2023). Parallèlement, les contrôleurs de gestion sont appelés à

modifier leur ADN de gestion vers des pratiques plus innovantes en exploitant pleinement le potentiel du *Target Costing*. Ainsi, ce dernier permet aux entreprises d'améliorer leur performance en réduisant les coûts, en améliorant la qualité, en augmentant la compétitivité, en adoptant une approche préalable de la gestion des coûts tout en se conformant aux objectifs des différents départements de l'entreprise. Dans le même contexte, Barzi et Bamousse (2023) indiquent que l'innovation dans la gestion financière des entreprises joue un rôle de détermination dans l'optimisation de la performance. Ceci signifie que l'adoption du *Target Costing* dans le contrôle de gestion est une voie novatrice qui garantit la gestion efficace des coûts.

6. Conclusion

À travers cette recherche et l'analyse qui en découle, on peut conclure que cette étude se concentre sur le contrôle de gestion et la méthode du *Target Costing*. En effet, elle met en évidence les différentes définitions du contrôle de gestion proposées par divers auteurs. Puis on a penché sur la méthode du coût cible à travers l'origine de cette méthode. En soulignant, l'importance de la phase de conception dans la maîtrise des coûts tout au long du cycle de vie du produit. Ensuite, on a détaillé la notion de performance. Notre article s'achève en mettant en évidence le rôle du contrôle de gestion dans la conception d'outils pour assurer la cohérence entre objectifs, moyens et résultats. En outre, ladite méthode est parallèle avec les deux théories susmentionnées et leur lien avec la performance de l'entreprise.

Les entreprises se voient obligées d'implanter la méthode du *Target Costing* pour qu'elles restent compétitives, maintenues par leur part de marché et la satisfaction des clients surtout que l'entreprise se situe dans un environnement instable.

En effet, les entreprises sont appelées à produire, vendre et écouler une large gamme de produits pour fournir des services post-opérationnels.

Pour y arriver, le contrôleur de gestion contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise, en fixant les objectifs qui seront accomplis avec efficacité.

L'apport de cette étude s'exprime par des contributions académiques et managériales. À l'horizon académique, la méthode du *Target Costing* est un outil du contrôle de gestion apparue aux années 60 au Japon, mais on trouve une pénurie dans des articles et des publications dans le contexte marocain autour de ce domaine. Cette recherche donne l'occasion de plonger pour éclaircir et définir le rapport entre la méthode des coûts cibles et la performance d'entreprise dans le cadre d'alimenter la production scientifique sur la discipline peu explorée à savoir la méthode du *Target Costing*.

À l'horizon managérial, l'application de la stratégie du coût cible favorise la pratique de la méthode du *Target Costing* afin de saisir une part du marché et de stimuler la performance de l'entreprise dans le but de réduire, au préalable, les coûts des produits de l'entreprise.

Les contributions de cette exploration sont prometteuses, étant donné que les entreprises marocaines industrielles optent pour la méthode des coûts cibles afin de mieux permettre l'absorption, la résolution des problèmes rencontrés par l'environnement de l'entreprise. Par ailleurs, le *Target Costing* permet aux entreprises, notamment celles fabriquant des produits ayant des multifonctions, d'envisager l'avenir plus de sérénité en prospérant dans un marché rendu complexe avec la mondialisation et les avancées novatrices.

Cependant, le contrôle de gestion n'est pas une discipline récemment émergente, mais plutôt une discipline dont l'origine rétrograde au début du XXe siècle. Elle a été largement étudiée depuis longtemps dans les pays développés. En revanche, dans les pays en voie de développement, les recherches ont été relativement limitées, bien que l'on commence à voir apparaître des travaux de recherche portant sur la mise en place de l'instrument innovateur, dit *Target Costing*.

Notre recherche est confrontée à des limites attachées à la complexité du marché et aux changements environnementaux, ainsi que la gestion des conflits internes, notamment entre les parties prenantes de l'entreprise. Cette dernière doit être consciente de l'importance et l'efficacité de la méthode du *Target Costing* pour relever les défis qui se profilent dans un environnement en perpétuelle mutation.

Des perspectives sont nécessaires pour sonder le rôle du *Target Costing* comme un vecteur qui augmente la vitesse de l'entreprise en accélérant le volume du chiffre d'affaires et la performance d'entreprise, le *Target Costing* est une approche de gestion des coûts qui permet aux entreprises de rester compétitives, de satisfaire les besoins des clients, d'améliorer la rentabilité et de favoriser l'innovation tout au long du cycle de vie du produit ou du service. Il s'agit d'une méthode puissante pour atteindre ces objectifs. À cet effet, nous envisageons, après une carence des articles traitant le *Target Costing* au contexte marocain, de mener une étude exploratoire visant à examiner la pertinence et les implications de cette méthode pour les entreprises marocaines opérant dans le secteur industriel.

Références :

- (1). Alazard.C, sèpari.S. (2010). DCG 11 contrôle de gestion, manuel et applications, p : 641 – 642.
- (2). Albanes, (1978), La performance de l'entreprise, Economica, Paris
- (3). Anthony (1988), The Management Control Function, Harvard Business School Press.
- (4). Anthony R., (1965). Planning and control systems: a framework for analyses, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.
- (5). Arnaud H., GARMILIS A., VIGNON V. (2001), Le contrôle de gestion en action, Editions Liaisons, p. 7.
- (6). BADI, A., MAKHLOUFI, T., & NEBEG, K. (2022). L'instrumentation du contrôle de gestion au profit de la performance des organisations. pp. 710-723
- (7). BADRANE, N., & BAMOUSSE, Z. (2023). Le lancement des virements instantanés : Quels apports pour la gestion de la trésorerie des entreprises au Maroc ?. International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics, 4(4-1), 669-683.
- (8). BARZI, G., & BAMOUSSE, Z. (2023). La résilience au cœur de la fonction financière des entreprises : levier de pérennité contre les effets des crises au Maroc-Cas du Covid-19. Economics and Management Review, 1(1).
- (9). BARZI, G., et BAMOUSSE, Z. (2023). L'intelligence artificielle dans la fonction financière : un levier de développement face aux défis futurs. International Journal of Advanced Research in Innovation and Social Sciences, 6(2), 1-7.
- (10). Bouquin, H. (1986). Le contrôle de gestion, presses Universitaires de France. 8 janvier 2001.
- (11). Bouquin, H. (2005). Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Collection gestion.
- (12). Bouquin.H, (1997), Les fondements du contrôle de gestion Paris, PUF, « Que sais-je ? », n° 2892 2e éd.
- (13). Bouquin.H,(1994), Les fondements du contrôle de gestion. Presse universitaire de France « Que sais-je ? », N°2892, Paris.
- (14). Chabault, D. (2011). L'apport de la théorie des parties prenantes à la gouvernance des pôles de compétitivité. PRIX DE THESE 2010, pp.39-57.

- (15). Damak-Ayadi, S. (2003). La théorie des parties prenantes : théorie empirique ou théorie normative ?. In 24ème congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (pp. 1-20). Association Francophone de Comptabilité.
- (16). Debiens. J.(1988), « comment augmenter la productivité dans le secteur public ? » gestion février p. 63.
- (17). Demeestere, R., Lorino, P., & Mottis, N. (2013). Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion-6ème édition. Dunod. P 371
- (18). Duparc.R, (2021), DCG 11 Contrôle de gestion - Manuel 2021-2022 : Réforme expertise comptable Ed.2, Dunod, p 510.
- (19). EL BELLOUTE, G., & KARIM, K. (2023). Analyse de la littérature sur les liens entre l'adoption de la méthode ABC et l'amélioration des Performances des entreprises. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*, 4(3-1), 287-307.
- (20). Etzioni.A., (1971), Les organisations modernes, Ed. Doculot.
- (21). Fayol. H., (1970), Administration industrielle et générale, Ed. Dunod, Paris.
- (22). Helene I, Veronique m, Jerome m, Yvon p (2013), Contrôle de gestion, 4ème édition, DUNOD, p7.
- (23). Kalika, M. (1988), Structures d'entreprises, Réalités, Déterminants et performances, Paris, Economica.
- (24). Khemakhem, A. (1976), La dynamique du contrôle de Gestion, Edition Dunod.
- (25). Koontz h. O'donnellC., (1955), Principles of Management, an Analysis of Managerial Functions, New York, McGraw-Hill.
- (26). Malleret,V.(2009). « Peut-on gérer le couple coûts – valeurs ? », p : 18
- (27). Marchesnay, M. (1991), Economie d'entreprise. Ed Eyrolles.
- (28). Marmuse, C. (1992), Politique Générale, Edition economica.
- (29). Merjane,s., Houam,r. et Touili,k. (2023), Le rôle du "TARGET COSTING" dans l'optimisation des coûts des entreprises : Cas du secteur industriel, *International Journal of Advanced Research in Innovation and Social Sciences.y*, Volume 6, Issue 1.
- (30). MraniZentar, S. (2014). La fonction contrôle de gestion dans les grandes entreprises industrielles marocaines: état des lieux, configurations et déterminants institutionnels (Doctoral dissertation, Montpellier 1).
- (31). RagainaA. et Tahar-freixinosC. (2015), Mémentos LMD - Contrôle de gestion Principes du contrôle de gestion, Gestion prévisionnelle et budgétaire, Analyse des écarts, Tableaux de bord et pilotage de la performance, Gualino, p. 20.
- (32). SelmerC.(2014), La Boîte à outils du contrôle de gestion, Dunod.
- (33). WaldmanD. A.(1994). La gestion de la performance et la qualité totale. *Gestion*, 19(3), 39-47.