

LE TARGET COSTING

UN ETAT DE L'ART

François MEYSSONNIER
Maître de Conférences

ESM/IAE de Metz
3 place Edouard Branly
57 070 Metz

Tél. : 03 87 56 37 86

Fax : 03 87 56 37 79

E-mail : meyssonnier@esm.univ-metz.fr

Résumé

Une revue de la littérature est consacrée au *target costing*. On examine d'abord la nature exacte du *target costing* en tant que pratique de gestion, puis les différentes dimensions et modalités de mise en œuvre de cet outil de gestion, enfin ses perspectives de développement.

Mots clés . – coût cible – conception à coût objectif – concourance – analyse de la valeur – kaizen costing

Abstract

A state of the art is made about target costing. We deal in a first part with the nature of target costing as management tool, then with its different aspects and implementation modes and in a last part with its development prospects.

Keywords. – target costing - design to cost – concurrent engineeringg – value analysis – kaizen costing.

Introduction

Le *target costing* (ou coût cible) est une pratique maintenant courante dans beaucoup d'entreprises mais dont la visibilité est curieusement faible. Les articles de recherche qui lui sont consacrés sont relativement peu nombreux. La présentation du *target costing* n'occupe, en France, qu'une place très réduite dans la plupart des manuels et ouvrages de référence. Exemple révélateur, la récente « Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit » (COLASSE, 2000) ne comporte aucun article spécifique à son sujet et ne l'évoque que de façon très marginale aux détours de commentaires sur les coûts. Son importance semble également controversée dans la vie des affaires. Ainsi Nissan, qui joua un rôle considérable dans l'émergence de cette technique, est l'objet de critiques pour sa démarche passée de *target costing* trop marquée par une « vision d'ingénieur » dans la conception des nouveaux produits. La recherche systématique, voire excessive, du juste prix aurait tiré les produits vers une banalité préjudiciable à leur succès commercial. Ceci serait un des facteurs qui l'aurait amené à la quasi-faillite avant sa prise de contrôle par Renault. Alors que faut-il penser de cette démarche ?

Il est probablement temps aujourd'hui, avec le recul que nous avons, de faire le point sur le *target costing* aussi bien sous son angle de pratique sociale que dans ses fondements en tant qu'outil de gestion afin d'évaluer son avenir prévisible. Pour cela, nous allons faire une revue de la littérature qui lui est consacrée. Nous examinerons d'abord comment le *target costing* s'est généralisé (1.1.), les diverses conceptions qui s'opposent à son sujet (1.2.) puis sa nature et son contenu (1.3.). Nous étudierons ensuite les analyses relatives à cette méthode de gestion portant plus particulièrement sur les acteurs de sa mise en œuvre (2.1.), sa logique fondatrice (2.2.), ses rapports avec les référentiels traditionnels du contrôle de gestion (2.3.), ses objets d'application et sa temporalité (2.4.). Nous nous interrogerons enfin sur sa contingence (3.1.) et ses limites (3.2.).

1. Description d'une pratique

1.1. La lente diffusion du *target costing*

Le coût cible, dénommé « *genka kikaku* », littéralement coût planifié ou projeté, a été inventé en 1965 chez Toyota (TANAKA T., 1993) et se développa au début des années 70 au Japon. Sa généralisation fut progressive et assez inégale, variant fortement selon les branches. Une enquête fut menée à ce sujet en 1991-1992 au Japon. Citée par KATO Y, BOER G. et CHOW C. (1993), elle montrait qu'en une vingtaine d'années le *target costing* était devenu la norme au Japon dans quasiment toutes les entreprises automobiles. Près de 80% des entreprises des secteurs des biens d'équipement, de la construction électrique et de l'électronique l'utilisaient également. Par contre la proportion n'était que de 30% dans la chimie et la pharmacie et encore plus faible dans l'agro-alimentaire, le textile et le papier. Et dans certains secteurs le *target costing* n'était pas du tout pratiqué.

Il s'agit de la principale source statistique de cette taille et relativement approfondie sur les pratiques industrielles dont il soit fait mention dans la littérature. Mais il faut bien reconnaître que le *target costing* se prête très mal à une évaluation statistique d'ensemble et que les papiers qui lui sont consacrés sont le plus souvent basés sur un nombre limité d'études de cas approfondies. On sait ainsi relativement bien ce que telle ou telle entreprise fait en matière de *target costing* mais on

connaît peu les pratiques moyennes réelles. Les articles et publications consacrées au *target costing* se développèrent lentement dans les années 80 au Japon mais étaient très peu connus en dehors du pays (pour une bibliographie assez riche sur les articles et ouvrages japonais relatifs au *target costing*, on peut se référer à ANSARI S. et BELL J., 1996).

La popularisation dans le monde anglo-saxon des conceptions japonaises en matière de coûts date de 1989. A cette date sortirent l'étude comparative portant sur des entreprises japonaises et européennes de YOSHIKAWA T., INNES J. et MITCHELL F. (1989, b), les diverses contributions du remarquable ouvrage collectif sous la direction de MONDEN Y. et SAKURAI M. : « *Japanese Management Accounting* » (1989) et un article majeur de SAKURAI M. (1989). Dans les années immédiatement suivantes IMAI M. (1990), HIROMOTO T. (1991) et TANAKA T. (1993) approfondissaient la présentation et l'analyse du *target costing* dans la littérature.

On doit souligner que dans un premier temps les contributions académiques étaient quasiment toutes basées sur des analyses d'expériences de terrain japonaises et relatées par des auteurs japonais, à l'exception notable de COOPER qui commença dès 1989 une série d'études de terrain (le projet Japon) qui devait lui permettre de réunir en six ans 25 études de cas sur les pratiques des entreprises japonaises en matière de contrôle de gestion.

Les milieux américains du contrôle de gestion académiques et d'entreprises furent assez réticents vis à vis de cette nouvelle approche. Ils avaient une culture comptable marquée par la prégnance de la rentabilité financière, du court terme et de la création de valeur pour l'actionnaire. A l'inverse le *target costing* était centré sur les indicateurs physiques, les processus productifs, la durée de vie des produits et la création de valeur pour le client. Il n'est donc pas surprenant que cette méthode ait eu du mal à s'imposer (voir sur la succession des paradigmes de référence : BOUQUIN H., 2000).

L'Europe était probablement plus ouverte et prête à recevoir les apports japonais en raison de la moindre domination du modèle financier classique et des brassages culturels entre ingénieurs et managers dans les milieux du contrôle de gestion (en France et en Allemagne par exemple comme le souligne LORINO P., 1994). Le CAM-I mit en place un groupe de travail européen sur la méthode des coûts cibles et chargea, en 1993, le professeur HORVATH (1993) de faire une recherche bibliographique systématique du domaine (en japonais, anglais, allemand et français). En France le *target costing* émergea vraiment dans la littérature entre 1993 et 1995, à partir des articles de DEGLAIRE J-N. et DUMAREST L. (1993), LORINO P. (1994) et HORVATH P. (1995).

Le *target costing* était l'objet dans la deuxième moitié des années 90 de deux ouvrages synthétiques qui consacraient définitivement son admission parmi les outils de référence du contrôle de gestion : « *Target costing : the next frontier in strategic cost management* » rendait compte des expériences et des réflexions des membres du groupe de travail du CAM-I consacré à cette question (ANSARI S. et BELL J., 1996) et « *Target costing and value engineering* » (COOPER R. et SLAGMULDER R., 1997) permettait de faire le point à partir des sept études de cas japonaises portant plus particulièrement sur le *target costing* recueillies (pour les premières d'entre elles à la Harvard Business School) par COOPER.

Mais, en dehors des facteurs liés aux traditions du contrôle de gestion en occident, déjà à l'époque certains remarquaient (DEGLAIRE J-N. et DUMAREST L., 1993) que d'autres raisons pouvaient expliquer que cette méthode ait du mal à s'imposer : elle agrégeait des outils déjà

connus (comme l'analyse de la valeur) ce qui cachait sa nouveauté, elle déconcertait par son apparente simplicité (qui ne mettait pas en valeur sa réelle efficacité) et elle était présentée de façons parfois divergentes par les Japonais eux-mêmes.

1.2. Deux conceptions du *target costing*

La méthode présentée par SAKURAI M. (1989, 1990) consiste à calculer un coût plafond (à partir de la différence entre un prix cible et un profit cible). On mesure par ailleurs le coût estimé de l'entreprise si elle devait fabriquer le produit dans les conditions actuelles de production. Ce coût estimé est la plupart du temps très supérieur au coût plafond visé. L'écart entre les deux doit alors être comblé en deux temps : par une ingénierie de la valeur qui permet de se fixer un coût cible dès la phase de conception du produit et par une amélioration continue et programmée des coûts sur tout le cycle de vie du produit (*kaizen costing*). Dans cette approche la recherche des coûts cibles au sens strict se limite à la première étape de la démarche.

COOPER R., seul (1994) ou avec SLAGMUDLER R. (1997), développe aussi une vision assez réductionniste du *target costing* : pour lui il s'agit uniquement de la connaissance comptable du coût de production lors de la conception du produit (phase qui prédétermine 80% du coût de revient total du produit et de 90% à 95% du coût de production). Il estime que c'était donc juste une technique de calcul de coûts appliquée à une partie seulement du coût du produit et permettant simplement de fixer un objectif. Pour lui le *target costing* fait partie d'une panoplie d'outils utilisés par les Japonais et qui englobe aussi l'analyse de la valeur, la gestion des coûts des approvisionnements en partenariat avec les fournisseurs, les systèmes de contrôle budgétaire de la production ou le *kaizen costing*.

D'autres approches des coûts cibles, divergentes dans la présentation et la dénomination des étapes du *target costing*, se sont développées de façon concomitante dans d'autres entreprises japonaises du secteur automobile pionnier en ce domaine (voir à ce propos HORVATH, 1995). Dans l'approche de Nissan, le coût cible était celui qu'on atteignait finalement (l'équivalent du coût plafond de SAKURAI) par recours aux deux méthodes évoquées (*target costing* et *kaizen costing*). Dans l'approche de Toyota le coût cible était l'économie de coût attendue entre le coût estimé et le coût plafond. Dans ces deux cas, malgré l'imprécision et la non-concordance des termes, la recherche des coûts cibles était plus générale et intégrait ingénierie de la valeur lors de la conception et anticipation du progrès continu dans la fabrication.

Au-delà des étiquettes apposées sur les différentes phases, HORVATH P. (1993) et LORINO P. (1994) rejoignent ce point de vue en considérant que le *target costing* est une pratique organisationnelle appliquée à l'ensemble du cycle de vie du produit et visant à réduire les coûts dans leur globalité.

Ainsi, deux conceptions coexistent encore aujourd'hui en matière de *target costing*. D'un côté, on a une définition précise et limitative (le *target costing* se limitant à la mise en œuvre d'une technique au stade de la conception du produit nouveau). C'est le point de vue défendu, après COOPER, par ATKINSON A., BANKER R., KAPLAN R. et YOUNG S. (1997). Ils insistent sur la différence entre le *target costing* polarisé sur le marché et les objectifs de profit et le *kaizen costing* qui relève d'une logique interne d'amélioration continue. D'un autre côté, on a une approche globale et extensive (le *target costing* désignant des pratiques collectives relatives à tout

le cycle de vie du produit). C'est le point de vue défendu par SHANK J. et FISHER J. (1999) dans une critique explicite des auteurs précédents. Ils pensent que la démarche de *target costing* peut s'appliquer aussi bien aux produits existants qu'aux nouveaux produits et qu'elle doit intégrer les progrès que permet le *kaizen costing*. Ce point de vue est aussi défendu par BAKER W. (1995).

Nous utiliserons en général quant à nous le terme *target costing* pour désigner l'ensemble en nous référant à la définition de KANO Y. qui nous paraît particulièrement pertinente : « Le *target costing* n'est pas en réalité une technique d'évaluation des coûts. C'est plutôt un programme complet de réduction des coûts qui commence avant même qu'aient été créés les premiers plans du produit. C'est une démarche qui vise à réduire les coûts des produits sur l'ensemble de leur cycle de vie, tout en satisfaisant aux exigences du consommateur en matière de qualité, de fiabilité et autres, en examinant toutes les idées envisageables de réduction des coûts au moment de la planification, du développement et du prototypage. Ce n'est pas une simple technique de réduction des coûts mais un système complet de gestion stratégique des profits. ».

1.3. Nature du *target costing*

Pour une large partie des auteurs, le *target costing* n'est donc pas simplement une nouvelle technique de calcul et d'analyse des coûts. C'est un processus de développement des produits nouveaux qui organise la concourance (*concurrent engineering*) des membres concernés de l'entreprise afin d'atteindre un objectif de coût sous une contrainte temporelle forte et avec un impératif de niveau de qualité élevé. L'enquête statistique déjà citée de KATO et autres auteurs montre que le *target costing* est une activité d'équipe impliquant des personnes venant de différents départements sans qu'il y ait une personne plus particulièrement responsable de sa mise en œuvre. Mais ANSARI et BELL font état de l'existence de cellules spécialisées dans les entreprises japonaises (dénommées *target costing office* ou *cost kaizen unit*) qui seraient les promoteurs et les mainteneurs de la méthode (par l'identification des problèmes cruciaux, la vulgarisation des pratiques les meilleures, la rédaction de manuels de procédures ou la mise à jour des tables de coûts). On aurait là une fonction support d'expertise technique à la disposition des acteurs de la démarche.

La démarche *target costing* suit, sous une contrainte temporelle forte, plusieurs étapes si l'on se réfère à la présentation de TANAKA M. (1989) reprise un peu partout dans la littérature, aux travaux de YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F. et TANAKA M. (1993) et du CAM-I (1994) ou aux descriptions de pratiques, très approfondies comme dans TANI T., OKANO H., IWABUCHI Y., FUDUDA J. et COORAY S. (1994) ou plus succinctement présentées comme dans FISHER J. (1995). La procédure classique de développement des nouveaux produits peut être synthétisée comme indiqué dans le tableau joint ci-dessous.

La démarche du *target costing*

<p>1) Détermination d'un concept commercial porteur de sens et de valeur pour le client (idée)</p> <p>Il s'agit d'effectuer des études de marché et de définir, à partir des orientations stratégiques de l'entreprise et des positions des concurrents, l'objectif visé en termes de prix de vente et de caractéristiques du produit pour le segment considéré. La responsabilité des hommes du marketing est ici prédominante.</p>
<p>2) Proposition d'un coût cible pour le produit complet en fonction d'un niveau d'exigence (projet)</p> <p>A partir du prix de vente souhaité et en prenant en compte le profit attendu par l'entreprise, on se fixe le coût cible pour le produit dans sa globalité en garantissant les principales fonctionnalités que l'on apporte au client.</p>
<p>3) Détermination des coûts cibles par fonctions (conception de base)</p> <p>C'est toute la phase de travail transversal avec discussion des différentes alternatives en termes de processus, sous-ensembles et prestations. Il s'agit de discuter et d'améliorer les propositions des acteurs internes et des partenaires externes de l'entreprise pour satisfaire les fonctions principales et secondaires attendues par le client potentiel. La connaissance des processus et de leurs coûts est essentielle.</p>
<p>4) Spécifications de production et fixation des coûts cibles par composants (conception détaillée)</p> <p>Il s'agit de l'étape cruciale de mise en œuvre des actions dans le détail. On mesure ce que chaque composant apporte dans le processus de création de valeur et à partir de là on lui assigne un niveau de coût à ne pas dépasser. On passe d'une vision principalement orientée vers le marché à une analyse tournée vers l'élaboration de solutions techniques.</p>
<p>5) Optimisation des coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit (planification du <i>kaizen costing</i>)</p> <p>Il s'agit de prendre en compte l'ensemble des coûts directs et indirects, présents et sur tout le cycle de vie du produit afin de programmer la mise en œuvre des actions de diminution des coûts. On utilise des « tables de coûts » (cf. YOSHIKAWA T., INNES J. et MITCHELL F., 1989, a) qui permettent d'anticiper ce que le <i>kaizen costing</i> va permettre de réaliser pendant la durée de vie du produit. Et ensuite on met en œuvre cette diminution régulière des coûts pendant toute la phase de fabrication.</p> <p>.....</p> <p>Pendant les étapes 2, 3 et 4 on a recours à divers outils : principalement l'analyse de la valeur pour cerner les principales fonctionnalités et les objectifs de coûts mais aussi le <i>benchmarking</i> pour s'inspirer des solutions des concurrents les plus performants ou l'ABC pour évaluer les coûts des processus...(cf. ANSARI L. et BELL J. (1996) pour une présentation plus détaillée).</p>

Les Japonais ont conçu cette approche en y intégrant des méthodes de gestion du type analyse de la valeur ou *design to cost* mises au point aux Etats-Unis dans les années précédentes. L'analyse de la valeur avait été élaborée lors de la seconde guerre mondiale pour diminuer le coût des matières. Elle fut ensuite approfondie dans les années 50 par Lawrence MILES au sein de la General Electric. L'obligation de la mettre en œuvre faite par le ministère de la défense américain à tous les fournisseurs d'armement à partir des années 60 lui donna une impulsion décisive. A partir des années 70, quand on voulait insister sur l'importance du coût à ne pas dépasser, on utilisait la terminologie de *design to cost*, voire même de *design to life cost* (si on souhaitait intégrer explicitement la temporalité). Dans ces cas, la phase initiale de conception des produits nouveaux pouvait en être plus chargée et le processus global quelque peu ralenti.

La méthode de l'Analyse de la Valeur s'appuie sur une analyse fonctionnelle (*cross-functional analysis*) des produits. Elle articule les notions de valeur, coût et fonction (LACHNITT J., 1980). Appliquée aux produits existants on utilise le terme de *value analysis* alors qu'appliquée aux produits nouveaux on parle plutôt de *value engineering*. Il y a, à l'évidence, comme le souligne souvent JOHNSONN, une filiation entre toutes les approches qui se focalisent sur la valeur créée pour le client et qui mettent les processus transversaux au centre de la démarche d'amélioration : Analyse de la Valeur d'abord, *target costing* ensuite, puis *Activity Based Costing* et *Activity Based Management*. Toutefois l'ABC s'est développé après le *target costing* et les systèmes japonais qui ont vu naître le *target costing* étaient encore marqués par des outils très classiques de contrôle des coûts par les standards (COOPER R., 1994).

La démarche étant rappelée, nous allons pouvoir examiner les différents thèmes sur lesquels portent les débats dans les livres et articles consacrés au *target costing*.

2. Analyse d'une méthode

On peut aborder tous les problèmes débattus à propos du *target costing* en reprenant le questionnement classique en matière d'audit ou de contrôle :

- qui ? (quels sont les acteurs et quelle est l'importance de la transversalité dans la démarche ?)
- pourquoi ? (que penser des principes de divisibilité de la valeur et d'adéquation du coût et de la valeur qui sont fondateurs dans la démarche ?)
- comment ? (quels sont les rapports avec les référentiels classiques du contrôle de gestion ?)
- quoi et quand ? (quels sont les objets sur lesquels s'applique la démarche et avec quelle temporalité ?).

2.1. Les acteurs du *target costing* et leur comportement

Dans le *target costing*, le coût est conçu non comme une variable autonome et indépendante mais comme un élément sur lequel on peut agir, une variable dépendante des choix effectués lors de la conception du produit. Au-delà de ceci, l'apport essentiel de la démarche, pour certains d'auteurs, comme MIDLER C. (1993) ou BRAUSCH J. (1994), c'est le développement de la transversalité. On s'inscrit alors dans une perspective où les aspects informationnels sont considérés comme

essentiels surtout en début de cycle de vie pour optimiser la gestion du produit dans un environnement risqué (CLARK K. et FUJIMOTO T., 1991).

Le *target costing*, parce qu'il dépasse les frontières organisationnelles, est beaucoup plus proche, parmi les démarches fondées sur la recherche de la valeur pour le client, d'une méthode comme l'ABC (recherche de la valeur au meilleur coût au niveau des processus) auquel d'ailleurs il a ouvert la voie que d'une méthode comme le BBZ (recherche de la valeur au meilleur coût au niveau d'une entité : service ou département) qui se cantonne à une structure organisationnelle déterminée.

La culture de coopération du *target costing* est en partie contradictoire avec la gestion par objectifs, la délimitation claire des territoires et des responsabilités qui est au cœur du contrôle de gestion classique. Mais peut-être a-t-on trop focalisé l'analyse sur les dimensions de coordination des acteurs et de génération de sens du *target costing* par opposition à la responsabilisation des acteurs et à la mesure des performances. D'après COOPER R. (1994) les entreprises japonaises étudiées cherchent au contraire à mieux cerner les responsabilités et à évaluer de façon plus claire les actions individuelles. Le contrôle de gestion doit certes « raconter » mais il doit aussi « compter » (MEYSSONNIER, 1999) et on ne peut occulter le fait que par nature le *target costing* est basé sur le chiffrage !

Si on étudie la transversalité, il est naturel de s'intéresser aux acteurs de ces processus coopératifs, notamment en amont car un gisement essentiel pour les baisses de coûts réside dans les achats (les frais directs de fabrication étant souvent déjà fortement contrôlés et réduits). La place des approvisionnements dans la démarche de *target costing* était déjà abordée par NEWMAN R. et MAC KELLER J. (1995). Dans une analyse historique de l'évolution des rapports entre grandes entreprises japonaises et leurs sous-traitants, NISHIGUSHI T. et BROOKFIELD J. (1997) soulignaient aussi le rôle très important des relations entre assembleurs automobiles et fournisseurs de composants dans le cadre des procédures de *target costing*. Plus récemment, la place des responsables des achats et des stocks dans la démarche de *target costing* est encore étudiée par ELLRAM L. (2000) à partir d'une enquête dans une dizaine d'entreprises. Critiquant la faible place faite à ces managers dans les ouvrages les plus récents (COOPER R. et SLAGMULDER R., 1997 ; ANSARI S. et BELL J. ; 1996), elle plaide pour leur plus grande intégration au travail collectif engagé lors de la démarche de *target costing*.

On peut également mettre en évidence les difficultés qui apparaissent dans le processus de mise en œuvre du *target costing*. KATO Y., BOER G. et CHOW C. (1995) soulignent les quatre grandes catégories de problèmes comportementaux constatés dans les expériences des entreprises japonaises en ce domaine :

- un temps de développement plus long que prévu (lié au fait que la recherche de la baisse des coûts passe avant le respect des objectifs de qualité ou de tenue des délais) ;
- un stress considérable des personnels concernés (en raison de l'impossibilité d'atteindre certains objectifs trop ambitieux) ;
- un positionnement commercial confus (par la multiplication de produits se différenciant finalement assez peu) ;
- des conflits organisationnels internes (provoqués par les exigences fortes imposées en matière de coûts de production alors que d'autres types de coûts sont relativement peu concernés par la démarche).

Nous reviendrons sur ces deux derniers points en examinant plus loin la question du positionnement commercial (2.2.) et le problème des charges prises en compte (2.4.).

2.2. La divisibilité de la valeur du produit et l'adéquation coût-valeur pour tous ses composants

Deux éléments sont déterminants dans la démarche du *target costing*. D'abord l'idée que la valeur globale d'un produit pour un client peut être correctement décomposée en attributs indépendants et cumulatifs (c'est une simplification un peu du même type que celle que l'on met en œuvre en marketing quand on décompose un marché en segments cumulatifs, non sécants et pertinents). Ensuite le fait qu'il doive y avoir pour chaque composant du nouveau produit un même niveau d'importance dans le coût de revient que dans la valeur fournie au client : si un composant représente 15% de la valeur perçue par le client, il doit peser pour 15% du coût de revient global.

Relativement au premier point, le fait que la valeur globale perçue par le client doive être égale à la somme des valeurs des attributs du produit est mis en doute par MEVELLEC (2000, a). Il suggère que les inducteurs de coûts sont parfois porteurs de « mini-bouquets » d'attributs qui ne peuvent être réduits au coût unitaire d'un produit mais qui peuvent contribuer par exemple au coût d'un client ou d'un canal de distribution. On a là une première critique de fond : certains coûts sont engagés qui ne concernent pas le produit unitaire mais des processus créateurs de valeur plus globaux et qu'on ne peut faire entrer dans l'enveloppe unitaire du *target costing* que de façon artificielle. De ce point de vue le couplage de l'ABC et du *target costing* semble difficile : la traçabilité des coûts ne permet d'affecter qu'une partie des charges au produit unitaire. Ceci renvoie aussi à la question de l'objet d'application de la méthode (coût de production ou coût de revient) sur laquelle nous reviendrons plus loin.

A partir du suivi de la démarche de conception du modèle Twingo chez Renault, MIDLER (1993) montre aussi très bien les conflits entre ceux qui veulent respecter à tous prix les objectifs de coûts (au risque de déshabiller et affadir le véhicule) et ceux qui souhaitent préserver certains « enrichissements » du modèle (pour affirmer son identité). Ceci fut tranché chez Renault dans le deuxième sens, or l'idée qu'il faut quelque part construire une identité globale du produit est contradictoire avec la logique de décomposition et d'additivité des attributs. On perçoit là comment on doit auto-limiter la démarche de *target costing* pour ne pas trop appauvrir ou désincarner les modèles (ce que ne faisait pas Nissan et que Renault cherche à rétablir dans sa filiale en promouvant la fonction design).

Le deuxième point, le principe que chaque composant doit refléter la même proportion dans la valeur perçue par le client et la part du coût de revient total, est également essentiel dans la démarche comme l'expliquent YOSHIKAWA, INNES et MITCHELL. La mesure demande un cheminement assez précis très bien détaillé par HORVATH (1995). Mais c'est une question sujette à bien des interrogations. On peut faire de nombreuses objections à cette nécessaire adéquation entre valeur pour le client et coût pour le fabricant au niveau de chaque composant. Les sources de la valeur (pour le client) et du coût (pour le fabricant) sont distinctes et sans rapport entre elles. Il y a d'une part la fonction d'utilité du consommateur et d'autre part les conditions de production. On ne voit pas au nom de quoi les deux devraient coïncider. Et on imagine facilement les dérives possibles : l'application mécanique d'un tel principe peut par

exemple pousser à un gaspillage inconsidéré au niveau d'un attribut du produit simplement pour respecter une adéquation entre coût et valeur alors qu'un coût inférieur serait possible.

2.3. Le *target costing* et les référentiels internes (coûts standard) et externes (*benchmarking*)

Que penser des rapports entre le *target costing* et les référentiels internes classiques en contrôle de gestion que sont les coûts standard ? Certains auteurs estiment que les deux sont très différents. Pour MAKIDO T. (1989) et BOURGUIGNON A. (1993) les entreprises japonaises utilisent deux modes de gestion des coûts pour assurer la nécessaire mise sous tension de l'organisation :

- la réduction des coûts est assurée par la fixation des coûts cibles en phase de développement et la méthode du *kaizen costing* en phase de fabrication ;
- le contrôle des coûts en phase de fabrication est effectué par la méthode des coûts standard (dont l'importance serait décroissante au Japon).

MORGAN M. (1993) estime que les coûts standard orientés vers la technique sont trop statiques et dépassés. Il faut leur substituer des coûts cibles adaptables en permanence dans un environnement instable. C'est aussi le point de vue de ATKINSON A., BANKER R., KAPLAN R. et YOUNG S. (1997) qui analysent de façon approfondie les différences entre les coûts standard et le *kaizen costing*.

Cette distinction peut paraître toutefois quelque peu artificielle. Il n'est pas forcément judicieux d'opposer *target costing* (dynamique et tourné vers le marché) et coûts standard (immobilistes et centrés sur les modes traditionnels de production). On peut estimer, comme TANAKA T. (1993), qu'ils sont plutôt complémentaires : *target costing* pour le cadrage stratégique en amont, puis coûts standard pour le suivi de la mise en œuvre ensuite. Et alors, dans la phase de mise en fabrication, la démarche de *kaizen costing* vient vivifier les coûts standard (à partir de la connaissance de tables de coûts ayant un sens et tenables).

Enfin, pour tout dire, la question semble très controversée. MONDEN Y. et HAMADA K. (1991) soutiennent que le *kaizen costing* est développé en dehors des coûts standard en prenant l'exemple de Daihatsu Motor Company (une filiale de Toyota spécialisée dans les très petites voitures). Ce point de vue est encore soutenu dans MONDEN Y. et LEE J. (1993). Mais COOPER R. (1994) affirme l'inverse à partir de son étude des pratiques en matière de contrôle de gestion dans les entreprises japonaises.

On peut aussi s'interroger sur les rapports entre le *target costing* et l'utilisation plus récente mais devenue maintenant très courante de référentiels externes dans une démarche de *benchmarking*. Il est clair que la décomposition des processus qui fournissent de la valeur aux clients et la mise en évidence des activités qui les composent en vue d'en réduire le coût amène à évaluer les possibilités de progression par des comparaisons parfois internes (entreprises en réseau ou à prestations parallèles) mais le plus souvent externes (les meilleurs dans le domaine). Le *benchmarking* est donc un élément important de la méthode.

Ceci est particulièrement souligné par BAKER W. (1995) qui indique que la performance des entreprises dépend fondamentalement des coûts (qui peuvent être maîtrisés par le recours à l'ABC), des clients (qui peuvent être satisfaits par la démarche qualité –*Total Quality Management*) et de la concurrence (qui doit être au centre de la démarche de *target costing*). On voit que dans cette approche le *target costing* est permanent (et pas lié à la conception des

nouveaux produits) mais qu'il est aussi plus tourné vers les formes actuelles ou prévisibles de l'offre des concurrents que vers les attentes fondamentales et peut-être insatisfaites des consommateurs potentiels. On pourrait alors faire au *target costing* le même reproche de manque d'innovation et de méthode plutôt « défensive » que l'on fait souvent au *benchmarking*.

Certains proposent même d'améliorer la démarche en développant une variante appelée « coût asymptote instantané ». On se fixe alors comme cible le coût de revient auquel pourraient arriver les concurrents en faisant jouer toutes leurs possibilités de réduction des coûts sans pratiquer pour autant de dumping en matière de prix de vente. L'étalon de mesure n'est donc plus ce que font actuellement les concurrents (*benchmarking* classique) mais ce qu'ils sont susceptibles d'atteindre s'ils utilisaient toutes leurs possibilités présentes. La méthode du coût asymptote instantané (BUS F., 1995) est donc une approche qui est plus tournée vers la concurrence que vers le marché et qui permet de mesurer les conséquences à court terme des changements technologiques sur les coûts.

2.4. Les charges prises en compte et la temporalité du *target costing*

La démarche de *target costing* ne concerne que certaines charges. Ainsi, MONDEN Y. (1995) montre, en prenant l'exemple de l'industrie automobile, que dans la pratique la démarche de *target costing* ne concerne qu'une partie des coûts : les coûts variables d'approvisionnement (prix d'achat des matières et composants, charges de transport et d'achat) et de production ainsi que les coûts fixes directs (coûts de lancement et de développement des produits nouveaux, amortissement des équipements dédiés). Tous les coûts fixes indirects et les coûts directs de vente ne sont pas intégrés dans la démarche.

Ceci serait dû, d'après TANAKA M., YOSHIKAWA T., INNES J. et MITCHELL F. (1993) au fait que ces charges sont communes à un grand nombre de produits : leur ventilation entre les différents produits est assez artificielle et leurs causes réelles souvent partagées. La fixation d'objectifs de coûts cibles à leur égard serait donc peu pertinente et largement inefficace.

Les charges indirectes et globales doivent être épongées par le profit cible qui a alors le caractère d'une marge sur laquelle s'imputent certains types de charges (charges administratives non connectées au produit par exemple) avant de dégager un profit pur. Dans une perspective analogue l'association professionnelle américaine des spécialistes des coûts indique que le *target costing* est une démarche de type *top-down* qui permet en partant du prix de vente souhaité et en soustrayant le profit escompté, les charges de RD, les charges commerciales et les frais généraux de trouver le coût de production cible (KOONS F., 1994).

Certains auteurs estiment que la dimension temporelle est négligée par le *target costing*. GAUTIER F. et GIARD V. (2000) insistent sur le fait qu'il faut maîtriser les coûts sur l'ensemble du cycle de vie du produit (*life cycle costing*). Ils indiquent que l'évaluation des coûts ex ante peut se faire par l'approche classique des flux de trésorerie ou en terme de coût moyen. La démarche *target costing* relève pour eux de cette seconde approche et ils perçoivent dans le fait de calculer un coût à un moment donné sans analyse des évolutions au cours du cycle de vie une faiblesse importante.

Leur critique n'est acceptable que si on isole la phase de design et d'analyse de la valeur de la phase de *kaizen costing*. Mais en réalité, on prend en compte dès l'origine par le biais des « tables de coût » les diminutions attendues des coûts au cours de tout le cycle de vie du produit et même on les date (voir à ce propos YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F. et TANAKA M. ;

1993). Ainsi il nous semble que l'approche qu'ils proposent pour améliorer le *target costing* : faire une modélisation économique avec un échéancier afin de faire apparaître de façon explicite la temporalité et d'analyser l'évolution tout au long du cycle de vie du produit de « facteurs comme l'accumulation de savoir-faire, l'expérience (courbe d'apprentissage) ou encore l'échelle » est déjà intégrée pratiquement dans le *kaizen costing*. Par le biais du *kaizen costing*, la temporalité n'est pas négligée dans une vision large du *target costing*.

L'ensemble de ces débats sur les différentes dimensions du *target costing* amène à s'interroger plus globalement sur ses potentialités et son avenir.

3. Evaluation et perspectives

3.1. La contingence des pratiques de *target costing*

Le *target costing* est particulièrement adapté aux secteurs où la pression concurrentielle est forte. Dans des secteurs traditionnels autrefois dominés par l'offre, comme la sidérurgie, on est passé, en raison du changement du rapport de force en faveur de la demande, d'une pratique de *cost plus* (prix de vente = coût de revient + marge) à une pratique de type *target cost* (coût de revient = prix de vente – marge), comme le montre MEYSSONNIER F. (2000).

Plus généralement, les écarts dans la mise en œuvre de cette pratique selon les différentes branches de l'économie amène à s'interroger sur les éléments qui favorisent ou limitent son utilisation : les stratégies des entreprises, l'état et les formes de la concurrence, l'état de la technologie et la dynamique de l'innovation... les rapports aux partenaires et fournisseurs, le niveau d'intégration verticale, la réversibilité des choix...la durée de vie du produit, le rapport entre la durée des différentes phases (conception et fabrication), les coûts comparés aux différentes étapes...etc. Par exemple, certains estiment que le *target costing* est particulièrement adapté aux activités où le marché est très concurrentiel, la durée de vie des produits courte et les coûts de conception élevés (DEGLAIRE J-N. et DUMAREST L., 1993). Ceci est aussi vrai quand le processus d'innovation se fait par améliorations successives.

Alors que la méthode semble très efficace dans les activités d'assemblage, elle semble nettement moins performante dans les activités de process avec peu de variété (où elle est d'ailleurs très peu répandue). On peut donc être un peu dubitatif sur les prévisions d'HORVATH (1995) qui voyait quant à lui l'avenir du *target costing* dans les activités de services et de process même si SHANK J. et FISHER J. (1999) tentent eux aussi, à partir de l'exemple d'une usine de fabrication de papier, de montrer l'utilité du *target costing* dans une activité de process et en phase de fabrication (considérant que le *kaizen costing* fait intégralement partie de la démarche globale de *target costing*).

Dans le cas des activités de process, les méthodes basées sur la recherche des relations stables entre les coûts de fabrication des différents produits, sans entrer dans le détail d'une analyse fine des inducteurs de coûts, se révèlent probablement suffisantes pour mesurer les coûts. Par exemple, dans les méthodes GP (Georges PERRIN) et UVA (Unité de Valeur Ajoutée), on évalue les principaux processus mis en œuvre en prenant un étalon de mesure qui est le coût calculé d'une activité de base représentative de la production qui permettra d'en déduire le coût de tous les

produits (PERRIN G., 1962 ; FIEVEZ J., KIEFFER J-P. et ZAYA R., 1999). Ainsi, on ne cherche pas à décomposer le système productif en éléments expliquant tous les coûts. On suppose au contraire qu'il existe des rapports stables entre les différents types de coûts. C'est donc une méthode qui ne tente pas de rentrer dans le détail de la « boîte noire » des coûts mais qui permet de gérer simplement une diversité de produits dont on estime qu'ils peuvent être mesurés en un équivalent de production de référence. Dans une telle orientation, il n'y a pas de place pour le *target costing*.

3.2. Les limites du *target costing*

Le *target costing* semble rencontrer d'autres limites. Plusieurs de ses aspects sont remis en cause, par exemple chez Daihatsu, Matsushita ou Nissan (KATO Y., BOER G., CHOW C., 1993). On constate qu'il génère parfois une banalisation des produits et une segmentation superficielle et excessive des gammes comme dans les années 60 aux Etats-Unis (phénomène que DRUCKER ou JOHNSON et KAPLAN avaient bien mis en évidence une vingtaine d'années plus tard). Ainsi, même dans les branches qui lui sont a priori les plus favorables, comme l'automobile, le *target costing* pose certains problèmes particuliers. Le risque d'affaiblir l'attractivité des nouveaux produits est réel dans l'approche classique du *target costing* qui au nom du prix bas peut amener à sacrifier parfois certains des attributs distinctifs du nouveau produit.

Dans la période récente la question du *target costing* chez Nissan et chez Renault est devenue emblématique de ce débat. Nous avons des analyses sur sa mise en œuvre chez Renault dans MIDLER (1993) et sur sa mise en œuvre chez Nissan dans COOPER R. et SLAGMUDLER R. (1999). MIDLER a suivi la conception du nouveau modèle Twingo chez Renault et insiste sur les pratiques de coopération, de négociations et d'ajustement dans un processus cadré par le *target costing*. COOPER et SLAGMUDLER ont fait une analyse fouillée de sept entreprises japonaises, dont une majorité du secteur automobile, ayant mis en œuvre depuis longtemps le *target costing* avec une attention particulière accordée à la démarche méthodique et très rigoureuse de Nissan. On ne peut que constater les différences.

En amont du processus, COOPER et SLAGMUDLER insistent sur la prise en compte d'une décomposition marketing très précise pour orienter la démarche de conception du produit chez Nissan alors que MIDLER souligne la dimension plus créative et volontariste de Renault (citant le directeur du design approuvé par le PDG quand il affirme : « Je préfère un style instinctif à un marketing extensif »). Depuis, la nouvelle direction de Nissan (en provenance de Renault) s'est dotée de contrepoids afin d'éviter une dérive jugée préjudiciable au succès commercial des nouveaux modèles. On a mis en place à la fois des postes de directeurs de programmes et de chefs de produits (Usine Nouvelle, 2 novembre 2000). Les premiers visent à maîtriser les coûts des produits en prenant en compte tous les facteurs liés à l'ingénierie, la production et la commercialisation sur la durée de vie globale du produit. Les seconds ont comme rôle plutôt de se faire les avocats des produits en veillant à préserver leur capacité de séduction sur les marchés. Ils interviennent essentiellement lors de la phase de conception en surveillant et promouvant les paramètres liés au design alors que cette dimension était souvent sacrifiée lors du pilotage par les seuls directeurs de planning produits comme le faisait auparavant Nissan.

Dans les phases centrales du *target costing*, COOPER et SLAGMUDLER insistent sur le côté impératif de la borne de coût chez Nissan (« le coût cible ne doit jamais être dépassé »). Chez

Nissan on ne pouvait modifier le coût cible que si des bouleversements fondamentaux intervenaient dans la technologie ou les fonctions principales. Ceci amenait le chef de projet à se doter d'une « réserve occulte » ou marge de sécurité de l'ordre de 5 à 10% du coût cible pour faire face aux difficultés risquant de mettre en cause l'objectif initial. MIDLER, de son côté, souligne comment les dépassements se négocient chez Renault et sont l'objet de compromis où on échange un surcoût contre une plus grande sécurité dans les débouchés par un renforcement de l'identité du produit (ce qui renvoie à l'application stricte de la divisibilité de la valeur chez Nissan et à une vision beaucoup plus nuancée chez Renault, comme nous l'avons vu précédemment).

En aval du processus, ils insistent sur la rigueur avec laquelle Nissan négociait les prix d'achats des composants avec ses fournisseurs. On reste un peu dubitatif devant une telle démonstration quand on connaît les diminutions drastiques de coûts d'achat que la nouvelle direction mise en place par Renault a pu obtenir en cédant ses participations chez les sous-traitants et en organisant des regroupements et une sélection des fournisseurs. Les pratiques antérieures de *target costing* avec des fournisseurs inamovibles, filiales pour la plupart du groupe Nissan, ne devaient pas être si performantes.

Dans leur étude, COOPER et SLAGMUDLER font par ailleurs l'éloge de la rigueur scientifique mise en œuvre dans la détermination des profits cibles que l'on retranche des prix cibles déterminés par produit chez Nissan. Pourtant depuis 10 ans l'entreprise connaît des pertes ininterrompues ! Certes, c'est en raison d'une stratégie de croissance financée par un endettement massif mais le fait que ce facteur échappe à la grille d'analyse du *target costing* de l'entreprise représente une faiblesse évidente. Si l'avenir dira l'efficacité ou non des pratiques de Renault, les limites de certaines dimensions du *target costing* version Nissan ancienne manière sont d'ores et déjà évidentes.

Conclusion

La relative absence du *target costing* dans les ouvrages de contrôle de gestion français semble apparemment due à des causes contextuelles relevant des initiateurs de la méthode d'une part, des utilisateurs potentiels d'autre part.

Les informations sur la nature des pratiques et ce que font réellement les entreprises ont longtemps été assez rares car il s'agit là dans de nombreux secteurs, l'automobile par exemple, du cœur du métier, d'un savoir-faire distinctif, un facteur clé de succès stratégique. C'est pourquoi les innovateurs en ce domaine ont souvent maintenu un certain secret autour du *target costing* (KATO Y., 1993).

Du côté de la masse des utilisateurs potentiels, le retour en force actuel des approches financières de type EVA et leur déclinaison en indicateurs financiers évalués à court terme par centres de responsabilité ne facilite pas la généralisation d'une méthode fondée sur les indicateurs physiques, le long terme et les démarches transversales (BOUQUIN, 2000).

Le *target costing* représente pourtant une étape essentielle dans le développement des méthodes de gestion mis au point par le courant d'analyse fondé sur la création de valeur pour le client pour

peu qu'on dépasse deux écueils opposés : une application analytique trop mécanique de certains de ses principes (la séparabilité des attributs de valeur et l'adéquation valeur-coût à tous les niveaux par exemple) ou à l'inverse le fait de n'en retenir que la seule dimension de transversalité organisationnelle et de support heuristique d'une démarche d'apprentissage collectif (alors que l'aspect « mesure » est consubstantiel au *target costing*).

Plus fondamentalement, sa très forte contingence, qui semble le cantonner à certains secteurs de l'industrie d'assemblage, pourrait être causée par sa focalisation sur un coût de production unitaire. Or le coût de production ne représente plus qu'une simple partie du coût de revient : les composantes amont (R et D, approvisionnements, etc.) et aval (marketing, logistique, etc.) prennent une importance croissante actuellement. Par ailleurs le coût unitaire du produit n'est plus un élément explicatif central : dans les démarches de type ABC, on considère qu'il est délicat à calculer et gomme les lois de variations des inducteurs de coûts (MEVELLEC, 2000 b) et on préfère mettre en avant des coûts globaux liés à des inducteurs de coûts significatifs. Là réside peut-être la principale faiblesse du *target costing*.

Bibliographie

ANSARI S. et BELL J. (1996), *Target Costing : The next frontier in Strategic Cost Management*, McGraw Hill.

ATKINSON A., BANKER R., KAPLAN R. et YOUNG S. (1997), *Management Accounting*, Prentice-Hall.

BAKER W. (1995), « The missing element in cost management : competitive target », *Industrial Management*, mars.

BOUQUIN H. (2000), « Du contrôle de gestion au pilotage », *L'Expansion Management Review*, septembre.

BOURGUIGNON A. (1993), *Le modèle japonais de gestion*, Editions La Découverte.

BRAUSCH J. (1994), « Beyond ABC : target costing for profit enhancement », *Management Accounting*, novembre.

BUS F. (1995), *La stratégie du meilleur prix de revient*, Les Editions d'Organisation.

CLARK K. et FUJIMOTO T. (1991) : *Product Development Performance*, Harvard Business School Press.

Consortium for Advanced Manufacturing – International et Society of Management Accounting of Canada (1994), « Implementing Target Costing », *Management Accounting Guideline*, avril.

COLASSE B. (Editeur) (2000), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica.

COOPER R. et SLAGMUDER R. (1999), « Develop profitable new products with target costing », *Sloan Management Review*, été.

COOPER R. et SLAGMULDER R. (1997), *Target Costing and Value Engineering*, Productivity Press, Portland.

COOPER R. (1994), « Japanese cost management practices », *CMA*, octobre.

DEGLAIRE J-N. et DUMAREST L. (1993), « Cibler ses coûts, c'est anticiper ses profits », *Harvard L'Expansion*, hiver.

ELLRAM L. (2000), « Purchasing and supply management's participation in the target costing process », *Journal of Supply Chain Management*, été.

FIEVEZ J., KIEFFER J-P. et ZAYA R. (1999), *La méthode UVA*, Dunod.

FISHER J. (1994), « Implementing target costing », *Journal of Cost Management*, été.

GAUTIER F. et GIARD V. (2000), « Vers une meilleure maîtrise des coûts engagés sur le cycle de vie, lors de la conception de produits nouveaux », *Comptabilité Contrôle Audit*, septembre.

HIROMOTO T. (1991), « Restoring the relevance of management accounting », *Journal of Management Accounting Research*, 3.

HORVATH P. (1995), « Pour un contrôle de gestion à l'écoute du marché », *Revue Française de Gestion*, juin-juillet-août.

HORVATH P. (1993), *Target Costing : a State-of-the-Art Review*, IFS International Limited, Bedford UK.

IMAI M. (1990), *Kaizen, la clé de la compétitivité japonaise*, Eyrolles.

KATO Y. , BOER G. et CHOW W. (1995), « Target costing : an integrative management process », *Journal of Cost Management*, printemps.

KATO Y., BOER G. et CHOW W. (1993), « Target costing : an integrative management process », *Journal of Cost Management*, automne.

KATO Y. (1993), « Target costing support systems : lessons from leading japanese companies », *Management Accounting Research*, mars.

KOONS F. (1994), « Applying ABC to target costs », *Transactions of the American Association of Cost Engineers*.

LACHNITT J. (1980), *L'analyse de la valeur*, Que Sais-je?, PUF.

LORINO P. (1994), « Target costing ou gestion par coût cible », *Revue Française de Comptabilité*, avril et mai.

MAKIDO T. (1989), « Recents trends in japan's cost management practices », *Japanese management accounting, a world class approach to profit management*, MONDEN Y. et SAKURAI M. (Editeurs), Productivity Press, Cambridge.

MEVELLEC P. (2000, b), « Comptabilité par activités », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Economica.

MEVELLEC P. (2000, a), « Lecture duale des systèmes de coûts : bilan d'étape d'une démarche de recherche-formation-action », *Comptabilité Contrôle Audit*, mars.

MEYSSONNIER F. (2000), « Les calcul des coûts de revient dans la sidérurgie (de la seconde guerre mondiale à la nationalisation) », *actes du congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Mai.

MEYSSONNIER F. (1999), « Au cœur du contrôle de gestion : la mesure », *Faire de la recherche en contrôle de gestion ?*, DUPUY Y. (Editeur), Vuibert.

MIDLER C. (1993), *L'auto qui n'existait pas*, InterEditions.

MONDEN Y. (1995), *Cost Reduction Systems : Target Costing and Kaizen Costing*, Productivity Press, Portland.

MONDEN Y. et LEE J. (1994), « How a japanese auto maker reduces costs », *Management Accounting*, août.

MONDEN Y. et HAMADA K. (1991), « Target costing and kaizen costing in japanese automobile companies », *Journal of Management Accounting Research*, vol. 3.

MONDEN Y. (1989), « Total cost management system in japanese automobile corporations », *Japanese management accounting, a world class approach to profit management*, MONDEN Y. et SAKURAI M. (Editeurs), Productivity Press, Cambridge.

MORGAN M. (1993), « A case study in target costing : accounting for strategy », *Management Accounting*, mai.

NEWMAN R. et LAC KELLER J. (1995), « Target pricing – A challenge for purchasing », *International Journal of Purchasing and Materials Management*, été.

NISHIGUSHI T. et BROOKFIELD J. (1997), « The evolution of japanese subcontracting », *Sloan Management Review*, automne.

PERRIN G. (1962), *Prix de revient et contrôle de gestion par la méthode GP*, Dunod.

SAKURAI M. (1990), « The influence of factory automation on management accounting practices : a study of japaneses companies », *Measures for Manufacturing excellence* (KAPLAN R. Editeur), Harvard Business School Press.

SAKURAI M. (1989), « Target costing and how to use it », *Cost Management*, été.

SHANK J. et FISHER J. (1999), « Case study : target costing as a strategic tool », *Sloan Management Review*.

TANAKA T. (1993), « Target costing at Toyota », *Journal of Cost Management*, été.

TANAKA M., YOSHIKAWA T., INNES J. et MITCHELL F. (1993), *Contemporary cost management*, Chapman et Hall, Londres.

TANAKA M. (1989), « Cost planning and control systems in the design phase of a new product », *Japanese management accounting, a world class approach to profit management*, MONDEN Y. et SAKURAI M. (Editeurs), Productivity Press, Cambridge.

TANI T., OKANO H., IWABUCHI Y., FUDUDA J. et COORAY S. (1994), « Target cost management in japanese companies : current state of the art », *Management Accounting Research*, vol. 5.

YOSHIKAWA T., INNES J., MITCHELL F. et TANAKA M. (1993), *Contemporary Cost Management*, Chapman et Hall.

YOSHIKAWA T., INNES J. et MITCHELL F. (1989, b) : « Japanese management accounting : comparative survey », *Management Accounting (UK)*, novembre.

YOSHIKAWA T., INNES J. et MITCHELL F. (1989, a) : « Cost tables : a fondation of japanese cost management », *Journal of Cost Management*, printemps.